

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



**IMPORTANCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y
DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CONSTITUCIONALES PARA LA
MODERNIZACIÓN DEL ESTADO GUATEMALTECO**

CARLOS VALVERT JIMÉNEZ

GAUTEMALA, OCTUBRE DE 2019

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

**IMPORTANCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DEL CUMPLIMIENTO
DE LAS OBLIGACIONES CONSTITUCIONALES PARA
LA MODERNIZACIÓN DEL ESTADO GUATEMALTECO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CARLOS VALVERT JIMÉNEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2019

**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: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Emilio Gutiérrez Cambranes
Vocal: Licda. Edna Mariflor Irungaray López
Secretario: Lic. Héctor David España Pinetta

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Willian Armando Vanegas Urbina
Vocal: Licda. María de los Angeles Castillo
Secretario: Lic. Edwin Orlando Xitumul Hernández

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



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.
Guatemala, 15 de mayo de 2019.

ASUNTO: CARLOS VALVERT JIMENEZ, CARNÉ No. 8915881, solicita que para la elaboración de su tesis de grado, se le apruebe el tema que propone, expediente No. 20111429.

TEMA: "IMPORTANCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CONSTITUCIONALES PARA LA MODERNIZACIÓN DEL ESTADO GUATEMALTECO".

Con base en el dictamen emitido por el (la) consejero (a) designado (a) para evaluar el plan de investigación y el tema propuestos, quien opina que se satisfacen los requisitos establecidos en el Normativo respectivo, se aprueba el tema indicado y se acepta como asesora de tesis a la Licenciada CLAUDIA PAOLA ADELINA, Abogado y Notario, colegiada No. 11888.



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

Adjunto: Nombramiento de Asesor
cc.Unidad de Tesis
RFOM/darao.



LICDA. CLAUDIA PAOLA ADELINA CASTELLANOS SAMAYO
ABOGADA Y NOTARIA



Guatemala 12 de junio del año 2019

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



Licenciado Orellana Martínez:

De manera atenta me dirijo a usted con la finalidad de darle a conocer que en cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona de fecha quince de mayo del año dos mil diecinueve, en mi calidad de asesora del trabajo de tesis del estudiante **CARLOS VALVERT JIMÉNEZ**, que se intitula: **“IMPORTANCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CONSTITUCIONALES PARA LA MODERNIZACIÓN DEL ESTADO GUATEMALTECO”**; procedí a emitir opinión y las modificaciones necesarias, las cuales fueron atendidas por el alumno, por lo que procedo a dictaminar en el siguiente sentido:

- 1) Por el contenido, análisis, objeto de desarrollo, aportaciones y teorías sustentadas por el alumno, califico de importante y valedera la asesoría prestada, circunstancias de aplicación y académicas que tienen que concurrir y son atinentes a un trabajo de investigación de tesis.
- 2) En cuanto a la redacción empleada, se observó que durante el desarrollo de la misma se utilizó una ortografía y gramática acorde. En relación a la contribución científica se puede indicar que el trabajo desarrollado tiene el contenido científico requerido, debido a que de su estudio se aprecia claramente la importancia de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).
- 3) La metodología utilizada fue la adecuada, habiéndose empleado los métodos analítico, sintético, deductivo e inductivo, así como la técnicas documental y de fichas bibliográficas, las cuales fueron relevantes para la recolección de la información tanto doctrinaria como jurídica relacionada con el tema que se investigó.
- 4) Se le sugirieron al alumno varias correcciones durante la asesoría del trabajo de tesis a su introducción, capítulos, conclusiones, recomendaciones y citas bibliográficas. Además, es de importancia indicar que el sustentante analizó ampliamente lo relacionado con la importancia del cumplimiento de las obligaciones constitucionales, que a mi consideración es fundamental para el trabajo desarrollado.


LICDA. CLAUDIA PAOLA ADELINA CASTELLANOS SAMAYOA
ABOGADA Y NOTARIA



- 5) La bibliografía que se empleó constató que en el desarrollo y culminación del informe final de tesis, se utilizó doctrina ajustada perfectamente al contenido de los capítulos.
- 6) He instruido y guiado al estudiante durante las etapas del proceso de investigación científica, aplicando los métodos y técnicas de investigación apropiadas, siendo de utilidad para la comprobación de la hipótesis planteada y para alcanzar los objetivos señalados de conformidad con la proyección científica de la investigación.

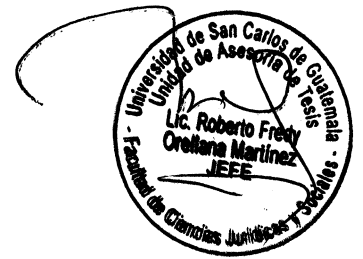
Doy a conocer que el trabajo de tesis del sustentante cumple de manera eficaz con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que **DICTAMINO FAVORABLEMENTE** para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.

Claudia Paola Adelina
Castellanos Samayoa
ABOGADA Y NOTARIA

Licda. Claudia Paola Adelina Castellanos Samayoa
Asesora de Tesis
Colegiada 11,888



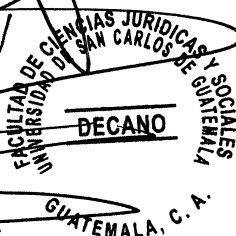
USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 04 de julio de 2019.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante CARLOS VALVERT JIMÉNEZ, titulado IMPORTANCIA DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES CONSTITUCIONALES PARA LA MODERNIZACIÓN DEL ESTADO GUATEMALTECO. 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/JP.





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por el sueño alcanzado, sin su ayuda no hubiere sido posible este logro profesional.
- A MIS PADRES:** Ana Francisca Jiménez Siliezar y Carlos Arturo Valvert Morales (Q.E.P.D.), desde el cielo le dedico este triunfo alcanzado.
- A MI ESPOSA:** Vera Alejandrina Camposeco Díaz, gracias por su apoyo.
- A MIS HIJOS:** Jacques Honore y Suzet Alexandrine, por su amor.
- A MIS HERMANOS:** Por ser mis amigos y por todo su apoyo incondicional.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala y especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.



ÍNDICE

| | |
|-------------------|---|
| Introducción..... | i |
|-------------------|---|

CAPÍTULO I

| | |
|---|----|
| 1. Derecho tributario..... | 1 |
| 1.1. Definición..... | 1 |
| 1.2. Importancia..... | 3 |
| 1.3. Principios del derecho tributario..... | 6 |
| 1.4. Contenido..... | 23 |
| 1.5. División..... | 24 |
| 1.6. Política fiscal..... | 26 |

CAPÍTULO II

| | |
|---|----|
| 2. El Estado guatemalteco..... | 29 |
| 2.1. Conceptualización..... | 30 |
| 2.2. Origen y evolución del concepto de Estado..... | 31 |
| 2.3. Formación de los Estados..... | 36 |
| 2.4. Atributos del Estado que lo distinguen de otras instituciones..... | 37 |
| 2.5. Tipos y formas de Estado..... | 40 |
| 2.6. Reconocimiento estatal..... | 41 |
| 2.7. Estado de Guatemala..... | 42 |
| 2.8. Constitución Política de la República de Guatemala..... | 44 |
| 2.9. Organismos del Estado..... | 46 |

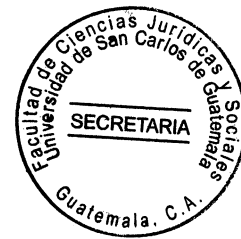


CAPÍTULO III

| | |
|--|----|
| 3. Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala..... | 49 |
| 3.1. Antecedentes..... | 49 |
| 3.2. Creación..... | 50 |
| 3.3. Objeto y funciones..... | 50 |
| 3.4. Organización..... | 55 |
| 3.5. El Directorio..... | 57 |
| 3.6. Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero..... | 59 |
| 3.7. Superintendente de Administración Tributaria..... | 60 |
| 3.8. Las intendencias..... | 65 |

CAPÍTULO IV

| | |
|--|-----------|
| 4. La importancia de la Superintendencia de Administración Tributaria y del cumplimiento de las obligaciones constitucionales para la modernización estatal..... | 69 |
| 4.1. El tributo..... | 69 |
| 4.2. Derecho constitucional tributario..... | 70 |
| 4.3. Potestad tributaria..... | 72 |
| 4.4. Obligación tributaria..... | 73 |
| 4.5. La recaudación..... | 75 |
| 4.6. La Superintendencia de Administración Tributaria y el cumplimiento de las obligaciones constitucionales para la modernización del Estado guatemalteco..... | 79 |
| CONCLUSIONES..... | 87 |
| RECOMENDACIONES..... | 89 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 91 |



INTRODUCCIÓN

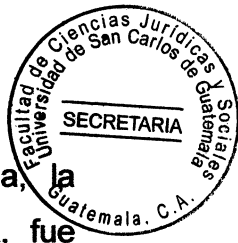
Este trabajo de investigación se realizó a partir del derecho tributario y de la teoría de la administración, teniendo en cuenta la problemática planteada sobre el papel de la administración tributaria en la modernización del Estado y del cumplimiento de las obligaciones constitucionales, para lo cual se tuvo como objetivos, establecer la relación entre modernización estatal y recaudación tributaria.

Ante la problemática establecida se definió como hipótesis, la cual fue comprobada durante el proceso investigativo, que la Superintendencia de Administración Tributaria, se convierte en el agente principal de los procesos modernizadores del Estado, a partir de ser la dependencia encargada de obtener los recursos financieros requeridos para invertir en las distintas actividades.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es un órgano dependiente que tiene la tarea de dar aplicación a la legislación fiscal y aduanera de las personas físicas y morales del país. Busca la recaudación de impuestos, para satisfacer las exigencias de la colectividad y se ha encontrado presente en el país, con la finalidad de duplicar la eficiencia recaudatoria.

Los métodos utilizados fueron el deductivo, el analítico, el sintético, el histórico y el inductivo, con lo cual se realizó una reflexión académica acerca de la relación entre la modernización estatal y la recaudación fiscal, teniendo como fundamento las doctrinas tributarias y administrativas más recientes.

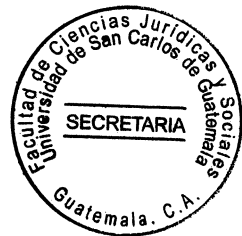
Asimismo, las técnicas utilizadas para obtener la información tanto jurídica como doctrinaria requerida y relacionada con el tema investigado fueron la bibliográfica y la documental, con las cuales fue posible recopilar los libros, documentos y leyes vinculadas con el derecho tributario, la administración pública y la modernización estatal como proceso.



Además, los principales conceptos utilizados fueron la recaudación tributaria, la modernización estatal y las obligaciones constitucionales. De igual manera, fue importante establecer el significado de la tecnología de la información y la comunicación, la cual es fundamental en la definición de la modernización de la plataforma administrativa, referida a los procedimientos burocráticos realizados por los funcionarios y empleados públicos, en cumplimiento de sus atribuciones y funciones.

El informe final consta de cuatro capítulos a conocer: en el primer capítulo, se señala el derecho tributario, definición, importancia, principios del derecho tributario, contenido, división y política fiscal; en el segundo capítulo, se indica el Estado guatemalteco, conceptualización, origen y evolución del concepto de Estado, formación de los Estados, atributos del Estado que lo distinguen de otras instituciones, tipos y formas de Estado, reconocimiento estatal, Estado de Guatemala, Constitución Política de la República de Guatemala y organismos del Estado; en el tercer capítulo, se muestra la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, antecedentes, creación, objeto y funciones, organización, el Directorio, Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, Superintendencia de Administración Tributaria y Las Intendencias; y el cuarto capítulo, estudia la importancia de la Superintendencia de Administración Tributaria y del cumplimiento de las obligaciones constitucionales para la modernización estatal.

En este trabajo de investigación se tuvo como principal aporte, establecer la importancia de la modernización estatal, principalmente en lo relativo a la infraestructura vial, la plataforma administrativa, la tecnología de la información y la comunicación, así como en lo relativo a la administración aduanera, para que el Estado no se quede rezagado en la demanda social y económica relativo a la agilidad, eficiencia y eficacia para que el país sea competitivo.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Es la disciplina integrante del derecho financiero que tiene por finalidad el estudio del ordenamiento jurídico, además es la encargada de la regulación y aplicación de los tributos. Estudia las normas jurídicas mediante las cuales el Estado ejerce su poder de tributación, con la finalidad de obtener de los particulares los ingresos que sean de utilidad, para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común. Dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos, se puede acotar un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que debido a su importancia dentro de la actividad financiera del Estado y por la homogeneidad de su regulación, ha adquirido un tratamiento sustantivo.

1.1. Definición

“El derecho tributario es la parte del derecho administrativo que expone los principios y las normas relativas a la imposición y a la recaudación de los tributos y analiza las relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos”.¹

De la definición anotada, se pueden inferir varios elementos, como que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo, y consecuentemente, es de orden

¹ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho tributario**. Pág. 40.



público. De igual manera, el derecho tributario se encuentra compuesto por una serie de principios y normas y su estudio está limitado por las relaciones entre el Estado y los ciudadanos en materia tributaria.

No obstante, para una comprensión mayor de la noción de tributo, es conveniente señalar que el mismo son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con la finalidad de obtener los recursos necesarios para el cumplimiento de sus finalidades.

O sea, el tributo consiste en el exigido por el Estado a quienes se encuentran en las situaciones tomadas en consideración por la ley como hechos imponible, siendo esos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal. Es una exigencia pecuniaria que impone el Estado con el propósito de financiar el gasto público y que a su vez le permite el cumplimiento de sus fines esenciales, consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por otro lado, es de importancia indicar que el sistema tributario recoge esos principios por una parte, como es natural de la carta política, pero también, la mayoría son desarrollados por el estatuto tributario, situación que se encuentra claramente compartida doctrinariamente.

El derecho tributario puede definirse al indicar que es una parte del derecho financiero que se encarga, esencialmente de la recaudación de ingresos para el sostenimiento del



Estado, y del estudio de las relaciones jurídicas entre el Estado y los contribuyentes, que se producen como consecuencia de dicha relación asentada en la obligación tributaria.

Este derecho es una rama del derecho financiero, por cuanto el mismo analiza y estudia la recaudación y las relaciones jurídicas que se producen entre el Estado y el contribuyente. A diferencia del derecho financiero, se encarga del estudio de la recaudación y del gasto; y, además de la manera de gestionar ambos factores.

