

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



**GUATEMALA, AGOSTO DE 2021**

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

**CULTURA TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO PARA COMBATIR LA EVASIÓN  
TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**



Guatemala, agosto de 2021

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

**DECANO:** M.Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras  
**VOCAL I:** Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez  
**VOCAL III:** Lic. Helmer Rolando Reyes García  
**VOCAL IV:** Br. Denis Ernesto Velásquez González  
**VOCAL V:** Br. Abidán Carías Palencia  
**SECRETARIA:** Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

**Presidente:** Lic. Fredy Hernan Arrivillaga Morales  
**Vocal:** Lic. Domingo Alfredo Ajcu Toc  
**Secretario:** Licda. Alis Julieta Pérez Castillo

**Segunda Fase:**

**Presidente:** Licda. Roxana Elizabeth Alarcón Monzón  
**Vocal:** Lic. Pablo Alejandro Ochoa Cifuentes  
**Secretario:** Lic. Albert Clinton Whyte Bernard

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



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS  
PRIMER NIVEL EDIFICIO S-5

REPOSICIÓN POR: Corrección de datos  
FECHA DE REPOSICIÓN: 23/07/2020



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 23 de junio del año 2020

Atentamente pase al (a) profesional **IGNACIO BLANCO ARDON**, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **Berta Alicia Asencio Leonardo**, con carné **201313444** intitulado **CULTURA TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO PARA COMBATIR LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**. Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del bosquejo preliminar de temas, las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título de tesis propuesto.

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez  
Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

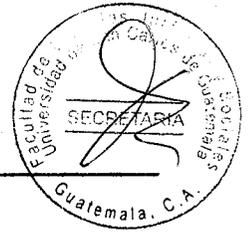
Fecha de recepción: 23, 8, 2020

Asesor(a)  
(Firma y Sello)

**Lic. Ignacio Blanco Ardón**  
ABOGADO Y NOTARIO



BUFETE PROFESIONAL  
LIC. IGNACIO BLANCO ARDÓN  
ABOGADO Y NOTARIO  
COLEGIADO 8165



Villa Nueva, 09 de noviembre de 2020

Jefe de Unidad de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala.  
Su Despacho.



Jefe de la Unidad de Tesis.

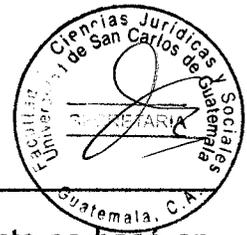
Atendiendo al nombramiento recaído en mi persona, como asesor de la Tesis de trabajo de la Bachiller **BERTA ALICIA ASENCIO LEONARDO**, titulado **“CULTURA TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO PARA COMBATIR LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA”**, deo constancia y me permito emitir el siguiente:

#### DICTAMEN:

1. La sustentante realizó un análisis exhaustivo de la legislación pertinente a su trabajo de tesis, como un instrumento para combatir la evasión tributaria, cuyo objetivo establecer los factores que determinan a los contribuyentes que incidan en el incumplimiento de las obligaciones tributarias, habiendo aportado criterios de importancia, tanto para la práctica como la doctrina de esa rama del derecho tributario. En su argumentación propone que es necesario predicar la honradez en el cumplimiento de los impuestos, pero debe empezarse desde la propia administración e invertir esos impuestos para el beneficio de la sociedad, creando así conciencia tributaria a las personas sujetas a contribuir con el país.
2. La estructura y contenidos del trabajo de tesis realizado por la sustentante en estrecha colaboración con el señor asesor de la tesis reúne y satisfacen plenamente todos los requisitos reglamentarios y de aportación científica a las ciencias sociales. Tratando un tema de importancia en la actualidad y valor para la práctica jurídica, esgrimiendo justificaciones y argumentos válidos y arribando a conclusiones y recomendaciones concretas, que serán de mucha utilidad para los juzgados en la materia y por ende, para los abogados y estudiantes de las ciencias jurídicas y sociales.



BUFETE PROFESIONAL  
LIC. IGNACIO BLANCO ARDÓN  
ABOGADO Y NOTARIO  
COLEGIADO 8165

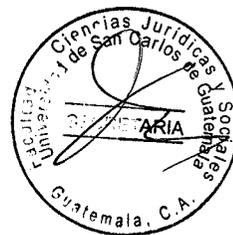


3. En el desarrollo y preparación del trabajo de tesis, la sustentante se basó en metodología y técnicas de investigación diversas, como lo son el método científico y el método histórico, lo que hace de su trabajo una fuente de referencia, por lo cual como asesor del trabajo de tesis de la sustentante Berta Alicia Asencio Leonardo, tuve la oportunidad de corroborar la utilización correcta del lenguaje y léxico técnico jurídico propios de un profesional de las ciencias jurídicas, cumpliendo y sobrepasando con cada uno de los requisitos exigidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público; es un trabajo bien cimentado y correctamente dirigido por la estudiante.
4. En cuanto a la conclusión discursiva, opino que es aceptada la expuesta por la sustentante, debido a la falta de recursos económicos que necesita el Estado para poder operar y subsistir. Las argumentaciones legales expuestas son suficientes para interpretar y aplicar lo recomendado en la tesis.
5. Bajo juramento de ley, Declaro: Que no soy pariente dentro de los grados de ley de la estudiante Berta Alicia Asencio Leonardo.

De ello me permito extender **DICTAMEN FAVORABLE**, en virtud que el trabajo de tesis de mérito, cumple con los requisitos establecidos, a efecto de dar continuidad al procedimiento respectivo y para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador en Examen Público de Tesis, que le permita optar al grado académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

Atentamente,

  
Lic. Ignacio Blanco Ardón  
Abogado y Notario  
Colegiado 8165  
**Lic. Ignacio Blanco Ardón**  
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 20 de mayo de 2021.

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



Respetuosamente informo que procedí a revisar la tesis de la bachiller **BERTA ALICIA ASENCIO LEONARDO**, la cual se titula **CULTURA TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO PARA COMBATIR LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA**.

Le recomendé a la bachiller algunos cambios en la forma, estilo, gramática y redacción de la tesis, por lo que habiendo cumplido con los mismos emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se le otorgue la correspondiente orden de impresión.

Atentamente,

**“ID Y ENSEÑAD A TODOS”**

**MSc. Andrea Valeria Conde Guzmán**  
Docente Consejera de la Comisión de Estilo

c.c. Unidad, estudiante.



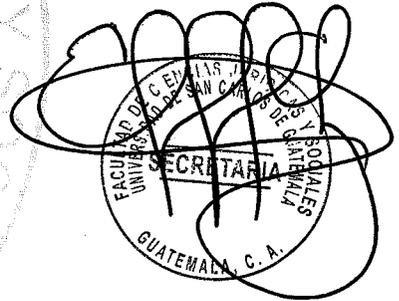
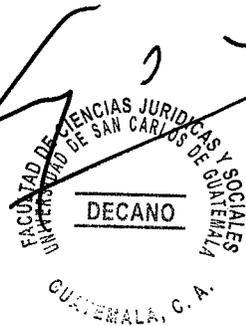
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante BERTA ALICIA ASENCIO LEONARDO, titulado CULTURA TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO PARA COMBATIR LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN EL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CEHR/JP.





## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Por acompañarme siempre y ayudarme a obtener este logro tan importante en mi vida, a Él sea la honra y la gloria.

### **A MIS PADRES:**

Oscar Humberto Asencio y Elida Leonardo Ramos, por ser ejemplos de fortaleza, por todo el amor, esfuerzo y sacrificio que realizaron por mí.

### **A MIS HERMANOS:**

Oscar Humberto, Mario Antonio, Juan Francisco, David Alfredo y en especial a Luis Eduardo por su apoyo incondicional a lo largo de esta carrera.

### **A MI ESPOSO:**

Luis Rene Cruz, por el apoyo que me ha brindado.

### **A MIS HIJOS:**

María Renee, Mónica Gabriela y Erick Alexander, por todo su amor, apoyo incondicional y por ser mi motor principal para alcanzar este logro, que este triunfo sea digno ejemplo para que siempre sigan adelante y luchen por sus sueños.

### **A MI FAMILIA:**

Con aprecio.



**A LOS PROFESIONALES:**

Henry Almengor e Ignacio Blanco Ardón por su apoyo.

**A MIS AMIGOS:**

Quienes me han apoyado y ayudado en todo momento, en especial a Ovidio Antonio Sandoval Villatoro, amigo incondicional.

**A:**

La gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala y, en especial, a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales por permitirme este logro académico.

## PRESENTACIÓN



El trabajo de tesis intitulado “Cultura tributaria para combatir la evasión tributaria en el departamento de Guatemala” concerniente al derecho tributario, en cuanto a la territorialidad el presente trabajo abarca el departamento de Guatemala, la temporalidad se toma en cuenta los años 2019 y 2020, la presente investigación cuyo objeto principal fue el establecer cuáles son los factores que determinan en cuanto a los contribuyentes, específicamente en el departamento de Guatemala, inciden para que haya un incumplimiento de las obligaciones tributarias, y las consecuencias que conlleva para el Estado este tipo de acciones

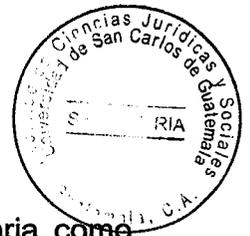
Se analizaron los sujetos, de la relación jurídico tributaria en cuanto al sujeto pasivo que no es otro más que cualquier ciudadano, que debe de cumplir con sus obligaciones tributarias y el sujeto activo, que a través de instituciones estatales tiene la facultad o potestad de requerir por medio de ciertos mecanismos, el cumplimiento de las obligaciones, aportando con la presente investigación, lo que se considera pueden ser medios adecuados e idóneos para que se desarrolle de mejor manera una correcta cultura tributaria y con ello erradicar la evasión tributaria, siendo la presente investigación una de carácter cualitativo.

## HIPÓTESIS



Al existir una falta de promoción de cultura tributaria en los contribuyentes del departamento de Guatemala, dicha situación trae como consecuencia un alto índice de evasión tributaria, influyendo en que el Estado de Guatemala no perciba los tributos necesarios y que pueden verse reflejados en la prestación de servicios públicos. Siendo así, es importante la promoción y divulgación de una cultura tributaria eficiente que influya en el aumento de la recaudación de tributos, dando como resultado que el Estado de Guatemala pueda obtener los suficientes recursos para atender las necesidades de la población y, de esa manera, cumplir con el fin supremo del Estado que es velar por el bien común.

## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



La hipótesis de la investigación del trabajo de tesis titulado “Cultura tributaria como instrumento para combatir la evasión tributaria en el departamento de Guatemala” se comprobó, a través del método inductivo, la importancia que tiene el fomento de la cultura tributaria para crear conciencia en los contribuyentes sobre la relación que tiene el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con el desarrollo del país y, por lo tanto, habrá una menor evasión tributaria. Siendo así, mientras se fomente una cultura tributaria en los contribuyentes, éstos conocerán y entenderán tanto los tributos que deban satisfacer, así como sus obligaciones tributarias frente al Estado. Como consecuencia, se comprobó que, a mayor fomento de la cultura tributaria, disminuirá la evasión tributaria y habrá mayor recaudación de tributos para el Estado.



