

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a crown on top, a figure holding a staff, and a horse. The shield is surrounded by a circular border containing the Latin text "SACRA ACADEMIA CAROLINA GUATEMALENSIS INTERIORIS TERRAS ORBIS".

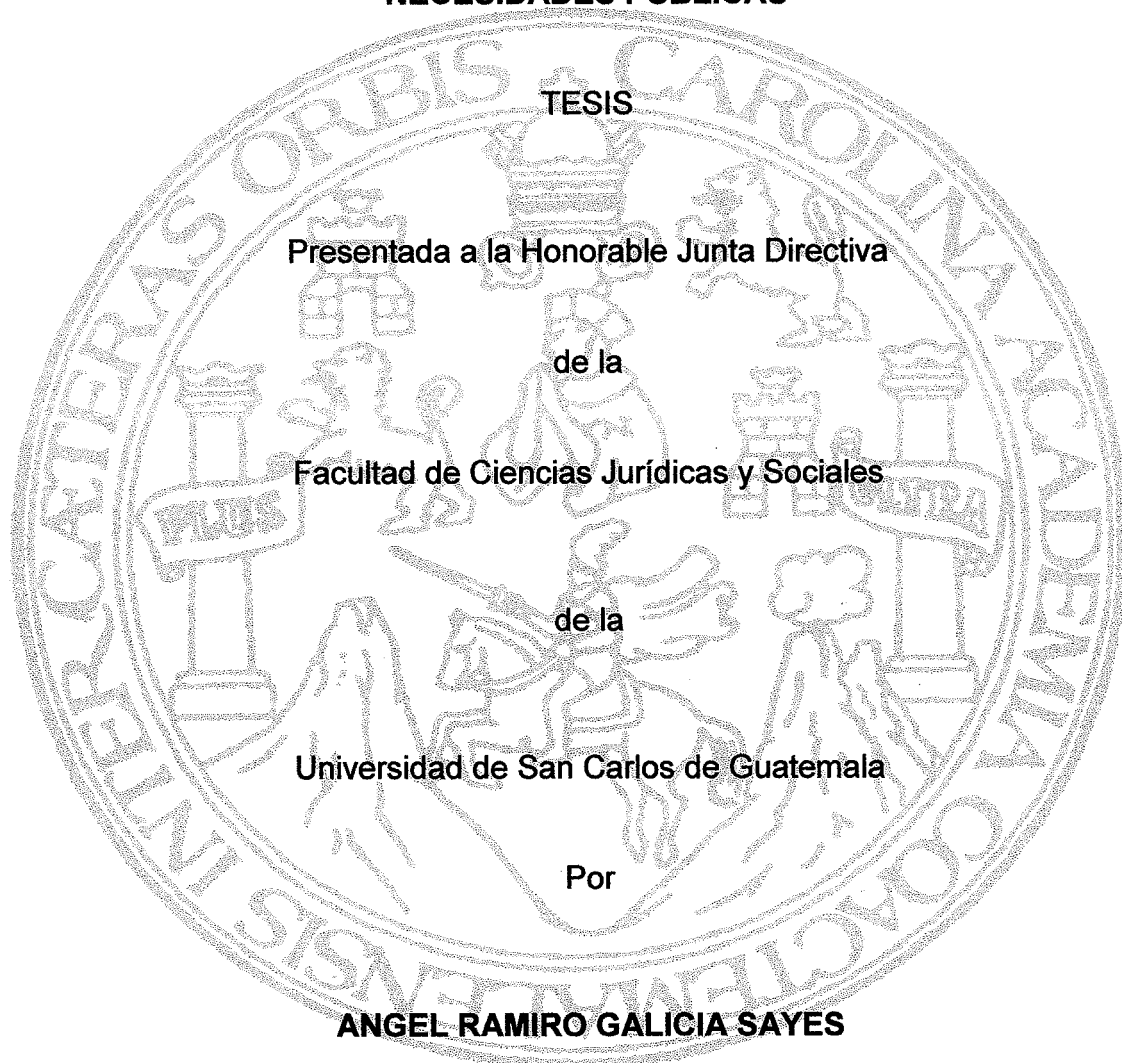
**FALTA DE PODER COACTIVO ESTATAL DE COMPELER AL CIUDADANO
GUATEMALTECO AL PAGO DE TRIBUTOS PARA LA ATENCIÓN DE
NECESIDADES PÚBLICAS**

ANGEL RAMIRO GALICIA SAYES

GUATEMALA, MAYO DE 2021

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

**FALTA DE PODER COACTIVO ESTATAL DE COMPELER AL CIUDADANO
GUATEMALTECO AL PAGO DE TRIBUTOS PARA LA ATENCIÓN DE
NECESIDADES PÚBLICAS**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ANGEL RAMIRO GALICIA SAYES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, mayo de 2021

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

DECANO: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL I, en Sustitución del Decano

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

SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

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).



Guatemala 28 de octubre del año 2020

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

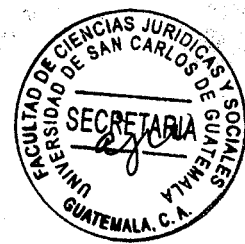
Hago de su conocimiento que revisé virtualmente la tesis del alumno **ANGEL RAMIRO GALICIA SAYES**, con carné 201212125, que se denomina: **"FALTA DE PODER COACTIVO ESTATAL DE COMPELER AL CIUDADANO GUATEMALTECO AL PAGO DE TRIBUTOS PARA LA ATENCIÓN DE NECESIDADES PÚBLICAS"**.

El trabajo de tesis efectivamente cumple con lo requerido en el instructivo respectivo de la Unidad de Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y en ese sentido le doy a conocer que las correcciones indicadas fueron efectivamente atendidas, motivo por el cual es procedente emitir **DICTAMEN FAVORABLE**.

Muy atentamente.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

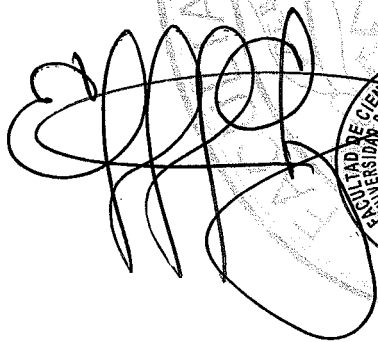
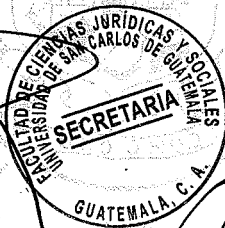
Lic. Marco Tulio Escobar Herrera
Docente Consejero de Estilo

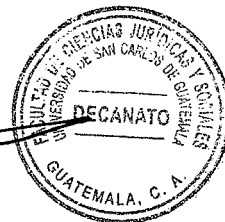


Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, veintidos de marzo de dos mil veintiuno.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ANGEL RAMIRO GALICIA SAYES, titulado FALTA DE PODER COACTIVO ESTATAL DE COMPELER AL CIUDADANO GUATEMALTECO AL PAGO DE TRIBUTOS PARA LA ATENCIÓN DE NECESIDADES PÚBLICAS. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

AJLR/JP.



Licda. Rosario Gil Perez
Abogada y Notaria
Colegiada 3058



Guatemala 21 de septiembre del año 2020

Lic. Gustavo Bonilla
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Distinguido Licenciado Bonilla:

Según nombramiento recaído en mi persona de fecha cuatro de octubre del año dos mil diecinueve, asesoré la tesis del alumno **ANGEL RAMIRO GALICIA SAYES**, con carné estudiantil **201212125** quien desarrolló el trabajo de tesis que se denomina: **“FALTA DE PODER COACTIVO ESTATAL DE COMPELER AL CIUDADANO GUATEMALTECO AL PAGO DE TRIBUTOS PARA LA ATENCIÓN DE NECESIDADES PÚBLICAS”**, le doy a conocer:

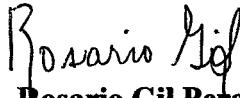
- a) La tesis determina un contenido científico y técnico, que señala con bastante claridad un estudio de la importancia del poder coactivo estatal para compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos.
- b) El sustentante desarrolló ampliamente los capítulos de su tesis, empleando distintos métodos y técnicas de investigación y para el efecto se basó en bibliografía de actualidad y en la normativa vigente en la sociedad guatemalteca, habiendo sido utilizada la siguiente metodología: método inductivo, indicó lo fundamental del derecho tributario; método deductivo, con el cual se señalaron los tributos; y el analítico, indicó la problemática actual.
- c) Las técnicas de investigación utilizadas durante el desarrollo de la tesis fueron la documental y fichas bibliográficas, las cuales fueron bastante útiles para la recolección de documentos bibliográficos de actualidad que se relacionan con el tema que se investigó.
- d) El sustentante se encargó de redactar su trabajo de tesis bajo los lineamientos estipulados y de conformidad con las anotaciones, modificaciones y sugerencias, para concluir en un informe final con aseveraciones certeras y valederas que permitieron redactar con un vocabulario acorde la definición de una introducción, desarrollo de capítulos, conclusión discursiva, redacción y citas bibliográficas.
- e) Las correcciones indicadas se realizaron durante la asesoría de la tesis y permitieron determinar los objetivos generales y específicos de la misma. También, la hipótesis que se presentó y formuló fue comprobada al dar a conocer los fundamentos jurídicos que informan el poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos para la atención de necesidades públicas. Se hace la aclaración que entre la asesora y el sustentante no existe parentesco alguno dentro de los grados de ley.

Licda. Rosario Gil Perez
Abogada y Notaria
Colegiada 3058



La tesis reúne los requisitos legales del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, 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.

Muy atentamente.


Licda. Rosario Gil Perez
Asesora de Tesis
Col. 3058

Lic. ROSARIO GIL PEREZ
Abogado y Notario



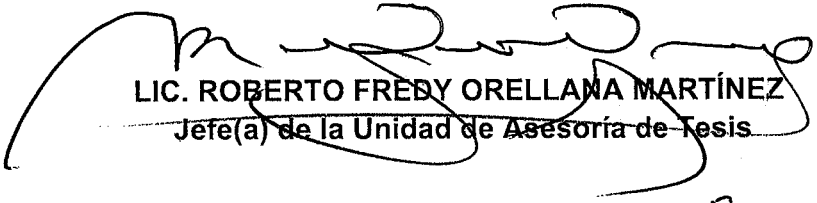
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 04 de octubre de 2019.

Atentamente pase al (a) Profesional, ROSARIO GIL PEREZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ANGEL RAMIRO GALICIA SAYES, con carné 201212125,
 intitulado FALTA DE PODER COACTIVO ESTATAL DE COMPELER AL CIUDADANO GUATEMALTECO AL PAGO
DE TRIBUTOS PARA LA ATENCIÓN DE NECESIDADES PÚBLICAS.

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

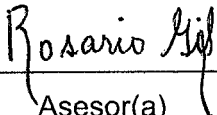
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


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

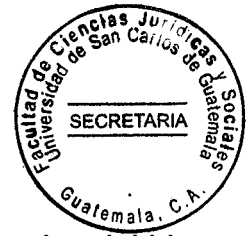


Fecha de recepción 20 / 07 / 2020 f) _____


 Asesor(a)
 (Firma y Sello)

Lic. ROSARIO GIL PEREZ
 Abogado y Notario





DEDICATORIA

A DIOS:

Por la vida, por instruirme en el camino del bien y haberme permitido alcanzar más de lo que imagine, y encontrar la profesión con la que he de ser de bendición en la vida de los demás.