El derecho tributario es una rama didácticamente autónoma del derecho, que se encuentra integrada por el conjunto de proposiciones jurídico-normativas relacionadas con la institución, recaudación y control de tributos. Es el conjunto de normas y principios que regulan la relación jurídico-tributaria que nace entre la administración y el contribuyente, al producirse el hecho generador del tributo.

No cabe lugar a dudas de que el término tributario es más exacto que el término fiscal y puede ser interpretado en el sentido del fisco, como entidad patrimonial del Estado. La actuación del fisco no es referente únicamente a la actuación del Estado con relación a los recursos tributarios, sino también con relación a los restantes recursos del Estado.

1.2. Importancia

El Estado para poder llevar a cabo de manera satisfactoria las distintas actividades que le son propias, necesita de manera imprescriptible de un sustento económico, el cual tiene



que ser proveniente en su mayor parte de los ciudadanos o gobernados, que son los que de manera directa se benefician con las obras y servicios de interés público que el primero lleva a cabo. Dicha situación es la que da origen a una relación necesaria de interdependencia entre los gobernados. El Estado únicamente justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares necesitan de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para encontrarse en condiciones de poder dedicarse a actividades que sean productivas y que les permitan subsistir o mejorar su nivel de vida.

Dicha relación es de carácter económico, puesto que si el Estado necesita de elevados recursos económicos para la implementación de las funciones públicas, lo justo y apropiado es que esos recursos tienen que generarse, casi en su totalidad, en las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimientos o utilidades obtenidas por los ciudadanos.

Asimismo, es necesario insistir en que la relación de Estado con los gobernados y los servicios públicos cobra en los tiempos actuales una gran importancia y trascendencia, debido a que durante los últimos años, el alcance de los gastos públicos aumentado constantemente. Los gastos públicos tienen que ser esencialmente de carácter jurídico.

“El origen de la exigencia de legalidad se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar los derechos fundamentales de los individuos, libertad y propiedad, que



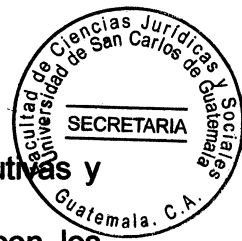
únicamente pueden ser intervenidos por la administración financiera si existe una autorización legislativa habilitante".²

Ello, de forma que única y exclusivamente a través de la ley puede asegurarse que la necesaria vinculación económica entre el Estado y sus súbditos se desenvuelva en un marco de equidad, equilibrio y armonía, de forma que la norma jurídica tiene que actuar e indicar las facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y las obligaciones correlativas a cargo de los particulares; y por la otra, hasta donde llega la potestad del poder público y los derechos de los contribuyentes oponibles a la misma autoridad gubernamental, así como los medios y procedimientos necesarios para ejercitarlos.

A pesar de que el Estado cuenta con medios externos de captación de recursos para financiar su desarrollo, como los empréstitos y las misiones de bonos de deuda pública, ello no es suficiente ante las demandas sociales, al menos debería haber un incremento en la captación de los recursos internos, es decir, un aumento en las contribuciones que los ciudadanos en general se encuentran obligados a aportar al Estado, para su sostenimiento.

Esa situación imprime al derecho tributario una gran importancia, ya que todo incremento en las cargas públicas va necesariamente acompañado de una evolución de mecanismos y procedimientos legales que deben regirlo, los que cada día tienden a hacerse más complejos.

² Sainz de Bujanda, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 66.



Es por ello, que el sector privado al ver que aumentan sus obligaciones contributivas y sus fricciones con el gobierno, continuamente tiende a impugnar y combatir con los medios legales a su alcance todas aquellas resoluciones que juzguen injustificadas e improcedentes.

Por su parte el sector público, no únicamente requiere de especialistas para la ejecución de leyes y programas, sino también, para llevar a cabo las tareas de proyección y planeación fiscal.

1.3. Principios del derecho tributario

En la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentran debidamente consagrados los principios de primacía de la Constitución, legalidad, equidad, no retroactividad, eficiencia, progresividad, debido proceso, buena fe, no confiscatoriedad, los cuales no se desarrollan en su totalidad, debido a que el tema central, son los principios del derecho tributario, pero, se tiene que hacer la aclaración que de esos principios son provenientes los principios del derecho tributario.

- a) **Primacía de la Constitución Política:** es pertinente que sea la primacía constitucional, el primer principio para abordar este estudio, debido a que los Estados democráticos, tienen en primer lugar, la necesidad de analizar la consulta para el establecimiento de sus leyes y normas de la Constitución Política de la República de Guatemala.



El principio de la primacía de la Constitución Política consagra la primacía del derecho sustancial sobre el formal o procesal, en todas las actuaciones de la administración de justicia.

El cumplimiento de las obligaciones tributarias formales permite hacer efectivo el deber material de tributación, consagrado en la Constitución Política, así como los principios esenciales del sistema tributario que son los de equidad, eficiencia y progresividad.

El derecho procesal tiene que ser la garantía con la cual cuenta la administración tributaria y el ciudadano para hacer efectivos los derechos que se encuentran en la parte sustancial.

De esa manera, si un ciudadano recibe un beneficio en sus obligaciones de carácter tributario, la administración se tiene que encargar de garantizar ese derecho mediante un proceso que no busque dilaciones para su materialización. La administración se encuentra en el deber de dar cumplimiento a sus derechos por el incumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

- b) Principio de legalidad: nació en el medioevo como una manera de contrarrestar el poder del monarca, para de esa forma, asegurar la participación ciudadana en materia económica. La más enérgica resistencia al poder de los déspotas ha sido proveniente, por lo general, de los contribuyentes.



El principio de legalidad tiene como finalidad el fortalecimiento la seguridad jurídica evitando los abusos impositivos de los gobernantes, debido a que el acto legal que impone la contribución tiene que estar previamente establecido, y con fundamento en el principio de legalidad, teniendo por ello, varias funciones como lo son: la materialización de la exigencia de representación popular, correspondencia de la necesidad de garantizar un mínimo de seguridad ciudadana frente a sus obligaciones y representación de la importancia de un diseño coherente en la política fiscal de un Estado.

“La administración tributaria tiene que establecer un mínimo de los elementos fundamentales de la relación tributaria, antes de comenzar con un proceso relacionado con los contribuyentes, debido a que de no existir esta garantía, la actuación violaría de forma bien clara este principio y reduciría de manera radical las posibilidades de tener un debido proceso”.³

Entre sus principales características se encuentra que este principio es una expresión del principio de representación popular y del principio democrático, materializando la predeterminación del tributo, que tiene que ser señalado previamente con los elementos de la obligación fiscal. También, es esencial que se establezca el principio de economía y se responda claramente a la necesidad de establecer una política fiscal coherente donde confluya la voluntad, así como los consejos.

³ Vanoni Smith, Elio Mariano. **Introducción al estudio del derecho tributario**. Pág. 70.



En cuanto al establecimiento de los elementos mínimos encargados de definir la obligación tributaria, puede establecerse que esos elementos tributarios son el sujeto activo, pasivo, el hecho generador, la base gravable y la tarifa.

El Estado guatemalteco no puede en ningún momento exigir el cumplimiento de una obligación tributaria, que no se encuentre debidamente tipificada en la legislación, no pudiendo imponer en ningún momento un tributo o una sanción si previamente no se ha determinado legalmente, siendo ello, una característica primordial referente a la obligatoriedad de las cargas tributarias que se encuentran previamente estipuladas en la legislación, de lo contrario, no se pueden imponer cargas a los contribuyentes y los mismos no pueden ser exonerados.

Este principio se encarga de establecer la relación implícita entre el principio de legalidad y otros principios. Además, el Estado al ejercer la potestad tributaria, tiene que respetar los principios de reserva de la ley, y los de igualdad y respeto de los derechos fundamentales de las personas. Dentro del texto legislativo del país, se tiene presente la conexión de este principio con el respeto de los derechos fundamentales, se considera de vital importancia por las implicaciones que tiene el derecho tributario en el patrimonio de las personas.

El principio de legalidad es uno de los pilares fundamentales del derecho tributario guatemalteco y permite contar con la certeza que la norma es la creadora de los tributos, modificadora, sancionatoria y a la vez la conocida previamente por el



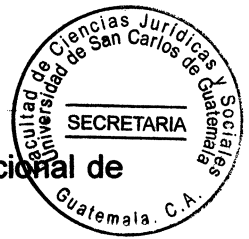
ciudadano, lo cual redundará en seguridad legal y en una mejor relación entre el contribuyente y el Estado.

- c) Principio de equidad: el rango de constitucionalidad de este principio se encarga de establecer que el sistema tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. De igual manera, es relevante destacar que todos los ciudadanos tienen la necesidad de contribuir con los gastos del Estado en condiciones de equidad y justicia.

Por ende, existe una estrecha relación de este principio con el de igualdad que también tiene rango constitucional, y además, se encarga de fijar de manera bien clara la capacidad contributiva como punto de partida para su materialización.

El mismo comporta un claro desarrollo del derecho fundamental de igualdad, motivo por el cual busca proscribir cualquier formulación legal que consagre un tratamiento tributario diferente que no tenga justificación. En dicho sentido, el tributo tiene que ser aplicado a todos aquellos sujetos que tengan capacidad contributiva y que se encuentren en las mismas circunstancias de hecho.

“Lo que este principio busca es que exista un equilibrio de las cargas de la administración tributaria e imponer a los contribuyentes que se encuentran en capacidad económica similar, que soporten carga tributaria igualitaria. De tal



manera, este principio va más allá y tiene relación con el deber constitucional de contribuir a los gastos y al financiamiento del Estado”.⁴

El deber de contribuir al financiamiento de los gastos del Estado se encuentra contenido dentro de los principios de justicia y equidad, así como está desarrollado a plenitud en la ley tributaria.

El ordenamiento legal que regula la materia señala desde los aspectos sustantivos atinentes a la causa o hecho generador del tributo y demás elementos de la obligación, así como los medios de control y los deberes tanto materiales como formales que tienen que ser cumplidos por parte de los administrados.

Al adoptar el principio de equidad como guía de interpretación de la ley tributaria, se puede permitir que se tomen decisiones destinadas a lograr el deber constitucional de contribuir a una obligación, siempre y cuando se respeten todas las condiciones legales.

Mientras la Corte de Constitucionalidad cuida de que el régimen tributario se encargue de acoger los principios de tributación, el Consejo de Estado decide si el deber de contribuir efectivamente se ha cumplido en cada caso dentro de los criterios de justicia y de equidad.

⁴ Vela Gil, María Antonia. **Administración fiscal y tributaria.** Pág. 27.



La justicia y la equidad son equivalentes entre otras cosas, al reconocimiento que su aplicación no implica sencillamente el contenido de una norma o sus cualidades para hacerla efectiva, sino que también tiene que sujetarse a los criterios que se adopten para su aplicación, en especial en la neutralización.

La equidad horizontal, es referente a los contribuyentes que están en una misma situación y que deben soportar idéntica carga tributaria, a diferencia de la equidad vertical, que implica que los contribuyentes que tienen mejor capacidad contributiva asuman menor presión tributaria.

El Estado tiene la potestad de imponer sus tributos y de cumplir con las finalidades que le han sido asignadas por el pueblo y en ningún momento puede pasar por encima de la realidad patrimonial y de capacidad contributiva de cada ciudadano, debido a que al hacerlo violarían el principio de equidad, que es sinónimo de justicia y de proporcionalidad tributaria.

- d) Principio de no retroactividad: el mismo permea todo el sistema tributario, de acuerdo con el cual el sistema indicado prohíbe la retroactividad de la ley tributaria y señala que las normas tributarias no se aplicarán con retroactividad.

De esa manera, con relación a los acuerdos, las ordenanzas y las contribuciones que se señalen, no pueden aplicarse, sino a partir del período que inicie después de la vigencia respectiva de la ley. Por regla general, el derecho tributario



guatemalteco se adhiere a la irretroactividad de la ley tributaria, pero, ello será una constante en los principios del derecho tributario, estos no son absolutos y presentan excepciones cuando la ley es favorable a los intereses del contribuyente.

Es al legislador a quien le corresponde establecer los criterios de vigencia de la nueva ley favorable para el contribuyente, debido a que la legislación no puede tener efectos hacia el pasado, salvo que se trate de garantizar el principio de favorabilidad.

“Este principio tiene base constitucional y su regla general es que la ley tributaria no es retroactiva y el derecho tributario permite la retroactividad de la norma. El legislador es quien lo manifiesta y la nueva ley es la más favorable al contribuyente”.⁵

La ley desde su entrada en vigencia, se aplica a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes y no tiene fuerza ni efectos retroactivos, salvo, en ambos supuestos, en materia penal cuando favorece al reo.

- e) Principio de proporcionalidad: consagra que a mayor capacidad de pago mayor impuesto. Pero para mejor comprensión del mismo, se tiene que señalar

⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios del derecho tributario**. Pág. 56.

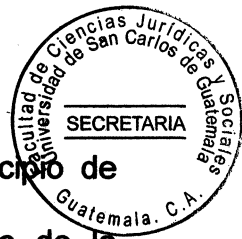


claramente que la tarifa siempre es la misma, debido a que lo que varía es el impuesto en razón de la base gravable.

La Constitución Política de la República de Guatemala protege a sus ciudadanos, estimando para el efecto los límites necesarios y no se pueden nunca sobrepasar, por ende a este principio de proporcionalidad, se le señala lo justo y en la justa medida, debido a que lo que se afecta es el patrimonio de las personas, y mal haría el Estado en imponer impuestos que fueran arbitrarios, por ende, lo que se busca es que se cobre lo justo de acuerdo a los ingresos y al patrimonio de los contribuyentes.

De igual manera, se tiene que abordar este principio como uno de los principales, para de esa manera poder distribuir adecuadamente las cargas públicas, al lado del principio de progresividad y generalidad, los cuales tienen que encontrarse ligados a la capacidad contributiva de cada uno de los contribuyentes, quienes desempeñan una función de importancia que consiste en buscar la justicia social. Además, la distribución de las cargas públicas tiene que encontrarse debidamente estructurada de manera proporcional y progresiva a la capacidad de los sujetos pasivos del tributo.

En relación concreta al principio de proporcionalidad, no se opera de manera indistinta, lo cual se encarga de reafirmar la tesis de que los principios son universales y se entrelazan entre sí, teniendo como finalidad la igualdad entre los



contribuyentes frente al Estado. En la sociedad guatemalteca, el principio de proporcionalidad se encuentra debidamente consagrado como principio de la tributación y es más que una técnica que permite el fin último que es la igualdad.