## ÍNDICE

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

### CAPÍTULO I

1. Los tributos.....	1
1.1 Etimología .....	1
1.2 Origen de los tributos .....	4
1.3 Definición del tributo.....	5
1.4 Clases de tributo .....	4
1.5 Impuestos .....	5
1.6 Clasificación de los impuestos .....	10
1.7 Tasas .....	10
1.8 Contribuciones especiales.....	12
1.9 Arbitrio.....	14
1.9.1 Arbitrios sobre establecimientos comerciales .....	15
1.9.2 Arbitrios sobre establecimientos industriales .....	15
1.9.3 Arbitrios sobre establecimientos de servicios .....	16
1.9.4 Arbitrios sobre actividades económicas o comerciales .....	16
1.9.5 Arbitrios sobre diversiones y espectáculos .....	16
1.9.6 Boleto de ornato .....	16
1.10 Clasificación de los tributos según la legislación guatemalteca .....	17

### CAPÍTULO II

2. Relación jurídico tributaria .....	19
2.1 Definición .....	19
2.2 Naturaleza de la relación jurídica tributaria.....	21

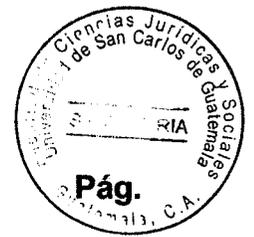


2.3 Características de la relación jurídica tributaria .....	22
2.3.1 Se da entre personas .....	22
2.3.2 Tiene su fuente en la ley.....	23
2.3.3 Es de carácter principal .....	23
2.4 Elemento personal de la relación jurídica tributaria .....	24
2.4.1 Sujeto activo.....	24
2.4.2 Sujeto pasivo.....	26
2.5 Momento en que nace la obligación tributaria. ....	27
2.6 Extinción de la obligación tributaria .....	31
2.6.1 El pago .....	32
2.6.2 La compensación .....	32
2.6.3 La confusión .....	33
2.6.4 Condonación o remisión .....	33
2.6.5 Prescripción.....	34

### **CAPÍTULO III**

3. Superintendencia de Administración Tributaria .....	35
3.1 Origen y objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria .....	35
3.2 Estructura de la administración tributaria de Guatemala .....	36
3.3 Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria .....	39
3.4 La Superintendencia de Administración Tributaria como ente recaudador de tributos .....	41
3.5 Recaudación de impuestos .....	43

## CAPÍTULO IV



4. Evasión tributaria.....	47
4.1 Historia de la evasión tributaria .....	47
4.2 Definición de la evasión tributaria .....	50
4.3 Evasión y elusión tributaria.....	52
4.4 Efectos de la evasión tributaria .....	54

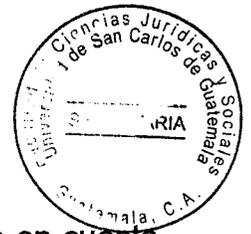
## CAPÍTULO V

5. Cultura tributaria.....	59
5.1 Definición .....	59
5.2 Elementos de la cultura tributaria .....	62
5.2.1 Voluntad .....	62
5.2.2 Imagen del Estado.....	62
5.3 Importancia de la cultura tributaria .....	63
5.4 Programa de Cultura Tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	66
5.5 Cultura tributaria como instrumento para combatir la evasión tributaria .....	68

<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b>	<b>73</b>
-----------------------------------	-----------

<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>75</b>
---------------------------	-----------

## INTRODUCCIÓN



El tema desde la perspectiva tributaria, resulta de gran relevancia, teniendo en cuenta que, el departamento de Guatemala, municipio de Guatemala es uno de los departamentos donde se refleja mayor evasión al momento de tributar, por ello la importancia de determinar las causas por las cuales existe esa reticencia por parte de la población al momento de abstenerse del pago de sus obligaciones tributarias.

El objetivo general fue establecer las causas por las cuales no se cumple con la recaudación planteada por la Superintendencia de Administración Tributaria, dando como resultados de dicha investigación que existen varias razones por las que los contribuyentes dejan de cumplir o no cumplen en lo absoluto con ese deber que cada individuo tiene de cumplir con el Estado, provocando una ineficiencia en la economía a nivel nacional, que repercute en la prestación de servicios.

El planteamiento del problema fue que, al existir una falta de promoción de cultura tributaria en los contribuyentes del departamento de Guatemala, dicha situación trae como consecuencia un alto índice de evasión tributaria, influyendo en que el Estado de Guatemala no perciba los tributos necesarios y que pueden verse reflejados en la prestación de servicios públicos. Siendo así, con la investigación realizada en el presente trabajo de tesis, se comprobó que la evasión tributaria se puede combatir con una adecuada promoción y divulgación de una cultura tributaria hacia los contribuyentes del departamento de Guatemala.

Por lo que en ese orden de ideas la presente investigación, se considera adecuada para establecer los parámetros que maneja la Superintendencia de Administración Tributaria como mecanismo para que haya una cultura tributaria generalizada a todos los habitantes del departamento de Guatemala.

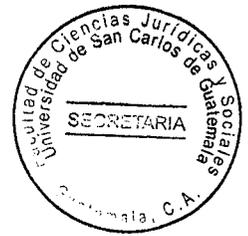
El trabajo de investigación está conformado por cinco capítulos, siendo el primero sobre los tributos, en el cual se abordan los antecedentes del tributo y el origen del mismo, así



como se establece la definición del tributo; en el segundo, se trató sobre el tema de la relación jurídico tributaria, en el mismo sentido, se define en que consiste dicha relación, así como los elementos que componen dicha relación y el momento en que nace la relación tributaria; en el tercero, se analizó lo referente a la Superintendencia de Administración Tributaria, el origen y objeto de dicha institución, así como las funciones y la importancia como ente recaudador de tributos; en el cuarto se expuso sobre la evasión tributaria, se ahonda en los orígenes de la evasión tributaria, las diferencias entre evasión tributaria y la elusión tributaria y los efectos que produce la misma; y por último, el capítulo cinco versa sobre la cultura tributaria, en este capítulo se proporciona una definición de cultura tributaria, los elementos que componen dicha cultura y la importancia que tiene la cultura tributaria en nuestra sociedad.

Dentro de la investigación se utilizaron los métodos de investigación analítico sintético y el método inductivo, y en cuanto a las técnicas de investigación fueron utilizadas las técnicas bibliográficas y técnicas documentales.

Con este trabajo, se logró establecer la importancia que reviste la cultura tributaria para la sociedad, ya que como se desarrolla en el contenido capitular, la recaudación de impuestos se transforma en inversión y desarrollo de los servicios públicos que utilizamos todos los guatemaltecos. Por lo que es recomendable que la cultura tributaria llegue de mejor manera a todas las personas que tengan que cumplir con sus obligaciones tributarias y que esta sea una herramienta para evitar la evasión tributaria.



## CAPÍTULO I

### 1. Los tributos

Los tributos son tan antiguos como el Estado mismo, se puede decir que cuando surgió el Estado, también surgió la existencia de los tributos. Los tributos son considerados como parte fundamental en la recolección de ingresos del Estado, pues estos constituyen prestaciones, comúnmente en dinero, obligatorias que el Estado exige en su ejercicio de poder de imperio. Asimismo, los tributos sirven para la obtención de los recursos necesarios para el cumplimiento de los fines del Estado y la satisfacción de las necesidades sociales.

#### 1.1 Etimología

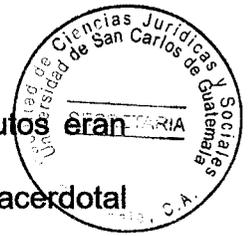
“En el ámbito del derecho público, el tributo, ateniéndonos a la etimología del vocablo, que significa contribución; derivado del latín “tributum”, a su vez, del verbo “tribuere” con el sentido de “repartir entre las tribus”, que en la Antigua Roma eran tres: la de los latinos, la de los sabinos y la de los etruscos, era la carga contributiva que se le imponía a cada una de las tribus”.<sup>1</sup> De lo anterior cabe destacar que al hablar de los tributos se hace referencia, entonces, a la contribución que se les imponía a las tribus.

#### 1.2 Antecedentes de la tributación

La tributación tuvo sus orígenes en lo religioso, por la necesidad que tuvieron los hombres paleolíticos para calmar sus temores y demostrar gratitud a los dioses

---

<sup>1</sup> <https://deconceptos.com/ciencias-juridicas/tributo>. **Concepto de tributo** (consultado el 11 de septiembre de 2020)



haciendo ofrendas en especie o sacrificios de animales y hombres. Los tributos eran voluntarios, luego se convirtieron en obligatorios con los cuales la clase sacerdotal aumento su poderío y riqueza, llegando a ser los mayores latifundistas del mundo.

La escasez de alimentos, agua, así como otros factores. llevaron a que las organizaciones sociales guerrearan con otras, hasta llegar a hacer de la guerra un arte y una forma de vivir y enriquecerse, las tribus fuertes vencían a las débiles, las saqueaban, las esclavizaban; los vencidos debían de pagar tributos.

Los hebreos pagaban tributos con el trabajo en canteras y bosques, los reyes Saúl y David organizaron un vasto imperio desde el rio Éufrates, hasta el mar rojo sometiendo los pueblos y haciéndoles pagar tributos. Salomón dividió el reino en doce partes iguales para que cada una tributara el mantenimiento suyo y el de su familia durante un mes.

Los griegos desarrollaron un intenso comercio, hicieron producción manufacturera organizada en talleres del estado, el tesoro público era manejado por la aristocracia cuyo jefe era llamado Arconte quien recaudaba los impuestos. En Esparta pagaban los impuestos e iban a la guerra solamente los campesinos, los comerciantes, los industriales y los navegantes.

En Atenas hubo un código de leyes y tratamiento igualitario de los ciudadanos ante la ley; dividía la sociedad en cuatro clases y las obligaciones tributarias eran proporcionales a la riqueza. La clase más pobre no pagaba impuestos y no prestaba servicio militar.



Las bases de la civilización romana, fueron griegas y etruscas de cuyos pueblos tomaron la cultura y la organización, entre ellas las instituciones tributarias sin mayores modificaciones. Sila, general de ejércitos romanos, impuso fuertes impuestos a los habitantes del Asia menor. Anuló los privilegios que tenían los caballeros en el cobro de impuestos.

En América los impuestos más importantes establecidos por el régimen colonial fueron el tributo sobre el individuo y la tierra, el diezmo para la religión, para el sostenimiento de la iglesia y el almojarifazgo que gravaba el tráfico de mercancías. el tributo, que tuvo que hacerse tomando por base las organizaciones nativas, que obligaba a que cada individuo pagara una suma anual.

Esta institución se articula con una similar traída por la cultura feudal española, en américa fue vigilada y reglamentada especialmente por la real corona para impedir las tendencias feudiformes y separatistas de los avecindados y ennoblecidos.

Las tasas de tributos se hacían periódicamente por visitación de las audiencias para adecuar la realidad demográfica y la condición de pobreza de los indios con lo que supuestamente tenían que tributar para el encomendero, el doctrinero (estipendio que le daba el encomendero). Este fue otro factor que hizo decaer los tributos para los feudatarios y el Estado español, llevándolos a aquellos a la búsqueda de otras opciones de renta en la consecución de estancias o haciendas semi-empresarial, minas y comercio.



## 1.2 Origen de los tributos

Los reyes con el objeto de incrementar su patrimonio y el de sus súbditos se mantenían en constantes guerras con sus vecinos pues el resultado de la victoria era la obtención de los tesoros del derrotado y la adquisición de nuevas tierras y súbditos. Esta situación de constantes guerras era propiciada por los nobles o principales del reino, pues de acuerdo al botín logrado así era la riqueza y bienestar de que gozaban.

Como en algunas oportunidades las guerras se prolongaban demasiado, las finanzas del rey se veían disminuidas y a veces al borde de la bancarrota total, situaciones que hicieron que el rey se viera en la necesidad de solicitar de los principales nobles, la colaboración para el sostenimiento del reino y de sus ejércitos.

Por lo que las ayudas consentidas del vasallo al señor y en general todos los tributos que el Rey solicitó de sus súbditos durante la baja Edad Media, no por consideraciones de interés público, sino, en un principio por intereses recíprocos.

El consentimiento del tributo se presenta como un derecho de los súbditos opuesto a la facultad de los monarcas de acudir constantemente a ellos en demanda de recursos; pero desde el punto de vista del súbdito, es fundamentalmente un derecho de defensa, una garantía y una seguridad frente a la arbitrariedad y abuso de los reyes.

Puede establecerse de esta forma que el origen primario de los tributos fue la ambición de los reyes y de los nobles por adquirir nuevas riquezas, que, para obtener dicho objetivo, era necesario mantener grandes ejércitos, los que, al ya no poder ser suministrados por el propio Rey, hizo necesaria la petición de colaboración a los nobles,



y al no alcanzar dicha colaboración se impone la contribución obligatoria para el súbdito, la cual después se hace extensiva a los vencidos en la guerra.

### **1.3 Definición del tributo**

El tributo constituye una categoría que ha recibido consagración constitucional y legal, ahora bien, no ha sido acompañada de una definición legal que la desentrañe, es preciso, por tanto, acuñar una definición doctrinal como la siguiente: "Tributos son "las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines".<sup>2</sup>

Constituye el tributo un ingreso de derecho público de un ente público que, admitiendo diversas variedades y destinado a nutrir el gasto público en general, consiste en una prestación patrimonial dineraria legalmente establecida con arreglo a la capacidad económica del llamado a satisfacerla.