A MI MADRE:

Rosa de Jesús Sayes del Cid, que Dios la tenga en su gloria, por haberme dado la vida, las herramientas necesarias y suficientes para salir adelante, por su increíble e incondicional forma de demostrarme amor en todo momento que lo necesité, por ser ejemplo de superación, perseverancia y por brindarme en todo momento ese apoyo incondicional de padre y madre.

A MI FAMILIA:

Hermanos, Juan Francisco, José Manuel, Beatriz, Marco, Nicol, Rosa, Raúl, Elder, Luis y Heidy, por haber estado allí cuando los necesité a lo largo de mi vida y especialmente en la carrera.

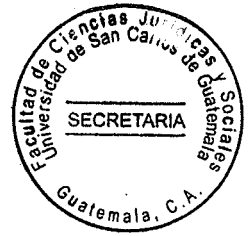
A:

Mis catedráticos, compañeros y amigos, especialmente a Beatriz, Ever, Gladis y Edgar, así como a todas aquellas personas que han sido ángeles en mi vida.

A:

La gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haber cambiado el rumbo de mi vida.

PRESENTACIÓN



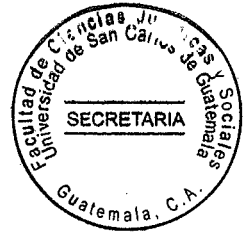
El Estado tiene la capacidad para el establecimiento del pago de los tributos, siendo las constituciones de los diversos países las que reconocen la obligación ciudadana de la contribución para el sostenimiento de los gastos públicos.

La tesis que se presenta pertenece a la rama del derecho público y se llevó a cabo una investigación cualitativa, en el territorio de la República de Guatemala, durante los años 2015-2019.

La finalidad esencial para la cual se encuentran diseñados los tributos es la obtención de los ingresos públicos que permitan hacer frente a las necesidades generales. Los mismos, son también un instrumento para conseguir una actividad recaudatoria. A través del sistema tributario los poderes públicos pueden tener incidencia en la economía con el incremento de las obligaciones tributarias de pago.

El objeto de la tesis dio a conocer que para que el Estado pueda exigir el pago de los tributos, lo primordial es el establecimiento de quiénes serán los contribuyentes obligados al sostenimiento de los gastos públicos, obligación que únicamente puede señalarse a través de la ley. Los sujetos en estudio fueron los contribuyentes. El aporte académico indicó señaló la importancia de que se solucione la problemática que genera la falta de poder coactivo estatal para compeler al ciudadano al pago de los tributos que le son exigibles.

HIPÓTESIS



La inexistencia de una adecuada vinculación económica y jurídica entre el Estado y sus contribuyentes, debido al poder coactivo que tiene el Estado de compeler al ciudadano guatemalteco no ha permitido su desenvolvimiento en un marco de equidad, equilibrio y armonía, bajo el mando, facultades y atribuciones recaudadoras del Estado y del cumplimiento de las obligaciones tributarias respectivas.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



La hipótesis se comprobó y señaló la falta de poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos para la atención de necesidades públicas. Los tributos además de ser medios para la obtención de los recursos que se necesitan para el sostenimiento de los gastos públicos, pueden servir como instrumentos de la política económica general para la atención de la realización de los principios y fines contenidos constitucionalmente.

Para la realización de la tesis fue necesaria la utilización de los métodos analítico, sintético, deductivo e inductivo; y las técnicas de investigación bibliográfica y documental como apoyo necesario para el conocimiento de los fundamentos básicos de los conocimientos relacionados con el tema de forma clara y práctica, con los cuales, se logró el señalamiento de un conjunto de explicaciones y orientaciones precisas.

ÍNDICE



Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Conceptualización.....	1
1.2. Importancia.....	2
1.3. Fuentes del derecho tributario.....	3
1.4. Reseña histórica.....	10
1.5. Contenido.....	20
1.6. Diferencia entre derecho financiero, fiscal y tributario.....	21

CAPÍTULO II

2. Principios del derecho tributario.....	23
2.1. Principio de legalidad tributaria.....	23
2.2. Principio de constitucionalidad.....	26
2.3. Principio de supremacía de la ley.....	27
2.4. Principio de obligatoriedad.....	27
2.5. Principio de proporcionalidad.....	30
2.6. Principio de equidad.....	31
2.7. Principio de reserva de ley.....	31
2.8. Principio de destinación del gasto público.....	33

CAPÍTULO III

3. Los tributos.....	35
3.1. Características.....	35



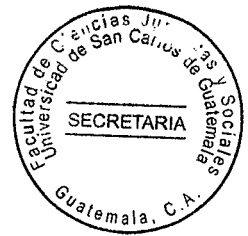
Pág.

3.2.	Finalidad.....	36
3.3.	Clases.....	36
3.4.	Relación jurídico-tributaria.....	40

CAPÍTULO IV

4.	La falta de poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos para la atención de necesidades públicas.....	49
4.1.	Recaudación tributaria.....	49
4.2.	Los obligados tributarios.....	50
4.3.	Extinción de la deuda tributaria.....	51
4.4.	Falta de poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos para la atención de necesidades públicas en Guatemala.....	54
	CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	69
	BIBLIOGRAFÍA.....	71

INTRODUCCIÓN

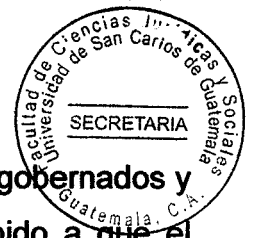


El tema elegido señala la falta de poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos para la atención de necesidades públicas. La complejidad de la vida moderna hace necesario que únicamente la ley sea determinante para que se exija el pago de tributos, debido a que la misma es la que normalmente prevé su propio desarrollo por normas aprobadas por el Congreso de la República de Guatemala, a través de la disposición de los medios materiales y humanos de carácter técnico que indican las motivaciones de sus representantes.

Dentro de la legislación se indica una pieza clave que es el hecho imponible y el mismo se trata de que una vez llevado a cabo se genera el surgimiento de la obligación del pago de los tributos, o sea, algunos de los hechos de la ciudadanía son generadores de la obligación de pagar impuestos o cualquier otro tributo, siendo estos hechos de diverso tipo.

El objetivo general de la tesis señaló la importancia de una relación necesaria de interdependencia de los gobernados con el Estado para el pago de los tributos, siendo el Estado quien 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 de orden social para encontrarse en condiciones de dedicarse a actividades productivas que le permitan subsistir o mejorar su nivel y calidad de vida. La hipótesis fue comprobada y dio a conocer la falta de poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos para la atención de necesidades públicas.

La relación de Estado-contribuyente es de carácter eminentemente económico, debido a que si el Estado necesita de elevados recursos económicos para la implementación de las funciones públicas, lo necesario y apropiado es que esos recursos tengan que generarse casi en su totalidad en las aportaciones proporcionales que derivan de los tributos, rendimientos y de las utilidades que hayan sido obtenidas por los ciudadanos.



De esa manera es necesario insistir en que la relación del Estado con los gobernados y los servicios públicos cobra en la actualidad una gran importancia, debido a que el alcance de los gastos públicos ha aumentado de manera constante. Esa relación recíproca por la cual los particulares otorgan sus ingresos para sufragar los gastos públicos tiene que ser esencialmente de carácter jurídico. Es decir, tiene que encontrarse regida por las normas jurídicas, debido a que de otra forma se estaría frente a la arbitrariedad y el despotismo, en la cual el Estado podría con facilidad someter a la población a cualquier clase de exacciones y confiscaciones.

En el Estado ha existido un crecimiento continuo relacionado con sus funciones, lo cual, es un signo característico de que los tiempos han cambiado y aumentado las necesidades públicas, a pesar de que el Estado cuenta con medios externos de captación de recursos para el financiamiento de su desarrollo, como sucede con los empréstitos y con las misiones de los bonos de la deuda pública, lo cual, no es suficiente ante las demandas sociales.

El origen de la exigencia de la legalidad del derecho tributario se encuentra en que la soberanía fiscal puede afectar los derechos esenciales de los individuos, la libertad y la propiedad que únicamente pueden ser intervenidas a través de la administración financiera cuando existe una autorización legislativa.

La tesis se estructuró en cuatro capítulos: el primero, señaló el derecho tributario; el segundo, dio a conocer los principios del derecho tributario; el tercero, analizó todo lo relacionado con los tributos; y el cuarto, señaló la falta de poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos.

La tesis dio a conocer la falta de poder coactivo del Estado guatemalteco de compeler al ciudadano y ciudadana al pago de los tributos para la satisfacción de las necesidades públicas, debido a que a pesar de que exista la obligación, el contribuyente no la cumple; y por ello, es necesario que la administración lo exija mediante su poder coactivo.

CAPÍTULO I



1. Derecho tributario

A la rama del derecho público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos determinando la naturaleza y los caracteres de las relaciones estatales con el administrado que se encuentra obligado a pagarlos se le denomina derecho tributario.

1.1. Conceptualización

El derecho tributario es la disciplina jurídica que integra el derecho financiero y tiene por finalidad el estudio del ordenamiento jurídico encargado del establecimiento y de la aplicación de los tributos.

Además, estudia las normas jurídicas mediante las cuales el Estado lleva a cabo el ejercicio de su poder tributario con el objetivo de obtener de los particulares ingresos que sean de utilidad para sufragar el gasto público en beneficio de la consecución del bienestar 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 legal ha adquirido un tratamiento sustantivo.



También, se puede indicar que el derecho tributario es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos y tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.

La disciplina jurídica en estudio difiere del derecho fiscal, debido a que este último se refiere a todos los ingresos que el Estado percibe, mientras que el derecho tributario, se enfoca a los tributos en específico, o sea en los impuestos, motivo por el cual se establece que el derecho tributario es la parte especial, mientras que el derecho fiscal es la parte general.

1.2. Importancia

El Estado para poder realizar de manera satisfactoria las actividades que le son auténticas, necesita de manera imprescriptible de un sustento económico, el cual, tiene que ser proveniente en su mayor parte de los ciudadanos o de los gobernados, que son los que de manera directa se benefician con las obras y servicios de interés público.

“El derecho tributario es una disciplina jurídica indiscutiblemente importante y de trascendencia, motivo por el cual, su estudio y análisis no debe únicamente ser disciplinada y profundizada, sino también tiene que garantizarse su efectividad. Todo aumento en las cargas públicas va necesariamente acompañado de una evolución de una serie de mecanismos y procedimientos legales que tienen que regirlo, los cuales, cada día son tendientes a hacerse mayormente complejos”.¹

¹ García Belsunce, Horacio Alejandro. **Temas de derecho tributario**. Pág. 97.



1.3. Fuentes del derecho tributario

En sentido estricto las fuentes del derecho consisten en los modos o formas de generarse los diversos mandatos de alcance general, o sea, una fuente es un acto de disposición que tiene la capacidad de obligar con carácter de generalidad a cualquier sujeto que esté bajo el ámbito de su enunciado general y de su presupuesto de hecho, a diferencia de lo que ocurre con un acto dispositivo que incorpora un mandato particular.

Un sujeto se puede encontrar obligado debido a que una fuente del derecho haya definido un ámbito que sea de aplicación general y ese sujeto al igual que otros tiene que encargarse del cumplimiento de ese mandato. El mismo, lesiona a una pluralidad indefinida de obligados quienes se pueden tomar en cuenta incluidos dentro del presupuesto de hecho de la norma jurídica.

Además, un sujeto también puede estar obligado debido a que la administración ha tomado la decisión que necesita de un ámbito propio para fines de utilidad pública, y se le expropia de conformidad con la legislación en donde el acto de expropiación no es fuente del derecho, sino es un acto que se encuentra dirigido justamente a un sujeto concreto que está perfectamente identificado.