La igualdad entre los contribuyentes es una situación de igualdad relativa, que únicamente se mantiene si la situación respecto del otro, no se altera después del pago de sus impuestos, lo cual exige claramente una tributación progresiva.

- f) Principio de generalidad: un impuesto tiene que ser aplicado por igual a todas las personas lesionadas o sometidas al mismo. A pesar de que dicho principio proyecta un trato igualitario, no siempre es de esa manera, ya que al relacionarse con el principio de la capacidad de pago, aplicándolo a una persona que nada tiene y que su salario se encuentra por debajo del salario mínimo legal.

Este principio establece la universalidad de la tributación, sin tener en consideración a la persona ya sea natural o jurídica, nacional o extranjera, residente o no residente, por supuesto que siempre se tienen que respetar otros principios como el de proporcionalidad, equidad y legalidad.

El principio constitucional de generalidad constituye un requerimiento directamente dirigido por el legislador, para que cumpla con una exigencia como lo es tipificar como hecho imponible todo acto, hecho o negocio jurídico que sea indicador de la

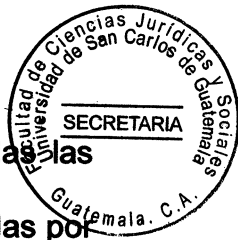


capacidad económica, vedando para el efecto la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias que puedan reputarse como discriminatorias.

“Este principio tiene relación con los principios de justicia tributaria, equidad y proporcionalidad, debido a que busca que los parámetros que se establecen para la generación del tributo sean los mismos para todos los ciudadanos, teniendo como fundamento la capacidad económica que redunde de manera final en la capacidad de contribución. Cobra gran importancia, debido a que en caso contrario las personas con ingresos inferiores pueden verse afectadas en su patrimonio, asumiendo cargas que no pueden soportar lo cual generaría un detrimento para los ciudadanos”.⁶

La generalidad hace el llamado para que todos los ciudadanos colaboren en el sostenimiento de los gastos públicos del Estado, en este principio se resalta con mayor intensidad, porque se representa un mandato a los poderes normativos, para que contemplen como hecho imponible cualquier presupuesto que ponga de manifiesto una determinada capacidad económica y que, una vez determinado el mismo, sujeten a la obligación tributaria principal con carácter general a todos los contribuyentes que realicen dicho hecho imponible. Se busca la terminación de la desigualdad, debido a que todos los principios tienen que identificarse con este principio y no pueden existir motivos que no se encuentren consagrados en la legislación para su exoneración o imposición.

⁶ *Ibid.* Pág. 82.



El principio de generalidad de la imposición exige que, por un lado, todas las personas naturales y jurídicas, tengan capacidad de pago y queden tipificadas por una de las razones legales que dan nacimiento a la obligación tributaria, sin que se tenga en ello, criterios extra económicos, como la nacionalidad, estamento y clases sociales, religión y raza.

Este principio está íntimamente ligado al principio de igualdad, nace de la lucha de los gobernados frente a las prebendas y exclusiones de los sistemas imperantes, que han propiciado el llamado sistema en el que todas las personas son tomadas en consideración iguales ante la ley. El principio de igualdad ante la legislación surge como una reacción al sistema de privilegios y discriminaciones. Todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos.

De esa forma, el ordenamiento jurídico guatemalteco es el principio de igualdad que responde a la igualdad ante la ley de la cual todos gozan. La igualdad tiene la misma connotación social y legal y su diferenciación se encuentra mayormente condicionada por factores formales y sustanciales, debido a que su finalidad es enfrentar la desigualdad en materia tributaria.

- g) Neutralidad: un instrumento es neutro cuando no tiene por finalidad el ejercicio de presión sobre los contribuyentes para incitarlos a la comisión de una acción o abstención cualquiera. Por ende, lo que se tiene que buscar es la aplicación de



este principio, para no interrumpir la neutralidad y no sobrepasar los límites generando con ello una acción.

Pero, se tiene que considerar como neutral el impuesto que no crea cambio alguno adicional en los comportamientos de los consumidores y que, por ende, no tiene efectos de sustitución, debido a que de darse el efecto sustitutivo, afecta de manera directa al asociado, limitándoles su consumo y esta es la característica de los impuestos.

- h) Principio de eficacia: o de eficiencia, el mismo es el que señala que el sistema tributario se fundamenta en los principios de equidad, eficiencia y progresividad. Su rango es constitucional y tiene implicaciones en el sistema tributario. Hace referencia al grado de poder ejercido por quienes son responsables del erario público. Se corresponde con un proceso lógico que tiene como finalidad que el Estado pueda efectivamente cumplir con lo presupuestado.

Se valora como un principio que guía al legislador para conseguir que la imposición traiga consigo el menor costo social, para el contribuyente en el cumplimiento de sus deberes fiscales. Ello, debido a que no se limita a una agilidad en el recaudo, sino en el reconocimiento del costo social que ello quiere decir para el contribuyente, teniendo que ser bien ajustado a su realidad operacional y patrimonial.



Este principio tiene la práctica de varias exteriorizaciones, algunas de las cuales tienen relación con tarifas de imposición, así como con la determinación responsable del impuesto y con las respectivas exenciones y tratos diferenciados, de acuerdo con la calidad del contribuyente. Pero, varias disposiciones son violatorias de los principios indicados.

- i) Principio de economía: la justicia es una de las finalidades del actual Estado social de derecho, en ella, menciona el fin de fortalecer la unidad de la Nación y de asegurar a sus integrantes la vida, la convivencia, el trabajo y la justicia. Dicha afirmación busca comprender que dentro del sistema tributario la justicia es un principio constitucional, con la implicación de ser un derecho, una aspiración y un deber.

“En el derecho tributario las dimensiones conceptuales de este principio indican el deber de contribución que tienen todos los asociados, pero no únicamente en relación con los ciudadanos, sino en una triple unión estatal, con la sociedad y con los ciudadanos. La justicia es la esencia social del derecho y el deber de contribuir se fundamenta en la obligación recíproca que se desprende de la relación tripartita de ciudadanos, Estado y sociedad”.⁷

- j) Principio de justicia: la justicia consiste en la virtud cardinal del orden y en la recta razón aplicable en la interacción del ser humano y de la sociedad, buscando la

⁷ Berliri Arrijoja, Manuel Adolfo. **Derecho tributario y fiscal**. Pág. 42.

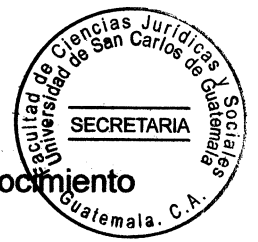


realización del bien. En virtud de ello, se puede decir que el principio de justicia, busca justamente armonía, evitando para ello, los excesos y el desbordamiento de las funciones estatales y correlativamente el cumplimiento de las actividades que llevan a cabo los ciudadanos.

Por ende, el Estado tiene la obligación de proporcionar el goce de la justicia a sus ciudadanos y de procurar para que no se cobre de manera arbitraria, así como de que las leyes tienen que ser justas, y no dejar por un lado la realidad del contribuyente, y lo que la legislación se encuentra obligado a pagar.

Los funcionarios públicos tienen atribuciones y deberes que cumplir en cuanto a la liquidación y recaudo de los impuestos nacionales, tienen que contar siempre por norma con el ejercicio de sus actividades que son servidores públicos, así como de que la aplicación de las normas jurídicas tiene que ser siempre presidida por un relevante espíritu de justicia, y que el Estado no aspira a que al contribuyente se le exija más que aquello con lo que la misma ley ha buscado que coadyuve a las cargas públicas nacionales.

La aplicación de las disposiciones normativas aduaneras tiene que encontrarse presidida por un relevante espíritu de justicia y tomar en consideración que el Estado en ningún momento tiene la aspiración de que a un usuario aduanero se le exija más de aquello que la legislación busca.

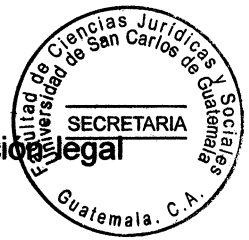


- k) Principio de certeza: se tiene certeza cuando es notorio el conocimiento relacionado con los elementos del tributo y con el resto de los aspectos relacionados con el mismo, tanto para los servidores públicos que tienen a su cargo la administración de los impuestos, como para el contribuyente.

La norma que establece el tributo, se tiene que encargar de fijar claramente la forma inequívoca de los diversos elementos que lo integran, ello es, los sujetos activos y pasivos, así como los hechos y las bases gravables, y las tarifas de los tributos, exigencia que únicamente admite como excepción, la posibilidad de que la ley permita a las autoridades administrativas fijar la tarifa de las tasas y contribuciones, siempre y cuando en los mismos actos se haya previsto el sistema y el método para el establecimiento de los costos y de los beneficios de los que depende la tarifa.

Por ende, al no ser fijado con claridad, puede darse paso a la no aplicabilidad de principio, o a desconocimiento del mismo, no únicamente por no ser claro el tema de la aplicación del tributo, sino porque también resulta no entendible y no se puede definir qué campo abarca y el que no.

Una de las particularidades de este principio radica en que, no únicamente resulta vulnerado por la falta de determinación de los elementos esenciales del tributo, sino que también es vulnerado con ocasión de interpretaciones que deriven de



problemas en el momento de su cumplimiento y utilización de una situación en particular.

“Las normas tributarias pueden suscitar variados problemas interpretativos en el momento de su ejecución y aplicación. Si estos se tornan irresolubles, no es posible encontrar una interpretación razonable, sobre cuáles puedan en definitiva ser los elementos esenciales del tributo, pudiéndose concluir que los mismos no fueron fijados y que, en consecuencia la norma vulnera la Constitución Política. Toda persona se encuentra obligada a pagar los tributos que la legislación le imponga, pero la ley no puede exigirlos si ella es quién lo tiene que hacer y por qué”.⁸

Las normas son de carácter general y abstracto, motivo por el cual, no se oponen a los acuerdos y a las ordenanzas que de forma clara y directa señalen los elementos del gravamen, o sea, no es necesario el establecimiento de todos los supuestos de hecho que se tienen que señalar de manera generalizada.

La legislación prescribe de manea genérica y ello es justamente definir, por cuanto ello consiste en una proposición de validez genérica apta para poder ser referida a las circunstancias específicas y no generales, ya que la legislación no se agota en una posibilidad legal.

⁸ Jiménez González, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario.** Pág. 87.



1.4. Contenido

El contenido del derecho tributario se divide en una parte general que abarca los aspectos materiales y los formales o procedimentales, entre los cuales cabe hacer mención de: los principios tributarios constitucionales, las fuentes de las normas jurídicas, la aplicación temporal y espacial, la interpretación de las normas, la clasificación de los tributos y sus características, los métodos de determinación de los fundamentos tributarios, las infracciones y sanciones tributarias, la exención de la deuda, los procedimientos de recaudación, inspección y revisión de los actos administrativos y el estudio de los órganos de la administración tributaria.

Por su parte, cabe indicar que el contenido de la parte especial se centra en las diversas disposiciones jurídicas específicas de cada uno de los tributos que integran el sistema fiscal de un país.

Dentro del derecho tributario definido como el conjunto de normas jurídicas que disciplinan los tributos, se puede hacer mención de un derecho tributario material que abarca el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídico-tributaria; y un derecho tributario formal, que abarca el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa instrumental que tiene por finalidad asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y aquellas que surgen entre la administración pública y los particulares con ocasión del desenvolvimiento de esta actividad.

“El derecho tributario material se configura como un derecho tributario de obligaciones cuyas normas son de carácter final. Por el contrario, las normas de derecho tributario formal tienen un carácter instrumental y adjetivo y quieren decir un paso únicamente en el largo camino que la administración tiene que seguir para liquidar el tributo”.⁹

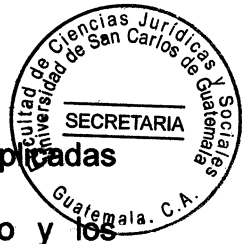
Tanto el derecho tributario formal como el derecho tributario material no se encuentran separados de manera clara, siendo sus normas jurídicas aquellas que se encuentran íntimamente relacionadas y que forman parte de un mismo sistema legal. La distinción tiene que ser llevada a cabo con la flexibilidad y relatividad con que toda sistematización de normas jurídicas tiene que ser utilizada.

1.5. División

La división del derecho tributario es la siguiente:

- a) **Derecho tributario material:** es el conjunto de derechos y obligaciones de los sujetos que están contenidos en la relación jurídico-tributaria. Contiene las normas sustanciales relativas en general a la obligación tributaria. Estudia la forma en la que nace la obligación de pagar tributos y cómo se extingue esa obligación, examinando a la vez sus diferentes elementos. El derecho tributario material se configura como un derecho tributario de obligaciones cuyas normas son de carácter final.

⁹ Pérez de Ayala, José Luis. **Derecho tributario moderno**. Pág. 110.



- b) **Derecho procesal tributario:** regula esencialmente el conjunto de normas aplicadas a los procesos, para la resolución de controversias entre el Estado y los contribuyentes. Las normas de derecho tributario formal tienen un carácter instrumental, adjetivo, y quieren decir un paso en el camino que la administración ha de seguir para liquidar el tributo.
- c) **Derecho penal tributario:** se dedica principalmente al estudio de las infracciones y sanciones relacionadas a esta materia.
- d) **Derecho internacional tributario:** se encuentra referido esencialmente a los diversos convenios o tratados a los que se arriban en materias como la doble imposición.

Estudia las normas que corresponden a la aplicación de los casos en que diversas soberanías entran en contacto, para de esa manera, evitar problemas de doble imposición y coordinar métodos que eviten la evasión internacional mediante los precios de transferencia.

Estudia las normas que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar problemas de doble imposición, coordinando para el efecto métodos que eviten la evasión y organización, mediante la tributación y las formas de colaboración de los países desarrollados a aquellos que se encuentran en proceso de desarrollo.

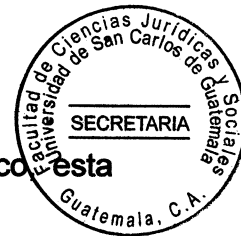


- e) **Derecho constitucional tributario:** se encarga del estudio del derecho tributario desde sus orígenes legales, tomando en consideración temas como los principios tributarios y bases de carácter general que le dan nacimiento al mismo.
- f) **Derecho tributario administrativo:** es referente al conjunto de normas, principios generales a los cuales puede recurrir y en los que puede sustentarse el derecho tributario, ambigüedad, o falta de regulación de la norma tributaria.

