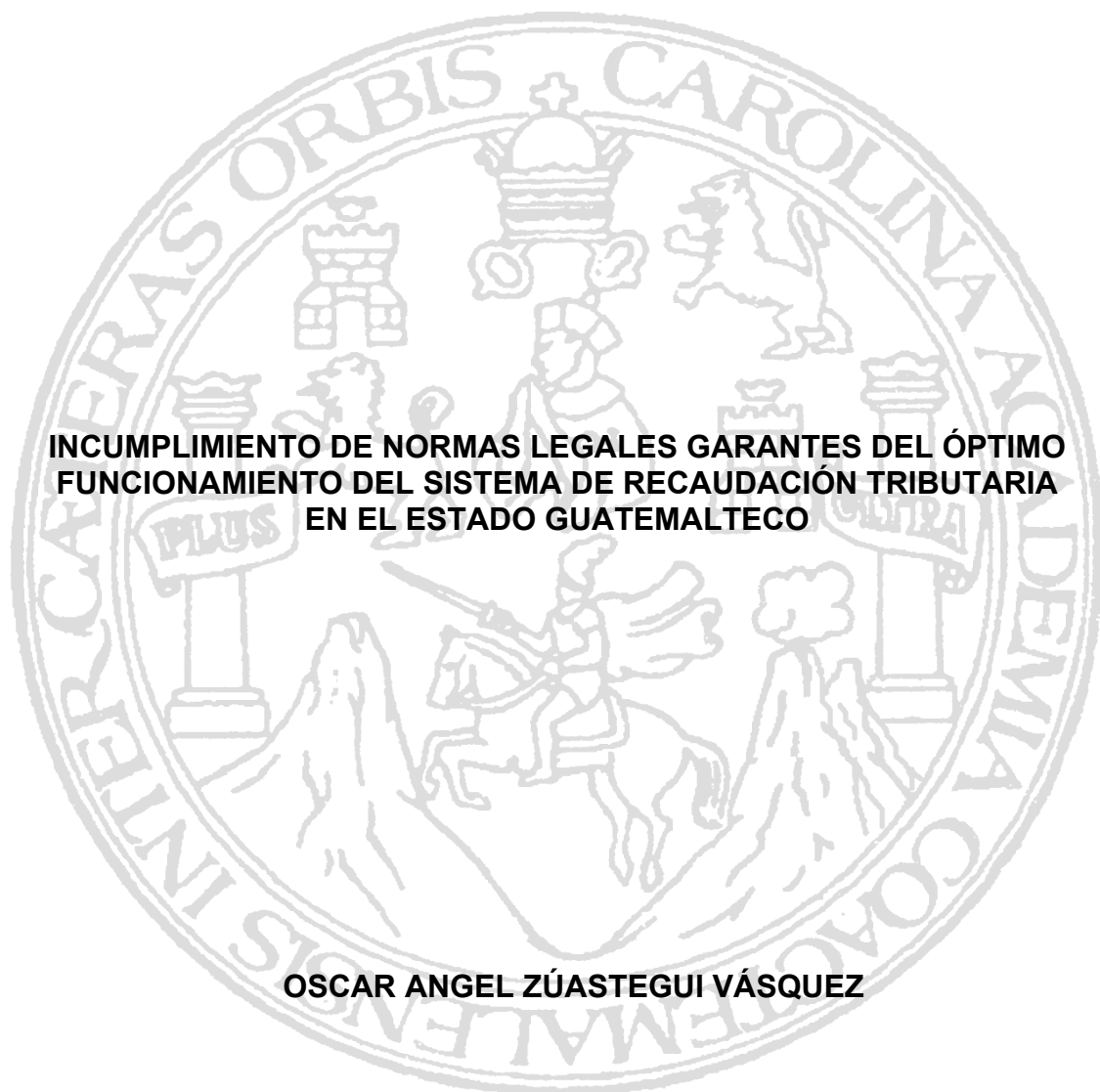


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LEGALES GARANTES DEL ÓPTIMO
FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA
EN EL ESTADO GUATEMALTECO**

OSCAR ANGEL ZÚASTEGUI VÁSQUEZ

GUATEMALA, JUNIO DE 2021

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

**INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LEGALES GARANTES DEL ÓPTIMO
FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA
EN EL ESTADO GUATEMALTECO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

OSCAR ANGEL ZÚASTEGUI VÁSQUEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, junio 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).



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante OSCAR ANGEL ZÚASTEGUI VÁSQUEZ, titulado INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LEGALES GARANTES DEL ÓPTIMO FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL ESTADO GUATEMALTECO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

AJLR/JP.

[Handwritten signature]
 FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
 SECRETARIA
 GUATEMALA, C. A.

[Handwritten signature]

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
 DECANATO
 GUATEMALA, C. A.





Guatemala 05 de octubre 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



Lic. Gustavo Bonilla:

Le informo que corregí física y virtualmente la tesis del alumno **OSCAR ANGEL ZÚASTEGUI VÁSQUEZ** con número de carné 9413243 que se denomina: **“INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LEGALES GARANTES DEL ÓPTIMO FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL ESTADO GUATEMALTECO”**.

La 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, habiendo sido las modificaciones señaladas llevadas a cabo, razón por la cual es procedente la emisión de **DICTAMEN FAVORABLE**.

Atentamente.

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Dr. Carlos Herrera Recinos
Docente Consejero de Estilo

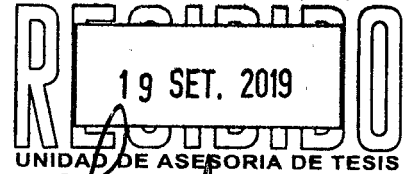
Lic. Otto Rene Arenas Hernández
Abogado y Notario
Colegiado 3805



Guatemala, dieciocho de septiembre del año 2019

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

**FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES**



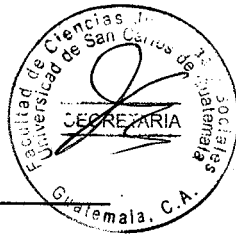
Hora: _____
Firma: *Famula*

Licenciado Orellana Martínez:

Le informo que de conformidad con el nombramiento emitido por el despacho a su cargo de fecha ocho de agosto del año dos mil dieciocho, procedí a la asesoría del trabajo de tesis del alumno Oscar Angel Zúastegui Vásquez, que se denomina: **"INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LEGALES GARANTES DEL ÓPTIMO FUNCIONAMIENTO DEL SISTEMA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL ESTADO GUATEMALTECO"**. Después de la asesoría encomendada, le doy a conocer lo siguiente:

1. El contenido de la tesis es científico y técnico, además el ponente utilizó la legislación y doctrina acordes, redactando la misma de forma adecuada, empleando un lenguaje apropiado y se desarrollaron de manera sucesiva los distintos pasos correspondientes al proceso investigativo.
2. Los métodos que se emplearon fueron: analítico, con el que se señaló el sistema de recaudación tributaria; el sintético, indicó su importancia; el inductivo, dio a conocer su óptimo funcionamiento, y el deductivo, estableció su regulación legal. Se utilizaron las siguientes técnicas de investigación: fichas bibliográficas y documental, las cuales fueron de utilidad para la recolección de la información actual y suficiente para el desarrollo de la tesis.
3. La redacción utilizada es la adecuada. Además, los objetivos determinaron la importancia de la recaudación tributaria. La hipótesis formulada fue comprobada, dando a conocer los fundamentos jurídicos que informan el incumplimiento de normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria.
4. El tema de la tesis es una contribución científica y de útil consulta tanto para profesionales como para estudiantes, en donde el ponente señala un amplio contenido relacionado con el tema investigado.
5. En relación a la conclusión discursiva, la misma se redactó de manera clara y sencilla. Se empleó la bibliografía adecuada y de actualidad. Al sustentante le sugerí diversas enmiendas a su introducción y capítulos, encontrándose conforme en su realización, siempre bajo el respeto de su posición ideológica. Se hace la aclaración que entre el sustentante y el asesor no existe parentesco alguno dentro de los grados de ley.

Lic. Otto Rene Arenas Hernández
Abogado y Notario
Colegiado 3805



La tesis que se desarrolló por el sustentante efectivamente cumple con los requisitos que establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que 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.

Atentamente.



Lic. Otto Rene Arenas Hernández
Asesor de Tesis
Colegiado 3,805

LIC. OTTO RENE ARENAS HERNÁNDEZ
ABOGADO Y NOTARIO



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 08 de agosto de 2018.

Atentamente pase al (a) Profesional, OTTO RENE ARENAS HERNÁNDEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
OSCAR ANGEL ZÚASTEGUI VÁSQUEZ, con carné 9413243,
 intitulado INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LEGALES GARANTES DEL ÓPTIMO FUNCIONAMIENTO DEL
SISTEMA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA EN EL ESTADO GUATEMALTECO.

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



LIC. OTTO RENE ARENAS HERNÁNDEZ
 ABOGADO Y NOTARIO

Fecha de recepción 16 / 07 / 2019. f)

Asesor(a)
 (Firma y Sello)





DEDICATORIA

A DIOS:

Quien ha sido el ser que puso en mi camino esta profesión y que siempre me ha guiado por un buen camino, permitiéndome comprender que la carrera no fue fácil y que gracias a Él pude confrontar los problemas de una manera correcta.

A MIS PADRES:

Que han estado atentos en mis logros, ellos me han servido de ejemplo para ser una mejor persona.

A MI PAREJA E HIJOS:

Quienes me han servido de apoyo moral y coraje para lograr los objetivos que hoy en día he logrado conseguir. Les agradezco también por ser parte de mi vida y darles a mis hijos ejemplo de vida para saber que todo cuesta, pero puede lograrse con disciplina y coraje para un futuro mejor.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala y a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

PRESENTACIÓN



El incumplimiento de normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el Estado guatemalteco ha generado la falta de eficiencia para la equidad en la distribución de los ingresos y de la recaudación tributaria generando que existan ingresos inferiores a la totalidad del gasto público.

El estudio realizado permitió la presentación de la tesis y se realizó una investigación de carácter cualitativo del derecho tributario, durante los años 2016-2018, en el territorio de la República de Guatemala.

El objeto de la tesis señaló la importancia de la recaudación tributaria, así como también que la misma tiene que sustentarse en los principios de legalidad, uniformidad, unidad, oficialidad y seguridad jurídica. Los sujetos en estudio fueron el Estado de Guatemala y los contribuyentes. El aporte académico señaló lo fundamental de que se cumpla con las normas legales garantes del óptimo funcionamiento de la recaudación tributaria en el Estado guatemalteco.

Es de importancia que a través del cumplimiento de las normas tributarias se facilite a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como de que la recaudación se lleve a cabo a través de los procedimientos y medios técnicos y legales respectivos.

HIPÓTESIS



El incumplimiento de normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el Estado guatemalteco no ha permitido la existencia de una estructura impositiva en donde exista eficiencia recaudatoria, una adecuada administración del sistema de recaudación de los tributos y equidad en la distribución de los ingresos públicos en el país.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La hipótesis se comprobó y señaló los problemas que genera el incumplimiento de normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el Estado guatemalteco, así como también estableció la importancia del establecimiento de normas jurídicas internas que aseguren el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria a través del asesoramiento estatal en materia de política fiscal y legislación tributaria.