Como tal se articula en su vertiente más sustancial a través de un derecho de crédito del ente público y de una obligación del sujeto pasivo, tomando esta idea se puede decir que en virtud de su poder el imperio Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular, pero es indispensable dejar asentado que no toda imposición a los particulares podrá tener el carácter de exacción tributaria,

---

<sup>2</sup> Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 67



## 1.4 Clases de tributo

Es típica la clasificación de los tributos en impuestos, tasas y contribuciones especiales, pero si algo debe de quedar claro desde el principio es la diferencia que existe entre cada una de ellas, de manera que uno no es sinónimo del otro.

Como se verá seguidamente, mientras que los impuestos se incluyen en una categoría más amplia que son los tributos, no puede decirse que los tributos se engloben dentro de los impuestos. Por tanto, impuestos y tributos son categorías diferentes. La doctrina y gran parte de los ordenamientos tributarios han distinguido dentro de esta figura genérica del tributo tres tipos distintos impuestos, tasas, contribuciones especiales.

La razón de esta división se ha fundamentado en la existencia de una actividad administrativa que afecta de manera especial a un sujeto e incluso que, normalmente, le beneficia tomando la palabra beneficio en su sentido más amplio de satisfacción de un interés individual y concreto.

Es evidente la distinción frente a la actividad general de las administraciones que no tiene un beneficiario concreto y afecta a todos los miembros de una Comunidad Política de manera indiferenciada. Los ejemplos son conocidos utilización de determinados servicios públicos, obras públicas que benefician singularmente a determinados sujetos.

Esta distinción teórica se ha visto apoyada por una consideración financiera de amplia aceptación: siempre que pueda gravarse un beneficio especial debe hacerse, dado que ajusta mejor la relación gasto-ingreso con una mayor inmediatidad de esté tanto en



las tasas, como en las contribuciones especiales; contribuye, por otra parte, a una utilización más racional de los servicios públicos con una demanda más responsable.

## 1.5 Impuestos

Los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con el que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, sobre todo porque a través de éstos se puede influir en los niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación entre los distintos estratos o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado.

“De ellos puede decirse que son la figura por antonomasia de los ingresos de Derecho Público. Como especie de la categoría más amplia de los tributos...”<sup>3</sup> Siendo así, la esencia del impuesto es gravar manifestaciones de capacidad económica sin otras consideraciones que las que se refieren a los principios tributarios y a la justicia del propio sistema en su conjunto.

“Esta diferencia es tan importante que da al impuesto un carácter residual y por ello conceptualmente básico en relación con otras categorías tributarias”.<sup>4</sup> Del tenor principal del precepto puede deducirse cuales son, además de las comunes, las cualidades específicas de los impuestos que lo van a diferenciar del resto de las especies que, junto con él, conforman la categoría de los tributos.

---

<sup>3</sup> Lasarte, Javier. **Manual general de derecho financiero: parte general.** Pág. 246

<sup>4</sup> Calvo Ortega, Rafael. **Curso de derecho financiero I: derecho tributario.** Pág. 143



El impuesto es la exacción efectuada por el Estado sobre el patrimonio de los contribuyentes con el fin de subvenir las necesidades públicas. A esta noción introductoria del impuesto conviene añadirse, que el elemento de coacción es consubstancial con el impuesto.

La definición de impuesto contiene muchos elementos, y por lo tanto pueden existir diversas definiciones sobre el mismo. Entre las principales definiciones están las siguientes:

“Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.<sup>5</sup> De dicha definición se puede establecer que el elemento a resaltar es la coerción por parte del Estado.

“El impuesto es una parte de la renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación específica y recíproca de su parte”.<sup>6</sup> De la anterior definición cabe destacar que uno de los fines del impuesto es la satisfacción de las necesidades públicas.

En cuanto al fundamento, cabe señalar una cierta evolución de la doctrina, estuvo largo tiempo en boga aquella que afirmaba que el deber de pagar el impuesto resultaba una especie de obligación contractual que liga al Estado con los ciudadanos.

---

<sup>5</sup> Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas publicas mexicanas**. Pág. 33

<sup>6</sup> *Ibíd.* Pág. 33



Según la teoría del impuesto prima de seguro, el impuesto debería ser pagado por los particulares en razón de la seguridad que el Estado proporciona a su persona y a sus bienes. Y según la teoría del precio de los servicios prestados por el Estado el impuesto es el precio que el individuo paga a cambio de los servicios que el Estado presta a la comunidad, y por lo tanto a cada uno de sus miembros.

Por tanto, en el impuesto, el aspecto material del elemento objetivo no supone en ningún caso, una actividad administrativa; es un hecho que se realiza con independencia de la voluntad administrativa; que, en modo alguno, colabora en la ejecución del hecho imponible.

De las definiciones anteriores se puede ver que existen ciertos elementos en común como que los impuestos son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.

Del análisis de las definiciones anteriores, se pueden establecer elementos comunes como son los siguientes: el poder coercitivo del Estado, el carácter obligatorio de los impuestos, que al hacer efectivo el pago del impuesto no existirá una contraprestación concreta, y que dichos impuestos se destinan sin ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.



## 1.6 Clasificación de los impuestos

Fijado el concepto de impuesto, puede establecerse doctrinariamente la clasificación de los mismos. Existen muchas clasificaciones de los impuestos, sin embargo, en Guatemala los impuestos se clasifican en dos grupos: “los impuestos directos y los impuestos indirectos”<sup>7</sup>, y, a su vez, se establecen dos criterios que distinguen a los impuestos directos de los indirectos. Estos criterios son el llamado repercusión y el administrativo.

“Estos impuestos pueden clasificarse a su vez en personales y reales, Los personales y son aquellos que toman en consideración las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. Los impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella. Éstos se subdividen en impuestos que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas”.<sup>8</sup>

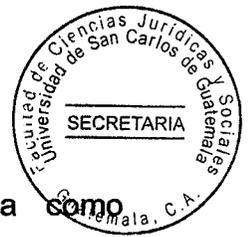
## 1.7 Tasas

La tasa es una figura que presupone la existencia de una actividad administrativa, la cual puede ser la prestación de un servicio, autorización para ocupar una vivienda o alguna autorización para usar las aguas. Una de sus características es que tiene un origen contractual en el cual se plasma la voluntad de una persona obligada por una relación jurídica a pagar una suma de dinero a cambio de la prestación de un servicio.

---

<sup>7</sup> *Ibíd.* Pág. 27

<sup>8</sup> <http://www.economia.unam.mx/secss/docs/tesisfe/BonillaLI/cap1.pdf>. **Los impuestos, marco conceptual.** (consultado el 28 de noviembre de 2020)



“Es la suma de dinero que paga una persona individual o jurídica como contraprestación a un servicio público, que proporciona el Estado, por la municipalidad de su jurisdicción o por cualquier otro ente del Estado con la finalidad de cubrir los gastos que genera la prestación de algún servicio. Las tasas son divisibles, los impuestos no, la tasa es una retribución a una compensación que se paga por un servicio”.<sup>9</sup>

Del análisis de la definición anterior, se puede observar que la característica principal de las tasas es la contraprestación, es decir, que se recibirá un servicio a cambio del pago que se efectúe de la tasa.

Doctrinariamente la tasa se definía como aquel tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la prestación de un servicio público, o la realización por la administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, ello suponía que el elemento objetivo del presupuesto de hecho de la tasa podía ser triple.

“Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de Derecho Público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos”.<sup>10</sup> Entonces, la tasa consiste en una prestación pecuniaria que el Estado exige a quienes hacen uso de un servicio público.

---

<sup>9</sup> Ramos Fernández, Donald. **El derecho tributario y los principios de legalidad e igualdad en Guatemala**. Tesis de grado.

<sup>10</sup> Lasarte, Javier. **Op. Cit.** Pág. 250



El Estado exige un pago como contrapartida por un servicio individual y personal a quien paga, esto la distingue del impuesto, en que no existe correlación entre lo que se paga y alguna prestación particular; el impuesto es una carga general, con el fin de financiar las necesidades del Estado que son también las de la comunidad, pero sin fin específico.

Como consecuencia de lo anterior existe, en la legislación guatemalteca y la doctrina, una discrepancia sobre si la tasa es un tributo o no, doctrinariamente se considera a la tasa como un tributo. Sin embargo, en la legislación tributaria guatemalteca, la tasa no está considerado como tal, ya que el Código Tributario solamente se refiere a los impuestos, los arbitrios y las contribuciones especiales.

### **1.8 Contribuciones especiales**

“La contribución especial como una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica”.<sup>11</sup>

Las contribuciones especiales, se distinguen de los impuestos, no obstante que constantemente se usen como términos sinónimos, ya que aquellas se imponen a los contribuyentes que se verán directamente beneficiados con los recursos provenientes de su pago. “La característica distintiva de este tributo es que constituye el pago por un especial beneficio que produce a un sector de la población la realización de una

---

<sup>11</sup> Margain, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. Pág. 110



actividad estatal de interés general o por haber provocado la realización de la actividad de interés general, cuyo importe debe destinarse a sufragar los gastos de esa actividad".<sup>12</sup>

Se caracterizan por la existencia de un beneficio actual o futuro, debido a la realización de una obra pública o bien de ciertos servicios o actividades especiales que pueden beneficiar a grupos determinados, pero que al mismo tiempo benefician intereses generales.

La cuantificación de las contribuciones se separa también de lo que se podría denominar esquema tributario clásico.

El beneficio especial o el aumento de valor de los bienes se mide con arreglo al criterio excepcional del coste de la obra o del servicio. Las razones de esta heterodoxia son la dificultad de medir un beneficio o aumento de valor sin juego de mercado (no hay transmisión) ni valoración motivada e individualizada de las situaciones económicas o de los bienes.

En resumen, se está en presencia de un tributo con una especificidad muy acusada: se gravan dos tipos de beneficio, pero producidos necesariamente por una actividad administrativa determinada. Esta causalidad en la producción de la renta citada es la que le da un perfil propio a esta figura.

Existen dos clases de contribuciones especiales: las contribuciones especiales por mejoras y las contribuciones especiales por gastos. De las anteriores, el Código

---

<sup>12</sup> Rodríguez, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 83



Tributario hace referencia solamente a una de ellas, siendo ésta la contribución especial por mejoras, regulada en el Artículo 13 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece que “Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”.

### 1.9 Arbitrio

Los arbitrios se definen: “Como una retribución por cierta actividad administrativa, en la que sólo se persigue cubrir el costo, pero en manera alguna obtener un rendimiento con propósitos financieros, es decir procura el mayor ingreso posible para la hacienda municipal”.<sup>13</sup>

El Artículo 12 del Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, define al arbitrio como el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades. Del anterior precepto legal, se extrae que el arbitrio es un impuesto que se decreta a través de una ley, y que es administrado directamente por las municipalidades.

Es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador la prestación efectiva y/o potencial por el Estado de un servicio público individualizado en el contribuyente, es decir, la obligación de pago sostiene y financia los servicios públicos que presta la Municipalidad.

---

<sup>13</sup> Gray Forner, Vicente. **Derecho municipal**. Pág. 55



Un arbitrio constituye un impuesto sobre los bienes y servicios a favor de las municipalidades, este tipo de gravamen recae principalmente sobre el ejercicio de una actividad productiva o sobre la posesión de bienes que generan renta real o imputada.

Los productos de la recaudación de los arbitrios constituyen los recursos propios de la Municipalidad. El código municipal en su normativa prohíbe el eximir de arbitrios o tasas a ningún organismo del Estado o persona individuales o jurídicas contribuyentes, salvo las propias municipalidades y lo que al respecto establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

Muchos de estos arbitrios provienen desde la época colonial los cuales se calculan sobre las medidas antiguas como: docena, ciento, red, carga o bulto lo cual dificulta su recaudación por la ambigüedad que esto representa. Por lo que tiene valía proporcionar las distintas clases de arbitrios más comunes que recaudan las municipalidades:

### **1.9.1 Arbitrios sobre establecimientos comerciales**

Los constituyen todos aquellos arbitrios que pagan los establecimientos que compran y venden productos comerciales, es decir comercian con ellos, por ejemplo: abarroterías, tiendas, almacenes.

### **1.9.2 Arbitrios sobre establecimientos industriales**

Que los constituyen aquellos que recaen sobre los establecimientos que están catalogados como industriales, productoras o transformadoras, por ejemplo: beneficios aserraderos, carpinterías, fábricas en general.



### **1.9.3 Arbitrios sobre establecimientos de servicios**

Que son todos aquellos que pagan los establecimientos que prestan un servicio al usuario, ejemplo: barberías, cines.

### **1.9.4 Arbitrios sobre actividades económicas o comerciales**

Estos se pagan sobre los bienes que se producen y exportan en el municipio entre ellos los más comunes son: Extracción de productos primarios minerales, extracción de productos primarios vegetales, extracción de productos primarios agrícolas, extracción de productos pecuarios y extracción de productos industriales.