- a) La Constitución: es la norma superior del ordenamiento legal y cuenta con carácter vinculante, existiendo procedimientos específicos que aseguran su supremacía en el caso de que se vulnere.



“El fundamento del orden jurídico tributario se encuentra regulado constitucionalmente, debido a que de la misma derivan las leyes secundarias. La Carta Magna se presenta como la fuente primigenia del derecho tributario, debido a que va a proporcionar los lineamientos esenciales y básicos a los que tiene que ajustarse el contenido en la legislación que integra esta rama del derecho”.²

Es la fuente por excelencia del derecho, en relación a que determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica y determinados problemas fundamentales de una comunidad elevados a la categoría de constitucional, para su mantenimiento permanente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.

En la ley suprema se presentan consignados los principios rectores del orden jurídico fiscal que revelan la orientación precisa y las características esenciales a las que tiene que obedecer el sistema tributario.

También, cabe señalar que existe constitucionalmente una relación con el primer proceso de manifestación de las normas jurídicas que estructuran e integran el derecho tributario. Por lo indicado, cabe indicar que la misma es el proyecto nacional en el que concurren las coincidencias y acuerdos fundamentales de los guatemaltecos. En la misma se tienen que ubicar las decisiones políticas

² Menéndez Moreno, Luis Alejandro. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 26.



fundamentales, o sea, aquellas que confirman que la soberanía nacional reside en sus habitantes y lo organizan.

- b) La ley: es la principal fuente del derecho tributario en el país, siendo obligación de los guatemaltecos contribuir al gasto público del Estado o municipio en el cual residan, de forma proporcional y equitativa. Esas contribuciones tienen que encontrarse reguladas en la ley.
- c) Jurisprudencia: tiene gran importancia como fuente del derecho, debido a que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en las leyes tributarias, ya sea porque se detecten errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos.

Pero, se tiene que comprender que la jurisprudencia, por si misma no modifica, deroga o crea leyes fiscales, sino que únicamente puede encargarse de determinar la conveniencia, y en su caso el contenido de la modificación, derogación o creación de esas normas jurídicas.

El fin que persigue la jurisprudencia es el de sentar criterios firmes y uniformes en lo que respecta a la interpretación de la Constitución, leyes, reglamentos y tratados internacionales, siendo ilógico tomarla en consideración como inmutable, debido a que la evolución misma del derecho y de los factores circunstanciales son incidentes sobre la realidad social y en un momento determinado pueden hacer que los



juzgadores varíen lo preestablecido como consecuencia de lo que tiene que ser la realización de la justicia.

La jurisprudencia es la interpretación habitual, constante y sistemática que llevan a cabo los tribunales con motivo de la resolución de casos que son sometidos a su jurisdicción y que, debido a disposiciones de la ley se convierten en precedente de observancia obligatoria para fallos posteriores, tanto para el órgano jurisdiccional que la establece como para los tribunales de justicia que substancian instancias posteriores.

La misma no viene a ser una fuente formal, sino una fuente real de las leyes fiscales. Por ende, el estudio de las sentencias que en materia fiscal expiden los tribunales de justicia, muchas veces explican y orientan el porqué de las reformas introducidas a las leyes tributarias; y de ello, deriva que la jurisprudencia tenga una gran importancia.

- d) **Tratados internacionales:** los cuales después de ser aprobados pasan a integrar parte del ordenamiento jurídico interno y cuentan con capacidad de obligar superiormente a las leyes. En la actualidad es de importancia señalar que aparte de los tratados correspondientes se fundamenta en dos clases de normas que obligan a los Estados en relación a sus fines, pero no en cuanto a los medios idóneos para su obtención, y además obligan a los Estados a la modificación de sus normas jurídicas.



Los tratados internacionales pueden definirse como los acuerdos de voluntades celebrados entre dos o más Estados soberanos en el ámbito internacional, con la finalidad de sentar las bases para la solución pacífica de problemas que sean comunes. De ello, se puede indicar que constituyen un acuerdo de voluntades, es decir, un pacto que deriva de mutuo y libre consentimiento de las partes signatarias y pueden llevarse a cabo de manera simultánea a través de la intervención de los sujetos de derecho internacional, que no son otros que los Estados que integran la comunidad internacional y cuya soberanía, independencia e integridad territorial se encuentran reconocidas y respetadas por el resto de integrantes de la comunidad.

Los tratados tienen que otorgarse entre un mínimo de dos Estados, pero, pueden revestir la forma de convenciones internacionales cuando son suscritos por una pluralidad de Naciones lesionadas o interesadas en la materia de que se trate.

Los tratados internacionales surgen como instrumentos de conciliación cuya finalidad se encuentra en el establecimiento de las bases y reglas de orden general, así como de observancia obligatoria para los Estados signatarios, que tienden a prevenir y solucionar las inevitables controversias y fricciones provenientes de las relaciones internacionales.

Los mismos pueden alcanzar una serie de efectos obligatorios, siendo necesario que cada Estado signatario los incorpore a su legislación interna y los aplique como si fueran leyes de rango constitucional, debido a que de otra forma, ante la falta de



coercibilidad que caracteriza a las normas internacionales, correrían el riesgo de convertirse en letra muerta. Por ello, se les tiene que incluir entre las fuentes formales de derecho.

La importancia que tienen los tratados internacionales como fuente formal del derecho tributario se debe a que esta clase de acuerdos de voluntades se encuentra llamada a la resolución de una serie de problemas económicos complejos de carácter internacional, que acostumbran agruparse bajo el rubro de doble imposición internacional.

- e) Decretos legislativos: la ley formal otorga respuesta al esquema fundamental del Estado de derecho, de conformidad con el cual, es el poder legislativo el que se encuentra legitimado para emanar las normas jurídicas de alcance general y de rango superior, es decir, las leyes.

“La complejidad de las relaciones de gobierno ha impuesto diversas formas de funcionamiento que se alejan de ese esquema, pero de conformidad con las mismas el poder ejecutivo puede en determinadas ocasiones y previa autorización o encomienda emanar normas con rango de ley. Los casos en que se puede hacer dan lugar a los Decretos legislativos que se encuentran regulados y se trata con los mismos de supuestos en los cuales se autoriza al gobierno a dictar normas jurídicas que tienen igual categoría y los mismos efectos que las leyes vigentes”.³

³ Pierre Tapia, Oscar Rodrigo. **Derecho tributario**. Pág. 55.



El más importante de los efectos que tiene un Decreto radica en que tiene rango de ley en cuanto a que no supera el ámbito normativo integrante de la ley que lo autoriza, motivo por el cual, únicamente se va a poder modificar por otra norma que tenga rango de ley.

- f) **Decretos Ley:** son disposiciones legislativas provisionales, debido a que para que se puedan llevar a cabo su incorporación definitiva al ordenamiento jurídico tiene que ser expresamente convalidada, o sea, son actos normativos del gobierno y únicamente pueden ser dictados en casos de extraordinaria y urgente necesidad. En los mismos no pueden regularse aquellas materias que le estén vedadas como los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos.
- g) **Reglamentos:** son disposiciones que tienen carácter general y se encuentran aprobadas por el poder ejecutivo que integra parte del ordenamiento jurídico, tienen alcance general y son por ende fuente de derecho, siendo el titular de la potestad reglamentaria el gobierno, el cual tiene siempre un rango inferior a la ley.
- h) **Órdenes ministeriales:** los departamentos ministeriales por sí mismos pueden cuando una ley o un reglamento lo autorice o encomiende dictar órdenes ministeriales de desarrollo de la ley o del reglamento.

Las comunidades autónomas dentro del ámbito de las competencias que tienen atribuidas cuentan con la capacidad de dictar una serie de normas con rango de ley,



o sea, las leyes formales. También, emanan de Decretos legislativos y de Decretos Leyes y cuentan con la capacidad de dictar normas de rango reglamentario y órdenes a través de sus diversas consejerías.

Por su parte, los entes locales, entre ellos los ayuntamientos no tienen la capacidad de dictar normas con rango de ley, únicamente normas de rango reglamentario. También, las órdenes interpretativas son aquellas que emanan de órganos de dirección de la administración y hacen la aclaración de la existencia de leyes y del resto de disposiciones en materia tributaria, siendo su interpretación no de carácter reglamentario.

Es común que los órganos superiores de la administración lleven a cabo publicaciones con documentos en los que se interpretan y analizan normas legales o reglamentarias o se imparten una serie de directrices u órdenes a los órganos jerárquicamente dependientes. Esos documentos tienen distintas denominaciones como lo son las circulares, instrucciones y resoluciones, no contando con carácter normativo y tiene que comprenderse como una interpretación administrativa de una determinada norma jurídica, sin que se puedan vincular a los ciudadanos.

1.4. Reseña histórica

“Los tributos son tan antiguos como el ser humano, su origen se remonta a los albores de la humanidad y su aparición obedece a la guerra, siendo sus motivaciones relacionadas



con la necesidad que tiene el ser humano paleolítico de atenuar sus temores. En las diversas organizaciones sociales de la antigüedad se presenta la clase sacerdotal y cada uno de sus integrantes no laboraba como el resto del grupo, viviendo de las ofrendas que el pueblo llevaba a cabo de sus divinidades”.⁴

Al evolucionar la sociedad, esas ofrendas se tomaron como obligatorias y la clase sacerdotal se volvió fuerte y poderosa, llegando a ser la principal latifundista del mundo medieval, ejerciendo una gran influencia sobre las monarquías conjuntamente con la clase de los guerreros o militares con la cual se confundía en determinadas ocasiones, como sucedió en el caso de las guerras promovidas por la Iglesia conocidas como las Cruzadas o la Orden de los Templarios.

Por su parte, el origen guerrero se manifestó de igual manera desde el surgimiento del ser humano sobre la faz de la tierra, pareciendo que el espíritu guerrero fuera propio de los humanos, lo cual, por diversos motivos llevó a cada organización social contra otras, hasta el desarrollo del arte de la guerra y de ese arte se tenía que moldear una forma de vivir y enriquecerse, lo cual, es prevaleciente hasta la actualidad.

Las tribus fuertes vencían a los débiles, siendo sus prisioneros tomados en consideración como esclavos, apropiándose de sus demás bienes, hasta llegar a convertir ese medio en una gran industria dando como consecuencia el pago respectivo del tributo por parte de los vencidos.

⁴ Eseverri Martínez, Eduardo Ernesto. **Presunciones legales y derecho tributario**. Pág. 44.



Desde el origen de la civilización del ser humano ha existido una organización social que tiene determinada estructura, en donde dentro de la misma, una parte esencial para el desarrollo de una comunidad son los tributos. En el Antiguo Egipto, los ciudadanos tenían que cumplir con un tributo al faraón, así como con el registro o control de los productos que existían como parte del comercio, pero fue hasta la Antigua Roma que se pudo llegar a una consolidación del tributo.

- a) Edad Antigua: al evolucionar los grupos sociales, también se dio la evolución de la guerra tornándose cada vez más difícil la situación, debido a que los guerreros primitivos se organizaron en poderosos ejércitos, siendo el botín de guerra el que se tenía que repartir entre el ejército y el monarca. Debido a ello, en la historia de la antigüedad abundaban las referencias de guerra, la dominación de las tribus y los vencidos eran quienes tenían que pagar el tributo a los vencedores. Se implantó el monopolio para el comercio y una forma de pagar los tributos era con el trabajo en las canteras y en los bosques, en donde tenían que obtener y movilizar diversos materiales para las grandes obras públicas.