Durante el desarrollo de la tesis se utilizaron las técnicas de investigación bibliográfica y documental necesarias para el acopio de la información; así como también, los métodos de investigación analítico, sintético, inductivo y deductivo necesarios para la obtención de datos presentados en el contenido capitular de la misma.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. Derecho tributario.....	1
1.1. Terminología.....	1
1.2. Conceptualización.....	2
1.3. Autonomía.....	3
1.4. Naturaleza jurídica.....	7
1.5. Contenido.....	8
1.6. División.....	8
1.7. Relación con otras disciplinas jurídicas.....	9
CAPÍTULO II	
2. Principios constitucionales de la tributación.....	15
2.1. Principio de reserva de ley.....	17
2.2. Principio de irretroactividad de la norma tributaria.....	21
2.3. Principio de igualdad.....	22
2.4. Principio de confiscatoriedad.....	25
2.5. Principio de capacidad contributiva.....	26
CAPÍTULO III	
3. Relación jurídico-tributaria.....	31
3.1. Importancia.....	31
3.2. Características.....	33



3.3. Diversas doctrinas relacionadas con la relación jurídico-tributaria.....	35
3.4. Elementos.....	36

CAPÍTULO IV

4. El incumplimiento de las normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el Estado guatemalteco.....	47
4.1. Tributo y sociedad.....	49
4.2. Poder tributario estatal.....	52
4.3. Fundamento de la potestad tributaria.....	53
4.4. Determinación del tributo.....	57
4.5. Incumplimiento de normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria.....	63

CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	67
BIBLIOGRAFÍA.....	69

INTRODUCCIÓN



El tema fue elegido para señalar el incumplimiento de normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el Estado guatemalteco, así como señalar la importancia de que exista un marco legal en el que se haga mención expresamente de los derechos y obligaciones de los contribuyentes, lo cual, es generador de certeza, seguridad jurídica y sobre todo de confianza en el contribuyente. Ello, debido a que el país ha tenido serias deficiencias en materia de recaudación tributaria en función de diversos parámetros de medición que señalan lo insuficientes que resultan los ingresos públicos derivados de los impuestos.

La recaudación tributaria es una de las actividades que lleva a cabo la administración pública durante el período de gestión del tributo y su función principal es el cobro objetivo del tributo. En la aplicación del tributo, el método más económico para la administración pública es la autodeterminación o autoliquidación, en el cual, el sujeto pasivo no se limita a la declaración de los hechos, sino que también los califica de conformidad con la relevancia jurídica y liquida el impuesto.

El objetivo general de la tesis señaló que dentro de las muchas explicaciones que pueden esgrimirse en relación al problema del funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el país se encuentra el incumplimiento de las normas legales y que el sistema de coordinación fiscal que existe actualmente de los impuestos es de una base amplia. Pero, es importante señalar que quienes se encuentran a cargo de la recaudación han demostrado poco interés en la recaudación y no cumplen con las normas legales, conformándose con las aportaciones y transferencias que destina el gobierno central como lo demostró la hipótesis formulada.

Es fundamental que el sistema de recaudación estimule a los contribuyentes proporcionándoles mejores servicios públicos, seguridad social, seguridad pública y educación, debido a que en la actualidad el Estado ofrece mínimos prestacionales en



calidad de sus servicios, así como también se les tiene que reconocer un conjunto de derechos subjetivos a los mismos, como lo es el derecho a lo recaudado, la responsabilidad patrimonial y la declaración general de inconstitucionalidad tributaria.

La recaudación opera a través de la vía voluntaria y la ejecutiva, siendo los sujetos activos de la función recaudatoria quienes por mandato de la ley se encuentran habilitados para el efecto. Al lado de los mismos, se encuentran los sujetos que tienen que cumplir con el deber de colaboración, como lo son los patrones, los notarios, los corredores, los retenedores del impuesto al valor agregado, los accionistas, las entidades colaboradoras que prestan servicios y las casas de bolsa; los cuales, no cuentan con la investidura de autoridad y únicamente son colaboradores en el cobro y la retención del impuesto.

El derecho tributario tomado en consideración de manera tradicional la imposición de obligaciones coactivas para los sujetos, debe cambiar su perspectiva para que ayude a que se aceleren los procesos productivos y la forma de que se genere un cambio en el sistema recaudatorio y en los beneficios fiscales.

El trabajo de tesis se estructuró en cuatro capítulos: en el primero, se estudió el derecho tributario; en el segundo, se señalaron los principios constitucionales de la tributación; en el tercero, se indicó la relación jurídico-tributaria; y en el cuarto, se analizó el incumplimiento de las normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria. Los métodos empleados fueron: analítico, sintético, inductivo y deductivo; así como también la técnica documental y bibliográfica.

La tesis señaló la problemática que genera el incumplimiento de normas garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el Estado guatemalteco, así como también la importancia jurídica ampliar las potestades tributarias del gobierno para que mejore su recaudación tributaria de manera significativa, partiendo de las debilidades que se afrontan en materia tributaria y de la distribución de ingresos en el país.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Es la rama del derecho financiero que se encarga del estudio de los principios, instituciones jurídicas y normas que tienen por mandato la regulación de la actividad del Estado y del resto de entes públicos, en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos.

1.1. Terminología

La palabra terminología es proveniente de la voz latina término que quiere decir voz y de *logia* que significa estudio o tratado. O sea, consiste en el estudio de la voz o del vocabulario. Además, técnicamente se puede señalar que terminología se refiere al arte de la expresión, a través de una serie de palabras técnicas relacionadas con las expresiones de una ciencia, siendo los diversos nombres que ha recibido la disciplina jurídica en estudio los que a continuación se indican.

- a) Derecho impositivo: es la terminología que indica que encuentra su origen en la imposición que quiere decir sujetarse a la fuerza, debido a los orígenes del derecho tributario en la antigüedad en donde los vasallos y siervos eran quienes tenían que tributar originalmente con parte de sus cosechas y después con sus ingresos en beneficio del rey.



- b) Derecho fiscal: "Es el término empleado para indicar que la disciplina jurídica en estudio es proveniente de *fiscus*, debido a la costumbre que tenían los romanos de conservar el dinero en cestas y después se le llamó *fiscus* al tesoro del príncipe y erario al tesoro de la Nación. De ello, deriva que el término fiscal quiere decir tesoro o erario y abarca el conjunto de los bienes patrimoniales con los cuales cuenta el Estado".¹
- c) Derecho tributario: hace referencia al término más moderno empleado en Brasil, Italia y España, siendo el término genérico y exacto, debido a que la tributación además de señalar la recaudación, implica la gestión y administración, pero los dos términos anteriores tienen que ser aceptados como valederos. Además, el derecho tributario cuenta con su propia terminología: sujeto activo, sujeto pasivo, agente retenedor, agente de percepción, hecho generador, elementos cualitativos, base cierta, base presunta, exención, exoneración, relación jurídica tributaria, debido fiscal y crédito fiscal.

1.2. Conceptualización

El derecho tributario tiene relación con un proceso histórico constitucional por el que la imposición de pagar impuestos se transforma en la contribución de lo que todo ciudadano y ciudadana tiene que hacer en beneficio del Estado para cubrir los gastos públicos existentes. Además, puede señalarse que es un conjunto de normas jurídicas que buscan

¹ Padilla Gordillo, Josué Enrique. **Apuntes de derecho tributario**. Pág. 45.



los medios de financiamiento para que el Estado pueda efectivamente atender los **gastos** públicos.

Se refiere al conjunto de las materias exclusivamente relacionadas con la actuación del Estado en su uso exclusivo de poder de imposición, o sea, de la creación de pagar tributos, ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares.

“Derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que hacen referencia al establecimiento de los tributos, o sea de los impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos y contenciosos que pueden presentarse y a las sanciones establecidas por violación”.²

1.3. Autonomía

El derecho como conjunto de normas jurídicas reguladoras de la actividad del ser humano en la vida social e individual es unitario, pero su unidad teleológica, de conformidad con las formas de vida humana que se propone regular se divide diferenciándole y especificándole, o sea el derecho se encuentra conceptualizado como un todo, pero debido a su dinámica y evolución se ha desintegrado en diversas ramas que se encuentra debidamente especializadas, algunas de las cuales se han logrado independizar del derecho base.

² Castellanos García, Linda Isabel. **Introducción al derecho tributario**. Pág. 34.



El camino para aceptar que el derecho administrativo surgió del derecho financiero y que el mismo nació del derecho tributario ha sido bien largo, pero a pesar de ello, se tiene que reconocer que todavía existen entre esas disciplinas jurídicas nexos bastante complicados de diferenciar y de determinar de manera concluyente para señalar sus orígenes.

Es de importancia señalar que la materia tributaria es bien antigua y que aún antes del surgimiento del Estado ya se encontraba presente, pero, de los dos aspectos que integran el derecho tributario que son el económico y el jurídico, éste último, es el mayormente descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado a lo largo de la historia de la humanidad, al extremo que son recientes las concepciones doctrinarias de utilidad y fundamento para propugnar por su autonomía definitiva.

Para algunos autores una rama jurídica es de carácter autónomo cuando abarca un conjunto de principios y de instituciones propias; y para otros, para que una ciencia jurídica pueda llamarse autónoma es necesario y suficiente que sea extensa, así como que amerite un estudio adecuado y particular que también contenga la doctrina homogénea dominando el concepto general, común y distante del concepto generalizado de otra disciplina jurídica que posea un método auténtico; o sea, que se encargue de la adopción de procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad del objeto de indagación en estudio.

También, otros tratadistas señalan que para la consideración de una rama del derecho como autónoma, la misma tiene que gozar de los tres aspectos con los cuales cuenta la autonomía que son: autonomía didáctica o docente, autonomía científica y autonomía



legislativa. Además, se tiene que señalar que el origen de la fragmentación en ramas se debe al surgimiento de regulaciones legales cada vez mayormente numerosas y especializadas, lo cual no es producto del arbitrio legislativo.

Esa proliferación se conecta con el crecimiento, importancia y cada vez mayor complejidad de las relaciones interhumanas en donde la aceleración de la historia ha generado que esas relaciones se diversifiquen en nuevas modalidades, y ello trae la aparición de las normas que las reglamentan.

- a) **Autonomía didáctica:** se le llama también docente y es aquella que permite el reconocimiento como única finalidad de las necesidades de orden práctico de enseñanza teórica, lo cual quiere decir que la autonomía se obtiene desde que la disciplina además de enseñar sus principios fundamentales, legales y doctrinales puede llevarse a la práctica y demostrar con hechos concretos y reales el supuesto que la doctrina o la ley señale.

- b) **Autonomía científica:** la ciencia se refiere al conjunto de conocimientos generales y especiales que se encuentran sometidos a un proceso lógico o conjunto de conocimientos auténticos y ciertos, siendo ese proceso y certidumbre el que se denomina método científico, o sea, que para cada causa existe un efecto. La ciencia del derecho ha atravesado un largo camino iniciándose desde el origen propio de la ciencia, después como parte del derecho administrativo, pasando por el derecho financiero y por último llegando hasta el derecho tributario.



Una disciplina jurídica logra la obtención de su autonomía científica cuando tiene un método propio, un campo extenso de estudio y personas que se dedican al análisis del mismo.

- c) **Autonomía legislativa:** quiere decir que la ciencia tiene que contar con sus mismas normas jurídicas tanto sustantivas como procesales. La Constitución Política de la República de Guatemala regula el principio de legalidad que se refiere a que para la emisión de impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales se necesita de una ley que haya sido emitida por el Congreso de la República.

Debido a la emisión del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala se logró la obtención de la autonomía legislativa, lográndose permitir la existencia de un instrumento específico para la regulación de las relaciones de los contribuyentes con el Estado.

Ello, debido a que por la aplicación de las normas supletorias se creaba confusión, duda e incertidumbre, lo cual, fomentaba aún más la evasión y la desconfianza del sistema tributario.

Es fundamental la emisión de una ley para la determinación del hecho generador de la relación tributaria, sus exenciones, la base imponible, los tipos de imposición, las deducciones, descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones.



“El derecho tributario goza de autonomía didáctica y legislativa, en tanto que la autonomía científica es aquella discutible hasta el día de hoy, debido a que las corrientes doctrinarias se encuentran divididas debido a que la ubican todavía como parte del derecho administrativo o del derecho financiero, y no como una ciencia estrictamente autónoma”.³

1.4. Naturaleza jurídica

El Artículo 1 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.

De la lectura de la norma jurídica citada se puede señalar que el derecho tributario es perteneciente al derecho público, debido a que es un derecho total de la colectividad; además, es de interés social al ser prevalectores los intereses de la generalidad de la población sobre los intereses particulares; y es de fuerza obligatoria, debido a que obliga a su cumplimiento por parte de los responsables o contribuyentes.

³ Pérez de Ayala, Ramón. **Fundamentos de derecho tributario**. Pág. 81.