### **1.9.5 Arbitrios sobre diversiones y espectáculos**

Incluye todo lo que son diversiones y espectáculos, dentro del distrito municipal de forma permanente o no, por ejemplo: circos, billares.

### **1.9.6 Boleto de ornato**

El boleto de ornato constituye un pago anual que contribuye con el ornato del municipio, el cual se debe pagar en los meses de enero y febrero, en todas las municipalidades del país, Los ciudadanos están obligados a demostrar que efectivamente se realizó dicho pago y no está obligado a cancelarlo nuevamente.

El Decreto 121-96 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 2 regula que “Están obligados al pago todos los guatemaltecos y extranjeros que estén avecindados en cualquiera de los municipios del país, comprendidos entre los 18 y 65



años de edad”. Así mismo establece que incluso los alcaldes y hasta el Presidente de la República deben cumplir con esta obligación.

### **1.10 Clasificación de los tributos según la legislación guatemalteca**

La legislación tributaria de Guatemala en su Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en su normativa, en el capítulo III denominado Tributos, Artículo 9, regula el concepto de Tributo el cual indica: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

El mismo cuerpo legal proporciona o contempla las clases de tributo, el cual en su Artículo 10 regula que son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, conceptos que se han tratado en párrafos anteriores.

El impuesto según la ley especifica en su Artículo 11 establece que: “Impuesto es el atributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. Así mismo, doctrinariamente, en párrafos anteriores se aportaron conceptos sobre las distintas clases de impuestos.

Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades precepto establecido en el Artículo 12 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario. Asimismo, el mismo cuerpo legal, en su Artículo 13 regula la Contribución especial y Contribución por mejoras de la siguiente manera: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho



generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

Contribución especial por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto local realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

## CAPÍTULO II



### 2. Relación jurídico tributaria

Según el Artículo 14 del Código Tributario la relación jurídico tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.

#### 2.1 Definición

Tras una larga evolución doctrinal que arranco de su consideración como mera relación de poder muy ligada a la soberanía política, la categoría de la relación jurídico tributaria constituye el mecanismo, que, sin perjuicio de su coexistencia con otros ensambla y explica de modo predominante la exigencia de los tributos.

La relación jurídico tributaria amalgama así buena parte del haz de derechos y obligaciones que se traban entre el sujeto activo (administración tributaria) y el sujeto pasivo (Ciudadano que ha de atender la llamada del tributo según la ley).

La relación jurídica tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite



el fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.

Se define a la relación jurídico tributaria como “Una relación jurídica especial surgida entre el estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias; esta relación jurídica es de naturaleza compleja, esto es porque de ella derivan de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a las que corresponde obligaciones positivas y negativas, así como derechos, de las personas sometidas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso”.<sup>14</sup>

Con respecto a la relación jurídica tributaria cabe destacar las siguientes notas: se está ante una categoría que pertenece a todo el ordenamiento jurídico, no es exclusiva ni solo propia, por tanto, del derecho tributario. En tal sentido del derecho tributario se zambulle plenamente dentro de lo que de modo reiterativo se ha llamado fondo jurídico común.

Lo dicho impide que la categoría a la que se alude sobre todo por la singularidad de su objeto y de su sujeto activo o administración tributaria, se revele en el campo tributario cuajada de singularidades. De este modo la obligación tributaria, o situación pasiva del llamado por ley a satisfacer el tributo, es la vertiente fundamental o contenido obligacional normalmente de más enjundia económica y jurídica de la relación jurídica tributaria.

---

<sup>14</sup> Giannini, A. D. **Instituciones de derecho tributario**. Pág. 28



De esos vínculos y relaciones que se denominan jurídicos tributarios, por cuanto tienen su origen en una norma tributaria y regidos por ende por el ordenamiento tributario y que configuran la relación jurídico tributaria tan solo a uno de ellos se puede titular en sentido estricto obligación tributaria.

“La obligación es aquella situación jurídica, en la cual una persona (acreedor) tiene un derecho (llamado derecho de crédito), que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última (deudor) soporta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento (deber de prestación), será el vínculo jurídico fundamental, por el cual el sujeto activo será titular de un derecho de crédito”.<sup>15</sup>

## 2.2 Naturaleza de la relación jurídica tributaria

El intento de aplicar la relación jurídico tributaria de una manera global e indiscriminada a todo el mecanismo de la exigencia de los tributos y las deficiencias de una visión puramente estática a la que aquella pueda conducir, trae consigo una reacción doctrinal favorable a la función y al procedimiento de imposición como esquemas categoriales sustitutivos.

Al respecto, “algunos autores”<sup>16</sup> sostienen y afirman que la relación tributaria es de “carácter simple”<sup>17</sup>, ya que verla como un todo o de naturaleza compleja, es olvidar la característica fundamental del estudio científico, que consiste, ante todo, en un análisis

---

<sup>15</sup> Lasarte, Javier. **Op. Cit.** Pág. 377

<sup>16</sup> Jarach, Dino. **Curso superior de derecho tributario.** Pág. 160

<sup>17</sup> Vanoni, Enzo. **Elementos del derecho tributario.** Pág. 219



en que se adquiere conocimiento de las instituciones y, luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto.

Estos autores hablan de la relación tributaria, con una naturaleza simple y que a su lado existen otras relaciones completamente distintas en las cuales, en algunas ocasiones, no necesariamente son contribuyentes los sujetos pasivos, como es el caso de los que tiene que presentar libros y soportar verificaciones, sin forzosamente ser contribuyentes que paguen el tributo.

En consecuencia, la naturaleza de la relación jurídica tributaria, es su carácter obligacional, por este camino se subraya una visión dinámica y finalista del fenómeno tributario, y se da una mejor explicación a aquellas situaciones activas y pasivas que en su desarrollo se producen, sin que sean identificables estas con las obligaciones tributarias del sujeto pasivo y el correlativo derecho de la administración tributaria.

### **2.3 Características de la relación jurídica tributaria**

Las características fundamentales de la relación jurídica tributaria considerando en su sentido más estricto son las siguientes:

#### **2.3.1 Se da entre personas**

Porque se crea en el Estado (el fisco) y un sujeto pasivo (contribuyente). Nunca se establecerá esta relación jurídica tributaria entre cosas.



### **2.3.2 Tiene su fuente en la ley**

Todos los derechos y obligaciones provenientes de la relación jurídica tributaria tienen que estar preestablecidos en la ley, es decir, en cuerpos legales como lo son la Constitución Política de la República de Guatemala, el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y el Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **2.3.3 Es de carácter principal**

La relación jurídica tributaria es principal, no es accesorio, ni depende su existencia de otras obligaciones. Se puede definir la relación jurídica tributaria como “La relación fundamental del derecho tributario que consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto”.<sup>18</sup>

Dicho origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que esta vendría a constituir el sople vital de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria.

Con ella coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del derecho tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción la vinculación estrecha del derecho tributario obligacional con el derecho tributario administrativo.

---

<sup>18</sup> Hensel, Albert. **Derecho tributario**. Pág. 71



## **2.4 Elemento personal de la relación jurídica tributaria**

El elemento personal de la relación jurídico tributaria se encuentra compuesto por el sujeto activo, quien es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado la facultad de percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento; y el sujeto pasivo, cuyo estudio corresponde al deudor principal o contribuyente, es decir, quien debe proporcionar al fisco la prestación pecuniaria.

### **2.4.1 Sujeto activo**

Es preciso, ante todo, distinguir entre el sujeto activo del tributo, entendido como sujeto activo del poder tributario, y el sujeto activo de la obligación tributaria, entendido como el titular del derecho de crédito o acreedor de la prestación que constituye el objeto de la obligación tributaria. Ambos conceptos deberán, a su vez diferenciarse del concepto más amplio de sujeto activo de las potestades de gestión tributaria.

Sujeto activo del tributo, en el sentido de titular de poder tributario, sería el ente público que lo ha establecido, ya se trate del Estado, Comunidad Autónoma o Corporación local, todos estos entes pueden establecer tributos en sus respectivos ámbitos espaciales y dentro del respeto a las propias competencias y condiciones del ejercicio tributario.

“Sujeto activo de la obligación tributaria será, por otra parte, el titular del derecho de crédito, el ente a favor del cual nace dicha obligación, el destinatario de los ingresos



tributarios, con los que hará frente a sus propios gastos, con total independencia de si este ente ha establecido o no el tributo, o tiene o no competencias para recaudarlo”.

Ciertamente, no siempre coincide el sujeto activo titular del poder tributario, que ha establecido el tributo, con el sujeto activo de la obligación tributaria, que tiene el derecho a percibir la prestación tributaria por ser, precisamente el acreedor de la obligación.

La legislación guatemalteca, en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en su Artículo 17 establece que “Sujeto Activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

Entonces el sujeto activo de las potestades de gestión, en su sentido más amplio, y que en el ámbito estatal se identificaría no ya con el propio Estado, sino con la administración tributaria como ente público que tiene atribuidas tales potestades.

El sujeto activo de la relación jurídico tributaria se situará frente a los sujetos obligados a las distintas prestaciones materiales y formales, actuando en todo caso con pleno sometimiento a las leyes que configuran dichas potestades y asumiendo, en consecuencia, todos aquellos deberes y obligaciones que de ello puedan derivar y que conduzcan a una correcta aplicación de los tributos plenamente ajustada a la legalidad.

---

<sup>19</sup> Lasarte, Javier. **Op. Cit.** Pág. 395



## 2.4.2 Sujeto pasivo

En el ámbito más amplio de la relación jurídica tributaria pueden aparecer sujetos obligados frente al sujeto activo, pero no al pago de la obligación tributaria, sino a otra serie de prestaciones, sean materiales o formales; sujetos que han de asumir el pago de la prestación tributaria; e incluso sujetos que, aun siendo directamente realizadores de hechos impositivos, tan solo van a estar obligados a prestaciones de índole formal.

Sujeto pasivo es una persona natural o jurídica, la persona natural o jurídica que sea sujeto pasivo lo ha de ser según la ley. La legislación guatemalteca, en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en su Artículo 18 establece que "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable".

Desde la perspectiva estricta de la obligación jurídico tributaria, los sujetos pasivos serán, en general, sus deudores, es decir aquellos sujetos obligados al pago de la prestación pecuniaria en que se materializa esta obligación en favor del ente público acreedor o sujeto activo.

Según el concepto legal tendrían la consideración de sujetos pasivos los obligados a realizar las prestaciones tributarias en favor del ente público, por haber realizado el hecho imponible, o bien por situarse en lugar de estos y en virtud de ley, como sustitutos, sujetos que serían los principalmente obligados al pago.

Ello, sin perjuicio de que, en virtud de la realización de otros presupuestos de hecho distintos al hecho imponible, y al presupuesto del hecho que origine la sustitución, otros



sujetos pueden verse obligados a asumir la posición de obligados al pago (ejemplo, sucede con los responsables), y siempre en virtud de ley, a otras obligaciones o deberes formales en el procedimiento de gestión de los tributos.

Dado el fenómeno de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectuó realmente el pago del impuesto, esto quiere decir que sujetos distintos al contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o algunas de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo.

## **2.5 Momento en que nace la obligación tributaria**

La obligación tributaria es la situación jurídica pasiva más importante y caracterizada en el seno de la relación jurídica por la que se canaliza la exigencia y satisfacción de los tributos, y de la que es correlativa la situación activa, del ente público correspondiente o derecho tributario.

La obligación tributaria conforma una situación jurídica, pasiva o de padecimiento que consiste en el pago de la carga tributaria, es una situación pasiva relacional y correlativa en cuanto que requiere existencialmente la presencia de una situación activa o derecho de crédito del ente público.

El estudio de la obligación tributaria está unido a la consideración del poder tributario y de la administración tributaria como sujeto privilegiado distinguiendo entre poder y obligación y destacando las normas que confieren al acreedor tributario determinadas prerrogativas.



En definitiva, el Estado de derecho incorpora tres figuras: el poder tributario, que es un poder jurídico sometido al ordenamiento en general y particularmente a los principios constitucionales.

Se ha dicho que su correlato es la situación de sujeción; si con ello se quiere hacer referencia a la no modificación de tal poder por los sujetos de derecho (sujetos pasivos) la afirmación es cierta dejando a salvo, la facultad de recurrir su ejercicio y de exigir su utilización dentro de unos términos estrictamente jurídicos.