Es la rama del derecho público que estudia los principios y fija las normas que rigen el derecho, la creación y prescripción de los tributos con lo cual se tienen que señalar los procedimientos y determinar la naturaleza y los caracteres de la relación del Estado con el administrado que se encuentra bajo la obligación de pagarlos.

1.6. Política fiscal

La política fiscal es aquella que abarca un espectro de diversas funciones y objetivos bastante amplios, debido a que implica no únicamente los ingresos y egresos del Estado, sino también, el conjunto de acciones que el gobierno toma en cuenta, como parte de su política económica, que buscan lograr el crecimiento del país de una manera ordenada, pero a su vez el control de la inflación, de la estabilidad económica y del crecimiento del empleo. También, puede decirse que son los lineamientos que dirigen, orientan y fundamentan el sistema tributario. Los tributos son únicamente una parte de la política



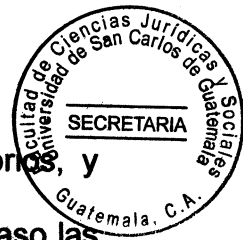
fiscal de la sociedad guatemalteca. Desde el punto de vista macroeconómico esta política tiene que cumplir con un rol de estabilización y equidad.

Es una rama de la política económica que configura el presupuesto del Estado y sus componentes, así como el gasto público y los impuestos, como variables de control para el aseguramiento y mantenimiento de la estabilidad económica, a través de las variaciones de los ciclos económicos, contribuyendo al mantenimiento de una economía creciente de pleno empleo.

La misma, tiene relación con las decisiones que toman las autoridades de gobierno sobre los ingresos y egresos presupuestales y el impacto de las decisiones de gobierno en la marcha de la economía y la sociedad.

La actividad económica que el Estado desempeña en las sociedades comprende tres funciones básicas: una función de asignación de recursos, una función redistributiva y una función estabilizadora. Mediante la función de asignación, el Estado suministra bienes que, en determinadas circunstancias, el mercado no proporciona adecuadamente, debido a la existencia de los denominados fallos del mercado.

Con la función redistributiva, busca conciliar las diferencias de criterio que se producen entre la distribución de la riqueza que lleva a cabo el sistema de mercado y la que la sociedad considera justa. En la labor de distribución, intervienen fundamentos éticos, políticos y económicos. La función estabilizadora, donde se encuadra la política fiscal,



trata de conseguir la estabilidad del sistema económico, evitar sus desequilibrios, y provocar los ajustes necesarios en la demanda agregada para superar en cada caso las situaciones de inflación o desempleo.

Los objetivos principales de toda política fiscal son:

- a) **Acelerar el crecimiento económico.**
- b) **Plena ocupación de todos los recursos productivos de la sociedad, tanto humanos como materiales y capitales.**
- c) **Plena estabilidad de los precios, entendida como los índices generales de precios que no sufran elevaciones o disminuciones de importancia.**



CAPÍTULO II

2. El Estado guatemalteco

Un Estado consiste en una organización política constituida por instituciones burocráticas estables, mediante las cuales ejerce el monopolio del uso de la fuerza aplicada a una población dentro de límites territoriales establecidos.

Muchas sociedades humanas han sido gobernadas por Estados durante milenios, sin embargo, la mayoría de las personas en la prehistoria vivían en sociedades sin Estado. Los primeros surgieron con el rápido crecimiento de las ciudades, la invención de la escritura y la codificación de nuevas formas de religión. Con el tiempo, se fue desarrollando una variedad de formas diferentes, empleando para el efecto una variedad de justificaciones para su existencia. En la actualidad, sin embargo, el Estado-Nación moderno, consiste en la forma predominante de Estado a la que se encuentran sometidas las personas.

“La palabra Estado deriva del latín *status* y del verbo *stare*. El verbo se vincula con una raíz que se encuentra presente en el verbo griego que quiere decir estar en pie. Como término polisémico, designa también a todo país soberano, reconocido como tal en el orden internacional, así como al conjunto de atribuciones y órganos de gobierno de dicho país”.¹⁰

¹⁰ Quiñonez Vela, Luis Enrique. **Control constitucional y del Estado**. Pág. 91.



2.1. Conceptualización

La conceptualización de Estado difiere de acuerdo a los autores, pero algunos de ellos, definen el Estado como el conjunto de instituciones que poseen la autoridad y potestad para el establecimiento de las normas que regulan una sociedad, teniendo soberanía interna y externa sobre un territorio determinado.

El Estado moderno es una asociación de dominación con carácter institucional que ha tratado, con éxito, de monopolizar dentro de un territorio el monopolio de la violencia legítima como medio de dominación y que, con esa finalidad, ha reunido todos los medios materiales en manos de sus dirigentes, expropiando a todos los seres humanos que antes disponían de ellos por derecho propio, sustituyéndolos con sus mismas jerarquías supremas. Las categorías generales del Estado son instituciones como las fuerzas armadas, burocracias administrativas, los tribunales y la policía, asumiendo el Estado las funciones de defensa, gobernación, justicia, seguridad y otras, como las relaciones exteriores.

El concepto más clásico de Estado señala al Estado como una unidad de dominación, independiente en lo exterior e interior, que actúa de manera continua, con medios de poder propios, y claramente delimitado en lo personal y territorial. Solamente se puede hablar de Estado como una construcción propia de las monarquías absolutas del siglo XV de la Edad Moderna. Como evolución del concepto se ha desarrollado el Estado de derecho por el que se incluye dentro de la organización estatal aquella resultante del



imperio de la ley y la división de poderes ejecutivo, legislativo y judicial y otras funciones, como la emisión de moneda propia.

El Estado es la especialización y concentración del mantenimiento del orden. El Estado es aquella institución o conjunto de instituciones específicamente relacionadas con la conservación del orden. El Estado existe allí donde agentes especializados en esta conservación, como la policía y los tribunales, se han separado del resto de la vida social.

2.2. Origen y evolución del concepto de Estado

Las sociedades humanas se han organizado políticamente, pudiendo llamarse Estado y son correspondientes a la agregación de personas y territorio en relación a la autoridad. De forma general, se le puede definir como la organización en la que confluyen tres elementos que son la autoridad, la población y el territorio. Pero, dicha noción ambigua obliga a dejar constancia de que si bien el Estado ha existido desde la antigüedad, únicamente puede ser definido con precisión tomando en consideración el momento histórico.

Del Estado de la antigüedad no es predicable la noción de legitimidad, por cuanto surgía del hecho de que un determinado jefe se apoderase de determinado territorio, muchas veces mal determinado, sin tomar en consideración el sentimiento de vinculación de la población, generalmente invocando una investidura y contando con la lealtad del jefe. De esa manera, fueron los imperios de la antigüedad, el egipcio y el persa, entre ellos.



“La civilización griega aportó una nueva noción de Estado. Debido a que la forma de organización política que la caracterizó era correspondiente a la ciudad, la *polis*, señalaba la población relacionada con una participación vinculante, más allá del sentimiento sin poderes señoriales intermedios. Además, estando cada ciudad dotada de un pequeño territorio, su defensa era concerniente a todos los ciudadanos, que se ocupaban de lo que en la actualidad se le llamaba interés nacional”.¹¹

Dentro del régimen feudal fueron prevalecientes los vínculos de orden personal, desapareciendo tanto la delimitación del territorio como la noción de interés general. El poder central era legítimo pero débil y los jefes locales bastante fuertes, al punto de que los mismos ejercían atributos propios del príncipe, como la administración de justicia, recaudar impuestos y reclutar ejércitos.

Por último, el Estado moderno se encargó de la incorporación de la legitimidad, la cual fue heredada de la feudal, surgiendo la noción de soberanía como un concepto revolucionario que atribuyó el paso histórico de una sociedad organizada e independiente.

El Estado democrático trasladó la soberanía del príncipe a la Nación. Sus poderes fueron asumidos por organismos surgidos por consultas a la población mediante reglas de juego previas y claramente definidas. Al igual que en las *polis* griegas, se desarrolló y con él los de pertenencia, civismo e interés nacional.

¹¹ **Ibid.** Pág. 122.

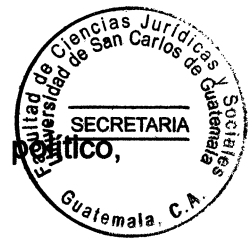


El concepto de Estado no se tiene que confundir con el de gobierno que únicamente la parte generalmente de llevar a cabo las funciones del Estado delegando a otras instituciones sus capacidades. El gobierno también puede ser tomado en consideración como el conjunto de gobernantes que, de manera temporal ejercen cargos durante un período limitado dentro del conjunto del Estado.

Tampoco es equivalente al concepto de carácter más ideológico de Nación, debido a que se considera posible la existencia de Naciones sin Estado y la posibilidad de que diferentes Naciones o nacionalidades se puedan agrupar en torno a un mismo Estado. Es bien común que los Estados formen entes llamados Estados Nación que aún en ambos conceptos, es habitual que cada Nación posea o reivindique su mismo Estado.

Existen distintas formas de organización de un Estado, pudiendo abarcar desde concepciones centralistas a las federalistas o las autonomistas en las que el Estado permite a las federaciones, regiones o a otras organizaciones menores al Estado, el ejercicio de competencias que le son propias pero formando un único Estado.

“El Estado Moderno surgió entre los siglos XV y XVI, cuando los reyes aprovecharon la crisis del feudalismo para retomar su poder y su proceso de surgimiento se aceleró en el Renacimiento, con profundas transformaciones en los mecanismos del gobierno y en el ejercicio del poder. Dicho proceso se encontró respaldado por la burguesía, o sea, por la clase social que se fue fortaleciendo con este tipo de Estado. El Estado moderno poseía identidad, se encontraba organizado, estructurado y era formal, reconocido políticamente

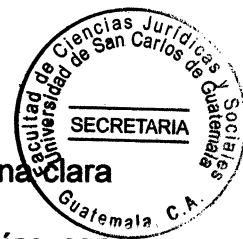


y el poder estaba centralizado. Su formación tuvo varias consecuencias a nivel económico y social¹².

A partir de los siglos XIV y XV, los reyes europeos comenzaron el proceso de formación del Estado moderno, al iniciar a concentrar y centralizar el dominio sobre sus tierras. Aprovechando la crisis que enfrentaban los señoríos tras las guerras, llevaron a cabo pactos con los señores feudales, para recibir sus tierras a cambio de algún privilegio, aunque también existe la posibilidad de una reconquista mediante una sangrienta guerra. Los reyes fueron ayudados en dicho proceso, por los burgueses que buscaban desprenderse de los señores feudales, debido a que se veían perjudicados por la condición de vasallos de los mismos y de la economía feudal. Para garantizar la gobernabilidad, el respeto de los derechos y el cumplimiento de las obligaciones del Estado cuenta con diversos organismos, integrados por funcionarios, que se encargan de la creación de normas jurídicas.

Pero, existen diversas posturas que toman en consideración el surgimiento del Estado moderno, como aquél que no significó una ruptura completa con las estructuras políticas medievales, debido a que la aristocracia feudal que conservó su poder político sobre las masas rurales, de manera, que el absolutismo fue esencialmente un aparato reorganizado y potenciado de dominación feudal. No obstante, es notorio que con el Estado moderno surgieron estructuras gubernamentales nuevas.

¹² Tobar Fuentes, Edgar Roberto. **Función del Estado**. Pág. 145.

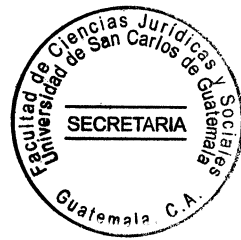


Hacia finales del siglo XV, la autoridad monárquica y la unidad política lograron una clara estabilización a nivel Naciones, dando con ello, lugar a las primeras monarquías con elementos constitutivos modernos, como fue el caso de los reinados de Luis XI en Francia, los Reyes Católicos en España y Enrique VII en Inglaterra.

La mayoría de los Estados modernos se desarrollaron de acuerdo al proceso antes indicado, pero algunos se encontraron afectados por las élites locales, las cuales dificultaron su formación al ver su constante pérdida de poder. En dichos casos, el Estado resultante se vio mal o poco estructurado, tornándose débil en cuanto a los que lograron constituirse más satisfactoriamente. En aquellos donde el proceso se desarrolló con menos problemas, el rey se convirtió en la máxima autoridad y se crearon para el efecto instituciones políticas, económicas y militares.

Los reyes buscaron la legitimación de su poder monárquico a través de fundamentos legales. Es de esa manera que se fue estableciendo que el poder absoluto de los monarcas descansaba en su carácter sagrado como representantes del poder divino en el mundo terrenal. De esta manera, se consideraba que los reyes y los príncipes contaban con un derecho y divino poder gobernar.

Por ende, las monarquías absolutas lograron entonces la consolidación de su poder, debido al apoyo que recibieron de la aristocracia y del reconocimiento por parte de las masas populares, debido a que el sistema monárquico se erigió como el garante de la paz y de la justicia.



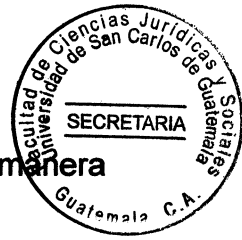
2.3. Formación de los Estados

No todos los Estados de actualidad aparecieron. Bien, de igual manera ni siguieron una evolución y un camino inexorable y único. Ello, es así porque los Estados son construcciones históricas de cada sociedad. En algunos casos aparecieron de forma temprana. En otros casos, lo hicieron tardíamente.

Los Estados pueden ser examinados dinámicamente usando el concepto de estatidad. Desde ese punto de vista, ellos van adquiriendo con el paso del tiempo ciertos atributos, hasta lograr convertirse en organizaciones que cumplen con la definición de Estado.

Esas características de estatidad enunciadas en un orden arbitrario, en el sentido de que cada Estado puede adquirir estas características no necesariamente en la secuencia señalada, son las que a continuación se indican:

- a) Capacidad de externalizar su poder: o sea, el reconocimiento que se tiene de otros Estados.
- b) Capacidad de institucionalizar su autoridad: quiere decir la creación de organismos para la imposición de la coerción.
- c) Capacidad de diferenciar su control: para contar con un conjunto de instituciones profesionalizadas para la aplicación específica, entre las que son importantes



aquellas que permiten la recaudación de impuestos y de otros recursos de manera controlada.

- d) Capacidad de internalizar una identidad colectiva: creando símbolos generadores de pertenencia e identificación común.

De esa manera, los Estados atraviesan un largo proceso hasta alcanzar esa calidad de Estado pleno que únicamente será tal en la medida que ese Estado haya alcanzado el éxito, tomando en consideración todos esos requisitos, los cuales son mínimos y necesarios, para hacer mención de un verdadero Estado Nacional.