1.5. Contenido

El contenido del derecho tributario es el siguiente:

- a) Principios que informan al derecho tributario.
- b) Sus normas jurídicas procesales o instrumentales.
- c) Sus instituciones propias.
- d) La regulación jurídica de las distintas fases administrativas y jurisdiccionales que tengan relación con la recaudación y control de los tributos.
- e) La organización de los organismos e instituciones encargadas de la recaudación y control de los tributos.
- f) La organización de los órganos jurisdiccionales económicos y coactivos, así como también contenciosos y administrativos.

1.6. División

La disciplina jurídica en estudio se divide en dos ramas que son:



- a) **Derecho tributario material:** “También se le llama derecho tributario sustantivo y es la rama que contiene las normas sustantivas relacionadas en general a la obligación tributaria. Además, estudia la forma en la cual nace la obligación de pagar tributos a través de la configuración del hecho imponible y los medios por los cuales se extingue esa obligación, examinando para ello sus diferentes elementos como los son el sujeto, la fuente y causa, así como mediante la determinación de sus privilegios y garantías existentes”.⁴
- b) **Derecho tributario procesal:** se le llama también derecho instrumental y se encarga del estudio de todo lo relacionado con las normas que regulan los trámites administrativos y las resoluciones de los conflictos de cualquier categoría que se plantea entre el fisco y los particulares, ya sea en lo relacionado con la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación o monto, al procedimiento de continuarse para ingresar el valor del impuesto a las arcas del Estado, a los pasos que tiene que seguir el fisco para la ejecución forzosa de su crédito para la aplicación de sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo tiene que utilizar para el reclamo de la devolución de cantidades indebidamente pagadas al Estado.

1.7. Relación con otras disciplinas jurídicas

El derecho tributario se relaciona con otras disciplinas jurídicas, siendo las mismas las siguientes:

⁴ **Ibíd.** Pág. 101.



- a) Con el derecho constitucional: el derecho constitucional se encarga del estudio de las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en los que las mismas existen.

El fundamento de los tributos se encuentra constitucionalmente, permitiéndole a los Estados el establecimiento de los casos y circunstancias para la regulación de los tributos, señalando los principios y limitaciones constitucionales de la potestad tributaria.

Los principios de reserva de ley, capacidad de pago, potestad tributaria, derecho de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones aparecen debido a la existencia de la norma constitucional. Por ende, una norma fiscal se fundamenta en los artículos constitucionales que facultan al Organismo Legislativo.

- b) Con el derecho administrativo: en la actualidad existen tratadistas que todavía no aceptan la autonomía del derecho financiero ni del derecho tributario y sostienen que los mismos no son más que ramas del derecho administrativo.

“El derecho administrativo se encarga del establecimiento de los órganos que tienen a su cargo la recaudación y la fiscalización de los tributos, así como de los procedimientos para la recaudación y los distintos medios de impugnación”.⁵

⁵ Elizalde Banacloche, Luis Ramiro. **Derecho tributario y las retenciones**. Pág. 56.



Cuando se identifica a la administración tributaria como la que tiene la obligación de verificar el adecuado cumplimiento de las normas jurídicas tributarias, se está vinculando a la administración pública con el trabajo tributario y de ello deriva su relación inmediata.

- c) Con el derecho financiero: el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado o bien se puede señalar también que es el conjunto de normas legales que disciplinan las recaudaciones.

“El derecho tributario se desligó del derecho financiero, pero en la actualidad no se ha clarificado por completo esa situación y se señala que el derecho financiero tiene carácter más de naturaleza económica y que para su regulación necesita de un ordenamiento jurídico que le permita la adquisición y empleo de los medios económicos estatales, a los cuales el derecho financiero tiene que circunscribirse de manera específica a los tributos”.⁶

El derecho financiero lleva a cabo el estudio del aspecto económico de los tributos y el derecho tributario es el encargado del estudio del aspecto jurídico. Además, planifica la creación y el monto de los tributos.

- d) Con el derecho procesal: el derecho procesal es la disciplina jurídica que estudia el conjunto de normas que regulan los procedimientos en los que se resuelven las

⁶ Castellanos. Op. Cit. Pág. 70.



controversias o conflictos de intereses que se presentan entre el fisco y los contribuyentes.

- e) Con el derecho penal: para el efectivo cumplimiento de los tributos se presentan determinadas actitudes que tienen que ser calificadas por la legislación como delitos o simples faltas, por lo que se ha hecho necesario que dentro del derecho tributario exista un conjunto de normas que impongan sanciones.
- f) Con el derecho internacional: su relación radica a consecuencia de las relaciones comerciales que se presentan entre los Estados y apareció de la necesidad de emisión de las normas pertinentes que buscan la regulación de las transacciones y del comercio internacional, para de esa manera evitar la doble tributación y establecer formas determinadas de pagos.
- g) Con el derecho civil: “Entre el derecho tributario y el derecho privado se establecen una serie de relaciones que pueden adoptar una doble configuración, debido a que por una parte la relación jurídica tributaria es una relación obligatoria cuya estructura propia es análoga a la relación obligatoria de derecho privado, de manera que las disposiciones de éste en materia de nacimiento le son aplicables de manera supletoria a la primera; y en otros casos, las normas de derecho privado son extremas, pero toman en consideración las presentes debido a que el hecho imponible de la relación tributaria se encuentra integrado por un negocio jurídico”.⁷

⁷ Caballeros Juárez, Julián Rodrigo. **Contribuciones al derecho tributario y fiscal.** Pág. 55.

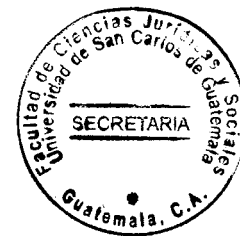


Además, el derecho privado y específicamente el derecho civil le aporta al derecho tributario en su desenvolvimiento instituciones como los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, su capacidad, el parentesco, sucesión testamentaria e intestada, prelación en el pago de créditos e instituciones que de manera indudable son pertenecientes al campo del derecho civil, pero sin embargo tienen implicaciones y efectos de carácter fiscal.

- h) Con el derecho mercantil: los principios fundamentales y los términos como sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito y las entidades financieras son integrantes de la disciplina jurídica del derecho privado que se conoce como derecho mercantil y es a esa disciplina jurídica a la que se tiene que acudir para la clarificación de toda una serie de dudas y problemas que se encuentran en la aplicación de las reformas tributarias.



CAPÍTULO II



2. Principios constitucionales de la tributación

El positivismo es el marco filosófico dentro del cual se tiene que enmarcar el nuevo derecho constitucional. Con el mismo, se trata de un punto de convergencia o ideal ecléctico entre dos grandes corrientes del pensamiento que en principio ofrecen una serie de paradigmas opuestos para el derecho como lo son el *jusnaturalismo* y el positivismo. Además, es representativo de la aproximación entre el derecho y la ética, de la cual se tiene que destacar entre otros aspectos la normatividad de los principios y la definición de sus relaciones con los valores y las reglas.

A partir de ello, constitucionalmente pasa a verse como un sistema abierto de principios y reglas ocupando los principios un lugar bastante importante en la práctica, así como para el ordenamiento jurídico. Dentro de ese contexto, se tiene que superar la visión del positivismo estrictamente legalista que limita la noción de norma a la regla jurídica.

Los principios al igual que las reglas pasan a ser parte de la norma jurídica y tienen carácter imperativo. Por ende, los principios dejan de ser tomados en consideración como postulados con una dimensión axiológica y gozan de eficiencia plena e inmediata. Además, cuentan con un grado de jerarquía entre su clasificación, mientras que su aplicación dentro de cada caso concreto requiere de la realización de un ejercicio de ponderación entre los principales involucrados, llevado a cabo mediante concesiones



recíprocas con la finalidad de la determinación del motivo prevaeciente para la realización de una determinada situación.

“Los principios constitucionales de la tributación desempeñan un papel de importancia tanto en la elaboración como en la aplicación de las normas tributarias. De manera independiente de que se encuentren consagrados explícita o implícitamente los mismos constituyen las primeras garantías del contribuyente, pudiéndose afirmar que cumplen una doble función en la práctica del derecho tributario”.⁸

En primer lugar, son mandatos que condicionan y dirigen el ejercicio del poder soberano; y en dicho sentido, son parámetros que tienen que ser tomados en consideración por el legislador en el momento de la elaboración de la norma tributaria, sobre pena de inconstitucionalidad de la misma. En esa medida, inducen al legislador a llevar a cabo sus actuaciones de acuerdo con la moral tributaria, de manera que se realicen de forma justa y bajo una adecuada distribución de la carga tributaria, asegurando la libertad y la igualdad de los ciudadanos y velando por una sociedad justa y solidaria.

En segundo lugar, se puede afirmar que son las directrices que orientan al poder judicial, particularmente a los tribunales constitucionales en el momento del ejercicio del control de constitucionalidad de las normas tributarias, asegurando la defensa y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes en caso de que una norma tributaria sea arbitraria y contraria a esos derechos.

⁸ Fernández Sagardi, Augusto. **Principios de la tributación**. Pág. 120.



Los principios constitucionales tributarios son constitutivos de auténticas limitaciones al ejercicio del poder tributario, una vez que consisten en manifestaciones especiales de los derechos y garantías fundamentales del ciudadano contribuyente. Esos principios son una exigencia de la moralidad tributaria guiada de acuerdo a los valores de justicia, solidaridad, seguridad y garantía de la libertad de los seres humanos. Además, son la primera garantía de los contribuyentes contra la arbitrariedad y el abuso de poder y se encuentran en una relación de interdependencia sin que exista ningún tipo de jerarquía entre ellos.

Esos enunciados genéricos se encuentran íntimamente vinculados a los valores jurídicos y son dotados de eficacia, motivo por el cual, son productores de efectos y vinculan la obra del legislador, del administrador y del juez, pero, son productores de la normatividad plena y no de una eficacia propia de la regla concreta, atributiva de derechos y obligaciones. Los principios constitucionales de la tributación no se encuentran expresamente establecidos, sino que los mismos derivan de una interpretación integradora y sistemática de los valores y normas constitucionales.

2.1. Principio de reserva de ley

“También se le denomina principio de estricta legalidad tributaria y el mismo se proyecta en el Estado de derecho como un requisito *sine qua non* de las actividades del Estado dentro de la sociedad. En sentido estricto este principio condiciona y limita la actuación estatal dentro del marco de la legalidad”.⁹

⁹ *Ibíd.* Pág. 145.



Este principio constituye una condición necesaria del Estado de derecho y se encuentra inspirado en el valor de seguridad jurídica, siendo la ley representativa de la voluntad de normatividad propia de la colectividad que no reconoce otros poderes que los que emanan del conjunto de ciudadanos que integran parte de ella.

En cuanto al campo tributario, este principio también es conocido doctrinariamente como principio de reserva de ley y es de gran relevancia debido a que el tributo para ser valedero tiene que ser establecido de conformidad con las formalidades que están establecidas constitucionalmente.

El tributo tiene que materializarse en la ley, de acuerdo a la máxima *nullum tributum sine lege* y ninguna norma inferior a la ley puede establecer obligaciones de carácter tributario sobre pena alguna de inconstitucionalidad. De esa manera, las leyes son disposiciones de carácter general, abstracto e impersonal, buscándose evitar que las autoridades fiscales establezcan de manera discrecional cargas de origen tributario que sean arbitrarias y discriminatorias.

Por ende, el poder tributario se encuentra limitado por el principio constitucional de reserva legal, en la medida en que solamente a través de la ley se pueden establecer, modificar o extinguir los tributos, o crear una serie de exenciones tributarias.

De acuerdo a este principio es requisito necesario que la ley que crea el tributo defina claramente todos los elementos estructurales del mismo como lo son: el hecho generador,

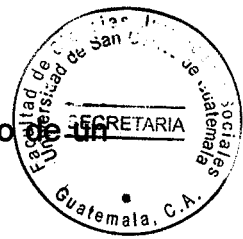


la base imponible, los sujetos activo y pasivo y la obligación tributaria a través de la garantía de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

La doctrina coincide en hacer mención que el principio de reserva de la ley en materia tributaria cumple con tres papeles esenciales que son:

- a) Garantiza el respeto al principio de auto-imposición de manera que los ciudadanos no paguen más tributos que aquellos que sus legítimos representantes hayan permitido.
- b) Cumple con una función de resguardar el derecho de propiedad.
- c) Es un mecanismo técnico de utilidad para poner en práctica el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley tributaria.