Conviene recordar que es necesario un hecho concreto imputable a un sujeto para que el citado poder genere una situación obligacional determinada.

“La obligación es la única técnica jurídica capaz de realizar transferencias continuas entre patrimonios (de los sujetos pasivos a las administraciones acreedoras) y de imponer a los sujetos determinadas prestaciones no pecuniarias (deberes).

La administración como acreedor privilegiado, tiene unas facultades exorbitantes en relación con las que poseen los acreedores privados. Tales prerrogativas, sin embargo, están estrictamente tasadas sometidas a los principios de seguridad jurídica y proporcionalidad y no se pueden presumir en ningún caso. Su legitimación está en la gestión de un interés general, concretamente la financiación del gasto público”.<sup>20</sup>

El Artículo 14 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece que “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos

---

<sup>20</sup> Calvo Ortega, Rafael. **Curso de derecho financiero I**. Pág. 157



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

Por lo que, derivado de lo establecido en el artículo referido, para entender cabalmente como es que surge la obligación tributaria, debe acudir a su presupuesto de hecho generador y que es en una primera aproximación, el hecho gravado, esto es, el presupuesto del hecho fijado por la ley, y a cuya realización anuda como consecuencia jurídica el deber de contribuir al gasto público.

En ese sentido, la cuantía a ingresar por un determinado tributo puede no coincidir con la cuota tributaria, al englobar otros componentes eventuales de la deuda, pero en tal caso estos últimos no serán el objeto de la obligación tributaria principal, sino de otras obligaciones materiales surgidas de presupuestos de hechos distinto del hecho imponible.

Con estas precisiones puede afirmarse que los caracteres de la obligación tributaria son la Obligación de derecho público, cuyo objeto consiste en una prestación patrimonial a favor del ente público, que es la cuota del tributo.

Por lo que como cualquier norma jurídica, la que instituye la obligación tributaria presenta una estructura basada en un presupuesto de hecho que asocia unos efectos o consecuencias de carácter jurídico, que en este caso se resumen en la sujeción del tributo.



La obligación tributaria tiene su nacimiento solo en la ley con exclusión de otros **cauces**.

Después a lo largo de la vida de la obligación tributaria, tal característica trae consigo que su trayectoria siempre tenga que acomodarse a la ley entendida en sentido amplio, y ajustarse a los límites del principio de legalidad en la materia.

La obligación tributaria responde a una obligación de dar. Así pues, la obligación tributaria se caracteriza como “Una obligación de dar, siendo su objeto la entrega de dinero a título de tributo, de esta forma, la obligación tributaria se adecua a la finalidad primordial para la que ha sido creada, es decir la atención del gasto público”.<sup>21</sup>

En base a lo expuesto los caracteres que individualizan la obligación tributaria serán los siguientes, es una obligación de contenido pecuniario, que supone un ingreso para el Estado de carácter contributivo y cuya finalidad es allegar recursos al erario público.

Así mismo es una obligación de derecho público, por cuanto tienen su origen y encuentra su regulación en normas de naturaleza jurídico pública.

Ahora bien, que se reconozca que la obligación tributaria se erige como categoría básica en el derecho tributario no debe condicionar el presente trabajo. En efecto como se mencionó en el presente apartado, entre público y ciudadano se relacionan a través de una multitud de vínculos que declaran el contenido complejo de la relación jurídico tributaria.

---

<sup>21</sup> Carrera Raya, Francisco. **Manual de derecho financiero**. Pág. 19



En otras palabras, en el contorno de la relación jurídico tributaria se puede diferenciar un núcleo constituido por la obligación tributaria, entendida siempre en el sentido estricto del vínculo jurídico por el cual el sujeto pasivo debe de ingresar en la administración tributaria una suma en concepto de tributo.

## 2.6 Extinción de la obligación tributaria

La extinción de la obligación se entiende como “la disolución del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación o por haberse presentado alguna causa o situación que la ley considere suficiente para que el deber jurídico se extinga”.<sup>22</sup> La extinción de la obligación tributaria se encuentra regulada en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en los Artículos 35 al 53.

“Hay que tener en cuenta en relación con la extinción de la obligación tributaria, lo que respecto a la extinción de las obligaciones en general, se recoge en el Código Civil, ya que, como sabemos, por una parte, la obligación tributaria, tiene carácter específico, frente al carácter genérico de la obligación civil”.<sup>23</sup>

Derivado de lo anterior deviene que algunas formas de extinción de la obligación tributaria, se encuentran contenidas en el Código Civil guatemalteco, tales como el pago, la compensación, la confusión, la remisión y la prescripción.

---

<sup>22</sup> Mabarak Cerecedo, Doricela. **Derecho financiero público**. Pág. 176

<sup>23</sup> Lasarte, Javier. **Op. Cit.** Pág. 479



Hechas estas observaciones es conveniente definir cada una de las formas de extinción de la obligación tributaria.

### **2.6.1 El pago**

“El pago es el acto de realización de la prestación de vida en virtud de una relación obligatoria. El pago es en primer lugar un acto de cumplimiento del deber jurídico o deuda que pesa sobre el deudor. El pago es en segundo lugar la manera normal que el deudor tiene de liberarse de la obligación. El pago es finalmente, la forma de satisfacer el interés del acreedor, el pago es toda realización de la prestación de vida”.<sup>24</sup>

Tal como lo establece el Artículo 36 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere.

Así mismo, la administración tributaria puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos, por medio de cualquiera de las garantías siguientes a) Deposito en efectivo, b) Fianza o seguro de caución; c) Cualquier otro medio establecido en las leyes. Dichos medios de garantía anteriormente descrito, se constituirán a favor de la administración tributaria.

### **2.6.2 La compensación**

“La compensación se traduce en la extinción total o parcial de dos deudas homogéneas

---

<sup>24</sup> Díez-Picado y Gullón, **Sistema de derecho civil**. Pág. 164



Cuando sus titulares sean mutua y recíprocamente acreedor y deudor; equivale a nivelar o igualar el efecto de una cosa con el efecto opuesto de otra cosa contraria, para evitar el doble pago, se considera que, en la cantidad o valor concurrente quedan extinguidas las obligaciones susceptibles de ser exigidas por el respectivo acreedor”.<sup>25</sup>

Así pues, el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, establece la posibilidad de compensar los créditos tributarios líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, pues contempla la compensación como una forma de extinción de la obligación tributaria.

### **2.6.3 La confusión**

Es entendida como el modo de extinguir una obligación cuando en una persona se reúnen las cualidades de acreedor y deudor, siempre que tal reunión no se proyectó sobre entidades patrimoniales autónomas, básicamente es la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor extingue esa obligación, la confusión es una circunstancia que hace legalmente imposible hacer efectiva la obligación, pues tendría el acreedor que demandarse así mismo.

### **2.6.4 Condonación o remisión**

“La condonación también llamada remisión, perdón o liberación, es el acto gratuito mediante el cual el acreedor manifiesta su voluntad de liberar al deudor. Por ello, esta figura se presenta como el perdón de la deuda, como aquella declaración del acreedor

---

<sup>25</sup> Aguilar Guerra, Vladimir. **Derecho de obligaciones**. Pág.490



por virtud de la cual manifiesta su voluntad de extinguir total o parcialmente su derecho de crédito, sin recibir a cambio prestación alguna. Aparece claramente una liberación de deudor sin satisfacción del acreedor”.<sup>26</sup>

El Código Tributario establece que la obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley. Dicha acción solo puede ser condonada o remitida por el Presidente de la Republica, de conformidad con lo que establece el Artículo 183 inciso r de la Constitución Política de la República de Guatemala.

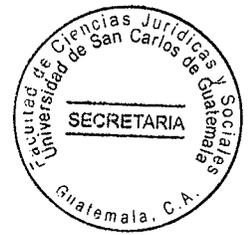
### **2.6.5 Prescripción**

El Código Civil en el Artículo 1501 establece que la prescripción extintiva, negativa o liberatoria ejercitada como acción o como excepción por el deudor extingue la obligación.

El derecho de la administración tributaria, para hacer verificaciones, rectificaciones, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años.

---

<sup>26</sup> **Ibid.** Pag.498



## **CAPÍTULO III**

### **3. Superintendencia de Administración Tributaria**

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad descentralizada con autonomía total y que tiene por objeto ejercer con exclusividad las funciones de recaudación y administración tributaria. Asimismo, ejerce funciones específicas como: administración del régimen tributario, administración del sistema aduanero, administración del sistema de recaudación, establecer y operar procedimientos que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

#### **3.1 Origen y objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria**

El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio Finanzas Públicas, inicio a principios del año mil novecientos noventa y siete un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización, del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de mil novecientos noventa y siete con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo.

El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera



cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

La creación de Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- fue aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, según Decreto número 1-98, el cual entro en vigencia a partir del veintiuno de febrero de mil novecientos noventa y ocho.

La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **3.2 Estructura de la administración tributaria de Guatemala**

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene una estructura organizacional muy particular, no existiendo otra organización igual en estructura en el país y de acuerdo al Artículo 6 de la Ley Orgánica, señala que por medio del reglamento interno se deberán crear las Intendencias, Unidades Técnicas y Administrativas, necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su funcionamiento y regula en forma expresa, que a ella le compete conocer de todas las



solicitudes y procedimientos que se regulan en el Código Tributario, Decreto Ley No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y las demás leyes de la materia, refiriéndose en este caso, a todo lo relacionado con impuestos.

Crea en el Artículo 6, las figuras del Directorio, Superintendente e Intendentes, dejando regulado que el Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo el responsable de la administración y dirección general de esta entidad.

- Directorio

El Artículo 7 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que el Directorio es el órgano colegiado que en calidad de autoridad de la Superintendencia de Administración Tributaria le compete la responsabilidad de tomar decisiones estratégicas para dirigir la política de administración tributaria y aduanera, así como velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la SAT.

Entre algunas de las funciones que la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria le atribuye, está la de aprobar los reglamentos internos de la SAT que regulen aspectos estratégicos del funcionamiento de la institución, incluyendo la estructura organizacional y funcional de la SAT, su régimen laboral y de remuneraciones, el funcionamiento del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, de las dependencias de investigaciones internas y de auditoría interna.

Asimismo, otra función que se le atribuye a el Directorio es la de Aprobar, antes del 31 de diciembre de cada año, la distribución mensual de las metas de recaudación



tributaria y el Plan Anual de Recaudación, Control y Fiscalización para el ejercicio siguiente, el cual deberá indicar las medidas que se implementarán y la cuantificación de los efectos esperados sobre la recaudación.

El Directorio debe también emitir opinión sobre toda propuesta legislativa en materia tributaria o que pudiera afectar la recaudación tributaria, incluyendo aquellas que se refieran a incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias. En el caso de propuestas elaboradas por el Organismo Ejecutivo, esta opinión técnica constituirá anexo de la documentación que se entregue al Congreso de la República de Guatemala.

- Intendencias

Además, en el Artículo 6 de la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria crea las Intendencias y a estas, según el Artículo 30 les regula que se estructurarán y organizarán bajo criterios de exigencia, eficacia y descentralización, conforme a las competencias, funciones y atribuciones que el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria les asigne, indicando que los intendentes son los funcionarios de mayor nivel jerárquico dentro de las intendencias.

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio número 007-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria, Capítulo V en el Artículo 8 crea las siguientes intendencias: Intendencia de Aduanas, Intendencia de Recaudación y Gestión, Intendencia de Fiscalización e Intendencia de Asuntos Jurídicos.



Las funciones y atribuciones de cada una de estas intendencias, están contenidas en el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio número 007-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria de la siguiente manera: el Artículo 31 regula las funciones normativas sustantivas de la Intendencia de Aduanas, el Artículo 32 regula las funciones normativas sustantivas de la Intendencia de Recaudación y Gestión, el Artículo 33 regula las funciones normativas sustantivas de la Intendencia de Fiscalización y, por último, el Artículo 34 regula las funciones normativas sustantivas de la Intendencia de Asuntos Jurídicos.

### **3.3 Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria**

La función de la Administración Tributaria en todos los países, es recaudar los recursos necesarios para que el Estado pueda cumplir con el fin esencial que es el bien común, esto únicamente lo puede lograr mediante la atención de las necesidades de la colectividad y para ello, necesita crear los servicios públicos, la única forma de financiar estos servicios es precisamente con los recursos que obtiene la Administración Tributaria.