Todo lo indicado, hace posible una de las más importantes maneras de organización social en el mundo, debido a que en cada país y en gran parte de las sociedades se postula a existencia real o ficticia de un Estado.

Ello es de esa manera, aunque la creación de entes supra-estatales ha cambiado tradicionalmente a los Estados, debido a que los mismos delegan parte de sus competencias esenciales en las superiores instancias.

2.4. Atributos del Estado que lo distinguen de otras instituciones

Son los siguientes:

- a) **Funcionarios estatales y burocracia:** es esencial para su funcionamiento administrativo, así como también para el manejo eficiente de su Nación. Es fundamental que exista un cuerpo de funcionarios que se encuentre abocado de lleno a esa labor tan fundamental.
- b) **Monopolio fiscal:** es necesario que se tenga el completo control de las rentas, impuestos y del resto de ingresos, para su posterior sustento, utilizando la burocracia para dicha finalidad.
- c) **Ejército permanente:** es necesario contar con una institución armada que lo resguarde ante amenazas extranjeras, internas y se dedique a formar parte de la defensa para él.
- d) **Monopolio de la fuerza legal:** para poder ser un Estado es necesario que los Estados modernos y contemporáneos desarrollen el exclusivo y legítimo uso de la fuerza, para poder asegurar el ordenamiento interno. Es por ello, que el poder legislativo crea leyes que son de carácter obligatorio, siendo el poder ejecutivo el que controla el uso de mecanismos coactivos como su cumplimiento y poder judicial aplicado y ejecutado con el uso de la fuerza que es legítimo.

“El poder se encarga de mostrar dos facetas diferentes en sentido tanto estricto como legítimo. En el primero, es conocido como poder estricto cuando es aludido en el sentido de la fuerza coactiva, o sea la aplicación pura de la fuerza; en el



segundo, se le concibe cuando es fruto del reconocimiento de los dominados. De esa manera, se le reconoce la autoridad a una institución por excelencia y le delega su poder".¹³

- Soberanía: es la facultad de poder ser reconocido como la institución de mayor prestigio y poder en un determinado territorio.

En la actualidad, se hace mención de la soberanía en el ámbito externo, es decir, la de carácter internacional, quedando la misma, limitada al derecho internacional, a los organismos internacionales y al reconocimiento de los Estados del mundo.

- Territorio: es determinante el límite geográfico sobre el cual se desenvuelve totalmente el Estado y es uno de los factores que lo distingue de la Nación por completo.

El mismo, tiene que encontrarse claramente delimitado. En la actualidad, el concepto no engloba una porción de tierra, sino que alcanza a mares, ríos, lagos y espacios aéreos.

- Población: consiste en la sociedad sobre la cual se tiene que ejercer el poder compuesto por las instituciones, que no son otra cosa que el mismo Estado que se encuentra presente en muchos aspectos relacionados con la vida social.

¹³ **Ibid.** Pág. 165.



2.5. Tipos y formas de Estado

Una primera y clásica clasificación de los Estados hace mención a la centralización y descentralización del poder diferenciándose entre Estados unitarios y Estados de estructura compleja, siendo estos últimos, por lo general, las federaciones y las confederaciones, así como también los de tipo intermediarios.

- a) **Estados con plena capacidad de obrar:** puede ejercer todas sus capacidades como Estado soberano e independiente. En este caso, se encuentran casi todos los Estados del mundo.

- b) **Estados con limitaciones en su capacidad de obrar por distintas cuestiones:** dentro de esta tipología, se puede observar a su vez una segunda clasificación, siendo la misma la que a continuación se indica.

Estados neutrales: son aquellos que se abstienen en participar en conflictos de carácter internacional. Dicha neutralidad, se ha ido adaptando en función de si posee neutralidad absoluta por disposición constitucional.

- **Estado soberano que renuncia a ejercer sus competencias internacionales:** son Estados dependientes en materia de relaciones internacionales. Suele ser el caso de aquellos Estados que ceden las relaciones a un tercer Estado, bien circundante, o con las que mantenga buenas relaciones.

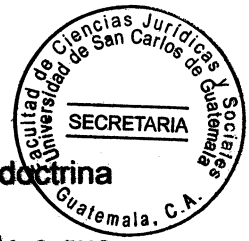


- Estado en libre asociación con otro: es un Estado independiente pero en el que un tercer Estado asume una parte de sus competencias exteriores, así como otras materias como la defensa, la economía y la representación diplomática y consular existentes.
- Estados bajo administración fiduciaria: son una especie de Estado tutelado de manera parecida, a lo que fueron los Estados bajo mandato, no posibles actualmente y bajo protección. La sociedad internacional resguarda o asume la tutela de ese Estado, como medida cautelar o transitoria en tiempos de crisis.
- Estados soberanos no reconocidos internacionalmente: son aquellos Estados soberanos e independientes, pero al no ser reconocidos por ningún otro, tienen una muy limitada capacidad de obrar. Pueden no ser reconocidos bien por una sanción internacional, bien por presiones de un tercer país o por desinterés.

2.6. Reconocimiento estatal

“El reconocimiento de un Estado es un acto de carácter discrecional que emana claramente de la predisposición de los sujetos preexistentes. Este acto tiene efectos jurídicos, siendo los mismos tomados en consideración como sujetos internacionales, que son el reconocedor y el reconocido, de igual a igual puesto que se crea un vínculo entre los dos”.¹⁴

¹⁴ **ibid.** Pág. 180.



En la actualidad la doctrina aceptada para el reconocimiento de los Estados es la doctrina pragmática, en tanto un sujeto no sea capaz para la sociedad internacional debido a que no va a contar con a dificultad para ser reconocido. Se comprende con lo indicado que si un sujeto reconoce a otro se va a producir un contacto entre ambos, por lo que en el momento que se comienzan los trámites para el establecimiento de relaciones diplomáticas, se supone que efectivamente existe un reconocimiento internacional mutuo.

Pero, la ruptura de esas relaciones diplomáticas no supone la pérdida del reconocimiento. De manera igual, una sencilla declaración formal también es motivación valedera para el señalamiento de otros Estados a pesar de no iniciar esa clase de relación.

2.7. Estado de Guatemala

La República de Guatemala es un Estado soberano e independiente de Centroamérica e integra la Organización de las Naciones Unidas y la Organización de los Estados Americanos. Guatemala política y jurídicamente se rige por la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual consiste en la ley suprema del Estado. El sistema de gobierno de Guatemala es republicano, democrático y representativo, de acuerdo con lo regulado en el Artículo 140 de la Constitución Política de la República de Guatemala: "Estado de Guatemala. Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano, organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades. Su sistema de gobierno es republicano, democrático y representativo".

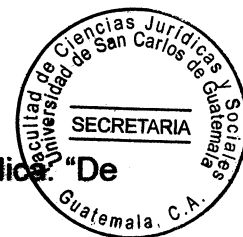


Por su parte, la soberanía del Estado de Guatemala radica en el pueblo quien la delega para su ejercicio en los organismos del Estado, de acuerdo a lo establecido en el Artículo 141 de la Constitución Política de la República de Guatemala los cuales son los siguientes:

- a) **Organismo Legislativo:** el cual se encarga del ejercicio del poder legislativo, siendo ese poder ejercido por el Congreso de la República de Guatemala.
- b) **Organismo Ejecutivo:** ejerce el poder ejecutivo, el cual es ejercido por el Congreso de la República de Guatemala, el Vicepresidente de la República de Guatemala, los Ministerios del Estado y sus dependencias.
- c) **Organismo Judicial:** el cual ejerce el poder judicial, dicho poder es ejercido por la Corte Suprema de Justicia, la Corte de Apelaciones, Tribunales de Primera Instancia, Juzgados de Paz o Juzgados Menores y demás juzgados que establezca la legislación.

En ese mismo Artículo constitucional se indica que la subordinación entre los mismos se encuentra prohibida.

El Artículo 141 de la Constitución de la República de Guatemala regula: "Soberanía. La soberanía radica en el pueblo quien la delega, para su ejercicio, en los Organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial. La subordinación entre los mismos, es prohibido".



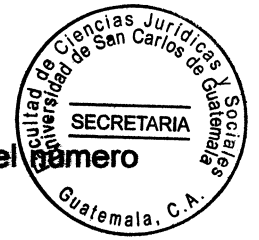
Por su parte, el Artículo 142 de la Constitución de la República de Guatemala indica: "De la soberanía y el territorio. El Estado ejerce plena soberanía, sobre:

- a. El territorio nacional integrado por su suelo, subsuelo, aguas interiores, el mar territorial en la extensión que fija la ley y el espacio aéreo que se extiende sobre los mismos.
- b. La zona contigua del mar adyacente al mar territorial, para el ejercicio de determinadas actividades reconocidas por el derecho internacional; y
- c. Los recursos naturales y vivos del lecho y subsuelo marinos y los existentes en las aguas adyacentes a las costas fuera del mar territorial, que constituyen la zona económica exclusiva, en la extensión que fija la ley, conforme la práctica internacional".

2.8. Constitución Política de la República de Guatemala

La actual Constitución Política de la República de Guatemala fue creada el 31 de mayo del año 1985 por la Asamblea Nacional Constituyente de ese año, y fue convocada por el Presidente de Facto de la República de Guatemala, general Óscar Humberto Mejía Víctores, después de las elecciones a la Asamblea Nacional Constituyente celebradas el 1 de julio del año 1984. Esa Constitución se hizo efectiva el 14 de enero del año 1986.

La misma fue suspendida el 25 de mayo del año 1993 por el Presidente de la República de Guatemala Jorge Antonio Serrano Elías, reinstaurada el 5 de junio del año 1993 acto que fue seguido del derrocamiento del presidente, enmendada en noviembre del mismo



año. Las reformas constitucionales de ese año incluyeron un incremento en el número de los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia de 9 a 13.

Los períodos de cargo para Presidente, Vicepresidente y Diputados del Congreso de la República de Guatemala fueron reducidos de 5 años a 4; para Magistrados de la Corte Suprema de Justicia de 6 años a 5 años y se incrementaron los períodos de los Alcaldes y Concejos ciudadanos de 2 años y medio a 4 años.

Tanto el Presidente como el Vicepresidente son electos de manera directa por medio del sufragio universal y limitados a un período. Un Vicepresidente puede ser candidato para Presidente después de 4 años fuera del cargo.

Además, es de importancia indicar que los Magistrados de la Corte Suprema de Justicia son electos por el Congreso de la República de Guatemala de una lista enviada por los Decanos de las Facultades de Derecho, así como también por un Rector de una Universidad y los Magistrados de la Corte de Apelaciones. La Corte Suprema de Justicia y las Cortes Locales manejan los casos civiles y criminales. También, existe una Corte de Constitucionalidad.

Guatemala está dividida administrativamente en 22 departamentos administrados por gobernadores designados por el Presidente de la República. La ciudad de Guatemala y otras 338 municipalidades son gobernadas por Alcaldes o Concejos electos popularmente.



2.9. Organismos del Estado

Son los que a continuación se indican:

- a) **Organismo Ejecutivo:** es el poder ejercido por el Presidente de la República de Guatemala, el Vicepresidente de la República de Guatemala, el Consejo de Ministros y por el resto de entidades públicas respectivas a este organismo. Su sede se encuentra ubicada en el Palacio Nacional de la Cultura en la zona uno de la Ciudad de Guatemala. El Presidente y el Vicepresidente de la República son elegidos por un período improrrogable de cuatro años por medio del sufragio universal y secreto. El Presidente de la República es el Comandante en Jefe de las Fuerzas Armadas de Guatemala y de las Fuerzas Públicas.

- b) **Organismo Legislativo:** es el organismo o poder ejercido por el Congreso de la República de Guatemala, integrado por 158 diputados de los distintos distritos electorales para un período de gestión de cuatro años, pudiendo ser reelectos mediante el sufragio universal y secreto. Su función primordial es representar al pueblo, pero también se encarga de decretar, reformar y derogar las leyes, para el beneficio del pueblo de Guatemala.

Sus períodos o sesiones ordinarias inician el 14 de enero al 15 de mayo y del 1 de agosto al 30 de noviembre de cada año, sin necesidad de convocatoria, así también podrán hacerlo en reuniones extraordinarias cuando sea de principal

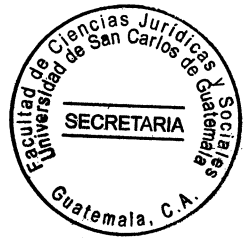


importancia. El actual Presidente del Congreso de la República de Guatemala es el señor Alvaro Arzú Escobar. Su sede se encuentra en el Palacio del Congreso de la República de Guatemala en la 9ª avenida entre la 9 y 10 calle de la zona 1 de la ciudad de Guatemala.

- c) **Organismo Judicial:** es el organismo ejercido por la Corte Suprema de Justicia de la República de Guatemala, la cual se encuentra integrada por 13 magistrados electos por el Congreso de la República, para un período de gestión de cinco años pudiendo ser reelectos.

La función del organismo se encuentra establecida en la ley, en donde se establece que la Corte Suprema de Justicia puede administrar la justicia de acuerdo a la Constitución y a las demás leyes.

El máximo tribunal en materia constitucional es la Corte de Constitucionalidad y está integrado por 5 magistrados, los cuales son los encargados de velar porque se cumpla con lo estipulado en la Constitución Política de la República de Guatemala. En la actualidad el Organismo Judicial encabeza el sistema de justicia en la sociedad guatemalteca.





CAPÍTULO III

3. Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala

3.1. Antecedentes

El gobierno de Guatemala mediante el Ministerio de Finanzas Pública comenzó a inicios del año 1997 un conjunto de acciones que fueron orientadas a la transformación y fortalecimiento del sistema tributario del país.

Dentro de esas acciones se tomó en consideración la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con la finalidad de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a una serie de compromisos fiscales que se encuentran contenidos en los Acuerdos de Paz y en el Programa de Modernización del Sector Público.

Su proyecto comenzó con la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), que dio inicio en septiembre del año 1997, con la integración de un equipo de trabajo responsable de su administración.

Su finalidad general radica en la creación, diseño y puesta en funcionamiento de una institución autónoma y descentralizada, moderna y eficiente que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, capaz del incremento de los ingresos tributarios de manera sostenida, honesta y transparente.