Debido a lo anotado, en la actualidad el principio no tiene que ser concebido solamente desde el punto de vista proteccionista, sino que tiene que resaltar también su estrecha relación con la búsqueda de los intereses y valores constitucionales, toda vez que el tributo no puede limitarse únicamente a contar con una finalidad recaudatoria, sino tiene que constituirse en un importante y valioso instrumento legal para la promoción de una adecuada distribución de las rentas en la búsqueda de una sociedad justa y solidaria. Además, tanto a nivel doctrinario como jurisprudencial se tiene que admitir que en materia tributaria el principio de reserva de ley tiene que ser comprendido de manera relativa, toda

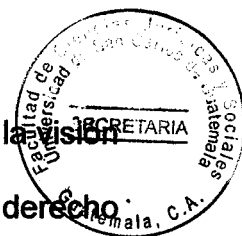


vez que en la actualidad la legalidad por sí misma es incapaz del establecimiento de un ordenamiento tributario pleno.

Por ende, se tiene que permitir determinado grado de delegación relativa en beneficio de la complementación de la norma tributaria en lo que respecta al tema relativo a la gestión tributaria, así como también en lo relacionado a la flexibilización de las formas alícuotas del tributo, siempre y cuando las mismas sean debidamente establecidas dentro de los límites mínimos y máximos que anteriormente hayan sido fijados en la ley.

En el Estado de derecho moderno el principio de legalidad cuenta con un claro matiz pluralista, en el cual por una parte constituye un mecanismo que permite la garantía de democracia en el procedimiento para el establecimiento específico de las normas jurídicas que establecen todas las cargas tributarias; y por otro lado, constituye también una garantía importante de la igualdad entre los ciudadanos que permite la unidad del ordenamiento jurídico.

De esa manera, los aspectos estructurales o substanciales de los tributos como lo son los elementos materiales, personales, temporales, espaciales y cuantitativos de los tributos tienen que ser previamente establecidos por el legislador, no obstante, la admisión de un reglamento cuando el mismo haya sido dictado dentro de los límites de tipo legal y bajo el respeto del principio de capacidad contributiva que permitan que se cuente con un importante instrumento de combate a la evasión fiscal que se puede encargar de disciplinar aspectos accesorios y de carácter técnico.



En ese orden de ideas, es de importancia señalar que en la actualidad se supera la visión positivista formal que indica la existencia de una tipicidad cerrada dentro del derecho tributario, pasando a reconocerse una mayor flexibilidad de ese principio, admitiendo el uso de conceptos jurídicos indeterminados.

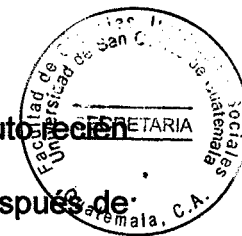
“Este principio tiene que ser visto como una garantía de seguridad jurídica, permitiendo que los contribuyentes tengan conocimiento de las obligaciones tributarias como la aplicación de la norma tributaria en el tiempo y en el espacio, siendo la legalidad fundamental para el tributo, en la medida que el mismo puede ser el que provoque la opresión de la libertad que le otorga fundamento. Además, prohíbe de forma expresa que se aumente un tributo sin ley que así lo establezca”.¹⁰

2.2. Principio de irretroactividad de la norma tributaria

Este principio supone que la nueva ley no puede recaer en el presente sobre hechos que hayan ocurrido en el pasado y prohíbe de manera expresa el cobro de tributos con relación a hechos generadores que ocurrieron antes de la vigencia de la ley que creó o aumentó el tributo.

A ninguna ley se le puede dar efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, o de sus derechos patrimoniales que hayan sido adquiridos o de situaciones jurídicas plenamente consolidadas. La ley no perjudicará el derecho adquirido ni el acto jurídico.

¹⁰ *Ibíd.* Pág. 178.



De este principio deriva el principio de anterioridad de acuerdo con el cual un tributo recién instituido o aumentado puede ser exigido en el ejercicio financiero siguiente y después de haber transcurrido el tiempo estipulado.

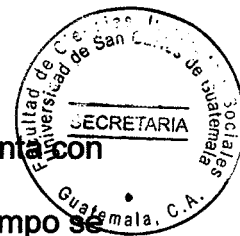
2.3. Principio de igualdad

“También es llamado principio de isonomía fiscal y es el referente a que los individuos aspiran al ejercicio de sus derechos dentro de la colectividad en condiciones de igualdad. La idea de igualdad de los ciudadanos fue promovida en la Revolución Francesa como una reacción contra los privilegios existentes y se caracterizó por la imposición arbitraria de cargas tributarias desproporcionadas en detrimento de la clase de escasos recursos económicos, debido a las inmunidades y privilegios de la nobleza”.¹¹

Este principio fue expresamente consagrado en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del 26 de agosto del año 1789 concretamente en sus artículos 1 y 6.

Por su parte, la Declaración Universal de los Derechos Humanos del 10 de diciembre del año 1948 establece claramente en el Artículo 7: “Todos son iguales ante la ley y tienen, sin distinción, derecho a igual protección de la ley. Todos tienen derecho a igual protección contra toda discriminación que infrinja esta Declaración y contra toda provocación a tal discriminación”.

¹¹ Padilla. *Op. Cit.* Pág. 136.



Dentro del Estado de derecho moderno se considera que la noción de igualdad cuenta con una configuración impar en la medida en que se trata de un valor que al mismo tiempo se señala como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, en tanto que permite la legitimación, el equilibrio y las consideraciones necesarias y proporcionales de valores jurídicos como la libertad, seguridad jurídica, justicia y solidaridad.

Como principio del sistema jurídico, la igualdad es constitutiva de una garantía contra la discriminación y arbitrariedad, vinculando de manera directa la actividad de los poderes públicos. De forma concreta, la igualdad limita la actividad que lleva a cabo el poder legislativo, prohibiendo que el legislador de manera injustificada señale un tratamiento distinto a situaciones que sean iguales o equivalentes.

En la doctrina existe consenso en el sentido de que el principio de igualdad no puede ser visto sencillamente desde un punto de vista formal, toda vez que en determinados contextos no hacer distinciones puede llevar a tratar del mismo modo a personas que no están en iguales circunstancias, quebrantando de esa manera el principio. De esa manera, puede indicarse que este principio parte de la idea de que tiene que existir una igualdad sustancial, o sea, debe existir igualdad entre iguales, y desigualdad entre desiguales, siempre y cuando esa desigualdad se encuentre debidamente justificada de acuerdo a los principios de razonabilidad y proporcionalidad. Por ende, se tiene que partir de la premisa de que no toda desigualdad presupone una discriminación, pero sin duda alguna, el problema que existe se encuentra en la determinación del punto de si esa desigualdad es justa.

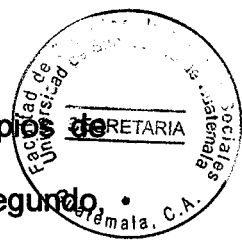


De acuerdo con ello, se puede señalar que el principio cuenta con un doble sentido. Por una parte, busca la garantía de la igualdad formal, de forma que la ley sea aplicada en condiciones de igualdad a todos aquellos que se encuentren en una misma situación legal; y por otra parte, tiene como finalidad la denominada igualdad material, o sea, el respeto por las desigualdades, admitiéndose para el efecto un trato diferencial fundado en una base objetiva y razonable como una manera de permitir un trato en condiciones de igualdad.

“El principio de la igualdad se proyecta con gran trascendencia en el campo tributario, toda vez que constituye un impedimento para que el legislador pueda establecer desigualdades fiscales infundadas. O sea, el principio tiene como fundamento la interdicción de la arbitrariedad en materia tributaria, prohibiendo el establecimiento de privilegios arbitrarios y de discriminaciones”.¹²

En ese sentido, tiene que entenderse que este principio constituye una medida de proporción y razonabilidad que señala el resto de principios y valores legales, dándoles unidad y coherencia. Además, es de importancia indicar que en materia tributaria, el principio en estudio tiene una estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, debido a que presupone que existiendo una misma capacidad contributiva con relación a una determinada manifestación de riqueza, el impuesto tiene que ser establecido en igualdad de términos para todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación, de forma que la capacidad contributiva es realmente un criterio de aplicación de la igualdad.

¹² Fernández. **Op. Cit.** Pág. 210.



“Es de importancia indicar que a pesar del vínculo que existe entre los principios de igualdad tributaria y de capacidad contributiva, el primero no queda reducido al segundo, tratándose de principios distintos que no tienen que confundirse”.¹³

Es frecuente considerar al principio de igualdad que se traduce en forma de capacidad contributiva, siendo la igualdad la que exige que situaciones económicamente iguales sean tratadas de igual manera, tomando en consideración a la capacidad económica que se pone de relieve en la misma.

Lo indicado no quiere decir que el principio de igualdad agote su contenido con el principio de capacidad económica, al señalar que las discriminaciones no son arbitrarias cuando se establecen en función de un criterio amparado por el ordenamiento jurídico, aun cuando pertenezcan a otra rama jurídica. El principio de igualdad no veda cualquier desigualdad existente, sino únicamente aquella desigualdad que no sea razonable y carezca de fundamentación.

2.4. Principio de confiscatoriedad

El principio de confiscatoriedad es el que presupone que las cargas tributarias pueden llegar al punto de la anulación o negación sustancial del mismo fundamento del poder tributario, es decir, de confiscar la propiedad o la renta que haya sido producida por los individuos.

¹³ Pérez. **Op. Cit.** Pág. 140.



Este principio constituye un límite cuantitativo al poder tributario, que limita la tributación sobre el patrimonio de los ciudadanos. O sea, el *quantum* del tributo no puede ser de tal magnitud, que vía indirecta lleve a cabo una garantía ilusoria de inviolabilidad de la propiedad privada.

Con ello, se trata de una prohibición excesiva al momento de gravar las diversas manifestaciones de capacidad económica de forma que el principio es una garantía para el ciudadano que tiene que cumplir con el deber fundamental de pagar impuestos, sin que ello quiera decir que se ponga en riesgo la mayor parte de su patrimonio o de su capacidad económica. Sin perjuicio de lo indicado, se tiene que advertir que el gran problema con relación al tema de la confiscatoriedad del tributo, tiene relación con la discusión de la forma de determinación cuantitativa del límite de la confiscatoriedad, para que se asegure la medida justa que puede ser objeto de gravamen.

“La prohibición de tributos con efectos confiscatorios erige el estado negativo de libertad y se expresa como una cláusula abierta o concepto indeterminado, no siendo posible fijar previamente los límites cuantitativos para el cobro de tributos”.¹⁴

2.5. Principio de capacidad contributiva

En el Estado de derecho el repartimiento de las cargas tributarias tiene necesariamente que encontrarse guiado por la idea de justicia fiscal y consecuentemente llevarse a cabo

¹⁴ *Ibíd.* Pág. 189.



de manera racional, proporcional y equitativa, de conformidad con la capacidad contributiva de los ciudadanos.

El Estado impone tributos a los ciudadanos que tienen la capacidad de pagarlos y ello se conoce como capacidad contributiva. La misma, consiste en un elemento de importancia a tomar en consideración al momento de la implementación de los impuestos, debido a que son correspondientes a la capacidad que tiene el sujeto pasivo para poder asumirlos.

El legislador al momento de la creación de un nuevo tributo o de la ampliación de uno ya existente, entre los aspectos que tiene que señalar se encuentra la capacidad económica con la cual cuentan los sujetos pasivos, debido a que no se puede gravar a una persona que no tenga la capacidad para poder hacerse cargo del pago de un determinado impuesto.