Es importante señalar, que la Administración Tributaria, en la búsqueda de los recursos, necesita llevar un control de todos los contribuyentes que se encuentran obligados al pago de los diferentes impuestos existentes en cada país, en el caso de Guatemala, los divide en contribuyentes especiales grandes, contribuyentes especiales medianos y los contribuyentes normales, llevando un control constante de los dos primeros, en virtud de que en ellos recae el 75% de la recaudación de impuestos.



Anteriormente se señaló que, según Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en su Artículo 3 establece “Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes...”

Entre las funciones más importantes se encuentran:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación control y fiscalización de 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 a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.
- b) Administrar el sistema aduanero de la Republica y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses, sus intereses y, si corresponde sus recargos y multas.



- d) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- e) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

### **3.4 La Superintendencia de Administración Tributaria como ente recaudador de tributos**

La actividad recaudatoria está sometida a la mayor parte de los principios tributarios y a otros que no siendo de esta naturaleza se aplican a todo el campo de los tributos (seguridad jurídica y no indefensión principalmente). Por lo que la ley ha optado por la obligación como técnica jurídica para la transferencia coactiva de recursos del patrimonio de los sujetos pasivos de la Administración Tributaria.

Esta opción hace que sean aplicables a la recaudación las reglas que rigen el pago de las obligaciones y que por pertenecer a la lógica de estas son de aplicación general cualquiera que sea el tipo de obligación de que se trate.

Por ello es que se necesita de un ente institucional capaz de realizar esta función, legalmente es misión de la Superintendencia de la Administración Tributaria recaudar con transparencia y efectividad los recursos para el Estado, brindando servicios que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras; con apego al marco legal vigente.

Es por ello que, para alcanzar los objetivos planteados, el Estado delega facultades para administrar, tales como recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con



independencia económica, funcional y administrativa, tal como se establece en el cuarto considerando del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria plantea como unos de sus objetivos estratégicos el aumentar la recaudación de manera sostenida, teniendo en cuenta que el área primordial de trabajo debe de ser las acciones y actividades que propician el aumento de la recaudación a fin de lograr la modificación de la tendencia mostrada por la carga tributaria en los últimos ejercicios.

Así mismo reducir las brechas de cumplimiento tributario, fundamental, para incrementar el desempeño de la administración tributaria, es el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, lo cual depende de la implementación de acciones para la facilitación del cumplimiento, reducción del costo de cumplimiento tributario y mejora de la cultura tributaria.

Otro objetivo importante que la Superintendencia de Administración Tributaria establece es el, que debe de incrementar la eficiencia del servicio aduanero, ya que esto es crucial para aumentar la competitividad del país a través de la facilitación del comercio, factores determinantes para el desarrollo económico y social. Por lo cual debe de contar con procesos estructurados y un sistema definido que permita incrementar los controles para disminuir la defraudación aduanera, y por tanto la corrupción, un problema que no se ha logrado erradicar del área de aduanas.

Para alcanzar la visión planteada, la Superintendencia de Administración Tributaria aumenta la eficiencia y la eficacia de la institución para lo cual revisa procesos en las



áreas de planificación, administración gestión financiera, recursos humanos y formación.

Como institución, la Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, además de recursos propios, de modo que pueda encargarse de la administración tributaria, ejercer la administración del régimen tributario y administrar el sistema aduanero de la República de Guatemala.

Todo esto con el fin de generar un sistema integrado de gestión institucional que garantice una operación institucional eficiente, es obvio que lo esencial de la Superintendencia de Administración Tributaria es establecer los mecanismos idóneos, legales y necesarios para la recaudación de los tributos establecidos legalmente con el objeto de evitar evasiones innecesarias.

### **3.5 Recaudación de impuestos**

Primeramente, antes de comenzar a descubrir el significado del término recaudación es importante determinar su origen etimológico. Así, hay que saber que procede del latín exactamente de la palabra *recapitare*, que puede traducirse como recoger una suma concreta de dinero. Dicha expresión está formada por dos partes diferenciadas: el prefijo *-re-* que es sinónimo de hacia atrás o intensificación y el verbo *capitare*, este es equivalente a pagar la capitación, que era un impuesto.

Recaudación es el proceso de recaudar (obtener o recibir dinero o recursos) sería pues el término utilizado para nombrar el monto que se recauda en concepto de impuestos,



la recaudación es por imperativo legal de suma importancia ya que es la herramienta que permite al Estado obtener dichos ingresos que se destinan para el desarrollo de obras públicas y al mantenimiento del Estado en general.

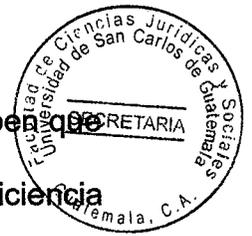
Al igual que en otras parcelas de la gestión tributaria en sentido amplio, en la recaudación de impuestos los principios tributarios desempeñan un intenso papel en calidad de fuente normativa y de más elevada jerarquía.

La potestad tributaria entonces se transforma en la facultad estatal de crear unilateralmente tributos a la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan, el cobro de los mismos a los obligados.

El impuesto es una obligación de pago nacida con independencia de toda actividad administrativa. El impuesto se paga porque se pone de relieve una determinada capacidad económica, sin que la obligación impositiva se conecte causalmente con actividad administrativa alguna.

Teniendo el concepto de recaudación y teniendo en claro que hay una institución encargada de recaudar dichos impuestos es necesario tener una noción de cuanto ha dejado percibir el Estado de Guatemala en recaudaciones de impuestos.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales -ICEFI- presentó un documento sobre la situación actual de la Superintendencia de Administración Tributaria, el ICEFI mostró información técnica que evidencia que a partir del año dos mil doce se ha incrementado la evasión del Impuesto al Valor Agregado -IVA-.



Expresando dicho informe que dicho fenómeno se da porque los evasores perciben que el riesgo de ser detectados o castigados es muy bajo lo cual considera una deficiencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, detallando la discrecionalidad en procesos como el despacho aduanero, las devoluciones de crédito fiscal del IVA al sector exportador, el registro fiscal de vehículos y la procuración de asuntos jurídicos lo que abre espacios para la corrupción.

Concluyendo el documento realizado que, del recaudatorio potencial total del IVA, solo se cobra el 50%, dejando de percibir el 19% por exenciones y tratamientos tributarios, muchos sin justificación, mientras que el 30% restante se pierde por evasión.

Por lo que la recaudación constituye una función administrativa actualmente desarrollada en su integridad por órganos administrativos, sin perjuicio de la colaboración de las entidades financieras para percibir los ingresos de los obligados y efectuar los servicios de caja de la Administración Tributaria.

Como tal, la recaudación se desarrolla a través de procedimientos y actos administrativos reglados, integrándose la función por el conjunto de procedimientos dirigidos a la cobranza del tributo. Por ello la importancia de la recaudación de impuestos, a través de una de sus instituciones, la Superintendencia de Administración Tributaria.



### **3.5.1 Sujeto activo y pasivo de la recaudación**

El sujeto activo básicamente lo constituye el Estado que es el receptor de los tributos realizados sigue normalmente la condición de acreedor de los tributos, El sujeto pasivo de la recaudación, es normalmente, el contribuyente, es decir quien realiza el hecho imponible y manifiesta en consecuencia, capacidad económica.

La única excepción se da se da por razones de eficacia administrativa, administraciones pequeñas tal como está establecido en el Artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria el cual regula "...que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades..."



## CAPÍTULO IV

### 4. Evasión tributaria

La evasión tributaria se refiere a un acto o varios actos que realiza el contribuyente (sujeto pasivo) para no pagar impuestos estando obligado a ello o pagar menos impuesto reflejado que el contribuyente sí está pagando normalmente. En estos casos el contribuyente está obligado al pago, pero busca mecanismos para no realizarlo.

“La evasión tributaria, es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible, en cualquier forma, resulte sustraído total o parcialmente al pago del tributo previsto por la ley”.<sup>27</sup>

#### 4.1 Historia de la evasión tributaria

La evasión de tributos representa un fenómeno universal que ha estado presente en todo tiempo y lugar, en todas las sociedades, en distintos grupos sociales y en diversos sectores de actividad. Sin embargo, el rápido crecimiento de la economía internacional hasta mediados de la década de mil novecientos setenta, hizo que se perdiera el interés, sobre estos conceptos.

La aparición de nuevos tributos de alta elasticidad como: el Impuesto al Valor Agregado IVA y el incremento en las tasas de impuestos, posteriormente en la década de los años ochenta, el ánimo sobre este concepto volvió a ser importante debido a diversas

---

<sup>27</sup> <https://www.eumed.net/libros-gratis/2015/1452/evasion-fiscal.htm>. El Outsourcing y la Planeación Fiscal en México. (consultado el 01 de julio de 2020)



razones, entre las cuales pueden mencionarse, el crecimiento del déficit fiscal, fundamentado en las grandes dificultades políticas y gerenciales.

Un segundo punto, se relaciona con la presión social para establecer una mayor equidad horizontal, de forma tal que, las personas con niveles de ingreso similares no tributen de facto en forma muy diferente y vertical con el fin de que los individuos de niveles diferentes de ingreso tributen de acuerdo con su capacidad, evitando la confiscatoriedad de la riqueza de los que menos capacidad tienen.

Por último, el crecimiento de la economía informal y del trabajo por cuenta propia, Sin embargo, la raíz de los conceptos mismos de la evasión y la elusión de los tributos se deben buscar en tiempos remotos. Así la formación de la sociedad conlleva el surgimiento de dos variables la referida a gastos mancomunados que debían de ser cubiertos, por la totalidad de los integrantes y la concerniente a los administradores, para esos gastos, que, a su vez, constituyen una erogación adicional, que no agrega valor directo al funcionamiento de la sociedad; pero se hacen necesarios para el buen manejo de los recursos provenientes de esta.

Aparte de las razones propias del estado de civilidad existen otras que se pueden denominar, condicionadas o de conducta, entre estas están: la cultura o tradición que tienen como efecto el uso reiterativo del no pago de impuestos, este cuestionamiento se basa en la rebeldía, y nace cuando estas sociedades se vuelven conquistadores; ya que los pueblos sometidos son más reacios a pagar tributos a sus dominadores.

La evasión fiscal en un fenómeno inseparable a los tributos y desde el cobro del primero de estos, se tuvo la idea del porque se debían pagar, y concluir que era más



importante el bienestar propio a través de la acumulación de la riqueza o el **solo** sustento, que cooperar con la bonanza de la sociedad en conjunto o un gobierno.

De hecho, el pago de impuestos tiene un rechazo general cimentado en la cultura del no pago y el egoísmo individual y más recientemente en el cálculo que hace el obligado, sopesando el costo benéfico de la evasión que podría servir para la acumulación de riqueza y el efecto pecuniario de éste si es detectado.

No obstante, en la actualidad los sistemas impositivos varían según los países, pudiéndose crear un sistema de pago en especie o cobrar impuestos sobre los ingresos. Los sistemas más sencillos solo son viables cuando la intervención del gobierno en una economía es mínima.

Cuando las pretensiones gubernamentales son múltiples, el sistema relacionado tendrá una estructura compleja, teniendo que elaborar programas fiscales de control y educación ciudadana cada vez más eficientes.

En forma general, el poder fiscal o financiero, como llaman algunos autores, es la expresión de la posibilidad de una nación para crear o establecer la normativa que regule un procedimiento de ingresos públicos, en consideración a que la actividad financiera del gobierno no se limita exclusivamente a la realidad jurídica económica del tributo ya que tiene un campo más amplio que lo meramente impositivo.

“La figura del evasor fiscal es tan vieja como los propios impuestos. Quizás por ello, el economista John Kenneth Galbraith, aseguraba que los defraudadores fiscales



existirían siempre, evadir impuestos ha reabierto el debate sobre la eficacia de las medidas antifraude a nivel comunitario”.<sup>28</sup>

La resistencia fiscal es típicamente motivada por el desacuerdo con las políticas del gobierno o institución que se dedica a recoger los impuestos, esto puede incluir, oponerse totalmente a la institución tributaria, y no solo a políticas específicas. Los anarquistas que resistían a los impuestos se oponían a cualquier persona o institución que exigía tributo, obligatorio bajo amenaza de castigo.

Mientras que los anarquistas cristianos de la escuela pacifista tenían reticencia a los impuestos sobre todo los que financiaban la violencia gubernamental. Algunas personas sugieren que el derecho a negar el pago de impuestos es en el espíritu de la democracia, dar a la gente un derecho de veto y obligar los gastos del gobierno a hacerse con el consentimiento de los gobernados.