3.2. Creación

Su aprobación se llevó a cabo por parte del Congreso de la República de Guatemala de acuerdo al Decreto número 1-98 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero del año 1998, con jurisdicción y competencia en todo el territorio nacional, para poder ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, así como también aquellas contenidas en la legislación.

Su Ley Orgánica fue reformada por el Decreto 37-2016, Ley Para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como también de personalidad jurídica, de recursos propios y de patrimonio..

3.3. Objeto y funciones

Su objeto radica en el ejercicio exclusivo de las funciones de administración tributaria que se encuentran contenidas en la legislación de la materia y en el ejercicio de las funciones específicas que a continuación se indican:

- a) Ejercicio de la administración del régimen tributario, aplicando la legislación tributaria, el control, la fiscalización y recaudación de todos los tributos internos y de todos los tributos que gravan el comercio exterior, que tiene que percibir el



Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de dicha función, tiene que encargarse de la procuración de elevados niveles de cumplimiento tributario, a través de la reducción de la evasión y de actuaciones de acuerdo a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros.

- b) **Administración del sistema aduanero de la República guatemalteca para facilitar el comercio exterior de acuerdo con los tratados internacionales debidamente ratificados por Guatemala para el ejercicio de las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculados con el régimen aduanero.**
- c) **Establecimiento de mecanismos de verificación del valor en aduana, así como del origen de las mercancías, cantidad y de la clasificación arancelaria a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y alcanzar con ello la correcta y oportuna tributación. Esos mecanismos pueden incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios.**
- d) **Organización y administración del sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos que se encuentren a su cargo.**
- e) **Mantenimiento y control de los registros, promoción y ejecución de las acciones administrativas, así como promoción de acciones judiciales que sean necesarias**



para poderle cobrar a los contribuyentes y responsables de los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.

- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios, de acuerdo con lo estipulado en el Código Tributario y en las demás leyes aduaneras y tributarias.
- g) Presentar las denuncias correspondientes, generando con ello la persecución penal y adhiriéndose a la ya comenzada por el Ministerio Público, en aquellos casos en los que se encuentre en trámite cualquier proceso de investigación o procesos penales por indicios de la comisión delictiva y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando aduanero.
- h) Establecer y operar todos los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar con plenas facultades por los medios y procedimientos legales, de análisis y técnicos que se estimen los mayormente adecuados, las investigaciones que sean necesarias para el cumplimiento de sus finalidades y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- j) Establecer normas internas que se encarguen de garantizar el cumplimiento de las leyes y de los reglamentos en materia tributaria.



- k) **Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, así como proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las medidas legales que sean necesarias y adecuadas para el cumplimiento de sus fines, así como para participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de los ingresos en relación a las metas de recaudación.**
- l) **Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la legislación lo disponga de esa manera. También, evaluar de manera periódica y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.**
- m) **Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para llevar a cabo los estudios que sean necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias relacionadas.**
- n) **Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria.**
- ñ) **Planificar, dirigir, formular, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria.**



- o) Administrar los recursos humanos, materiales y financieros con arreglo a la ley y a sus reglamentos.**
- p) Ejercer políticas de combate al contrabando y defraudación aduanera y tributaria con la colaboración de las entidades del Estado correspondientes.**
- q) Presentar las denuncias que sean procedentes, incautando y consignando las mercancías que se encuentren en venta y que no se documenten con las facturas de compra o con las declaraciones de importación respectivas. Para el ejercicio de esta función contará con el auxilio de las fuerzas de seguridad y del Ministerio Público.**
- r) Realizar con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos que estime sean los convenientes, las inspecciones, investigaciones y verificaciones que sean necesarias para el combate al contrabando, defraudación aduanera y tributaria.**
- s) Proponer al Organismo Ejecutivo por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las estrategias o medidas legales acordes para la ampliación de la base tributaria.**
- t) Actualizar y planificar anualmente las políticas para mejorar la administración, fiscalización, control y recaudación de los tributos, simplificando para el efecto los procesos y procedimientos para su ejecución y cumplimiento empleando los**

medios, mecanismos e instrumentos tecnológicos que contribuyan a alcanzar dichos objetivos. Para el efecto, podrá suscribir convenios de cooperación que considere sean los más procedentes.

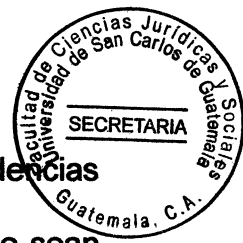
- u) Adoptar las medidas que dentro del ámbito de su competencia sean las correspondientes para el efectivo cumplimiento de los convenios internacionales en materia de transparencia tributaria y de combate a la corrupción.

“Para el cumplimiento de las funciones antes indicadas la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene que contar con unidades específicas de investigación, inspección y verificación para efectos tributarios, con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria, para lo cual podrá inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad”.¹⁵

3.4. Organización

El reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria se encargará de establecer y desarrollar su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas que son necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. El mismo, es el encargado de establecer a qué dependencia o dependencias competará el conocimiento de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia.

¹⁵ Vela. *Op. Cit.* Pág. 175.



La Superintendencia de Administración Tributaria debe contar con dependencias específicas para el control de los contribuyentes especiales incluidos aquellos que sean calificados como grandes o medianos contribuyentes, dependencias que serán las responsables del seguimiento, control y de la fiscalización de esos contribuyentes. Para dicha calificación, la Superintendencia de Administración Tributaria podrá tomar en cuenta la magnitud de sus operaciones, los ingresos brutos anuales que sean declarados y el monto de sus activos, así como el aporte fiscal de los mismos.

También, contará con dependencias para el debido control de los contribuyentes que gocen de exenciones tributarias o se establezcan en regímenes aduaneros especiales. Toda persona individual o jurídica que goce de exenciones o exoneraciones o bien que se constituya en regímenes aduaneros especiales, ya sea por norma constitucional o por leyes específicas, será sujeto a fiscalización.

De manera adicional, se tiene que establecer un dependencia responsable del aseguramiento y resguardo de la información relevante en materia fiscal que se obtenga de acuerdo con la Ley u otras disposiciones encargadas del fortalecimiento de las funciones de fiscalización y control de la SAT, así como la que se obtenga al amparo de convenios o tratados internacionales que impliquen un intercambio de la información en materia tributaria.

El Superintendente tiene que presentar anualmente al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, un informe en el que conste haber practicado de manera



apropiada el seguimiento, control y fiscalización de los contribuyentes, y de haber realizado las acciones necesarias para la regularización de los casos de incumplimiento tributario.

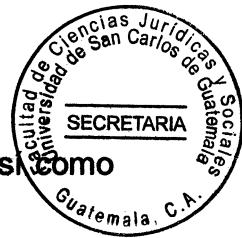
“Para fines de asegurar el control interno y la transparencia en el ejercicio de sus funciones, contará con una dependencia encargada de la auditoría interna que le corresponderá el examen y evaluación adecuada y eficaz de los sistemas de control interno”.¹⁶

Además, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) contará con una dependencia encargada de investigaciones internas que le corresponderá investigar y denunciar cuando corresponda todas las actuaciones de los funcionarios y empleados que sean contrarias a la ley, así como del control y seguimiento de las denuncias llevadas a cabo por los particulares en contra de los funcionarios y empleados, sin restringir todas las demás actuaciones que se deriven de los compromisos en materia internacional relacionados con el combate a la corrupción y la impunidad. Ambas dependencias se tienen que reportar de forma directa al Directorio.

3.5. El Directorio

“Consiste en el órgano colegiado que en calidad de autoridad de la Superintendencia de Administración Tributaria le compete la responsabilidad de tomar una serie de decisiones

¹⁶ **Ibid.** Pág. 180.



estratégicas para así dirigir la política de administración tributaria y aduanera, así como velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional¹⁷.

El Directorio se encargará de tomar sus decisiones por mayoría absoluta y dentro del ámbito de su competencia, teniendo las funciones siguientes: aprobar los reglamentos internos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluyendo la estructura organizacional y funcional, su régimen laboral y de remuneraciones, el funcionamiento del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, así como de las dependencias de investigaciones internas y de auditoría y de auditoría interna; nombrar y remover a los integrantes del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero; no dar objeción alguna de los intendentes y de los encargados de las dependencias de auditoría interna y de las investigaciones internas que hayan sido propuestos por el Superintendente; aprobar el presupuesto de ingresos y egresos, así como las modificaciones durante su ejecución y aprobar el Plan Operativo y el Plan Estratégico Institucional; evaluar la gestión del Superintendente, nombrar a los mandatarios judiciales necesarios para la presentación de denuncias y para llevar a cabo las acciones que de acuerdo con la ley sean procedentes y tomar las acciones a partir de los informes de las dependencias de investigaciones internas y de auditoría interna.

Se integrará de la siguiente manera: en forma ex officio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside, siendo su suplente el Viceministro de Finanzas que él designe; dos miembros nombrados por el Presidente de la República de una lista de cantidades

¹⁷ **Ibid.** Pág. 190.



propuestas por la Comisión de Postulación que se establece en la legislación por el Superintendente de Administración Tributaria quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio.

3.6. Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero

Al mismo le es correspondiente prestar garantía de las competencias que a continuación se indican:

- a) Conocer y resolver todos aquellos recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que por disposición del Código Tributario, el Código Aduanero Centroamericano y su reglamento, sean de su competencia.
- b) Ordenar el diligenciamiento de pruebas periciales necesarias para el conocimiento o mejor apreciación de los hechos sobre los que se tiene que resolver, así como todas aquellas medidas o diligencias que sean necesarias para mejor resolver, notificando a los interesados de acuerdo a la ley.
- c) Cumplir con el resto de funciones que se le establecen en la ley.

Las resoluciones que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero emita en relación a los recursos de alzada, darán por terminada la vía administrativa y causarán estado, para los efectos de utilizar la vía contencioso-administrativa.



Para el cumplimiento de sus funciones, el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero se puede constituir en Tribunal Administrativo Tributario o Tribunal Administrativo Aduanero, de acuerdo corresponda por el tipo de impugnaciones que deberán resolverse.

Para conocer y resolver los recursos en materia tributaria, el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero se integrará por cinco miembros especialistas en materia tributaria. Si el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero se constituye en Tribunal Administrativo Aduanero, atenderá las disposiciones establecidas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento.

3.7. Superintendente de Administración Tributaria

El Superintendente de Administración Tributaria llamado Superintendente tiene a su cargo la administración y representación general de la Superintendencia de Administración Tributaria y le corresponde con exclusividad:

- a) Administrar el régimen tributario, aplicando la legislación tributaria, la recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y de todos los tributos que gravan el comercio exterior.
- b) Administrar el sistema de aduanas, de acuerdo con la ley, los convenios y los tratados de carácter internacional debidamente aceptados y ratificados por el Estado guatemalteco.



- c) **Ejercer la representación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual podrá delegarse de acuerdo lo establece la legislación que se encuentra vigente.**

- d) **Resolver los recursos administrativos con excepción de los recursos en materia tributaria y aduanera que sean competencia del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.**

- e) **Ejercer la representación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), la cual puede delegar conforme lo establece la legislación.**

- f) **Resolver los recursos administrativos con excepción de los recursos en materia tributaria y aduanera de acuerdo a esta legislación, sean competencia del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.**

- g) **Resolver recursos en materia aduanera de acuerdo a lo establecido en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano.**

El Superintendente ejercerá su competencia con total independencia de criterio y bajo su completa responsabilidad de acuerdo con la ley. Sin perjuicio de lo que regulan otras leyes, el Superintendente es responsable por los daños y perjuicios que ocasione por los actos y omisiones en que incurre en el ejercicio de su cargo.



Son atribuciones del Superintendente de Administración Tributaria:

- a) Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera.**
- b) Ejercer la representación legal de la SAT, la cual podrá delegar de acuerdo a la ley.**
- c) Aplicar e imponer las disposiciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.**
- d) Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, de acuerdo a la ley a los reglamentos de la SAT.**
- e) Planificar, supervisar, dirigir, coordinar y controlar el adecuado funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria y las acciones interinstitucionales que corresponda para el cumplimiento de sus finalidades.**
- f) Elaborar las disposiciones internas que en materia de su competencia faciliten y aseguren el cumplimiento del objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria y de las leyes tributarias aduaneras y sus reglamentos, así como de los reglamentos que hayan sido aprobados por el Directorio. Estas disposiciones**



internas constituyen información pública y el Superintendente de Administración Tributaria es el responsable de su publicación en el sitio de Internet de la SAT, de acuerdo con la ley y la Constitución Política de la República de Guatemala.

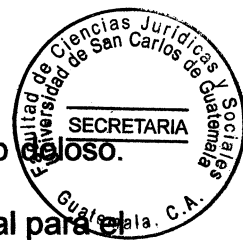
- g) **Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluyendo los que por disposición de la legislación sean nombrados o removidos por el Directorio, le competen o sean funciones del Directorio.**
- h) **Someter para aprobación del Directorio, los reglamentos internos de la SAT, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional.**
- i) **Proponer al Directorio las políticas y programas de integridad, transparencia, anticorrupción, rendición de cuentas y ética, así como dirigir su implementación a lo interno de la SAT, además de aplicar mecanismos de rendición de cuentas.**
- j) **Cumplir las metas establecidas en el Plan Operativo Anual.**
- k) **Presentar mensualmente al Directorio un informe circunstanciado de su labor al frente de la SAT, el cual deberá incluir: las metas establecidas en el Plan Operativo Anual, así como los resultados obtenidos y las proyecciones de su cumplimiento; un estudio de los indicadores sobre el cumplimiento tributario y de evasión; un indicador sobre el nivel de cumplimiento voluntario de los contribuyentes; los indicadores de la implementación del Plan de Recaudación,**



Control y Fiscalización; el análisis técnico y económico del comportamiento de la recaudación; los resultados de las acciones para reducir la evasión y defraudación tributaria y aduanera; los resultados del proceso de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) a los exportadores; las gestiones ante los tribunales de justicia en los que tenga participación la Superintendencia de Administración Tributaria; la asignación de los recursos humanos, financieros y materiales que requiera el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero para su funcionamiento; la aprobación de la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la SAT y su remisión a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República; cumplimiento de las metas de recaudación e indicadores de desempeño de la SAT para cada ejercicio fiscal; publicación de las metas de recaudación tributaria y el Plan Anual de Recaudación, Control y Fiscalización, el cual tiene que indicar las medidas que se implementarán y la cuantificación de los efectos esperados sobre la recaudación; evaluación periódica de las exenciones y de los beneficios vigentes cuando sea el caso y la publicación en el sitio de Internet de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Superintendente de Administración Tributaria será removido por el Directorio por las causas que a continuación se indican:

- a) Cometer actos fraudulentos, ilegales o evidentemente opuestos a las funciones o intereses de la Superintendencia de Administración Tributaria en particular, y del Estado en general.