“Durante la época de la ocupación romana en el territorio hebreo, era común el remate de los impuestos, lo cual, tenía relación con el derecho a la recaudación de los tributos correspondientes al gobernante de turno, obviamente para la recuperación del valor pagado, siendo los recaudadores de los impuestos quienes tenían que acudir a cualquier clase de abusos”.⁵

⁵ *Ibíd.* Pág. 66.



- Egipto: el imperio egipcio se integró a partir de dos grandes reinos de la antigüedad que fueron el Alto y el Bajo Medio. De esa manera se tenía una clara división de las clases sociales, siendo los funcionarios reales quienes eran nombrados por el Faraón y los mismos tenían a su cargo el cobro de los impuestos y vigilar las labores agrícolas, así como también el manejo de los ejércitos. Los egipcios llevaban a cabo un sistema de contabilidad pública para el registro, control y vigilancia de los impuestos.
- Grecia: los griegos fueron los creadores de la ciudad, estado o *polis* en donde el tesoro público era manejado por parte de la aristocracia cuyo jefe era llamado arconte, quien tenía auxiliares que se encontraban encargados de recaudar los impuestos.

En Esparta, los campesinos, comerciantes e industriales eran los únicos que iban a la guerra y pagaban sus impuestos denominándose contribuyentes, y vivían alrededor de los sectores en los cuales residían los ciudadanos, siendo ello, lo que constituía una clase social que se mantenía de los tributos y del trabajo de los demás. También, es de importancia señalar que Atenas contó con una legislación que otorgaba un trato igualitario a los ciudadanos y dividió la sociedad en cuatro clases determinando que las obligaciones tributarias fueran proporcionales a la riqueza poseída, siendo la clase más pobre que era la cuarta la que no pagaba impuestos ni prestaba servicio militar, pero tampoco tenía acceso a los cargos públicos.



Cuando se comenzaba con la lucha contra los persas, los griegos se tenían que organizar en confederaciones y al concluir la guerra Atenas continuó con los tributos forzosos, pagaderos anualmente y en dinero.

- Imperio romano: Roma se fundamentó en las instituciones griegas y etruscas, de cuyos pueblos tomó la cultura y la organización social, entre las cuales se encuentran las instituciones tributarias, especialmente después de dominar a los griegos.

Los botines de guerra debido a la expansión del imperio fueron de tal magnitud que los romanos disminuyeron los impuestos al lado que se polarizó la fortuna. Las regiones vencidas como Egipto, Grecia y Judea se convirtieron en la cúspide del poder. Además, se reorganizó el Estado disminuyendo así el número de funcionarios retirando a los funcionarios encargados del cobro de los impuestos de la aristocracia.

La actividad de los publicanos se llevaba a cabo por el sistema de contrato, cuya ganancia consistía en lo que pudieran recaudar por encima de determinada suma estipulada.

Esos funcionarios no eran aceptados por el pueblo. Se estableció una tributación personal y territorial, así como la rebaja de los impuestos para los pequeños propietarios y se tomaron otras medidas no aceptadas por la clase rica.



“La más remota referencia al impuesto sobre la renta se encuentra en Roma en donde se cobraban tributos a las industrias, así como también a los prestamistas de capital a interés de los comerciantes, llamándose *iucratis collactio*. En la época de Constantino existía una especie de impuesto a la renta mobiliaria no contándose con mayores datos relacionados con su estructura”.⁶

- b) Edad Media: el poder se encontraba en la figura conocida como el señor feudal, quien contaba con extensas propiedades en donde las personas que laboraban para él y éste aplicaba el tributo inclusive a aquellas de más bajos recursos. Durante este período el pago era de carácter arbitrario debido a que los siervos no únicamente tenían que pagar con los bienes que tenían, sino también brindando servicios que el señor feudal les ordenara.

Los tributos consisten en desembolsos económicos en dinero y son de carácter obligatorio por parte de los gobernados para solventar los gastos públicos y el buen funcionamiento del Estado. En dicho sentido, el derecho tributario es la rama del derecho que estudia y establece las normas jurídicas que tienen relación con el mismo procedimiento. Los mismos son creados por los gobiernos locales y se dividen en tasas e impuestos.

- Feudalismo: más que una época de la humanidad consiste en un modo de producción, o sea, en un sistema económico y se le puede definir como un sistema

⁶ *Ibíd.* Pág. 91.



económico, social y político que ha caracterizado la baja edad media de Europa Occidental.

El origen del feudalismo se encuentra en la fusión de la cultura germánica con la romana en constante expansión como consecuencia de los frecuentes enfrentamientos. Entre los constantes enfrentamientos entre Occidente y Oriente se vio seriamente lesionado dando lugar a un resurgimiento de la producción agrícola, o sea, se desarrolló la economía a partir del factor tierra, cuyo principal propietario, después de los monarcas era la Iglesia.

Tanto los pueblos de Asia como de Europa se señalaron en su misma geografía y, en el caso de Europa se generaron guerras entre los diversos señores feudales, quienes armados poderosamente sometían a los campesinos y les imponían onerosos tributos a cambio de seguridad y a su vez estos señores feudales reconocían a un rey nominal y por ello pagaban su mismo impuesto.

“Los tributos pagados por siervos sin tierra eran originalmente en dinero y después en especie con frutos de la tierra y bajo trabajo personal, así como también en determinados casos con servicio militar que se prestaba”.⁷

A inicios de la Edad Media eran bastante pocos los poseedores de dinero y no existía la economía de mercado, siendo el incipiente comercio de excedentes el que se

⁷ Martín Queralt, José Alfredo. **Curso de derecho tributario**. Pág. 22.



fundamentaba en el trueque, en donde todo lo que se requería era producido en el feudo correspondiente. Por su parte, las cruzadas manifestaron un interés por mercaderías de diferentes partes del mundo.

A medida que fue desarrollándose el comercio surgieron nuevas ciudades, especialmente en Italia y en los países bajos era suficiente únicamente con un cruce de caminos. Una de las pruebas más notorias de que el comerciante y el residente de las ciudades era uno mismo, es el hecho de que a inicios del Siglo XII la palabra *mercator* y la palabra *burguensis* eran empleadas de manera indistinta.

El comercio se impulsaba en las ferias, las cuales tenían que hacer la distinción de los mercados semanales por constituirse en el centro de distribución para los grandes comerciantes, allí se compraban y vendían mercancías que eran provenientes de todas las latitudes.

Las ciudades apoyaban, impulsaban y resguardaban sus ferias, las cuales se tenían que programar de manera que siempre existía un mercado durante todo el año. Los comerciantes llevaban a cabo negocios en donde les pagaban por ese privilegio indicado.

Existía un impuesto de entrada y uno de salida de mercancías, otro por el almacenaje, otro más por las ventas y otro llamado de castilla, no existiendo oposición debido a que eran bien conocidos y fijos.



De esa manera, durante la Edad Media, los impuestos se tuvieron que estructurar en capitaciones, de manera que el valor del impuesto tenía que ser dividido entre el número de jefes de familia y en los impuestos territoriales.

Los señores feudales cobraban derechos de circulación de las personas y de las cosas a través de su territorio, impuesto sobre la transmisión de la propiedad y también sobre las sucesiones.

En Inglaterra se firmó la Carta Magna en donde se estipulaba el tributo que tenían que pagar los nobles de la ciudad de Londres bajo el principio de no tributación sin representación. Además, se establecían los tributos que tenían que pagarse por parte de los vasallos y sus herederos.

“En Francia en el Siglo XIII, especialmente en las provincias situadas al norte del país se contó con un antiguo impuesto feudal que era aplicable a la renta presunta, bajo el nombre de la *taille*, que era proveniente del procedimiento empleado para la comprobación del pago del tributo”.⁸

Para esta era de la humanidad, las operaciones financieras de los reinos y de los estados no contaban con la complejidad de la época de actualidad. La economía se fundamentaba en la producción del feudo con prerrogativas relacionadas con los botines de guerra y el vasallaje que era cobrado por los soberanos de turno. En

⁸ Pérez Royo, Diego Fernando. **Introducción al derecho tributario y financiero**. Pág. 60.



estas condiciones los ingresos tenían como principal destino el sostenimiento del soberano y de las clases privilegiadas.

Es notorio que se presentaron cambios bien profundos por el despertar del feudalismo, lo cual no fue nada fácil. Las personas de la ciudad buscaban la fijación de sus impuestos a su misma forma y así lo llevaban a cabo. Se oponían a la multiplicidad de derechos feudales además de los expuestos como pagos, ayudas y multas.

Los negocios tenían que ser bien rápidos eliminando las limitaciones, motivo por el cual se suspendieron muchas tasas y si no se abolieron todas, si se modificaron de manera bien amplia haciéndolas menos objetables y, consecuentemente más soportables.

Por su parte, el rey vivía de su patrimonio y de los tributos que percibía de sus vasallos, no existiendo bases, principios o sistemas tributarios elaborados, siendo cada gobernante quien creaba los impuestos que consideraba conveniente y de esa forma procedía el señor feudal en su territorio.

Se tiene que dar a conocer que a finales de esta era de la humanidad a la cual se está haciendo referencia, los impuestos mayormente organizados eran los de Italia, fundamentados en el patrimonio, aplicado al comercio de la sal y derechos aduaneros entre otros.



c) **Edad moderna: va desde la caída de Constantinopla hasta la Revolución Francesa en 1789.** Es conveniente precisar que en Europa no se presentaron mayores desarrollos en materia tributaria durante este período, debido en buena medida a que vivieron de los recursos provenientes de las colonias y del gran desarrollo comercial que originaba importantes recaudos por concepto de rentas aduaneras, es decir, a los tributos que imponían a los productos objeto de comercio con los pueblos de ultramar.

1.5. Contenido

El contenido del derecho tributario se divide en una parte general que abarca los aspectos materiales y los de naturaleza formal o de procedimiento, entre los que se encuentran 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 diversas características, así como también los métodos de determinación de las bases tributarias, las infracciones y las 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. El contenido de la parte especial se tiene que centrar en las disposiciones específicas de cada uno de los tributos que componen el sistema fiscal de un país.

“Dentro del derecho tributario definido como el conjunto de normas jurídicas que disciplinan los tributos, se tiene que distinguir un derecho tributario material que abarca el conjunto de



normas jurídicas que disciplinan la actividad administrativa de carácter instrumental que tiene por finalidad el aseguramiento del cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que aparecen entre la administración pública y los particulares con ocasión del desenvolvimiento de esta actividad”.⁹

Por su parte, el derecho tributario material se configura como un derecho tributario de obligaciones cuyas normas son de carácter final. Por el contrario, es fundamental dar a conocer que las normas de derecho tributario formal tienen un carácter instrumental y adjetivo, significando un único paso en el camino que la administración tiene que seguir para liquidar el tributo.

El derecho tributario formal y el derecho tributario material no se encuentran separados de manera clara, sus normas se encuentran relacionadas debido a 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.

1.6. Diferencia entre derecho financiero, fiscal y tributario

El derecho financiero regula los actos cumplidos estatalmente con la finalidad de procurar los medios de financiamiento para atender los gastos públicos, con el objetivo de realizar estos últimos, y los que se relacionan con la administración de los bienes que le son pertenecientes.

⁹ Sartorio Alabalat, María Susana. **Fundamentos de derecho tributario y el hecho imponible**. Pág. 110.