#### **4.2 Definición de la evasión tributaria**

La evasión es toda conducta ilícita en la que incurren personas o empresas sean contribuyentes, de manera dolosa o culposa y que tiene lugar cuando el contribuyente oculta u omite ingresos y bienes a las administraciones tributarias, con el fin de reducir el pago de una obligación tributaria (impuestos) con respecto a lo que legalmente le correspondería.

---

<sup>28</sup> [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2008/03/17/economia/1205870149\\_850215.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2008/03/17/economia/1205870149_850215.html). **Batalla de la UE contra los paraísos fiscales.** (Consultado: 10 de junio de 2020)

La evasión fiscal, es la disminución de un monto tributo producido dentro de un país por parte de quienes estando obligados a abonarlo y no lo hacen y en cambio si obtienen beneficios mediante comportamientos fraudulentos. También se puede definir como el incumplimiento total o parcial por parte de los contribuyentes en la declaración y pago de sus obligaciones tributarias.

Hay quien la define como el acto de no declarar y pagar un impuesto en contradicción con la ley, mediante la reducción ilegal de los gravámenes por medio de maniobras engañosas.

La evasión se presenta tanto en actividades formales (empresas prestadoras de servicios, empresas productoras, comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación, en mercados de divisas entre otros), así como en informales.

En este contexto, la política fiscal adquiere una especial importancia debido a que constituye una de las herramientas claves para propiciar una distribución más equitativa de los frutos del crecimiento económico y para el desarrollo sostenible de Guatemala en el mediano y largo plazo.

En Guatemala en un alto porcentaje quienes evaden impuestos son las personas que se dedican al contrabando, así mismo las que se dedican a la economía informal, aquellas personas que realizando una actividad económica no tienen ningún interés en tributar, así mismo el Estado no ha encontrado los mecanismos necesarios para detectarlos.



La evasión tributaria ha venido siendo castigada con severidad en algunos países, llevando a sus trasgresores a prisión. Algunos hechos históricos llaman la atención porque permitieron inculpar a quienes, cometiendo actos graves contra la moral y los buenos principios, no se les llevo a la cárcel por sus crímenes sino por el incumplimiento en su deber de tributar.

Lo anterior es un claro indicador de la importancia que es para las economías y para el Estado mismo ejercer tal capacidad coercitiva disciplinando a quien evade para que no lo siga haciendo.

Aunque teóricamente, las medidas para prevenir o reprimir la evasión tributaria deberían de estar dirigidas a atacar sus causas y a remover los factores que lo condicionan y así atenuar sus efectos.

No debe de perderse la perspectiva que la evasión tributaria es un fenómeno social connatural y propio de cualquier sistema impositivo y que algunas de sus causas no son susceptibles de remoción porque dependen de aspectos completamente ajenos a la tributación; como, por ejemplo, la crisis económica que se produce a nivel nacional o mundial, la estructura social y económica que tiene cada país.

### **4.3 Evasión y elusión tributaria**

Podría decirse que no toda acción tomada para reducir el pago de impuestos constituye evasión, la evasión es un fenómeno social que tiene lugar en todas las actividades económicas y está relacionada con la equidad, transparencia, eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo (absorción de la fuerza laboral).



Actualmente se reclama por el uso confuso de estos dos conceptos: evasión y elusión, La evasión tributaria se define como el uso de medios ilegales para reducir el pago de impuestos que le correspondería pagar al contribuyente. El evasor actúa de mala fe, en forma ilícita incurriendo en dolo para evitar pagar más impuestos de los que realmente le corresponden.

Constituiría entonces una evasión ilegal el incumplimiento intencionado en la declaración y pago de las obligaciones tributarias estipuladas en la legislación. Esta acción comprende la aplicación de normas que van desde la sanción, en caso de haber cometido una falta, a la demanda penal en caso de tratarse de un delito penal.

El evasor incurre en este tipo de hechos y afecta de gran manera a la administración tributaria cuando en algunos casos incurre en distintos tipos de acciones, por ejemplo: Declarando ante las autoridades tributarias menos ingresos o menos ventas de las verdaderamente realizadas, alterando su contabilidad, exagerar deducciones.

La evasión hace que la administración tributaria recaude menos ingresos tributarios que los debidos, lo que influye en que se eleve la carga tributaria para los contribuyentes honestos, es un atentado claro y directo a la equidad del sistema tributario y es un deber del Estado combatirla.

Por lo que la evasión fiscal debe ser severamente combatida y reprimida, ya que el monto de los tributos evadidos y el gasto que se insume para detectarlos, prevenirlos y combatirlos, provoca pérdidas fiscales considerables que debilitan las finanzas públicas y pueden llegar en un momento coyuntural y provocar un desequilibrio presupuestario, dificultando el desarrollo de programas de interés público.



La elusión tributaria doctrinariamente puede indicarse que es una utilización de medios legales para reducir la cantidad de impuesto a pagar. Es decir, el contribuyente hace uso de las normas que están dentro de la ley para conseguir este propósito.

Es una especie de evasión legal, corresponde a la declinación en el pago de los impuestos usando los vacíos que existen en la ley sin que constituya falta o delito, Dicha evasión no es fiscalizada por las instituciones respectivas y en caso de detectarse no puede recibir sanción. Como no se investiga, su cuantificación se dificulta, para corregirla se requiere homogenizar el sistema tributario.

Dicho aspecto perjudica al régimen tributario ya que los contribuyentes con una adecuada planificación disminuyen legalmente la cantidad de impuestos a pagar.

A pesar de que estos procedimientos son legales constituyen un atentado contra la equidad, por ello es que dichos mecanismos deben ser permanentemente evaluados. Sin embargo, también existe una elusión en arreglos que son diseñados generalmente diseñados para manipular o explotar los vacíos que presentan las leyes tributarias.

#### **4.4 Efectos de la evasión tributaria**

Uno de los aspectos más destacados a tomar en cuenta, cuando se diseña un sistema tributario orientado a disminuir los índices de evasión y/o elusión de impuestos, es conocer cuál es el origen de ese comportamiento por parte de los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales.

En ese sentido, y en particular, en países donde existen altas tasas de fugas monetarias motivadas por un comportamiento generalizado, en tal aspecto, el



conocimiento de las causas de este fenómeno, tan común principalmente en países subdesarrollados y en vías de desarrollo, permiten programar estrategias e incrementar acciones tendientes a atacar tales enunciados.

En la mayoría de casos, la idiosincrasia de cada pueblo y relacionado con el grado de insatisfacción y aspiraciones frustradas de los ciudadanos influye en una falta de conciencia tributaria.

En ese sentido, en medio de un buen comportamiento fiscal, existe un rechazo generalizado hacia quienes no cumplen cabalmente con sus deberes impositivos; mientras tanto en otros escenarios opuestos, al ciudadano incumplidor se le considera como un referente a ser imitado por el resto de esa comunidad. Por lo que se debe determinar los efectos que produce la evasión fiscal derivado de dichas actitudes o comportamientos hacia la administración tributaria.

Uno de los efectos sino es que el principal es la reducción de los ingresos tributarios, ante lo cual los gobiernos, tienden a elevar la carga tributaria o crear nuevos gravámenes como medida de ajuste del déficit fiscal.

Otro efecto preponderante, es la competencia desleal entre evasor y el agente económico que cumple con todas sus obligaciones, de ahí que los altos montos de elusión desprestigian la acción del ente fiscalizador aumentando sus costos y reduciendo la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.

“Así mismo la evasión motiva el irrespeto hacia las autoridades impositivas por parte de los contribuyentes al ser incapaces de detectarlos, generando en la ciudadanía



desconfianza en la efectividad de las instituciones del Estado. Esta problemática hace que la carga impositiva se distribuya entre quienes cumplen las obligaciones tributarias, traduciéndose en ventaja para los que las transgreden, obteniendo beneficio”.<sup>29</sup>

Otro efecto es la desigualdad que produce en la distribución de la carga tributaria; al reducirse la cantidad de contribuyentes, lo cual determina que está además de gravar a un número pequeño de personas, se distribuya de manera distinta y más costosa. Quienes realizan actividades económicas cancelando todos los impuestos, se hallan en situación adversa a quienes evaden.

La desigualdad contributiva anotada, no siempre incide en los ingresos que perciben las empresas, pero puede influir indirectamente modificando las condiciones y la capacidad productiva de las mismas, al reducir sus capacidades económicas.

El comportamiento ilegal que no es sancionado, se constituye en elemento psicológico que va en contraposición con la moral, afectando negativamente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de quienes las estiman como un deber social.

Hay quienes consideran que evadir es uno de los medios menos complejos para obtener fáciles ganancias y están convencidos que eludiendo las obligaciones tributarias no perjudican a nadie ni constituye acción denigrante. El evasor procura justificarse frente a las acciones que realiza al margen de la ley.

---

<sup>29</sup> <http://www.sat.gob.gt>. Portal de la Superintendencia de Administración Tributaria. (consultado el 28 de abril de 2020)



El exceso y desorden de las disposiciones de carácter fiscal, son motivos de confusión e incertidumbre estimulando a los contribuyentes a eludir. Dicha práctica, provoca pérdidas al fisco por el monto de tributos no pagados y por los recursos que se invierten para hacer los respectivos seguimientos, aumentando la presión fiscal por parte del legislador, perjudicando a los que cumplen con sus obligaciones.

“En conclusión, se puede observar que el término de evasión fiscal se encuentra tan generalizado en la mayoría de los países, que su tipificación como norma transgresora, y que las causas que la provocan por parte de los sujetos pasivos de una obligación tributaria, encuadran perfectamente y son las mismas en cualquier sistema tributario”.<sup>30</sup>

Por lo que la presente investigación pretende proporcionar mecanismos adecuados y necesarios para disminuir en gran parte la evasión tributaria.

---

<sup>30</sup> Orozco de Triana, Alba. **Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal.** Pág. 50



## CAPÍTULO V



### 5. Cultura tributaria

Para poder establecer y estudiar la evasión de impuestos, se debe hacer el análisis de la denominada cultura tributaria, la cual ha pasado a ser un objeto de estudio y un concepto de importancia que ha ganado una creciente atención actualmente, ya que la problemática de la cultura tributaria aparece relacionada a fenómenos como la corrupción y a la vez influye en la evasión tributaria que se presenta de manera distinta en cada país.

#### 5.1 Definición

La cultura tributaria ha pasado de ser una necesidad tanto por sus implicaciones en relación con las políticas tributarias, como para poder analizar otros fenómenos presentes en todas las latitudes como la evasión tributaria y poder caracterizar la moral tributaria. La cultura tributaria como concepto ético debe de ser la decisión de los sujetos ante las regulaciones impositivas impuestas por cada ente recaudador.

En algunos países de América Latina y España, la cultura tributaria es conocida también como educación fiscal, sin embargo, en la práctica cobra el mismo sentido. A manera de hacer una relación de conceptos, a continuación, se presentan ambos entornos.

“La educación fiscal tiene como objetivo transmitir ideas, valores y actitudes favorables a la responsabilidad fiscal y contrarios a las conductas defraudadoras. Por eso, su finalidad no es tanto facilitar contenidos académicos cuanto contenido moral. De ahí



que la educación fiscal deba tratarse en el aula como un tema de responsabilidad ciudadana (Área de Sociología Tributaria, 1996). Ello se traduce en asumir las obligaciones tributarias, primero porque lo manda la ley, y después porque se trata de un deber cívico, poniendo de relieve qué efectos tiene el incumplimiento de estas obligaciones sobre el individuo y sobre la sociedad”.<sup>31</sup>

La cultura tributaria se define como “El conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes fiscales”.<sup>32</sup>

Debe entenderse por el conjunto de conocimientos, percepciones, actitudes y prácticas de conducta de una sociedad, de un grupo social respecto a la tributación, para que el Estado pueda cumplir con su obligación constitucional de velar por el bien común y proporcionar a la población los servicios básicos que esta requiere, por lo cual se hace necesario que los tributos sean pagados por los contribuyentes.

La cultura tributaria es una conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal, respeto a la ley, responsabilidad ciudadana y solidaridad social de todos los habitantes de la república.

Así mismo es un mecanismo importante que ayuda a fortalecer el sistema tributario para poder recaudar en un sistema equitativo de justicia y progresivo, buscando

---

<sup>31</sup> Delgado Lobo, María. **La experiencia educativa de la Administración Tributaria Española**. Pág. 13

<sup>32</sup> Superintendencia de Administración Tributaria. **Programa permanente de cultura tributaria**. Pág. 1



satisfacer las necesidades sociales, estabilizar la economía y desarrollo del país contribuyendo a las políticas que reducen la inflación de la economía del mercado.