Este principio responde claramente a la idea de justicia distributiva toda vez que al momento de establecer el hecho generador del tributo es una manifestación de la riqueza, en donde el legislador debe tener presente esa condición diferenciada de cada ciudadano; y en el mismo, tiene que aplicarse el criterio para la determinación de una justa distribución de la carga tributaria.

La capacidad contributiva quiere decir la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar las prestaciones patrimoniales coactivas, con las cuales se tiene que brindar cobertura por completo a los gastos públicos y a la satisfacción de otras necesidades del Estado.



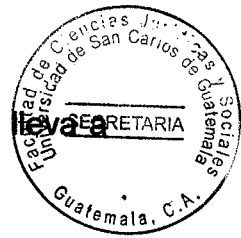
Además, se encuentra dotado de la eficacia propia del resto de principios, debido a que se trata de un principio orientador de la justicia fiscal, en tanto que a la vez es un límite material del contenido de la norma tributaria que vincula al legislador al momento de escoger aquellos hechos que sean susceptibles de tributación, de manera que tiene que ser llevada a cabo una justa y adecuada distribución de la carga tributaria de manera que se asegure la libertad e igualdad de los ciudadanos dentro de una sociedad que sea justa y solidaria.

De acuerdo a este principio constitucional el tributo tiene que ser debidamente establecido con las posibilidades económicas de cada ciudadano para la contribución de los encargos públicos.

El principio en mención, es de aplicación a todas las categorías tributarias, toda vez que, en el fondo, con todos los tributos se busca retirar recursos económicos de los particulares para su transferencia al sector público, siendo su fuerza económica la que permite el establecimiento de la posibilidad de su concurso para la manutención del Estado.

En ese orden de ideas, todos los tributos tienen que presentar como hecho generador un acto que revele su contenido económico.

Como principio interpretativo es constitutivo de un parámetro que asegura la defensa y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes en caso de que una norma tributaria sea arbitraria y quebrante la proporcionalidad al momento del establecimiento de la distribución del tributo, de forma que en los supuestos de conflicto será competencia del



poder judicial la determinación de cada caso en concreto si una norma tributaria lleva a cabo una justa distribución de las cargas tributarias existentes.

Por ende, este principio señala que aquellos que tienen capacidad económica tienen el deber de contribuir, así como también de aquellos que cuentan con una mayor riqueza se encarguen a la vez de contribuir mayormente.

En dicho sentido, de acuerdo con este principio el legislador no puede establecer el tributo de manera indiscriminada, toda vez que debe necesariamente considerar la aptitud contributiva de los individuos, de manera que la tributación sea razonable, equitativa y proporcional, respetando de esa forma el principio de igualdad.

“La capacidad contributiva es un criterio de aplicación de la igualdad que busca su contenido en el valor de la igualdad y en el derecho fundamental de pagar tributos en igual proporción a quienes tienen igual riqueza, lo cual en materia tributaria se lleva a cabo mediante el principio de capacidad contributiva”.¹⁵

Es de importancia indicar que existirá igualdad si el tributo grava condiciones iguales de capacidad contributiva, o sea, cuando el gravamen sufrido por cada contribuyente tenga el mismo valor para todos, lo cual únicamente es posible si varía en la medida de la capacidad contributiva de cada uno. También, es de importancia señalar que la capacidad contributiva se encuentra sujeta tanto a limitaciones cuantitativas como sería el caso de la

¹⁵ Amezcuita Flores, Héctor Javier. **Efectos fiscales de la recaudación tributaria**. Pág. 90.



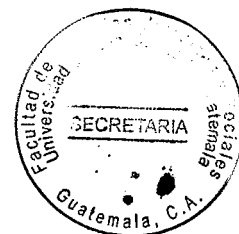
prohibición de exceso y el mínimo existencial como prohibiciones cualitativas de desigualdad.

Además, siempre que sea posible los impuestos tendrán carácter personal y serán debidamente graduados de conformidad con la capacidad económica del contribuyente, facultando para el efecto a la administración tributaria y en especial para darle efectividad a esos objetivos a través del respeto a los derechos individuales en los términos de la legislación, el patrimonio, los rendimientos y todas aquellas actividades económicas del contribuyente.

No hacer la consulta específica de una persona en relación a su capacidad contributiva al momento de imponerle el pago de un tributo es desde todo punto de vista inequitativo, debido a que coloca en igualdad de condiciones a una persona que tiene una elevada capacidad económica con una que en muchos casos no cuenta con suficientes medios económicos.

Los principios antes anotados consisten en puntos de apoyo normativo para la correcta aplicación del derecho y permiten al legislador y al juez constitucional el análisis de la adecuación de la norma tributaria a la Constitución Política de la República de Guatemala, asegurando los derechos fundamentales de los contribuyentes. Los mismos son un enlace entre la moral y el derecho, de gran importancia en la elaboración y aplicación de la norma tributaria, constituyéndose como las primeras garantías de la ciudadanía que solidariamente contribuye con el deber esencial de pagar tributos.

CAPÍTULO III



3. Relación jurídico-tributaria

La potestad tributaria estatal como manifestación de su poder soberano se ejerce mediante el proceso legislativo a través de la expedición de la legislación, en la cual se tienen que establecer de forma general, impersonal y obligatoria las diversas situaciones jurídicas o de hecho que al llevarse a cabo generan un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación es generadora de una situación concreta prevista por la norma legal y se denomina relación jurídica, la cual, en el momento en que su materia hace referencia al fenómeno tributario es conocida con el nombre de relación jurídico-tributaria.

3.1. Importancia

La realización de distintos supuestos establecidos en las leyes dan origen al nacimiento de las relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones de carácter tributario de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar.

A esas relaciones jurídicas que son representativas de un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora que tiene derecho a exigir la prestación; y otra el deudor, que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer o de no hacer se



denominan relaciones jurídico-tributarias. La relación jurídico-tributaria se refiere a un vínculo que une a distintos sujetos en relación a la generación de consecuencias jurídicas que se refieren al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones.

Para precisar los conceptos de obligación y relación jurídica tributaria es necesario partir de la presencia de la norma jurídica. Al hacer referencia a la obligación tributaria existe divergencia en cuanto a su contenido, debido a que la obligación únicamente señala a la obligación de dar, así como también se le identifica con un hacer o un no hacer, pero lo de mayor aceptación es que al llevarse a cabo un supuesto que se encuentra previsto en la norma se presentan consecuencias jurídicas que se manifiestan claramente en derechos y obligaciones que pueden ser de dar, hacer o no hacer en donde la obligación tributaria es la conducta referente a un dar, hacer o no hacer que una persona tiene que cumplir debido a la realización del supuesto previsto en la norma tributaria.

“La relación jurídica tributaria consiste en un vínculo legal regulado por normas tributarias, que nace debido a un acto de imposición legítimo dictado por funcionario competente y por el que se une a la administración fiscal con uno de sus administrados”.¹⁶

También, se puede indicar que es el vínculo jurídico de obligaciones que se realiza entre el fisco como sujeto activo que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo; y un sujeto activo, que se encuentra obligado a la prestación. La relación jurídica

¹⁶ Morán Alegría, Dina Yulissa. **Sistema recaudatorio y el hecho imponible**. Pág. 22.



tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos, en relación al nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

El Código Tributario Decreto 5-91 del Congreso de la República de Guatemala no le llama relación jurídica tributaria sino obligación tributaria y lo regula en el Artículo número 14: “Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y son entes públicos acreedores del tributo y los sujetos previstos 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”.

3.2. Características

Las características del derecho tributario son las que a continuación se dan a conocer:

- a) Coordinación entre las nociones de relación jurídica tributaria y de la potestad tributaria: al ser aplicadas las normas tributarias a una sociedad determinada, ya no existe el ejercicio de la potestad tributaria, debido a que la misma se encuentra agotada con la creación de la ley misma y lo que existe es el ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo en relación a un sujeto pasivo o contribuyente que tiene presumiblemente que efectivizar el pago del tributo correspondiente.



La actividad del Estado se tiene que desarrollar no como una actividad de provisión normativa, sino como una actividad realizadora, para la cual, se tiene que prescindir del imperio y ubicarse como cualquier acreedor que busca el cobro de lo que cree es lo más correcto.

- b) Existencia de un destinatario legal tributario: es el personaje con relación al cual el hecho imponible sucede o se configura y ejecuta el acto o se encuentra en la situación fáctica que la legislación ha seleccionado como presupuesto hipotético y condicionante del mandato del pago de un tributo en específico, no queriendo decir que forzosamente ese mandato de pago vaya a él dirigido, debido al hecho de que un individuo que sea el destinatario legal de un tributo y que tenga que hacer efectivo el pago del mismo vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

El destinatario legal tributario tiene que ser un particular y en términos generales se puede señalar que todos los órganos que son pertenecientes al Estado no pueden ser destinatarios legales tributarios de la relación existente.

Ello, debido a que técnicamente no tienen en ningún momento la capacidad contributiva necesaria y se puede admitir de manera excepcional su imposición cuando resulte notoria la voluntad legislativa de gravar a determinadas instituciones del Estado, sometiénolas a un mismo régimen jurídico y económico que las entidades particulares.



- c) La relación jurídico-tributaria se establece entre personas: debido a que se presenta entre personas y no puede señalarse que se encuentra obligada al pago de un tributo o una cosa.

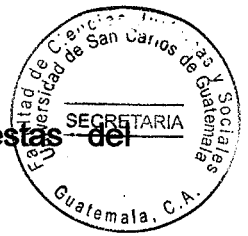
3.3. Diversas doctrinas relacionadas con la relación jurídico-tributaria

Es de importancia el conocimiento del contenido de la relación jurídico-tributaria y para el efecto se dan a conocer las siguientes doctrinas:

- a) Tesis que señala que la relación jurídico-tributaria es compleja: la misma tiene un contenido complejo debido a que de ella derivan, por una parte, poderes y derechos, así como también obligaciones de la autoridad financiera en donde corresponden obligaciones positivas y negativas, y con carácter más específico, en donde el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente.

Ello, tiene relación clara y específica con el pago del impuesto al cual se encuentra obligado, así como las obligaciones del fisco; y por otra parte, los derechos y deberes en beneficio de los contribuyentes, como sucede con el caso del importe del impuesto.

“En la relación jurídico-tributaria las partes tienen obligaciones que cumplir y como consecuencia de ello también derechos. De esa forma, se puede indicar que el contribuyente tiene como obligaciones de dar o de hacer, cancelar de forma



oportuna el importe del impuesto, así como las sanciones impuestas del incumplimiento”.¹⁷

Por su parte, el fisco tiene la obligación de dar o de hacer, de devolver los excedentes pagados, las retenciones excesivas o el pago indebido, liquidar el impuesto, investigar y comprobar la capacidad contributiva y la verificación de los hechos imponible, recaudar el importe de los tributos; y como obligaciones de no hacer, no violar los derechos constitucionales del contribuyente con ocasión de la administración fiscal o el cumplimiento de sus deberes.

- b) Tesis que indica que la relación jurídica tributaria es de carácter simple: es una simple relación obligacional en donde existen otras relaciones diferentes como serían las formales, o sea, las obligaciones de hacer y de no hacer, en donde no existe una identidad de sujetos, debido a que la relación que tiene como finalidad la prestación del tributo tiene siempre como sujetos al activo titular del crédito tributario; y por otra parte, los contribuyentes o responsables.

3.4. Elementos

Los elementos de la relación jurídico-tributaria son constitutivos de la base fundamental y sin los mismos no puede tener existencia esa relación y son los que a continuación se dan a conocer:

¹⁷ Caballeros. **Op. Cit.** Pág. 67.



a) Elemento personal: la relación jurídica tributaria se establece entre un ente público y los particulares. El que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que la debe es el sujeto pasivo, que pueden ser personas individuales y personas jurídicas, así como otros entes; y la misma, implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y un sujeto pasivo o deudor, o sea que el elemento personal se encuentra integrado por el sujeto activo y sujeto pasivo.

- Sujeto activo: se refiere al ente al que la ley le confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en la cual se tiene que materializar el tributo, el cual, será el mismo en todos los tributos, debido a que la legislación confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación consiste en el poder tributario, el cual viene desarrollado en la legislación propia de cada tributo y se tiene que poner en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado legalmente.