Por su parte, el derecho fiscal incorpora los principios y normas de acuerdo con las cuales el Estado percibe los recursos que resultan de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que les son otorgados, así como los derivados de la explotación de bienes del dominio público originario, y de las empresas de las cuales sea titular, como igualmente los que sean percibidos por el uso del crédito público.

El derecho tributario es el conjunto de materias exclusivamente relacionadas con la actuación del Estado en el uso del poder de imposición, lo cual, es referente a la creación de tributos exigibles a los particulares.

CAPÍTULO II



2. Principios del derecho tributario

Los principios del derecho tributario permiten el establecimiento de la obligación a todo ciudadano y ciudadana guatemalteca de la contribución del gasto público, así como reconocen que los entes que tienen derecho a percibir contribuciones son fundamentales y tienen que encontrarse debidamente establecidos legalmente. Además, señalan que el destino de los impuestos tiene que ser para cubrir el gasto público y tienen que ser equitativos y proporcionales.

2.1. Principio de legalidad tributaria

“Es el principio que permite que el contribuyente pueda conocer con la debida anticipación cuál es la naturaleza y cuáles son los alcances de sus obligaciones frente al fisco, así como el ámbito de derechos ejercitables en contra del Estado cuando el mismo, en su función de recaudación busque traspasar o exceder los límites del marco legal al cual se tiene que constreñir su actuación”.¹⁰

Es de importancia señalar que tanto las contribuciones como sus elementos tienen que encontrarse establecidas en la legislación. Cualquier contribución tiene sus elementos estructurales que son:

¹⁰ Berlini, Antonio. **Principios del derecho tributario**. Pág. 35.



- a) **Sujeto:** es la persona que de forma legal tiene la obligación de pagar la **contribución** en beneficio de la autoridad fiscal, de acuerdo con las normas tributarias.
- b) **Objeto:** consiste en la circunstancia que permite el pago del impuesto, o sea, aquello que busca gravar el impuesto.
- c) **Base:** se refiere a la cuantía sobre la cual se determina el impuesto que se encuentra a cargo del sujeto.
- d) **Tasa:** son las listas de unidades y de las cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario.
- e) **Época de pago:** es la referente a la fecha en la que se tiene que pagar la contribución.

Quando no se encuentran establecidos en la ley los elementos esenciales de los impuestos tiene que ser la ley la que determine la proporcionalidad del impuesto respectivo y como consecuencia de ello la tributación cuenta con carácter de arbitrariedad.

Por ende, se puede señalar que el origen de la exigencia de legalidad financiera se encuentra en la soberanía fiscal y puede lesionar los derechos esenciales de los individuos, así como su libertad y propiedad que únicamente pueden ser intervenidos por la administración financiera cuando existe una autorización legislativa que sea habilitante, de



forma que este principio opera como una balanza que busca la justicia y el adecuado equilibrio entre los dos sujetos que normalmente tienen intervención en la relación jurídica fiscal.

“Este principio hace referencia a que ningún órgano estatal puede tomar por sí solo una decisión individual que no sea de acuerdo a una disposición general antes citada. Además, este principio es representativo de uno de los pilares esenciales sobre los que el derecho fiscal se sustenta. Pero, es de importancia señalar que la autoridad hacendaria no puede llevar a cabo actos o realizar funciones dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para el efecto por una ley que sea aplicable al caso respectivo”.¹¹

Los contribuyentes únicamente se encuentran bajo la obligación de cumplir con los deberes que previa y expresamente sean impuestos por parte de las leyes aplicables y pueden de forma exclusiva hacer valerse ante el fisco los derechos que esas mismas normas jurídicas les confieran.

Es un principio que actúa de acuerdo con una importante limitación al ejercicio del poder público y como una forma protectora del ámbito de los derechos de los particulares. Por ende, la legislación se convierte en el instrumento limitante del ejercicio del poder al permitir que exista una manifestación en los términos previstos en aquella. La legislación opera como un medio de habilitación legal al conferir únicamente potestades expresas y específicas que se erigen en las únicas posibilidades de ejercicio del poder.

¹¹ *Ibíd.* Pág. 57.



2.2. Principio de constitucionalidad

Es el principio que actúa como complemento de legalidad debido a que no es suficiente con que la relación jurídico-tributaria se rija a través de lo que expresamente determine la ley aplicable, sino que la ley tiene que encontrarse también fundada en los respectivos preceptos constitucionales, o bien no tiene que contradecirlos. Se puede señalar que el principio en mención fundamenta su existencia en una norma suprema y jerárquicamente superior a todas las demás.

Constitucionalmente se establecen los principios fundamentales de todo orden legal de forma de enunciados generales, lo cual, quiere decir que todas las normas restantes derivan de ella y no pueden contradecirla o alterar el sentido de esos enunciados generales.

El derecho guatemalteco es constitucionalista y ello trae como consecuencia que las leyes tengan que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales, debido a que en caso contrario su invalidez e inaplicabilidad a casos concretos puede ser declarada por parte de los tribunales a solicitud de cualquier interesado, a través de la interposición de un juicio de amparo.

Las normas jurídicas tributarias al igual que el resto de la legislación ordinaria emanan de la Constitución Política de la República de Guatemala y tienen que sujetarse a sus principios y disposiciones legales.



2.3. Principio de supremacía de la ley

Es el principio que consiste en la superioridad de la ley en relación al resto de fuentes del derecho y consiste en un principio teórico del derecho constitucional que postula originalmente a la ubicación de las normas jurídicas constitucionales de un país jerárquicamente por encima de todo el ordenamiento legal de un país, considerándola como ley suprema del Estado y como fundamento del sistema jurídico de ese país. De acuerdo con cada país los tratados internacionales, convenciones internacionales o pactos internacionales gozarán o no del mismo rango que la Constitución nacional.

“Este principio es parte de un principio más general del derecho denominado principio de jerarquía y tiene asignadas dos funciones: la primera positiva, de fundamentación de lo inferior; y otra negativa, de anular o bien dejar sin efecto alguno aquello que sea inferior y que se le oponga”.¹²

2.4. Principio de obligatoriedad

Es obligación de los guatemaltecos contribuir al gasto público y esa obligación de sus ciudadanos y ciudadanas también lo es de los extranjeros, por ende, estos últimos también tienen que ser tomados en consideración en el mismo nivel que los guatemaltecos cuando residen en territorio nacional o en el momento que obtienen recursos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

¹² Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal, tributario y hacendario**. Pág. 59.



Los extranjeros nunca se han encontrado excluidos del pago del tributo y las leyes secundarias han impuesto a los extranjeros y personas morales extranjeras la obligación de pagar las contribuciones ordinarias o extraordinarias y a satisfacer cualquiera otra prestación pecuniaria, siempre que sean ordenadas a través de las autoridades respectivas.

Una persona residente en el extranjero pero que tenga un establecimiento en el país, o bien, que sus ingresos sean provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional, se encuentra bajo la obligación de pagar el impuesto correspondiente de sus ingresos atribuibles.

Por ende, los extranjeros se encuentran también bajo la obligación al pago de los impuestos aun cuando constitucionalmente únicamente se hace mención de los guatemaltecos, ello se reitera cuando residen en el territorio nacional o tienen una fuente de ingresos en el mismo.

Por otro lado, la obligación tributaria se deriva de la necesidad de proporcionar al Estado guatemalteco los medios suficientes para que pueda satisfacer las necesidades públicas o sociales a cargo, ello, en el supuesto de que existan actos particulares ejecutados por los contribuyentes suficientes para adecuarse en las hipótesis de causación previstas en la ley, que le dan origen a la obligación fiscal. La única opción que tiene el individuo consiste en decidir entre llevar a cabo o no las actividades que provocan el surgimiento de la obligación tributaria.



“Una vez existente la obligación tributaria la autoridad fiscal se encuentra facultada para hacerla efectiva a través del uso de todas las atribuciones que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos. El cobro de la contribución consiste en un acto de soberanía que le permite a la administración pública el pleno ejercicio de su competencia de imperio”.¹³

Una vez integrado el sistema nacional de contribuciones se tiene que determinar la forma en que se aplicarían a los sujetos que por ubicarse en esas hipótesis de la ley tributaria y de los tratados internacionales se encuentran bajo la obligación de contribuir al gasto público.

Debido a ello, se tiene que precisar que tanto las personas físicas como morales nacionales y las extranjeras se tienen que encargar de observar la legislación, y consecuentemente deben ser tomadas en consideración por la legislación tributaria como sujetos pasivos en la relación jurídica tributaria, como establecimiento permanente o base fija en el país.

De esa manera es lógico pensar que un nacional tenga que encontrarse obligado a observar las disposiciones tributarias de su país de origen, pero no es claro explicar la razón por la cual se constriñe a los extranjeros a contribuir al gasto público de un país del que no es parte integrante.

En relación a ello, han surgido diversas doctrinas que explican que al igual que un nacional el extranjero al integrarse de alguna forma en territorio nacional adquiere no únicamente

¹³ *Ibíd.* Pág. 96.



los mismos derechos, sino a la vez algunas obligaciones y únicamente gozará de determinados beneficios que se otorguen de la misma legislación nacional o en un tratado internacional en el que impere la reciprocidad internacional.

Las personas que de acuerdo con las leyes fiscales no se encuentren obligadas al pago de contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que se establezcan de manera expresa por parte de las mismas leyes.

2.5. Principio de proporcionalidad

Este principio responde claramente a la idea de evitar un empleo desmedido de las sanciones que conllevan a una privación o restricción de la libertad, para lo cual, se tiene que limitar el uso a lo imprescindible que no es más que establecerlas e imponerlas de manera exclusiva para el resguardo de los bienes jurídicos valiosos. Además, encuentra su justificación en los diversos preceptos constitucionales al proclamarse la dignidad de la persona y el libre desarrollo de su personalidad debido a la importancia de que se configure el estatuto básico de la ciudadanía y, por ende, únicamente se pueden limitar en casos que sean excepcionales. Este principio cuenta con rango constitucional, motivo por el cual, el mismo puede ser apelado en un recurso de amparo.

“Es el principio que consiste en que todas las normas impositivas por mandato constitucional tienen que establecer tarifas que sean progresivas y que graven a los contribuyentes en función de sus capacidades económicas, para de esa manera afectar a



una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades y rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado, distribuyendo la carga entre todas las fuentes de riqueza del país”.¹⁴

2.6. Principio de equidad

La equidad se encuentra caracterizada por la igualdad, la justicia y la gestión responsable del mundo compartido, tanto entre los seres humanos como también en sus relaciones con otros seres vivos. Señala que por mandato constitucional las leyes tributarias tienen que otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo.

2.7. Principio de reserva de ley

La reserva de ley o dominio legal como también se le llama es el conjunto de materias que de manera exclusiva la Constitución Política de la República de Guatemala entrega al ámbito del legislador, excluyendo de su campo la intervención de otros poderes de carácter estatal.

Doctrinariamente existen dos sistemas, el de dominio legal máximo, en el cual pertenecen al ámbito de la potestad reglamentaria todas aquellas materias que no sean integrantes al dominio legal; y el de dominio legal mínimo, donde la potestad legislativa alcanza no únicamente a aquellas materias que se le encomiendan, sino a todas las demás.

¹⁴ Berlini. **Op. Cit.** Pág. 118.



Del primer sistema aparece con nitidez la distinción entre los reglamentos de ejecución e independientes, donde los primeros se tienen que desarrollar y precisan las disposiciones de una ley; y los segundos, que regulan las materias ajenas al dominio legal.