- b) Haber sido o ser condenado en sentencia firme por la comisión de delito. En caso de procesamiento penal, quedará suspendido de manera temporal para el ejercicio del cargo, hasta que termine el proceso y sustituido interinamente por el Intendente que el Directorio hubiere aprobado para cubrir las ausencias temporales.
- c) Padecer de incapacidad física o mental debidamente calificada, que lo limite por más de un año para el ejercicio del cargo o haber sido declarado por tribunal competente en estado de interdicción, de acuerdo a la legislación.
- d) Ser declarado en situación de insolvencia o quiebra.
- e) Postularse como candidato para un cargo de elección popular.
- f) Actuar o proceder con manifiesta negligencia, deliberadamente, en exceso o defecto de sus funciones.

3.8. Las intendencias

Se estructuran y organizan bajo diversos criterios de eficacia, de acuerdo a las atribuciones que el reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria que se asigne a cada una de ellas.



Las funciones que competen a las Intendencias, pueden ser delegadas a las unidades de la SAT, quien se encarga del establecimiento de las regiones o departamentos de la República para el cumplimiento de sus finalidades.

Las Intendencias son las siguientes:

- a) Intendencia de Asuntos Jurídicos.
- b) Intendencia de Aduanas.
- c) Intendencia de Fiscalización.
- d) Intendencia de Recaudación.
- e) Intendencia de Atención al Contribuyente.
- f) Intendencia de Atención al Contribuyente.

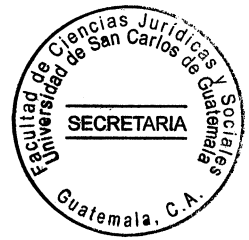
Los Intendentes son los funcionarios del mayor nivel de jerarquía de las Intendencias correspondientes.

Previa no objeción del Directorio, los mismos serán nombrados y removidos por el Superintendente, a quien le tienen que reportar de manera directa, y son los



responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su correspondiente Intendencia, de acuerdo con la legislación, los reglamentos internos de la SAT, y el resto de normas jurídicas aplicables. Por delegación del Superintendente, ejercen la representación legal de la SAT.





CAPÍTULO IV

4. La importancia de la Superintendencia de Administración Tributaria y del cumplimiento de las obligaciones constitucionales para la modernización estatal

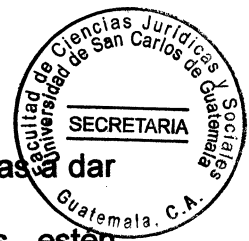
Dentro de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), se encuentra la determinación, liquidación y recaudación de los impuestos y demás contribuciones, así como sus accesorios y la vigilancia en el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

4.1. El tributo

“Es la prestación pecuniaria a favor del Estado que otorgan los contribuyentes, y que además, guarda una característica que es la de ser exigible. Fundamentalmente, tienen como finalidad el sostenimiento del Estado”.¹⁸

Consiste en la prestación dineraria a favor del Estado, que en virtud de su imperio puede establecer a través de una norma jurídica para el contribuyente. Esta prestación a favor del Estado es de naturaleza exigible. Se comprende por tributo toda prestación patrimonial obligatoria y habitualmente pecuniaria, debidamente establecida por la legislación, a cargo de las personas tanto físicas como jurídicas que se encuentran en los

¹⁸ Porras López, José Ricardo. **Derecho tributario**. Pág. 75.



supuestos de hecho que la misma legislación determina y que vayan encaminadas a dar satisfacción a los fines que el Estado y los restantes entes públicos estén encomendados. Los mismos, son una prestación pecuniaria, coactiva de un sujeto contribuyente al Estado o bien a otra entidad pública que tenga derecho a su ingreso.

Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, a los particulares, de acuerdo a su capacidad contributiva, en virtud de una ley, para de esa manera cubrir con los gastos que le demande en cumplimiento de sus finalidades.

El instrumento jurídico de abastecimiento de las arcas públicas es el mismo que se obtiene por medio de comportamientos del ser humano. Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio exige con la finalidad de obtener diversos recursos para el cumplimiento de sus finalidades.

4.2. Derecho constitucional tributario

“Consiste en la normatividad fundamental señalada en la Constitución Política que desarrolla desde la más elevada jerarquía el derecho tributario. Siendo por ende, el punto de partida, de la tributación en la sociedad guatemalteca. El derecho en mención es una parte del derecho constitucional, que contiene los fundamentos básicos,



principios, normas y competencias que tratan el tema de la tributación desde su origen, siendo la fuente que le otorga el nacimiento¹⁹.

El derecho constitucional tributario son las reglas que regulan la potestad tributaria, o sea la facultad del Estado de la creación de tributos. Es el conjunto de principios y normas constitucionales que gobiernan la tributación. Es la parte del derecho constitucional que regula el fenómeno financiero que se produce con motivo de detracciones de riqueza de los particulares en beneficio del Estado, que se imponen de manera coactiva, que hacen a la subsistencia de éste, que la Constitución Política organiza, y al orden, gobierno y permanencia de la sociedad cuya viabilidad ella procura.

Este derecho parte del derecho constitucional que desarrolla la materia tributaria, estableciendo para el efecto las bases y principios, o sea, exponiendo el punto de partida de la tributación en un país.

En la actualidad el derecho constitucional tributario se entiende como el conjunto de normas jurídicas y principios que surgen de las constituciones y cartas, referentes a la delimitación de las competencias tributarias en los distintos centros de poder y a la regulación del poder tributario frente a los que se encuentren sometidos a él, dando con ello origen a los derechos y garantías de los particulares, aspecto, conocido como el de garantías de los contribuyentes, los cuales son representativos desde la perspectiva del Estado de limitaciones constitucionales del poder tributario.

¹⁹ Araujo Folgar, José Amílcar. **La obligación tributaria.** Pág. 22.



Por su parte, la Constitución Política de la República es el conjunto de los principios y de las normas jurídicas que de por sí constituyen un sistema orgánico, por el cual, estos principios y normas se encuentran vinculados de tal manera que no existe posibilidad alguna de hacer una interpretación aislada, sino que la misma se tiene que efectuar de acuerdo al sistema completo, es decir, tomando como fundamento a la Constitución Política. Es justamente en razón de ello, que el tema tributario tiene que explicarse partiendo de la perspectiva constitucional.

4.3. Potestad tributaria

Es el poder cedido por los particulares al Estado para que en ejercicio del mismo poder delegado, pueda encargarse del establecimiento de tributos, de su creación y de tener la capacidad también de recaudarlos, inclusive, aplicando sanciones, mediante los órganos respectivos. Pero, dicha delegación de poder, no es irrestricta, debido a que tiene sus mismas limitaciones.

La potestad tributaria denominada por algunos poder tributario es aquella facultad que tiene el Estado de crear, modificar, derogar y suprimir tributos, entre otros, la cual le es otorgada a diferentes niveles de gobierno o entidades del Estado, exclusivamente a la Constitución Política.

La misma, no es irrestricta, no es ilimitada como lo fue originalmente, sino que su ejercicio se encuentra con límites que son establecidos en la Constitución Política, de



forma que a quien se le otorga potestad tributaria, se encuentra bajo la obligación del cumplimiento de estos límites, para que el ejercicio de la potestad otorgada sea legítimo.

El poder se refiere a la capacidad de afectar y de ser afectado. Al trasladarlo al derecho tributario, se puede señalar que lesiona la riqueza, con lo cual se estaría cumpliendo con el concepto esgrimido. Es el poder del Estado para la creación, modificación y supresión de tributos, para poder eximirlos. Un poder delegado metodológicamente al Estado hace denotar su carácter monopólico y de derecho público. Además, al ejercer la potestad tributaria, el Estado se tiene que encargar de respetar los principios que establecen los límites del poder. O sea, el poder tiene límites y es limitado.

La potestad tributaria se divide en originaria y derivada. La originaria es la potestad tributaria que se ejerce sin trámite previo, haciendo uso directo de esta facultad delegada. Surge con el mismo Estado, al cual la Constitución Política le confiere la función legislativa primaria y objetiva mediante el poder legislativo. La potestad derivada es aquella en la que el ente del Estado busca la creación de tributos y tiene antes que hacer un trámite previo, es decir, no puede ejercerla directamente, debido a que originariamente no ha sido delegada con ella.

4.4. Obligación tributaria

“Desde el punto de vista legal la obligación es una relación jurídica *ex lege*, y la prestación consiste en el contenido de la obligación, la cual está constituida por la



conducta del deudor tributario en virtud de la cual una persona que es el sujeto pasivo principal contribuyente, se encuentra bajo la obligación hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho debidamente determinado por la legislación²⁰.

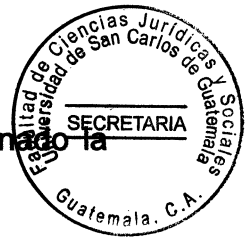
De acuerdo al Código Tributario, la obligación tributaria consiste en el nexo o vínculo que existe entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por la legislación, con la finalidad de dar cumplimiento a la prestación tributaria, exigible de manera coactiva.

De acuerdo con lo indicado, la finalidad primordial de la obligación tributaria es la obligación de pagar tributos, comprendidos los mismos como aquellas prestaciones en dinero que el Estado tiene que exigir en su poder de imperio, en virtud de una ley, para el cubrimiento de los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

En dicho sentido, la conducta o bien la prestación del deudor tributario radica en pagar la deuda tributaria, y si no lo realiza, la administración se encuentra facultada para poder exigirle de manera coactiva o forzosa el cumplimiento de esta.

En la relación jurídica tributaria se presentan distintas etapas que van desde el nacimiento de la obligación, hasta su determinación precisa en su cantidad líquida, para después concluir con su exigibilidad, por ello, se puede afirmar que la obligación tributaria

²⁰ **ibid.** Pág. 66.



nace, se determina y luego se exige, no pudiendo exigirse si no se ha determinado la obligación tributaria.

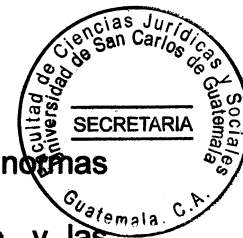
Ello, quiere decir que una obligación tributaria pueda ser exigible por la administración tributaria y es necesario que previamente se haya efectuado la determinación de la obligación tributaria, o sea, que se haya verificado la realización y se haya cuantificado el monto de la deuda tributaria.

4.5. La recaudación

Es conocido que la materia denominada generalmente recaudación tributaria es constitutiva de una de las grandes partes integrantes del derecho tributario general y el grupo normativo de ese nombre configura lo que se puede llamar, por ende, el derecho tributario general de la recaudación, el cual, como todo derecho, se encuentra integrado por normas y sus consiguientes relaciones jurídicas.

Esas normas y relaciones tienen una doble caracterización: ser tributarias, debido a que hacen referencia a los tributos; y ser recaudatorias, ya que conciernen a la llamada gestión recaudatoria, definida como aquella actividad consistente en el ejercicio de la función administrativa que conduce a la realización de los créditos tributarios.

Las normas y relaciones recaudatorias no dinerarias son un grupo recaudatorio que se encuentra integrado por las normas relativas a las potestades, a la organización y a sus



respectivas relaciones tributarias no dinerarias. Se puede señalar que estas normas jurídicas son aquellas que pueden denominarse orgánicas de apoderamiento, y las mismas son referentes a las relaciones entre los entes públicos y los órganos administrativos en donde no estén presentes los obligados al pago de tributos de un modo directo.

Efectivamente, con ello se trata de normas y de relaciones no dinerarias ya que son pertenecientes a la obligación tributaria principal, así como al pago de las demás obligaciones dinerarias, dependientes de la principal. Las mismas, atañen a las normas de atribución de potestades de recaudación tributaria, de competencias delegadas y orgánicas, las cuales se producen entre el Estado, las comunidades autónomas, las entidades locales y las entidades colaboradoras en la recaudación de tributos.

Consecuentemente, esas relaciones entre organizaciones no son dinerarias, en el sentido de que no consisten en el pago de un tributo, lo cual no quiere decir que no sean dinerarias, pero en un sentido diverso al afirmado, como un eventual premio de cobranza entre entes públicos, que no es posible calificarlo de entrega dineraria de un obligado al pago tributario.

Por ende, se puede ver claramente que este tipo de relaciones recaudatorias no tiene como finalidad directa la cobranza de los tributos, sino la formación de la estructura y la distribución de funciones, así como también el establecimiento de los derechos y obligaciones entre esas entidades en relación a la realización de la función de



recaudación. Pero, esas relaciones no dinerarias son las que permiten hacer posible la obtención de tributos. De ahí que, en ese sentido, su finalidad es indirecta debido a que no se cuenta con una conexión con el obligado al pago del tributo.

“Las normas y relaciones recaudatorias dinerarias se encuentran representadas por las normas reguladoras de las relaciones existentes entre la administración tributaria y los obligados al pago e incluyen los correlativos derechos y obligaciones que existen entre esas partes, las cuales son distintas, de las anteriores relacionadas con las potestades, órganos y competencias, en donde no aparece el obligado al pago”.²¹

Esas normas y relaciones dinerarias se singularizan por un contenido básico y esencial que es referente a tener como misión el cumplimiento de la obligación tributaria principal y el resto de las demás obligaciones dinerarias dependientes de ella como son las retenciones y otros pagos que se llevan a cabo a cuenta de intereses, multas y recargos, entre otras. También, se les puede llamar normas y relaciones de cumplimiento.

En la relación de cumplimiento voluntario, se tiene que apreciar por una parte, la existencia del derecho de la administración tributaria a que se exija y perciba el pago dentro del plazo previamente establecido; y por otra parte, el correlativo deber del obligado de llevar a cabo el pago. Además, en la relación de cumplimiento forzoso se tiene que advertir que el derecho de administración tributaria de ejecución fuera del plazo

²¹ Porras. **Op. Cit.** Pág. 100.



voluntario del derecho anteriormente exigido es correspondiente con el deber del pago de responder con su patrimonio en el denominado procedimiento del apremio.

Efectivamente, se puede comprender cómo el primer grupo de normas y de relaciones que tiene relación con la organización del apoderamiento de la recaudación tributaria, que se caracteriza por la no regulación de los derechos y deberes del obligado al pago, encuentra su razón de ser determinando la regulación de los derechos y deberes del obligado al correspondiente pago. Es decir, se debe su existencia al pago del correspondiente tributo.