El Artículo 17 del Código Tributario Decreto número 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".

Por su parte, la Ley Orgánica de la Superintendencia Tributaria regula en el Artículo 3 literal a) lo siguiente: "Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las



municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad con la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes”.

- **Sujeto pasivo:** es la persona que por encontrarse sometida al poder tributario resulta obligada por la legislación a la satisfacción del tributo y por lo común se denomina contribuyente, pero también existen otras personas obligadas a la satisfacción del tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, debido a que la misma ley los obliga, como sucede en el caso de los agentes de retención.

“El sujeto pasivo se ha subdividido de acuerdo a su situación en la relación jurídica tributaria y de acuerdo con la doctrina puede ser de tres clases: los de funciones públicas, por su oficio o profesión en la formalización de actos u operaciones tomadas en consideración como hechos imposables, y todos aquellos que se encuentren designados como agentes de retención o recaudación”.¹⁸

Responsable en la tributación puede señalarse que es la persona natural o jurídica obligada en disponer de los tributos que administra, percibe o dispone, como responsable del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, acreedores, deudores y titulares de los bienes que son administrados o en liquidación.

¹⁸ Del Valle Espinoza, Gustavo Manrique. **Los tributos y la recaudación fiscal.** Pág. 110.



El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula que cuando concorra el hecho generador en las situaciones que enumera, serán responsables del cumplimiento las obligaciones tributarias formales y materiales, así como los sujetos que señala: el fiduciario de los fideicomisos, el gestor en los contratos de participación, los copropietarios en la copropiedad, los socios en las sociedades de hecho, los socios en las sociedades irregulares y el albacea, administrador o herederos en las sucesiones indivisas.

El Artículo 25 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste”.

Es de importancia señalar que dentro de los responsables se encuentran los siguientes: los responsables por representación, solidarios y los agentes de retención o los de percepción.

Los responsables por representación por las obligaciones derivadas de los bienes que administren o dispongan: los padres; tutores o los administradores de bienes de menores y las personas jurídicas; los mandatarios respecto de los bienes que administren o dispongan; y los síndicos de quiebras y depositarios de concursos de acreedores. En relación a los responsables solidarios se puede establecer que la responsabilidad solidaria se presenta cuando se adquieren bienes y derechos,



debido a que en estos casos los nuevos propietarios son responsables en relación con los anteriores propietarios, debido al cumplimiento de las obligaciones que hayan sido generadas por el dominio y transferencia de los correspondientes bienes. Existe responsabilidad tributaria cuando la legislación prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan bajo la obligación al cumplimiento total de la misma prestación, o sea, que el fisco puede exigir de manera indistinta a cada uno de ellos el pago de la deuda y en virtud de la solidaridad, el Estado es el encargado de la ejecución de la totalidad de la deuda en la persona que elija, pero la persona o contribuyente que pague tendrá derecho a resarcirse cobrando a cada uno de los obligados su parte proporcional.

Por último, se puede indicar que son responsables los agentes de retención o de percepción por el importe que haya sido retenido o percibido, debido a que los primeros al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, se encuentran bajo la obligación legal de retener a los mismos una parte de estos como pago a cuenta del tributo a cargo los contribuyentes anotados.

El Artículo 91 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenido o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del



impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado.

Si el responsable del pago lo hiciere efectivo antes de ser requerido por la

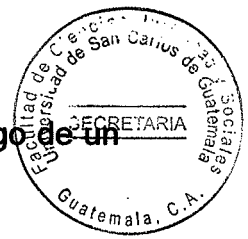
Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%).

Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 de este Código”.

- **Sustituto:** es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la legislación ocupa el lugar de destinatario legal o contribuyente, desplazando a éste último de la relación jurídico-tributaria, y como consecuencia el sustituto es quien paga el tributo en lugar del contribuyente. Por diversas doctrinas ha sido llamado sujeto pagador y por lo general se encuentra en los impuestos indirectos.

- b) **Hecho imponible:** es el que identifica el hecho tributario o hecho imponible con el presupuesto material del tributo, el cual consiste en un hecho determinante en la relación jurídico-tributaria, debido a que esta relación surge como consecuencia de un hecho que la legislación tributaria contempla, y cuyo acaecimiento sujeta al que realiza el hecho al pago de un tributo.

“El hecho imponible o hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con



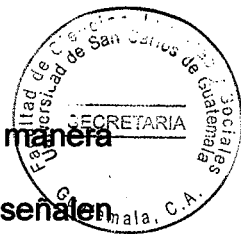
respecto a una persona permite claramente que el Estado pretenda el pago de un tributo”.¹⁹

Todo hecho imponible tiene que contener de manera indispensable los elementos que a continuación se indican:

- Descripción objetiva de un hecho o situación jurídica.
- Los datos necesarios para la individualización de las personas que tienen que realizar el hecho o encuadrarse en la situación que de manera objetiva fueron descritos.
- El momento en que tiene que configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible.
- El lugar en el cual tiene que acaecerse o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

Todo hecho imponible puede ser condicionante al momento de la descripción de los hechos, situaciones ajenas a cualquier actividad o gasto del Estado, o incluir la vinculación entre el destinatario del tributo y una actividad administrativa o jurisdiccional, así como un beneficio que derive de una actividad o gasto estatal. Además, tiene que encontrarse

¹⁹ Morán. **Op. Cit.** Pág. 50.



contenido y prescrito en las normas tributarias reguladas legalmente, para de esa manera permitir el conocimiento con certeza de los hechos o situaciones que se señalen potenciales obligaciones tributarias, sobre la base del principio de legalidad que rige a los tributos.

El Artículo 31 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

- c) Elemento objetivo: todo tributo lleva implícito en la ley que lo crea el objeto que busca gravar y de esa forma se puede indicar que éste elemento se encuentra constituido por la materia sobre la cual recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo que principalmente lo constituyen los actos humanos y las cosas materiales o inmateriales.

Es de importancia señalar lo siguiente: “La renta, beneficio, utilidad, acto o consumo que se encuentre gravado con un impuesto es constitutivo del elemento de carácter objetivo u objeto impositivo, siendo el elemento básico el que tiene que encontrarse específicamente definido por los objetos que sirven de base a la aplicación del impuesto. Los tributos son aquellos que recaen sobre la renta, el patrimonio, el capital, los actos formales y el consumo”.²⁰

²⁰ Pinto Domínguez, Andrés Maximiliano. **Proceso de recaudación tributaria.** Pág. 88.

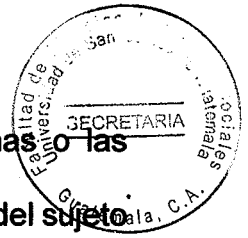


- d) **Base imponible:** en el momento en que el hecho imponible o hecho generador acaece de manera tácita aparece un potencial como consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una cantidad dineraria llamada importe tributario, pero para precisar la cuantía de ese importe se le tiene que otorgar un valor al elemento objetivo u objeto impositivo.
- e) **Elemento cuantitativo:** es el que sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, a través de la aplicación del tipo fiscal respectivo; y por ello, se le tiene que definir como el parámetro que se emplea para la determinación del monto del impuesto que el sujeto pasivo tiene que pagar al sujeto activo, el que por lo general se determina en un porcentaje.

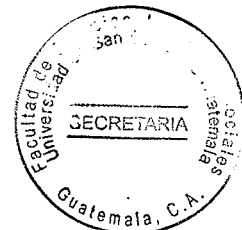
Este elemento es de importancia debido a que el legislador para el establecimiento en la ley del parámetro o porcentaje a pagar, tiene que tomar en cuenta la capacidad contributiva o capacidad de pago de las personas.

“El importe tributario puede ser fijo o *ad valorem*. El fijo es el que en la cuantía del impuesto a pagar se encuentra debidamente especificado desde el comienzo y directamente en la legislación; mientras que el *ad valorem*, es el que señala que en la cuantía del tributo no se encuentra directamente especificado en el mandato de pago, sino que se tiene que aplicar el porcentaje que se indica en la ley al valor del elemento objetivo”.²¹

²¹ Rodríguez Bermejo, Álvaro Daniel. **El sistema económico y recaudatorio**. Pág. 124.



- f) **Elemento temporal: cada impuesto tiene establecido en la ley las fechas o las épocas de pago, las cuales existe la necesidad que sean del conocimiento del sujeto pasivo para prepararse para el cumplimiento de la obligación y de esa manera evitar el pago de las multas y de los intereses. Este elemento es de importancia en el momento en que los impuestos pueden ser exigidos por el fisco.**





CAPÍTULO IV

4. El incumplimiento de las normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el Estado guatemalteco

“En el devenir histórico ha existido relación entre los tributos y los individuos debido a que el tributo surgió como una forma de instituto de dominación y ha tenido a su cargo la representación de la imposición de una carga por parte de los más poderosos sobre los débiles. Además, la relación tributaria ha sido tomada en consideración como una relación de completa dependencia que inclusive ha sido confundida con una relación de subordinación”.²²

Por ende, en sus orígenes, el establecimiento y el cobro de los tributos se llevó a cabo de manera arbitraria sin dar respuesta alguna a los criterios de justicia, solidaridad y seguridad que existen, siendo la concepción del tributo la que se prolongó a lo largo del tiempo e inclusive hasta comienzos del siglo pasado se ha podido señalar claramente que la relación de esta categoría existente era tomada en consideración como una relación de poder del Estado.

Para el efecto, puede anotarse que el poder tributario encontraba su fundamento solamente en la soberanía del Estado, o sea, en el poder de imperio estatal y en la necesidad de la recaudación de recursos económicos.

²² Soler Roch, María Teresa. **La organización tributaria**. Pág. 76.



Por lo indicado, se creó en la sociedad una cultura contraria a la tributación, en la cual tiene una importante y radical repercusión en el ámbito del derecho tributario, al punto de superarse la visión estrictamente positivista que hasta ese momento había imperado y que prácticamente concebía al poder tributario como una facultad ilimitada de la soberanía estatal, que puede efectivamente limitarse, con lo cual se logra la identificación de un vínculo profundo, necesario y dialéctico que se presenta entre la libertad y los tributos, cobrando fuerza la idea de la libertad fiscal. Por ende, el tributo tiene que ser tomado en consideración como un instrumento para la libertad que le permite a los seres humanos el ejercicio de sus derechos fundamentales, siendo esa perspectiva la que permite la comprensión relacionada con que una sociedad únicamente puede aspirar a ser libre, solidaria y justa en la medida en la que el sistema tributario se encuentre integrado por normas fiscales que sean justas.

La imposición de los tributos tiene que ser necesariamente en base a los lineamientos que se encuentren previstos en el sistema constitucional tributario, el cual, tiene que encontrarse orientado por normas jurídicas y principios, siendo notorio que ese enfoque se encuentra redimensionado por la perspectiva referente al fundamento y la finalidad del tributo.

Además, con el positivismo los principios pasaron a la ocupación de una aproximación del derecho y en el campo del derecho tributario se introdujo con fuerza de discusión en cuanto a la valoración de los principios constitucionales de la tributación dentro del Estado de derecho financiero, en cuanto a los enunciados genéricos que concretizan los valores



morales que constituyen los límites tanto formales como materiales para el ejercicio del poder tributario. No cabe duda alguna de que los principios del derecho tributario son constitutivos de la primera garantía de lo que en la actualidad se denomina estatuto del contribuyente.

4.1. Tributo y sociedad

El Estado como estructura jurídico-política que permite la organización de la sociedad tiene como finalidad la satisfacción de las necesidades de orden público de la colectividad que lo conforma y le otorga vida. Con ello, se trata de requerimientos que van más allá de los fines estrictamente particulares de cada persona.

Los seres humanos para que puedan vivir en sociedad tienen que confiarle al Estado una serie de prestaciones públicas con carácter esencial como la salud, seguridad ciudadana y tutela judicial de los derechos fundamentales con la finalidad de propiciar y asegurar el desarrollo pleno y el bienestar de la colectividad.