Además, la generalidad de los ordenamientos admite que la reserva de ley no impide que las leyes contengan remisiones a normas jurídicas reglamentarias, pero sí que dichas remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley.

“Este principio en materia tributaria es referente a que únicamente a través de la ley aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida la potestad legislativa puede exigirse al gobernado el pago de contribuciones con la finalidad de soportar la cobertura financiera que entraña la producción de los bienes y servicios de carácter público”.¹⁵

También, a través de esa previsión constitucional se tiene que establecer una reserva expresa en beneficio del legislador para exigir en torno a él el monopolio del llamado a contribuir para los gastos públicos.

Ningún ciudadano ni ciudadana a partir de este principio puede en consecuencia ser obligada a soportar el cumplimiento de una obligación a título de tributo si la causa que haya sido invocada para el efecto no se encuentra explícita en una legislación en sentido

¹⁵ Brolo Campos, Pedro Pablo. **Algunos principios y aspectos jurídicos fundamentales del derecho tributario guatemalteco**. Pág. 50.



formal y material. Este principio entraña el inalienable derecho social a la propia imposición, merced a él se garantiza que la sociedad no soporte más cargas tributarias que aquellas que la misma se autoimponga.

En las democracias presidencialistas el órgano legislativo como representante del pueblo y portador de la voluntad soberana, al asegurar para sí el monopolio del llamado a contribuir asegura que no existan más afectaciones de derechos y bienes del gobernado a través de la imposición de cargas tributarias mediante decisiones provenientes de los órganos de la administración pública.

2.8. Principio de destinación del gasto público

“Los impuestos tienen que tener como destino el gasto público para de esa manera poder satisfacer las necesidades colectivas, o sea, en la procuración del bienestar común. Por ello, es necesario hacer mención que la base esencial del sistema tributario descansa en el principio de legalidad, de acuerdo con el cual, actúa la autoridad hacendaria y no puede llevar a cabo acto alguno o realizar una función dentro del ámbito fiscal”.¹⁶

Ello, sin encontrarse previa y expresamente bajo la facultad de una ley que sea aplicable al caso, en tanto que los causantes únicamente se encuentran obligados a cumplir con los deberes, que también previa y expresamente les impongan las normas fiscales y exclusivamente pueden hacer valer ante el fisco los derechos respectivos.

¹⁶ Blanco Jarach, Luis Delfino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Pág. 77.



CAPÍTULO III



3. Los tributos

“Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública y se determinan como consecuencia de la realización del presupuesto de hecho al que la legislación se vincula para la obligación de contribuir, con la finalidad esencial de obtener ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos”.¹⁷

3.1. Características

Las características de los tributos son las siguientes:

- a) Es una obligación pecuniaria: debido a que tiene que ser satisfecha en dinero y no a través de otro tipo de bienes o servicios.
- b) Ente público: su obligación se encuentra establecida en beneficio del ente público respectivo.
- c) Tienen una obligación que nace por la realización de un presupuesto: el cual se encuentra definido por una norma con rango de ley, siendo ese presupuesto el que se llama imponible y demuestra o se manifiesta a través de la riqueza.

¹⁷ *Ibíd.* Pág. 70.



- d) **Los tributos generan un ingreso público: debido a que se establecen en beneficio de un ente público, y pasan a formar parte de los recursos no privados sino públicos y consecuentemente tienen que ser aplicados para la satisfacción de las necesidades públicas.**

- e) **Son un ingreso de derecho público: son ingresos de derecho público e implican que se encuentra regulado por normas de esa categoría, debido a que no se deja margen a los sujetos para que puedan disponer de sus derechos y obligaciones sino que se establece un marco de relación rígido.**

3.2. Finalidad

Se encuentran concebidos de manera principal o fundamental para la obtención de los ingresos. Al lado de esa función pueden en determinadas ocasiones ser un instrumento de política económica en manos de las administraciones y mediante ellos se puede tener incidencia en la actividad económica propiciando su incremento, y pueden discriminar a unos sujetos de otros, a través del otorgamiento de beneficios fiscales a los sujetos que tienen intervención o llevan a cabo conductas que se consideran deseables desde el punto de vista económico.

3.3. Clases

Las clases de impuestos son las siguientes:



- a) Los impuestos: son tributos exigidos sin contraprestación alguna, cuyo hecho imponible se encuentra integrado por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente.

“El impuesto no se vincula a ningún comportamiento concreto por parte de la administración y consiste en el impuesto que se encuentra apto para la incorporación de determinados aspectos del principio de capacidad económica”.¹⁸

Se caracteriza debido a que la obligación de pago no se produce en atención a ningún tipo de actividad concreta por parte de la administración, sino por el sencillo hecho de que el sujeto fehacientemente ha demostrado capacidad económica con una situación o un comportamiento determinado.

La clasificación de los mismos es la siguiente:

- Directos e indirectos: los primeros, gravan manifestaciones directas de capacidad económica, siendo dos ejemplos claros la obtención de una renta y la titularidad de un patrimonio; mientras que los segundos, gravan manifestaciones indirectas de capacidad económica como el consumo y el gasto.

En determinados impuestos indirectos el sujeto que lleva a cabo el hecho imponible paga el impuesto, pero tiene que repercutir en un tercero la carga tributaria. La

¹⁸ *Ibíd.* Pág. 80.



titularidad de un patrimonio y la obtención de renta no dan a entender **que se tenga** riqueza, debido a que son riqueza en sí. El gasto sencillamente da a comprender que se tiene renta o patrimonio.

- Instantáneos y periódicos: el hecho imponible en los impuestos instantáneos consiste en el presupuesto que al realizarse por un sujeto devenga el tributo, o sea, origina la obligación de tributar.

En unos casos el hecho imponible es instantáneo, de manera que su realización lo agota o lo termina, además, estos hechos dan lugar a impuestos de igual categoría. En los tributos periódicos el hecho imponible es de tracto sucesivo, es decir, tiene vocación de indefinición o prolongación en el tiempo, de manera que su realización no únicamente se agota sino que viene a consolidarlo.

- Impuestos objetivos y subjetivos: los primeros, son los que no toman en consideración las circunstancias de orden personal y familiares del sujeto para la graduación de la carga tributaria; mientras que los segundos, son los que sí las toman en consideración.
- b) Contribuciones especiales: son los tributos cuyo hecho imponible es referente a la obtención por parte del obligado tributario de un beneficio o bien de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento y ampliación de servicios públicos por parte de la administración.



Las mismas se devengan debido a que la administración lleva a cabo una actividad concreta y la misma es la realización de una obra pública o del establecimiento por primera vez de un servicio público, estimándose que en estos casos aunque se produce un beneficio para toda la sociedad, el mismo es mayor para los sujetos que tienen patrimonios y bienes especialmente relacionados o cercanos al lugar de la obra o del establecimiento del servicio.

- c) La tasa: "Es el tributo cuyo hecho imponible es referente a la utilización privativa o al aprovechamiento especial del dominio público, así como a la prestación de los servicios o a la realización de actividades a las cuales se esté haciendo referencia, afectando o beneficiando de manera particular al obligado tributario cuando los servicios o actividades que no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios, o siendo de solicitud voluntaria no se presten o lleven a cabo por el sector privado, de manera que el sujeto tenga la obligación de solicitarlos por parte de la administración".¹⁹

También, la tasa es referente a la actividad concreta que lleva a cabo la administración, pero a diferencia de lo que sucede con la contribución especial lo que la administración hace es referente a dejar que se emplee de manera especial el dominio público por parte del titular de un establecimiento, o prestar un servicio; es decir, la generación de la infraestructura que sea necesaria como sucede con la contribución especial.

¹⁹ Eserverri. *Op. Cit.* Pág. 110.



Además, el destinatario acostumbra ser un sujeto individualmente considerado, no una colectividad de personas, motivo por el cual, para que se devengue una tasa es necesario que el servicio sea de solicitud o recepción obligatoria para el sujeto, o bien que siendo de solicitud o recepción voluntaria no lo preste al sector privado.

La legislación estima que cuando un sujeto ocupa o aprovecha el dominio público o demanda un servicio porque es necesario para él, o tiene que solicitarlo a la administración porque no encuentra prestadores de dicho servicios, la administración tiene una determinada situación de prevalencia sobre el sujeto, que se encuentra sujeto a ella, de acuerdo a la calificación de la contraprestación como tributo y desde ese momento existen una serie de garantías adicionales tanto para el sujeto como para la administración, siendo las de mayor importancia las relacionadas con el establecimiento de la obligación del pago, no siendo suficiente la existencia de normas reglamentarias, sino el pago necesario que demuestre la capacidad económica.

3.4. Relación jurídico-tributaria

“Por relación jurídica tributaria se comprende el conjunto de las obligaciones y deberes, derechos y potestades que se han originado por la aplicación de los tributos. Dentro del ámbito de la relación jurídica tributaria, tanto el ente público como los obligados tributarios son los titulares de derechos, facultades, obligaciones y deberes”.²⁰

²⁰ *Ibíd.* Pág. 115.



De la misma se pueden derivar obligaciones tanto materiales como formales para el obligado tributario y para la administración, así como también puede derivar la imposición de sanciones tributarias en caso de incumplimiento. Por su parte, el hecho imponible se define como el presupuesto fijado por la legislación para la configuración de cada tributo y cuya realización origina el surgimiento de la obligación tributaria principal.

El mismo, es el presupuesto de hecho de la norma, debido a que la norma jurídica considera que quien lo lleva a cabo demuestra capacidad económica, determinando para el efecto su obligación tributaria.

El hecho imponible cumple con las siguientes funciones:

- Es determinante de la génesis o nacimiento de la obligación tributaria principal, debido a que incorpora una manifestación de capacidad económica.
- Es el elemento identificador del tributo, siendo común que las diversas figuras impositivas o inclusive las tributarias, en general, se tienen que definir haciendo mención de su hecho imponible.

Por su parte, los elementos son los siguientes:

- Es un elemento objetivo que hace referencia específica a un determinado hecho jurídico.



- Es un elemento subjetivo que hace mención a la relación del hecho con un sujeto que tiene características determinadas, o en una situación específica.

De esa manera, el hecho imponible es la titularidad de un patrimonio por una persona física; siendo el aspecto objetivo la titularidad del patrimonio; mientras que el subjetivo, es el que hace referencia a la unión de ese patrimonio con una persona física, de manera que si el titular es una persona jurídica el hecho imponible no se llega a producir y el impuesto no se devenga, es decir, no nace a la vida jurídica.

Además, el elemento objetivo puede encargarse de la presentación de cuatro aspectos que son:

- **Aspecto material:** tiene coincidencia con la riqueza o manifestación de capacidad económica incorporada al hecho imponible.
- **Aspecto espacial:** es referente a lugar de la realización del hecho imponible.
- **Aspecto cuantitativo:** este aspecto indica la medida, el grado o intensidad con que se lleva a cabo el hecho imponible. No se presenta en todos los tributos y en ocasiones la legislación lo define como un hecho imponible sin cuantificarlo y se encuentra definido con la cuota tributaria a ingresar que es la misma en todos los casos, siendo esos hechos imponibles los que dan lugar a tributos denominados fijos.



El hecho imponible es susceptible de cuantificación y la legislación es determinante de acuerdo a esa cuantificación de conformidad con la cantidad a ingresar que tiene que ser diferente en cada ocasión; y en esos casos, el tributo que se denomina variable define elementos de cuantificación de la cantidad a ingresar que son diferentes y señalan resultados diferentes en cada liquidación.