No es difícil poder observar que el tema de potestad tributaria de recaudación se encuentra inserto en el grupo de las normas y relaciones no dinerarias. Es más, dicha potestad, como institución jurídica que es, constituye no únicamente el núcleo capaz de agregar y de explicar científicamente las partes de ese grupo, sino también el inicio de la exposición del derecho tributario de la recaudación.

Al ser la potestad tributaria de recaudación una subdivisión de la potestad tributaria, es perteneciente a su vez a la noción de potestad administrativa, se puede decir, partiendo del conocimiento que se tiene en cuanto a la institución jurídica que se encuentra alojada en al ámbito de la distribución de las facultades entre los poderes públicos y centros de poder. Por ende, dicha potestad es referente a un mandato imperativo de carácter representativo, en virtud del cual el poder legislativo le atribuye a la administración



tributaria la potestad de recaudar los tributos. De lo que se trata es de una relación jurídica recaudatoria entre el apoderante y la administración tributaria apoderada.

La potestad tributaria de recaudación ofrece diversas clases, tomando en consideración que las fundamentales se encuentran determinadas por estos tres conjuntos: potestades voluntaria y ejecutiva, potestades plena y de ejercicio, y potestades de acuerdo al ente destinatario o apoderado.

4.6. La Superintendencia de Administración Tributaria y el cumplimiento de las obligaciones constitucionales para la modernización del Estado guatemalteco

Los principales objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) radican en el aumento de la eficiencia recaudatoria, en lograr conciencia de riesgo ante el incumplimiento, reducir el contrabando y la economía informal, contar con un padrón completo y confiable, establecer un control de obligaciones universal, oportuno y exhaustivo, mejorar la eficiencia de la administración tributaria, contar con una nueva cultura organizacional que impulse los valores de honestidad, calidad, transparencia y vocación de servicio, disposición de sistemas y procesos informáticos integrados y seguros, orientados a procesos internos al contribuyente y cambiar la percepción del contribuyente hacia la institución por una imagen de honestidad, calidad, transparencia, servicio, apego a la ley y profesionalismo.



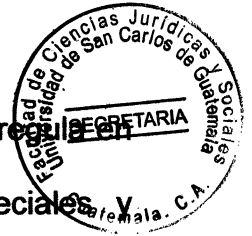
Las mismas, no se han logrado terminar de cumplir, más que nada debido a la apatía o rechazo de los contribuyentes, y por la mala imagen que se tiene del destino de los impuestos cada vez más frecuentes.

Es de importancia hacer mención que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), no tiene responsabilidad en este problema, pero es una de las principales dificultades con las cuales se tiene que enfrentar.

Desde hace años el país busca requerir de mayores recursos y renovar a la vez la capacidad real de programación con certidumbre para el desarrollo a largo plazo. La solución se encuentra en aumentar la disponibilidad de recursos a disposición del gobierno.

En principio esa función la tiene que estar realizando la Superintendencia de Administración Tributaria, pero han existido factores externos que no lo han permitido, principalmente debido al costo político, no se busca el beneficio del país, y consecuentemente por más buenas propuestas y programas que se tengan no se puede poner en marcha.

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



El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 10: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

El Artículo 21 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 36: “Efecto del pago. El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación.

La administración tributaria puede exigir que se garantice el pago de la obligación tributaria mediante la constitución de cualquier medio de garantía.

Cuando se garantice con fianza el cumplimiento de adeudos tributarios, otras obligaciones tributarias o derechos arancelarios, se regirán por las disposiciones establecidas en las leyes tributarias y aduaneras y supletoriamente en lo dispuesto en el Código de Comercio de Guatemala.

El Artículo 37 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala señala: “Pago por terceros. El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo



expresa o tácitamente el contribuyente o responsable. El tercero se subrogará solo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos.

En estos casos, sólo podrán pagarse tributos legalmente exigibles.

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

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

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

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

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

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

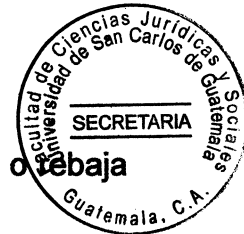


El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 39: “Pagos a cuenta. En los casos en que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor. En este caso el contribuyente, en vez de hacer la determinación y pago del impuesto sobre la base de un corte parcial de sus operaciones de ese período menor, podrá efectuar pagos anticipados a cuenta del tributo, tomando como referencia el impuesto pagado en el período menor del año impositivo que corresponda proyectada a un año.

La determinación definitiva del tributo se efectuará al vencimiento del respectivo período anual de imposición, en la fecha, con los requisitos, base y forma de determinación que establezca la ley del impuesto de que se trate, efectuando los ajustes que correspondan por pagos de más o de menos en relación al tributo, definitivamente establecido”.

El Artículo 40 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Facilidades de pago. La Superintendencia de Administración Tributaria podrá otorgar a los contribuyentes, facilidades en el pago del impuesto, hasta por un máximo de doce meses, siempre que así lo soliciten, antes del vencimiento del plazo para el pago respectivo y se justifiquen las causas que impidan el cumplimiento normal de la obligación.

En casos excepcionales, plenamente justificados, también podrán concederse facilidades después del vencimiento del plazo para el pago del impuesto, intereses y multas. En el convenio podrá establecerse que, si no se cumple con los importes y las condiciones



fijadas en la resolución, quedará sin efecto el convenio y cualquier exoneración o rebaja de multa que se hubiere autorizado.

No podrán concederse a los agentes de retención o percepción facilidades para la entrega de retenciones o percepciones de impuestos.

No podrán concederse facilidades en el pago de impuestos cuando se trate de impuestos que se estuvieren cobrando por la vía judicial, salvo convenio celebrado con autorización de juez competente.

Los intereses resarcitorios generados por el impuesto adeudado, se computarán desde la fecha del vencimiento legal fijado para realizar su pago, hasta la fecha de la cancelación de cada una de las cuotas que se otorguen, y sobre el respectivo saldo, sin perjuicio de la obligación de pagar los recargos y multas que correspondan.

En el convenio de pago por abonos que se suscriba entre el contribuyente o responsable y la administración tributaria, en el cual se estime un riesgo considerable, deberán garantizarse los derechos del fisco y constituirá título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente de cancelación.

Los contribuyentes o responsables a quienes se les autorice las facilidades en el pago de impuestos con un reconocimiento de deuda, dicho documento será título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente”.

La modernización del Estado es un proceso político y económico, por medio del cual se decide llevar acciones orientadas a superar las limitaciones de infraestructura, medios de comunicación, la plataforma administrativa, aduanas y otros, que tienen que encontrarse vigentes hasta el presente.



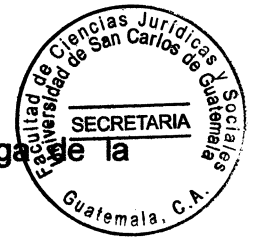
“En el caso de la infraestructura, se trata de establecer un plan estratégico, orientado a remodelar todas las vías terrestres que intercomunican a los centros urbanos principales con los existentes al interior de un país o áreas rurales, como también se les conoce, en donde, el pavimento o asfalto es renovado, ampliación de carreteras principales, la apertura de nuevos caminos o bien, asfaltar calles en áreas rurales que han crecido demográficamente”.²²

En relación a los medios de comunicación, se trata de renovar las telecomunicaciones, los medios digitales de información, así como toda nueva herramienta, especialmente Internet y sus redes, que permita a un Estado relacionarse a través de estos instrumentos con la ciudadanía y a nivel internacional, así como permitir que sus ciudadanos que intercambien actividades económicas, políticas y sociales con la tecnología.

La plataforma administrativa, se refiere a readecuar los procesos y las dinámicas realizadas por la administración pública, en el ejercicio de su función de servicio a la comunidad, a partir de atender al público e implementar las políticas públicas orientadas al bien común.

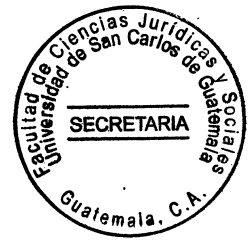
En el caso de las aduanas, se plantean las mismas acciones de modernización, que incluyen la ampliación de la infraestructura para brindar más servicios, a partir del crecimiento de las actividades económicas, tanto de exportación como de importación,

²² Pérez. Op. Cit. Pág. 145.



agilizar los procesos de recepción, pago de impuestos aduaneros y entrega de la mercadería en un tiempo óptimo que permita agilizar los procesos económicos.

Estos procesos de modernización requieren grandes inversiones financieras, las cuales se recuperarán a largo plazo, pero, mientras tanto, le corresponde a la SAT un papel fundamental, puesto que es la encargada de recaudar los recursos necesarios para llevar a cabo las inversiones requeridas para la actualización de la infraestructura vial, las telecomunicaciones, la estructura administrativa y las aduanas.



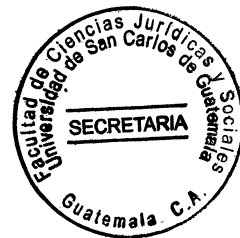
CONCLUSIONES

- 1. La modernización del Estado es fundamental, así como el cumplimiento de las obligaciones constitucionales, para que la administración pública no se quede rezagada ante la evolución de la tecnología de la información y la comunicación, y para que no pierda eficiencia en sus vías de comunicación, ni resulten inadecuadas sus aduanas para la actividad económica guatemalteca.**
- 2. Los gobiernos deben encontrarse en la disponibilidad de realización de actividades y funciones estatales que estén encomendadas por las leyes, así como enfrentarse a dinámicas de anquilosamiento de sus procedimientos administrativos, de los medios informáticos y del deterioro de la infraestructura, lo cual garantiza la implementación de procesos de modernización.**
- 3. La administración tributaria es fundamental que sea moderna en lo relacionado con sus procesos de recaudación de impuestos y su plataforma digital, para que se incremente el monto de lo recaudado y así el Estado tenga los recursos financieros necesarios para la implementación de las medidas que sean requeridas para estar a la altura de las circunstancias de la realidad moderna.**
- 4. La falta de recursos financieros para invertir en la modernización de la infraestructura, la plataforma administrativa, la tecnología de la información y la comunicación, así como en las aduanas, determina que un Estado mantenga a su**



país como subdesarrollado, porque no supera las prácticas anticuadas utilizadas durante décadas.

5. Los países que invierten en su infraestructura y en su plataforma administrativa y aduanas, logran el mantenimiento de dinámicas administrativas orientadas a que se faciliten las dinámicas económicas, las que, a su vez, al ser ágiles, contribuyen a que el país sea competitivo y se reinvierta para que se asegure así la modernización estatal.



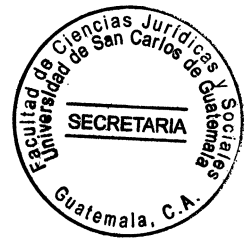
RECOMENDACIONES

- 1. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), tiene que indicar que la modernización del Estado es esencial, para que de esa manera la administración pública no se quede rezagada frente a la evolución de la tecnología de la información y no se pierda eficacia en sus vías de comunicación, ni resulten tampoco inapropiadas sus actividades económicas en Guatemala.**
- 2. El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero debe dar a conocer que los gobiernos deben encontrarse en la disponibilidad de llevar a cabo actividades estatales encomendadas por las leyes, así como enfrentarse a dinámicas de procedimientos administrativos, de medios informáticos y las relacionadas con el deterioro de la infraestructura, lo cual asegura los procesos de modernización.**
- 3. El Estado de Guatemala tiene que señalar que la administración tributaria debe ser moderna en cuanto a sus procesos de recaudación de impuestos, para incrementar el monto de lo recaudado y de esa manera garantizar los recursos financieros que sean necesarios, para implementar las medidas requeridas para estar a la altura de las circunstancias que demanda la realidad moderna.**
- 4. El Superintendente tiene que dar a conocer que la falta de recursos financieros para invertir en la modernización de la infraestructura, así como la plataforma administrativa, la tecnología de información, la comunicación y las aduanas son**



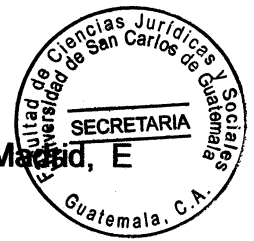
determinantes para que un Estado pueda mantener a su país como subdesarrollado, debido a que no supera las prácticas empleadas.

5. El gobierno guatemalteco tiene que indicar que los países que invierten en su infraestructura, así como en su plataforma administrativa y aduanas, logran el mantenimiento de dinámicas administrativas que se orientan a facilitar dinámicas económicas, que a su vez contribuyen a que el país sea competitivo y se reinvierta en la modernización del Estado.



BIBLIOGRAFÍA

- ARAUJO FOLGAR, José Amílcar. **La obligación tributaria**. 5ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1994.
- BERLIRI ARRIOJA, Manuel Adolfo. **Derecho tributario y fiscal**. 6ª. ed. México, D.F.: Ed. Temis, 2009.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho tributario**. 9ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 2001.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios del derecho tributario**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. Limusa, 2004.
- GIANNINI FLORES, Carlos Enrique. **Instituciones de derecho tributario**. 6ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo Perrot, 1992.
- JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario**. 6ª. ed. México, D.F.: Ed. Potosina, 1993.
- OROZCO LÓPEZ, César Estuardo. **Fundamentos de administración tributaria**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. Social, 1994.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Derecho tributario moderno**. 5ª. ed. Madrid, España: Ed. Dykinson, 2001.
- PINA VARA, Rafael. **Diccionario de derecho**. 12ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 1996.
- PORRAS LÓPEZ, José Ricardo. **Derecho tributario**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 1990.
- QUIÑONEZ VELA, Luis Enrique. **Control constitucional y del Estado**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. Jurídico, S.A., 1992.



SAINZ DE BUJANDA, Fernando. Derecho financiero y tributario. 3ª. ed. Madrid, España. Ed. Ariel, 1998.

SÁNCHEZ LEÓN, Diego Gregorio. Obligaciones constitucionales. 4ª ed. Madrid, España: Ed. Dykinson, 1997.

TOBAR FUENTES, Edgar Roberto. Función del Estado. 3ª. ed. Bogotá, Colombia: Ed. Legal, 2002.

VANONI SMITH, Elio Mariano. Introducción al estudio del derecho tributario. 4ª. ed. Barcelona, España: Ed. Dykinson, 1992.

VELA GIL, María Antonia. Administración fiscal y tributaria. 5ª. ed. Madrid, España: Ed. Distel, 2001.

Legislación:

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

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

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

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