En la actualidad no puede negarse que todos los derechos de los ciudadanos representan un elevado costo para el Estado que tiene que destinar una gran cantidad de los recursos económicos con los cuales cuenta el mismo para la obtención de los ingresos necesarios para satisfacer los requerimientos de la sociedad, por ende, no puede negarse que el tributo constituye la principal fuente de recursos económicos de la actividad financiera estatal.



Por ende, lejos de consistir en una obstrucción de la libertad, el tributo se refiere a una condición necesaria para su existencia, debido a que el tributo se transforma en la categoría básica y fundamental para la obtención de recursos que le permitan al Estado asumir los gastos para hacerse responsables de las complejas funciones que le son propias, asegurando que el Estado pueda hacerse responsable de costear las complejas funciones que le son auténticas, asegurando de esa manera la libertad de los ciudadanos.

“El costo de los derechos tiene que ser tomado en consideración por la sociedad mediante el tributo que constituye de alguna manera el precio de la libertad. El tributo consiste en una expresión y una garantía de la libertad, y al mismo tiempo se encuentra limitado por la misma. O sea, el tributo nace en el espacio abierto por las limitaciones de la libertad, pero, como el mismo puede llevar a la opresión de la libertad”.²³

Una de las características del Estado de derecho moderno consiste en ser un Estado fiscal en donde adquiere una especial importancia la noción de ciudadanía fiscal que se encuentra debidamente informada por el valor de la solidaridad o fraternidad que en la antigüedad se conoció como Estado fiscal, en donde se tiene que adquirir una importancia especial en relación a la noción de ciudadanía fiscal que está debidamente informada por el valor de la solidaridad. Además, la relación que existe entre los derechos fundamentales y los deberes auténticos de la ciudadanía fiscal es de carácter asimétrico en la medida de la correspondencia que entre ellos existe por la individualización de las situaciones legales.

²³ Zamora Recinos, Delmy Julieta. **Justicia tributaria**. Pág. 104.



La relación que existe entre los derechos fundamentales y los deberes propios de la ciudadanía fiscal es de carácter asimétrico, en la forma en que la correspondencia entre los mismos no implica la individualización de las situaciones legales. O sea, el deber de pagar tributos no se encuentra en una relación directa y simétrica con el ejercicio de los derechos fundamentales, a pesar de que se presente una correspondencia indirecta entre la carga tributaria y los gastos públicos destinados a que se garanticen los derechos fundamentales. La asimetría que existe entre los derechos y deberes deriva de la idea de solidaridad que informa la ciudadanía. En dicho sentido, los derechos fundamentales pueden observarse debido a que se encuentran sustentados por deberes de solidaridad.

En el Estado moderno, el tributo además de ser un instrumento destinado a sufragar los gastos públicos, puede cumplir con una importante función de carácter extra-fiscal en la medida en que bajo la orientación de los principios de justicia, la tributación puede ser consistente en un importante mecanismo no únicamente para la promoción de una adecuada redistribución de la riqueza, sino también para la orientación e inclusión de determinados comportamientos tomados en consideración como deseados para el bienestar de la comunidad.

De acuerdo a lo indicado, se puede afirmar que el tributo es constitutivo de un deber fundamental, cuyo fundamento se encuentra en los valores de la justicia. Dentro de ese contexto, es notorio que el individuo desempeña un papel relevante y activo dentro de la sociedad, toda vez que a través del tributo pasa a ser un ciudadano contribuyente de la comunidad de la cual es parte. De esa manera, el tributo consiste en un instrumento al



servicio de la sociedad que permite la existencia material del Estado y la inducción de comportamientos correctos de acuerdo a los valores de la comunidad.

4.2. Poder tributario estatal

También es denominado potestad tributaria, poder fiscal, poder financiero, supremacía tributaria o competencia tributaria y es una manifestación de la potestad soberana del Estado propia del poder político. El Estado en el ejercicio del poder tributario, a través del poder legislativo se encuentra facultado para la creación, modificación y extinción de los tributos, así como también para el establecimiento de exenciones tributarias.

El deber fundamental de pagar impuestos se consubstancia en la atribución al Organismo Legislativo de un poder tributario fiscal para la creación o establecimiento de impuestos, o sea, el poder tributario en sentido estricto.

El mismo a diferencia de la libertad no es preconstitucional en la medida en que ese poder establecido expresamente por el constituyente originario tiene que ser comprendido dentro de los límites constitucionales. Ese poder es la facultad inherente al Estado para exigir los tributos dentro de los límites legales y únicamente puede manifestarse a través de las normas legales.

“La potestad tributaria es un poder jurídico que tiene que ejercerse bajo el respeto de los principios constitucionales de la tributación tanto formalmente como materialmente, así



como de los demás principios constitucionales, siendo los mismos, los que se encargan de la orientación y vinculación de la actividad legislativa en materia tributaria. En esencia, esos principios consisten en un límite al ejercicio del poder tributario del Estado”.²⁴

El poder tributario constituye un atributo esencial del Estado, no siendo posible concebir ninguna organización política en la cual falte ese poder, el cual, es la facultad de imponer tributos que procuren al ente público los recursos que sean necesarios para el cumplimiento de sus fines. Pero, en el moderno Estado constitucional ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico que tiene que ser ejercitado dictando normas jurídicas.

4.3. Fundamento de la potestad tributaria

A través del positivismo se tomaba en consideración que el fundamento del tributo estaba en la relación de sujeción de los individuos al poder de *imperium* del Estado y consecuentemente el poder tributario consistía en una facultad absoluta que podría ser autolimitada.

El poder tributario era ilimitado y la libertad consistía en un derecho constituido. De esa manera, se consideraba que el Estado y sus comunas obtenían el poder de tributar del poder que ejercían sobre las personas y los bienes de su territorio. Por su parte, es de importancia señalar que el impuesto no tiene otro fundamento más allá de la sujeción del

²⁴ Padilla. Op. Cit. Pág. 150.



individuo al poder tributario del Estado. En dicho sentido, se tiene que indicar que la relación tributaria consiste en una relación de superioridad y de supremacía del Estado sobre los individuos.

Para la obtención de ingresos el Estado lleva a cabo sus actuaciones con potestad tributaria, creando para el efecto los tributos cuyo pago tiene que ser cubierto por las personas que se encuentren sometidas a su competencia, lo cual, quiere decir que a consecuencia de la potestad tributaria, por una parte, se encuentra la supremacía y por la otra la sujeción; o sea, la existencia de un ente que se tiene que colocar en un plano de superioridad y preeminencia frente a él de un elevado número de personas que son los contribuyentes ubicados en un plano inferior.

La relación tributaria consistía en una relación de poder, una vez que se parte de la idea de que la potestad tributaria encuentra fundamento en la soberanía del Estado reconociendo solamente los límites de carácter formal.

Pero, con la aproximación entre la ética y el derecho, se pasó a comprender que el poder tributario no se encuentra fundamentado en una relación de supremacía del Estado sobre los individuos, toda vez que el Estado no es un fin en sí mismo, por el contrario, de lo que se trata es de un medio al servicio de los individuos, de forma que tiene que comprenderse a la potestad tributaria como una manifestación o expresión del poder que le es conferido al Estado a través de los ciudadanos en el pacto social, facultad que no encuentra su fundamento o causa en el mismo poder del cual es integrante.



De esa manera, el poder tributario es un poder-deber, lo cual, es una expresión del poder político y connatural al Estado, pero que nace o se encuentra en un espacio abierto que ha sido dejado o autorizado a través de la libertad, y consecuentemente se encuentra limitado por esa libertad.

Debido a su extrema contundencia el poder tributario surge de una forma limitada en un espacio dejado por la misma limitación de la libertad y a partir del consentimiento en el pacto constitucional. O sea, el tributo no limita la libertad ni tampoco se autolimita, sino que más bien es limitado por la misma libertad, tomando en consideración que apenas la representación y el consentimiento pueden legitimar la imposición.

“El poder tributario a pesar de ser una manifestación o expresión de la soberanía estatal, no es en ella que se encuentra su origen. Realmente, el fundamento del tributo se encuentra en los derechos de propiedad y del libre ejercicio del trabajo, siendo esos derechos los que constituyen la expresión de la libertad de los ciudadanos y son el substrato económico para la imposición fiscal”.²⁵

Dentro del contrato social los seres humanos reservan un mínimo de libertad que no puede ser intervenido por el tributo, o sea, se trata de una forma garantizada a través de las denominadas inmunidades y exenciones, pudiendo señalarse que el origen del mismo yace en el espacio de la libertad en el cual los individuos consienten que puede ser tributada con el poder vivir en sociedad. El Estado es quien tiene a su cargo el ejercicio del poder

²⁵ **Ibíd.** Pág. 181.



tributario sobre la permanente limitación de los derechos fundamentales y de sus garantías constitucionales.

El tributo nace sobre la reserva de los derechos fundamentales. Además, una protección eficiente de los derechos fundamentales frente al poder de tributar únicamente es posible alcanzarla si el legislador tributario se encuentra materialmente vinculado a los derechos fundamentales.

Los impuestos se presentan como límites máximos del contenido o del ámbito de los derechos y no pueden ser tomados en cuenta como una obligación que encuentra su fundamento en la supremacía estatal y en la necesidad del Estado de la obtención de fondos para autofinanciarse. Esa posición deja de observar que en realidad la recaudación puede ser una de las finalidades del tributo, pero no su fundamento.

El poder tributario consiste en una manifestación de la soberanía del Estado, propia del poder político, pero encuentra su fundamento en la libertad y por ella se encuentra limitado. De esa manera, se tiene que comprender que el tributo lejos de ser un obstáculo o una intromisión a la libertad de los individuos, se constituye como una condición *sine qua non* para su existencia, en la medida en que la tutela y la garantía del ejercicio de los derechos se encuentra bajo la dependencia de los tributos.

El tributo es un deber esencial expresamente previsto en el pacto constitucional que permite la organización y la convivencia dentro de la sociedad.



4.4. Determinación del tributo

“La determinación del tributo es el acto o conjunto de actos emanados por parte de la administración, de los particulares o de ambos, destinados al establecimiento en cada caso en particular de la configuración del presupuesto de hecho, la medida imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria”.²⁶

El Artículo 103 del Código Tributario Decreto número 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”.

Las formas de determinación del tributo son las siguientes:

- a) De acuerdo al sujeto que las realice: existen tres formas distintas de determinación de la obligación tributaria que son la llevada a cabo por el sujeto pasivo, la realizada por la administración tributaria y la determinación mixta.
- Determinación por el sujeto pasivo: es la que hace el sujeto pasivo, contribuyente o responsable de acuerdo lo determine la ley, cumpliendo para el efecto con el

²⁶ Elizalde. Op. Cit. Pág. 188.



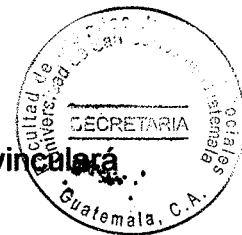
mandato de la misma, sin intervención alguna de la autoridad administrativa. El sujeto pasivo es quien reconoce la existencia del hecho generador que permite el cumplimiento de la obligación fiscal, la cual, es determinante y se liquida con la aplicación de los hechos imposables en relación a los parámetros o bases imposables previstos en la ley, con las cuales se tiene que obtener el monto de la obligación a su cargo e independientemente la ley faculta a la autoridad fiscal para revisar los distintos elementos declarados por el sujeto pasivo, como también el monto del ingreso que haya sido declarado, la aplicación de las bases imposables y el resto de elementos que sean necesarios para la determinación adecuada.

El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 105: “La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley.

La Administración Tributaria podrá autorizar a los sujetos pasivos para que presenten las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos.

Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Que identifique a través de una clave electrónica al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se entiende como tal la clave electrónica de acceso u otros medios equivalente a la firma autógrafa, que acredita quién es el autor. La administración tributaria proporcionará a cada sujeto pasivo que lo solicite una clave de acceso



distinta, que sólo él deberá conocer y utilizar. La utilización de esta clave vinculará al sujeto pasivo al documento y lo hará responsable por su contenido.