- **Aspecto temporal: es referente al momento de la realización del hecho imponible, siendo esencial la distinción entre tributos instantáneos y periódicos, lo cual se presenta debido a que el hecho imponible es distinto.**

El elemento temporal se encuentra íntimamente relacionado con el devengo y en el momento en que el elemento temporal se encuentra íntimamente producido el tributo se devenga, es decir, nace la obligación de tributar. El devengo y la exigibilidad no tienen por qué tener coincidencia en el tiempo aunque sean exigibles en otro momento posterior. En relación a la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria, siendo esa cuota la cantidad que se paga, justamente en concepto de tributo, por haber realizado un presupuesto que implica capacidad económica.

La obligación tributaria principal cuenta con tres características:

- **Obligación que nace de la voluntad de la ley: el surgimiento de la obligación tributaria se produce por la voluntad de la legislación, es decir, por la realización del hecho**



imponible o del presupuesto de hecho que se encuentra previsto en la ley, o sea, hace nacer la obligación de pagar el tributo. No es fruto de un acuerdo o de un contrato, debido a que únicamente la ley es capaz de hacer nacer esta obligación que por otro lado es independiente de las voluntades que manifiestan los sujetos. Además, la ley no únicamente impone el nacimiento de la obligación, sino que se encarga del establecimiento de todo su régimen legal.

- Obligación de derecho público: "La obligación tributaria principal se encarga de la tutela de los intereses de carácter público, no de la relación entre los particulares. De conformidad con ello, las situaciones del ente público y de los sujetos obligados no son iguales, y sus relaciones no se presentan en un plano de condiciones de igualdad, debido a que el ente público tiene una serie de prerrogativas, facultades y potestades que no se pueden atribuir a los obligados tributario".²¹

- Obligación pecuniaria: consiste en una obligación de dar, en donde se tiene que imponer al obligado la entrega de una cantidad de dinero. Esta característica se pierde por el hecho de que algún tributo se tiene que pagar a través de determinados efectos en aquellos supuestos de imposibilidad de pago.

En cuanto a los supuestos de no sujeción que se encuentran fuera del hecho imponible y por ende no devengan la obligación tributaria, no obstante cual, y por motivos aclaratorios, es frecuente que las normas jurídicas tributarias lleven a cabo la mención de los supuestos

²¹ Pérez. Op. Cit. Pág. 80.



de no sujeción. Ello, es didáctico y aclaratorio, en el sentido que se hace referencia a supuestos específicos que pueden plantear dudas al intérprete y que la legislación quiere dejar aclarado, debido a que si no existieran normas que definan los supuestos de no sujeción, las consecuencias en relación con la ausencia del devengo del tributo serían idénticas.

También, existen otras obligaciones materiales que se encuentran a cargo del obligado tributario como la de pagar intereses, la de pagar recargos o la de realizar pagos a cuenta. A las mismas se les llama obligaciones tributarias accesorias debido a la contraprestación con la principal que es la referente a la de ingresar la cuota, siendo los intereses los que tienen un significado patrimonial o de resarcimiento, en el sentido de que buscan compensar a la administración por el cumplimiento de la obligación de pago con retraso y son independientes de conceptos de responsabilidad.

Los recargos son cantidades que se tienen que ingresar además de la cuota principal, existiendo los recargos por declaración que se presentan en el caso de que un sujeto declare o autoliquide fuera del plazo pero de forma espontánea; y los recargos de apremio, en los cuales el sujeto ha dado lugar a que la administración tenga que recurrir al procesamiento de apremio o de ejecución forzosa de sus bienes para la obtención del cobro.

También, se emplea la expresión recargo en sentido diferente para hacer mención al caso en el cual el legislador establece un tributo, pero en vez de estructurar por completo una



figura nueva, configura únicamente algunos de los elementos esenciales y se fundamenta en el cálculo en otro tributo ya existente.

Los pagos a cuenta cumplen con la función de ir avanzando en cantidades a cuenta de un tributo cuya cuenta final se tiene que liquidar de manera posterior. Si el tributo se liquida de manera final en relación a la cantidad a ingresar se tienen que compensar o restar los pagos a cuenta ya llevados a cabo, de manera que o bien se ingrese la diferencia o se establezca la cantidad a cuenta mayor.

Los pagos a cuenta pueden ser de tres categorías, siendo los mismos los que a continuación se indican:

- **Retenciones:** son aquellas en las cuales un tercero retiene una cantidad y la ingresa a cuenta del impuesto que tiene que pagar el obligado tributario principal y se dan esencialmente en los impuestos sobre la renta, cuando un pagador abona al preceptor que es el auténtico obligado a pagar el impuesto con ocasión de un pago que le retiene un determinado porcentaje.
- **Ingresos a cuenta:** son los que cumplen igual función que las retenciones pero se establecen para el supuesto de que el obligado principal no reciba una cantidad en dinero sino un bien o un servicio en el caso de que el tercero no pueda retener y tendrá entonces que demostrar un ingreso adicional a cuenta del tributo, siendo imposible retener una cantidad de lo pagado.



- **Pagos fraccionados:** es el supuesto en el que el mismo obligado principal **se encarga** de ir ingresando cantidades a cuenta del tributo que tendrá que hacerse efectivo por completo en un momento posterior.



CAPÍTULO IV



4. La falta de poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos para la atención de necesidades públicas

El pago de tributos es necesario para el sostenimiento de los gastos y necesidades públicas, para que se alcance eficiencia en la economía del país, siendo los distintos tipos de impuestos aquellos que se encuentran presentes en varias actividades de la vida, tanto en el momento de pagarlos como a la hora de ver para qué sirve su cobro.

4.1. Recaudación tributaria

Es referente al ejercicio de las funciones administrativas conducentes al cobro de las deudas tributarias y puede llevarse a cabo en un período voluntario a través del pago o cumplimiento del obligado tributario; o en período ejecutivo, mediante el pago o cumplimiento espontáneo del obligado tributario a través del procedimiento administrativo de apremio.

“Los ingresos públicos que son obtenidos por la administración pública se llevan a cabo con la exigencia del pago de tributos establecidos de manera unilateral por el Estado a consecuencia del poder fiscal que el ordenamiento jurídico le ha conferido, siendo los tributos los que suponen la fuente de mayor importancia de allegar recursos por parte de los entes públicos, constituyéndose en una fuente previsible y ordinaria al financiar el gasto



público, siendo las leyes de presupuestos las que señalan una estimación adecuada de la recaudación tributaria, que en última instancia depende de las circunstancias de carácter económico en que se desenvuelve el ejercicio fiscal”.²²

4.2. Los obligados tributarios

Los tributos consisten en fuentes de ingresos que únicamente pueden ser establecidos y exigidos por los entes públicos, nunca por sujetos privados. Ello, debido a que la naturaleza del tributo es la de un ingreso público y de derecho público que como se establece constitucionalmente únicamente puede ser establecido por un ente de carácter público, debido a que el sujeto activo o titular del derecho de crédito nace del tributo y del resto de las facultades de exigencia y actuación que acompañan al mismo que es siempre un ente público, no pudiendo ser nunca un establecimiento de un tributo por un ente privado, ni en beneficio de un ente de esa categoría.

“Los obligados tributarios son las personas físicas o jurídicas y las entidades a quienes la normativa tributaria impone el cumplimiento de obligaciones tributarias, destacándose los contribuyentes, los sustitutos, los retenedores, los obligados a la realización de ingresos a cuenta y los obligados a la repercusión a soportar la misma”.²³

Por ende, se puede indicar que el concepto de obligado tributario es bien amplio, debido a que quien ha llevado a cabo un hecho imponible y que tiene que ingresar una cuota,

²² Sainz de Bujanda, Fernando. **Sistema de derecho financiero I.** Pág. 75.

²³ **Ibid.** Pág. 93.



también tiene que retenerle, pero a la vez, es obligado tributario el que sin haber realizado un hecho imponible alguno no tiene obligación material de ninguna clase.

La capacidad de obrar en el orden tributario es la general y si de conformidad con una norma un sujeto tiene capacidad para llevar a cabo un acto o un negocio concreto, también, automáticamente la tiene para las consecuencias tributarias de esa situación.

Es contribuyente el sujeto pasivo que lleva a cabo el hecho imponible, siendo sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar del contribuyente se encuentra obligado a cumplir con la obligación tributaria principal, así como las obligaciones tributarias formales inherentes a la misma. El sustituto es quien puede exigir del contribuyente el imponerle las obligaciones tributarias satisfechas.

Por su parte, el contribuyente es quien realiza el hecho imponible y en consecuencia tiene que asumir el pago del tributo, pero en ocasiones le resulta más operativo relacionarse con otra persona y exigirle a la misma el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales.

4.3. Extinción de la deuda tributaria

Las deudas tributarias se pueden extinguir por pago, prescripción, compensación o condonación, a través de los medios previstos en la normativa y por los demás medios previstos en las normas jurídicas. Además, el pago, la compensación o la condonación de



la deuda tienen efectos liberatorios exclusivamente por el importe pagado, compensado o condonado.

En cuanto a la extinción de la obligación tributaria, así como también en los procedimientos de recaudación es de importancia el estudio de la gestión recaudatoria, de los procedimientos y reglas de recaudación aplicables para todas las administraciones y el régimen de las entidades colaboradoras en la gestión, así como también, el régimen jurídico de los ingresos tanto en el plazo voluntario como en el ejecutivo y las normas de extinción de la deuda o el régimen de las garantías, entre otras.

Es de importancia señalar que en sentido jurídico obligacional el pago consiste en el cumplimiento de la obligación, mientras que en el ámbito tributario el pago es una prestación de dar o entregar que en la mayoría de las situaciones se tiene que sustanciar en una cantidad de dinero.

“La normativa tributaria es la encargada de la regulación de los requisitos y condiciones para que el pago pueda llevarse a cabo empleando una serie de técnicas para su realización, pudiéndose admitir el pago en especie de la deuda tributaria en un período voluntario o ejecutivo cuando la legislación lo disponga de manera expresa. Una deuda tributaria se entiende pagada en efectivo cuando se haya realizado el ingreso de su importe en las cajas de los órganos competentes, oficinas de recaudación o en las entidades autorizadas para su admisión”.²⁴

²⁴ Sartorio. *Op. Cit.* Pág. 125.



Por su parte, cabe indicar que el emplazamiento o fraccionamiento de las deudas implica la constitución de las garantías por parte del obligado y devenga intereses por el tiempo de aplazamiento y en el caso de ejecución forzosa en donde se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo obligado tributario y no pudieren extinguirse por completo la administración tributaria imputará el pago a la más antigua, tomando en consideración la fecha en que fueran exigibles.

Los obligados tributarios pueden consignar el importe de la deuda tributaria y en su caso las costas reglamentarias con los efectos liberatorios o suspensivos que las normas reglamentarias determinen. En cuanto a la prescripción se tiene que indicar que consiste en un instituto jurídico debido al cual y en determinadas ocasiones, el no ejercicio de los derechos en un determinado plazo hace que esos derechos prescriban.

En la prescripción se encuentra el principio de justicia de acuerdo con el cual los derechos tienen que ser ejercitados de manera diligente, con la finalidad de limitar las situaciones de indefinición de las obligaciones y derechos de los sujetos a largo plazo. El comienzo del cómputo de prescripción se produce con carácter general al día siguiente de la finalización del plazo para la declaración, liquidación ingreso o solicitud de las devoluciones respectivas.