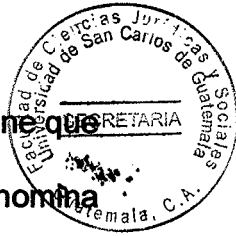
2. Que aseguren la integridad de la información, de forma que no pueda hacerse ninguna alteración posterior de los datos consignados en la declaración, anexo o información presentada.
3. Que la Administración Tributaria entregue al sujeto pasivo una constancia de recepción de la declaración, anexo o información, en forma física o electrónica.

La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y formalidades a seguir para la presentación de las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones en papel, por vía electrónica o por otros medios distintos al papel, velando porque se cumplan los requisitos antes enumerados.

Las declaraciones, estados financieros, anexos e informaciones que conforme a las leyes tributarias específicas deban presentarse bajo juramento, también podrán presentarse por vía electrónica, o en otros medios distintos al papel, utilizando la clave de acceso electrónica autorizada para el contribuyente.

La impresión en papel que realice la Administración Tributaria, debidamente certificada, de las declaraciones, anexos e informaciones presentadas en papel, por vía electrónica o en medios distintos al papel, se tendrá por auténtica y de pleno valor probatorio, salvo prueba en contrario”.

- **Determinación por el sujeto activo:** es la que lleva a cabo la administración tributaria y se le llama determinación de oficio. Es realizada por la administración tributaria ya sea por encontrarse ordenada en la legislación o debido a que el sujeto pasivo



no haya presentado su declaración o información. Esta determinación se tiene que realizar sin la colaboración del sujeto pasivo y parte de la doctrina la denomina determinación de oficio.

El Artículo 107 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Determinación de oficio. En los casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por la ley le corresponde administrar”.

- Determinación mixta: es el tipo de determinación que lleva a cabo la administración tributaria con la ayuda del sujeto pasivo, quien tiene a su cargo aportar los datos que le solicite el fisco, pero el encargado de fijar el importe que se tiene que pagar es el órgano fiscal.
- b) Según la fase: la determinación de acuerdo a la base que se efectuó puede ser sobre base cierta y sobre base presunta.
- Determinación sobre base cierta: es la que lleva a cabo el mismo sujeto pasivo o la administración tributaria con completo conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica, conociendo el hecho y los valores imposables, no importando



que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o que los haya obtenido a través de otros medios de información.

Los casos que se presentan con mayor frecuencia de determinación de oficio sobre base cierta son aquellos en los cuales las declaraciones son presentadas por el sujeto pasivo, siendo impugnadas por errores en los cálculos numéricos o en la aplicación de la ley, pero los datos aportados son correctos, impugnados por errores en los cálculos numéricos o en la aplicación de la ley tributaria vigente de un determinado Estado.

El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula en el Artículo 108: “Determinación de oficio sobre base cierta. Vencido el plazo a que se refiere el Artículo anterior, sin que el contribuyente o responsable cumpla con la presentación de las declaraciones o no proporcione la información requerida, la Administración efectuará de oficio la determinación de la Obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en este Código”.

Esta clase de determinación no presenta ningún problema debido a que la autoridad fiscal con pleno conocimiento y comprobación de los hechos se practica por lo general en la determinación de tipo mixto.



- **Determinación sobre base presunta:** es el procedimiento que se presenta cuando no es posible para la autoridad tributaria hacer frente a la determinación sobre base cierta, debido a que el contribuyente o responsable no declare o porque no proporcione los datos, documentos y libros que los apoyan y entonces se presenta la necesidad de que la autoridad haga una determinación con base a presunciones.

El Artículo 109 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Determinación de oficio sobre base presunta. En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la obligación sobre base presunta.

Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad.

Asimismo, podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en las declaraciones o informaciones.

La determinación que en esta forma se haga debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta.

Contra la determinación de oficio sobre base presunta, se admite prueba en contrario y procederán los recursos previstos en este Código".



Esta clase de determinación tiene que ser la última alternativa que deberá emplear la administración tributaria debido a su carácter objetivo. Además, es de importancia indicar que cada ley tributaria establece su propia forma de determinación del tributo, motivo por el cual para efectuar la determinación se tiene que establecer el impuesto de que se trate y cuando sea en relación a la determinación de oficio se tiene que señalar el procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria.

4.5. Incumplimiento de normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria

Del análisis de la teoría general de las obligaciones se debe establecer un marco de referencia relacionado con la recaudación tributaria, siendo las contribuciones los ingresos que percibe el Estado y que están reconocidas en la ley, a través de las aportaciones pecuniarias existentes, las cuales es de importancia indicar que en forma obligatoria son exigidas a los particulares y además son de utilidad para que el gobierno guatemalteco pueda cumplir con su función pública y sea capaz de la satisfacción de las necesidades colectivas.

Debido a ello, se puede indicar que el tributo es constitutivo de la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria representada por el derecho de cobro en beneficio del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente, por ende, la obligación tributaria se integra tanto con los derechos que son correspondientes a los entes públicos como por las obligaciones que corresponden a los contribuyentes.



Un sistema tributario es el que abarca el conjunto de normas jurídicas que disciplinan la actividad instrumental que tiene por finalidad asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y las que surgen entre la administración.

“El sistema de recaudación es el conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, o sea, de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles a los particulares y a su actuación, siendo el fisco quien tiene a su cargo la recaudación de los tributos establecidos”.²⁷

Las reglas tributarias tienen que permanecer inalterables en el tiempo, siendo los constantes cambios los que limitan el conocimiento de las obligaciones y de los procedimientos necesarios para su cumplimiento.

Un sistema estable en el tiempo es un primer requisito para facilitar los actos de tributación y mejoramiento de la seguridad jurídica de los causantes, así como la perdurabilidad del sistema impositivo también cuenta con propiedades promotoras, al permitir la planeación de inversiones y procesos productivos sin la existencia de riesgos de que lo indicado pueda ser alterado por modificaciones de las reglas tributarias.

Los tributos son constitutivos en su esencia de una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto llamado contribuyente en beneficio del Estado y de otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición, o sea,

²⁷ Del Valle. *Op. Cit.* Pág. 166.



es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco o sujeto activo le exige al contribuyente o sujeto pasivo una prestación pecuniaria.

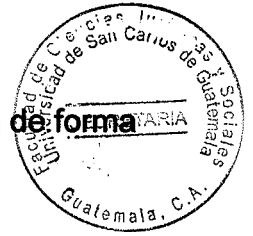
Las obligaciones tributarias se derivan de la ley, son *ex lege*, de manera que la voluntad del legislador las determina, lo cual, significa que la ley grava la actividad económica o el hecho que de llevarse a cabo trae consigo una consecuencia por el surgimiento de la obligación fiscal.

Las obligaciones nacen para ser cumplidas y esa finalidad no puede ser dissociada económica y jurídicamente del factor temporal, siendo el carácter de poralidad de la obligación el que cuenta con una manifestación específica relacionada con la prescripción liberatoria.

Si el grado de desarrollo económico de un país es elevado, entonces los sistemas tributarios descansarán en impuestos directos y, por ende, serán más progresivos. De esa manera, se obtienen los ingresos de los impuestos. Al considerar las características que tiene que reunir un buen sistema tributario, las mismas tienen que encontrarse asociadas con los principios de equidad, justicia, eficiencia, neutralidad y complejidad administrativa.

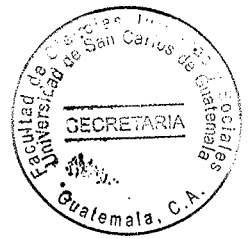
Los problemas político-administrativos del sistema tributario se encuentran asociados con la elevada cantidad de trámites que tienen que cubrirse, por la dificultad para llenar las formas fiscales, el tiempo que se utiliza, así como por el exceso y dispersión de las normas. De esa manera, la provisión de bienes y servicios públicos, asociada con la elevada

corrupción y falta de transparencia en el manejo de los recursos públicos inciden de forma negativa en la recaudación fiscal.



Existen problemas económicos estructurales que lesionan al sistema tributario del país, siendo los mismos los siguientes: la concentración del ingreso, existencia de una economía informal, concentración en la recaudación, así como que los regímenes especiales representan una fuga de importancia de los ingresos que deberían ser recaudados por el gobierno y que al día de hoy no ha sido posible por el incumplimiento de las normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el Estado guatemalteco.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

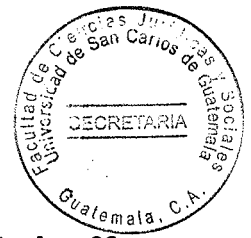


En la actualidad no existen normas legales garantes del óptimo funcionamiento del sistema de recaudación tributaria en el Estado guatemalteco, siendo fundamental la realización de una reforma fiscal integral que se enfoque en el estudio del sistema tributario y en su grado de evolución, observando dos aspectos que son los ingresos tributarios y el gasto público que asegure un nivel de recaudación tributaria adecuado.

El nivel de recaudación tributaria de la sociedad guatemalteca es bajo debido a que es el reflejo del poco nivel de recaudación tributaria, existiendo varios factores que tienen incidencia en la aminoración de la recaudación como lo son la evasión de impuestos, la defraudación fiscal, la amplitud del sector informal, los regímenes preferenciales, el comercio electrónico, la globalización económica y la ineficiencia de la gestión para el cobro del tributo.

Es necesario que el Estado de Guatemala eleve el nivel de recaudación tributaria en el país para que se alcance una economía pública que permita el financiamiento de su gasto público a través de la simplificación administrativa, el incremento de los conocimientos técnicos de los recaudadores de los tributos, el mejoramiento de los sistemas de control de las autodeterminaciones de los contribuyentes y, en general, una gestión de los tributos eficaz bajo una administración estable, con una buena preparación encargada de la sistematización de los impuestos.

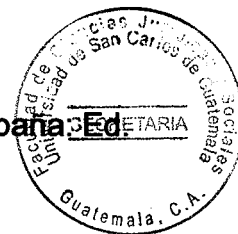




BIBLIOGRAFÍA

- AMEZQUITA FLORES, Héctor Javier. **Efectos fiscales de la recaudación tributaria.** 3^a. ed. Madrid, España: Ed. Marban, 1995.
- CABALLEROS JUÁREZ, Julián Rodrigo. **Contribuciones al derecho tributario y fiscal.** 6^a. ed. Barcelona, España: Ed. Marcial Pons, 2010.
- CASTELLANOS GARCÍA, Linda Isabel. **Introducción al derecho tributario.** 4^a. ed. México, D.F.: Ed. UNAM, 2003.
- DEL VALLE ESPINOZA, Gustavo Manrique. **Los tributos y la recaudación fiscal.** 2^a. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Dunken, 1999.
- ELIZALDE BANACLOCHE, Luis Ramiro. **Derecho tributario y las retenciones.** 2^a. ed. Madrid, España: Ed. Melusina, 2005.
- FERNÁNDEZ SAGARDI, Augusto. **Principios de la tributación.** 3^a. ed. Barcelona, España: Ed. Panamericana, 2010.
- MORÁN ALEGRÍA, Dina Yulissa. **Sistema recaudatorio y el hecho imponible.** 3^a. ed. Madrid, España: Ed. Proust, 1998.
- PADILLA GORDILLO, Josué Enrique. **Apuntes de derecho tributario.** 3^a. ed. Barcelona, España: Ed. Dimensiones, 1998.
- PÉREZ DE AYALA, Ramón. **Fundamentos de derecho tributario.** 3^a. ed. Barcelona, España: Ed. McGraw Hill, 1998.
- PINTO DOMÍNGUEZ, Andrés Maximiliano. **Proceso de recaudación tributaria.** 5^a. ed. México, D.F.: Ed. UNAM, 2014.
- RODRÍGUEZ BERMEJO, Álvaro Daniel. **El sistema económico y recaudatorio.** 2^a. ed. Madrid, España: Ed. Marcial Pons, 2008.

SOLER ROCH, María Teresa. **La organización tributaria**. 3ª. ed. Madrid, España: Ed. CUNEF, 2001.



ZAMORA RECINOS, Delmy Julieta. **Justicia tributaria**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Edalef, 2006.

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