Además, como consecuencia de la práctica por la administración de procedimientos de comprobación de obligaciones y períodos no prescritos se comprueban bases o cuotas aplicadas o pendientes de aplicación, y en estos casos la comprobación de los elementos



de dichas bases o cuotas puede extenderse desde el día siguiente a la finalización del período de declaración o liquidación, en el que se generó el derecho a compensar al cual se tiene derecho.

De la extensión y efectos de la prescripción se puede establecer que la prescripción se tiene que aplicar de oficio inclusive aunque se haya pagado la deuda tributaria existente, sin necesidad alguna de que se pueda llegar a invocar o se determinen las excepciones al obligado tributario.

4.4. Falta de poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos para la atención de necesidades públicas en Guatemala

Las actuaciones y procedimientos tributarios pueden realizarse de oficio o a instancia del obligado tributario a través de la autoliquidación, declaración, comunicación, solicitud o cualquier otro medio que se encuentre previsto en la legislación tributaria, siendo la administración quien tiene a su cargo la aprobación de los modelos y sistemas normalizados a estos efectos.

La Constitución Política de la República de Guatemala regula en el Artículo 243: "Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo,



es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

El Artículo 3 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.
5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.



8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El Artículo 9 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala señala: “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”.

Los documentos de iniciación de actuaciones y procedimientos tributarios tienen que incluir el nombre y los apellidos o la razón social del obligado tributario y el número de identificación tributaria, así como en su caso también de la persona que lo represente. Además, en relación al desarrollo de las actuaciones la legislación tiene que establecer en primer lugar la obligación de la administración de facilitarle al obligado el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica en el Artículo 14: “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes



públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

“Los procedimientos tributarios pueden finalizar por una resolución, por el desistimiento del procedimiento que consiste en la renuncia del sujeto a continuar hasta el final del procedimiento respectivo, por la renuncia en que se fundamenta la solicitud, por caducidad, por imposibilidad material de continuación, por cumplimiento de la obligación que hubiere sido objeto del requerimiento y por cualquier otra motivación prevista en el ordenamiento jurídico tributario”.²⁵

La notificación de las actuaciones administrativas, en general, se tiene que llevar a cabo de manera fehaciente, o sea, de forma que se acredite frente a terceros la efectividad de la recepción y la identidad del acto notificado. Además, con independencia de las normas generales que regulan la notificación se tienen que establecer las especificaciones que se refieran al lugar de las notificaciones a las personas que estén legitimadas para recibirlas y a la notificación por comparecencia.

Cuando la notificación la realice el obligado tributario o su representante o en su domicilio fiscal en caso de ausencia del obligado o de su representante, puede hacerse cargo de la

²⁵ Pierre. **Op. Cit.** Pág. 192.



notificación de cualquier persona que se encuentre en su domicilio, así como los empleados de la comunidad donde radique el lugar.

La administración es la encargada de la notificación de los actos en los lugares que se señalen, pero a la vez puede suceder que habiendo la administración realizado correctamente todo lo que se le indique, la notificación no pueda llevarse a cabo, siendo los supuestos mayormente frecuentes los de ausencia del sujeto de su domicilio, o aquellos en los que en el domicilio que le consta a la administración el sujeto es desconocido. Cuando no sea posible la realización de la notificación por motivos no imputables a la administración se tiene que citar al obligado o a su representante.

La liquidación tributaria consiste en el acto resolutorio a través del cual el órgano competente de la administración lleva a cabo las operaciones de cuantificación que sean las necesarias y determinantes del importe de la deuda tributaria, o de la cantidad que en su caso sea la necesaria para la compensación o devolución de conformidad con la normativa respectiva.

Las liquidaciones provisionales tienen la característica de que permiten la devolución de la liquidación del hecho imponible respectivo, siempre, lógicamente que no se haya producido la prescripción, siendo definitivas las liquidaciones que hayan sido practicadas en el procedimiento previa comprobación administrativa de la totalidad de los elementos de la obligación tributaria, así como aquellas a las que la legislación otorgue el carácter que se indica.



En los procedimientos iniciados a instancia de parte, los interesados pueden comprender estimadas sus soluciones por silencio administrativo, a excepción de los supuestos de derecho de petición y los de impugnación de actos en los que el silencio tiene carácter desestimatorio.

Por su parte, en los procedimientos iniciados de oficio, si éstos tienden al reconocimiento o constitución de derechos o de situaciones jurídicas individualizadas, los obligados pueden entender como desestimados por silencio administrativo los posibles efectos jurídicos que sean favorables derivados del procedimiento. En los procedimientos que tienden a constituir efectos desfavorables sobre el obligado se producirá la caducidad del procedimiento.

La ley se encarga de la regulación expresa e independiente del contenido mínimo que tiene que incorporarse a las notificaciones de liquidaciones tributarias, ello es, en cuanto a la identificación del obligado tributario, de los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria, de la motivación de la misma con referencia a los hechos y fundamentos de derecho cuando la liquidación no se ajuste de ninguna manera a los datos que se encuentren consignados por el obligado tributario o a la aplicación e interpretación de la normativa, así como también por los medios de impugnación que puedan ser ejercidos y por el carácter de provisional.

La existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador; o



a la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebrar éstos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas legales, siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del presupuesto de hecho legal y no se trate de tributos documentarios.

El Artículo 17 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Sujeto activo. Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo".

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 18: "Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable".

El Artículo 19 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Funciones de la administración tributaria. Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos".

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 20: "Solidaridad. Los obligados respecto de los cuales se verifique un mismo



hecho generador de la obligación tributaria, son responsables en forma **solidaria del cumplimiento** de dicha obligación.

En los demás casos, la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley.

En materia tributaria, se aplicarán las normas que sobre la solidaridad establece el derecho común y además las disposiciones especiales siguientes:

1. El cumplimiento de la obligación puede ser exigido total o parcialmente, a cualquiera de los obligados, a elección del sujeto activo, salvo lo dispuesto para los obligados por deuda ajena en el Artículo 25 de este Código.
2. El cumplimiento total de la obligación por uno de los obligados, libera a los demás.
3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados, no libera a los demás, cuando por disposición legal específica se exija que los otros obligados lo cumplan.
4. La exención o remisión de la obligación, libera a todos los deudores, salvo que el beneficio total o parcial haya sido concedido a uno de ellos; en este caso el sujeto activo podrá exigir el cumplimiento a los demás, con deducción de la parte proporcional eximida o remitida.
5. Cualquier interrupción de la prescripción, en favor o en contra de uno de los obligados, favorece o perjudica a los demás”.

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. Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por



este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan”.

El Artículo 98 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Atribuciones de la administración tributaria. La administración tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos. Para tales efectos podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.

Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración



Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.

3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.
4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este Código y demás leyes tributarias.
5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
6. Los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha Administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración Tributaria. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.
7. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.



8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.
9. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.
10. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme el régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas; igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y, al igual que el propietario de los bienes o mercancías, a presentar los mismos a los funcionarios designados por la Administración Tributaria, cuando estos así lo requieran. Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.
11. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para



realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.

12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones y la realización de pruebas.

Todo funcionado o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de este Código”.

El Artículo 103 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Determinación. La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda



conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la administración. El contribuyente o responsable podrá, bajo su absoluta responsabilidad podrá contratar los servicios de un Contador Público y Auditor.

El Artículo 112 “A” del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Otras obligaciones de los contribuyentes. Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.
2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.



4. Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.
5. Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.
6. Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que se hubieran prestado, en sus instalaciones, a terceros y cuyos servicios no se hubieren facturado por los hospitales, empresas, instituciones u organizaciones antes mencionadas deberán informar a la Administración Tributaria por medio de una declaración jurada mediante documento o vía electrónica en el formulario y forma que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente en el que se recibió el pago de un tercero, a favor de los técnicos, profesionales, médicos u otros, antes mencionados. Para el efecto deberá indicar el Número de Identificación Tributaria y



el nombre completo del médico, profesional o técnico así como el número de factura emitida por las personas antes indicadas. Igual obligación tendrán los contribuyentes o responsables en relación a los servicios que hubieren prestado los profesionales o técnicos referidos anteriormente”.

Debido a las características propias y al impacto del derecho tributario en la vida diaria de los contribuyentes se hace necesaria la aplicación del poder coactivo estatal de compeler al ciudadano guatemalteco al pago de tributos para la atención de necesidades públicas, lo cual, con el trabajo de tesis se analizó para que se pueda contar con información integral del tema y de los conocimientos básicos que permitieron la comprensión de los alcances de la obligación tributaria.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA



El Estado en el ejercicio de su potestad tiene la facultad del establecimiento y de la imposición de tributos a sus gobernados para cubrir las necesidades del gasto público, siendo éstas su mayor fuente de ingresos. El mismo, cuenta con una facultad que se encuentra supeditada a principios que tienen que ser observados estatalmente a través del establecimiento, administración y recaudación tributaria.

La obligación de todo ciudadano es la de su contribución para el sostenimiento del Estado, pero únicamente en la medida de su capacidad contributiva, o sea, en función de sus ingresos, gastos, bienes y del resto de elementos objetivos que den lugar al pago de tributos. Además, la importancia de la obligación de pagar tributos radica en que es fundamental para el sostenimiento de los gastos y necesidades públicas, siendo los mismos, la principal fuente de ingresos estatales que permite una mayor eficiencia en la economía.

El estudio del derecho tributario es de importancia debido a la multiplicidad de actos que lleva a cabo un individuo en su vida común, que darán lugar a la generación del hecho imponible, o sea, a la realización del acto objeto de gravamen y en consecuencia a la adquisición de la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria; y por ende, del obligado al pago de una contribución, para lo cual, se recomienda que la Superintendencia de Administración Tributaria señale lo fundamental de que se garantice la aplicación del poder coactivo del Estado de compeler a la ciudadanía guatemalteca al pago de tributos.





BIBLIOGRAFÍA

- BERLINI, Antonio. **Principios del derecho tributario**. 4ª. ed. Madrid, España: Ed. Finanzas, 1994.
- BLANCO JARACH, Luis Delfino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. 4ª. ed. México, D.F.: Ed. UNAM, 2002.
- BROLO CAMPOS, Pedro Pablo. **Algunos principios y aspectos jurídicos fundamentales del derecho tributario guatemalteco**. 2ª. ed. Guatemala: Ed. Universitaria, 2003.
- CABANELLAS DE LA CUEVA, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. 6ª. ed. Barcelona, España: Ed. Heliasta, S.R.L., 1989.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, Eduardo Ernesto. **Presunciones legales y derecho tributario**. 5ª. ed. Madrid, España: Ed. Colección General, 2010.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio Alejandro. **Temas de derecho tributario**. 3ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Lexis, 2009.
- MARTÍN QUERALT, José Alfredo. **Curso de derecho tributario**. 7ª. ed. Madrid, España: Ed. Tecnos, 2010.
- MENÉNDEZ MORENO, Luis Alejandro. **Derecho financiero y tributario**. 2ª. ed. Barcelona, España: Ed. Lex Nova, 2008.
- PÉREZ ROYO, Diego Fernando. **Introducción al derecho tributario y financiero**. 5ª. ed. Madrid, España, D.F: Ed. Legal, 2006.
- PIERRE TAPIA, Oscar Rodrigo. **Derecho tributario**. 2ª. ed. Bogotá, Colombia: Ed. Litografía Jurídica, S.A., 2004.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal, tributario y hacendario**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Harla, 1986.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero I. 2ª ed.** Madrid, España: Ed. Complutense, 1985.



SARTORIO ALABALAT, María Susana. **Fundamentos de derecho tributario y el hecho imponible. 4ª. ed.** México, D.F.: Ed. UNAM, 1998.

Legislación:

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

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

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