Por lo que la cultura tributaria debe tener la finalidad de educar a los ciudadanos, convertirlos en contribuyentes responsables y conscientes del pago de sus impuestos, así mismo debe de ser un instrumento para combatir la evasión fiscal.

Por lo expuesto anteriormente la cultura tributaria han de ser acciones personales de todos los obligados a pagar tributos sin que ello implique que el pago de los mismos deba de llevarse a cabo utilizando la coerción, más bien debiendo ser una actitud apelando a la conciencia o razón de cada ciudadano.

Precisamente la cultura tributaria conlleva la importancia de cumplir con el pago de impuestos, romper ese círculo vicioso y hacer ver que la tributación no solo es una obligación legal, sino un deber de cada persona ante la sociedad. Ya que al cumplir con dichas obligaciones le confiere al ciudadano la autoridad moral necesaria para exigir al Estado que haga uso correcto y transparente de los recursos públicos.

Por lo que se requiere que la población comprenda la importancia de sus responsabilidades tributarias, pero esto se logra a través de información oportuna y de formación adecuada, las cuales deben de conducir hacia la aceptación derivada de la concientización, indispensable para lograr una recaudación firme y sostenible en el mediano y largo plazo.



## **5.2 Elementos de la cultura tributaria**

La cultura tributaria establece esencias con las que debe contar, deja claro que es un conjunto de conductas que cada persona moralmente tiene la obligación de cumplir, para poder desarrollarse cuenta con sus propios elementos.

### **5.2.1 Voluntad**

Ya que desde la perspectiva social la cultura tributaria tendría que ser la voluntad de la persona, esta viene definida por el conjunto de ideas, valores y actitudes que inspiran y orientan la conducta de todos los actores sociales que intervienen en la configuración de la realidad fiscal de un país. Dichos actores obviamente tienen que ser los ciudadanos.

Naturalmente el factor voluntad entendido como la capacidad humana para decidir con libertad es un factor intrínseco de la cultura tributaria dado que no existe registro histórico que indique que las arcas de un Estado se hayan llenado por la voluntad espontánea de los ciudadanos, es por ello que no debería de haber coacción. Al contrario, debe de ser un deber cívico necesario para el bienestar colectivo.

### **5.2.2 Imagen del Estado**

La imagen que proyecte el Estado como ente recaudador en la población es fundamental. Ya que este elemento son las percepciones relativas al grado del cumplimiento que el Estado tiene que reflejar en la recaudación de impuestos; la satisfacción con los servicios públicos; establecer ese grado de confianza con la eficiencia y honestidad de la administración pública.



Mientras que la confianza sobre el Estado se incremente, y la población considere que el Estado hace buen uso del dinero recaudado, se podrá coadyuvar a que la recaudación de tributos cumpla con las expectativas que año con año se traza la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **5.3 Importancia de la cultura tributaria**

En este contexto corresponde establecer del porque es tan valioso no solo desde el aspecto económico además del social, del porque desarrollar las estrategias necesarias para fomentar esta cultura, es de mucha trascendencia ya que esto permite al país mantener una buena salud económica y democrática, ya que el tributo es uno de los elementos esenciales de gran valía para el sostenimiento de la administración pública.

En cualquier país, no importa el momento de la historia, ha sido fundamental recaudar impuestos para mantener las estructuras que lo componen y pueda verse reflejado ante los sujetos que componen un Estado. Sin ellos (impuestos) no sería posible ofrecer salud pública, construir infraestructura o impartir una educación de calidad y que pueda llegar a todos.

El pago de impuestos en la realidad es una obligación que instintivamente no gusta a muchos, por ello es que el Estado se ha dotado de leyes (Código Tributario, Ley del impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles) que en determinado momento proporcionan los mecanismos para poder coaccionar a las personas que no cumplen con dichas responsabilidades.



La cultura tributaria es justo lo contrario de las leyes ordinarias, se trata de que la conducta de la población sea la de considerar beneficioso cumplir con sus obligaciones tributarias.

Un aspecto que debe de tomarse en cuenta es que para que haya una buena cultura tributaria el Estado debe de velar porque los tributos cumplan con su carácter contributivo tal como lo establece el Artículo 9 del Código Tributario el cual regula que "... el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."

Cada ciudadano tiene la obligación de contribuir al mantenimiento del Estado, ya que si no se percibe de esa forma o lo recaudado (tributos, arbitrios, contribuciones) no se plasma en un mejor servicio a los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones, se adquiere por parte del mismo una actitud reacia, al momento de cumplir con el pago de sus obligaciones.

El concepto de cultura tributaria se origina con el objetivo de que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria conozca la importancia que tienen los impuestos para el Estado. Promovida mediante el cumplimiento de obligaciones voluntarias y así fortalecer el desarrollo de la sociedad mediante campañas encaminadas a la educación e información para poder cambiar la visión de los mismos.

Una cultura tributaria adecuada en cualquier país o región tiene como finalidad evitar daños a la economía del Estado, teniendo en cuenta que es una de las obligaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria como ente recaudador el combate a la evasión, la defraudación y el contrabando.

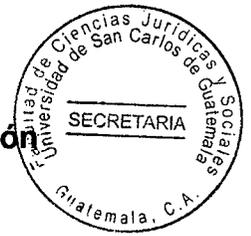


Lo más importante de la cultura tributaria es que la población tenga el conocimiento y entendimiento de que las prestaciones en dinero que el Estado exige son aportaciones positivas y deben de verse como una contribución y no como un castigo.

Sin el dinero recaudado, el Estado difícilmente puede hacer frente a las obligaciones contraídas para con sus habitantes, ya que el Estado al proporcionar servicios públicos debe de invertir lo recaudado en el mantenimiento o mejora de los mismos ya que estos tienen un coste por lo que en definitiva es una manera de crear una conciencia del bien común.

La importancia radica en que debe de cambiarse esa perspectiva para que el obligado tenga otra visión sobre la tributación y deje de ver el pago de tributos como una obligación que está legamente establecida, sino como un deber, y así se tome conciencia que los servicios públicos se financian mediante todo el ingreso de lo recaudado por, la entidad estatal encargada de realizar tan importante función, la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por ello es que la Superintendencia de Administración Tributaria a través de la cultura tributaria pretende lograr una mayor recaudación a nivel nacional, fomentando una cultura tributaria global e integral, basado en los derechos y obligaciones, por lo que la educación del contribuyente se convierte en el puente que une a la administración tributaria y a los ciudadanos.



## **5.4 Programa de Cultura Tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria**

La Superintendencia de Administración Tributaria desarrolló, en el mes de febrero de 2005, un programa que ayudaría a fomentar y a formar una correcta cultura tributaria hacia los contribuyentes, éste tendría el propósito de educar y concientizar a los contribuyentes y población guatemalteca en general en materia de impuestos, así como dar a conocer los valores que están intrínsecos en el cumplimiento consciente de sus obligaciones tributarias.

Para la validación del programa de Cultura Tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria se realizaron talleres en todos los departamentos del país, de los cuales se divulgaron lecciones como:

- “La valoración social de lo fiscal, es decir, la importancia de considerar la otra cara de la moneda: el uso de los recursos provenientes de los impuestos.
- La importancia de la participación social en la gestión y ejecución de los proyectos para la formación de cultura tributaria.
- La importancia de visualizar la educación fiscal como parte sustantiva de la formación de valores y la construcción de ciudadanía.
- La necesidad de desarrollar una estrategia integral con tres áreas: educación (formal y no formal), promoción (o educación informal) y divulgación”.<sup>33</sup>

---

<sup>33</sup> Superintendencia de Administración Tributaria, **Cultura tributaria en acción**.



Esta estrategia se sustenta en tres ejes transversales de trabajo: información, formación y concienciación, en tanto que sus proyectos y actividades se inscriben en tres esferas de proyección pública, interrelacionadas entre sí: la educación, la divulgación y la promoción de la participación social. Estos tres ejes se articulan en torno a la razón como móvil fundamental de la acción de tributar, y se incorporan en una estrategia de comunicación cuyo mensaje central es: “Para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones, yo ciudadano, debo asumir mi responsabilidad de pagar impuestos porque al hacerlo cumplo con Guatemala”.<sup>34</sup>

El Programa de Cultura Tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la visión de ser una instancia de alta proyección social que coadyuve al cumplimiento voluntario y sostenible de las obligaciones tributarias en el mediano y largo plazos, con base en valores, actitudes y conductas congruentes con la plena aceptación del deber de contribuir para que el Estado cumpla con sus fines.

Los objetivos del Programa De Cultura Tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria son:

1. Generar en la sociedad guatemalteca una cultura tributaria sólida y sostenible, por medio de actividades de información, educación y concienciación sobre la tributación y su importancia para el desarrollo económico y el progreso social del país.

---

<sup>34</sup> Superintendencia de Administración Tributaria, **Programa permanente de cultura tributaria**. Pág. 1

2. Contribuir a la formación ciudadana de los guatemaltecos por medio del fomento de valores y actitudes congruentes con el desarrollo de la cultura tributaria y de su consolidación en el mediano y largo plazos.
3. Hacer de la cultura tributaria una de las bases fundamentales de la modernización y el desarrollo del país, cuyos principios y objetivos sean compartidos por los diversos sectores representativos de la sociedad guatemalteca.

### **5.5 Cultura Tributaria como instrumento para combatir la evasión tributaria**

Según el Artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala. el cual contempla deberes y derechos cívicos establece que: es deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prevista por la ley, en ese sentido este concepto puede tener como aspecto discutible si se está ante una obligación moral de cumplir o una exigencia establecida.

La conciencia tributaria se expresa en el reconocimiento que cada individuo hace, como integrante de una comunidad, de la justicia y necesidad de los impuestos como aportes solidarios a la sociedad.

Es por ello que el objetivo principal de la presente investigación radica en establecer la cultura tributaria como esa figura que implemente y diseñe los mecanismos adecuados para una moderna, eficiente y eficaz recaudación tributaria, y que dichas acciones coadyuven a la fiscalización de todos los tributos internos que debe de percibir el Estado.



La recaudación en la administración tributaria ha estado concentrada en un número relativamente reducido de depositarios del tributo, en lo que no se ha ejercido un control adecuado y eficiente. De allí deviene por qué la población en general debe de estar educada en cuanto al porque es imprescindible que todos los guatemaltecos cumplan con el pago de sus tributos.

Por ello es que la Superintendencia de Administración Tributaria en el área de la educación formal, se encuentra vigente un convenio de cooperación entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el Ministerio de Educación para fomentar la cultura tributaria en los diferentes niveles del sistema educativo nacional. Dicho convenio tiene vigencia por tiempo indefinido y tiene el tema de cultura tributaria para que forme parte del Currículo Nacional.

Por lo planteado anteriormente es válida la interrogante de -cuáles son los alcances que ha tenido esta proyección- y de qué manera es que se ha realizado teniendo en cuenta que dicha educación tiene que ser desde en la educación primaria y media y que sea una de las opciones temáticas para el desarrollo del Seminario de Graduación por parte de los estudiantes del último año del ciclo diversificado.

El portal de la Superintendencia de Administración Tributaria para cumplir con dicha difusión ha elaborado diversos materiales educativos para docentes y estudiantes, acompañados de capacitaciones y algunos programas específicos que involucran el trabajo conjunto con otros organismos e instituciones, así mismo se llevan a cabo proyectos conjuntos con universidades para fortalecer la actualización docente y la formación académica.



Todos los ciudadanos de una u otra forma deben de contribuir en tributar cuando corresponda, por lo que debe tenerse en cuenta que Guatemala es un país multilingüe y pluricultural donde la cultura Maya, Garífuna y Xinca tienen que ser informados y que dicha información se haga llegar en su idioma, idea que puede parecer inalcanzable, pero que de lograrse puede tener grandes beneficios para el Estado.

Uno de los sectores que contribuye en el desarrollo de la economía del país, es el campo de la economía informal, por lo que en teoría se realizan actividades como lo son las activaciones en planteles educativos y eventos públicos, los recorridos de formación ciudadana y las presentaciones teatrales.

Por lo expuesto anteriormente la interrogante es con cuánta regularidad se realizan las distintas capacitaciones, con qué frecuencia se hacen actividades para promover dicha cultura, debe de tenerse conciencia que no todos tienen acceso a la tecnología, por lo que contribuiría a dicha situación, que haya más difusión en medios escritos, televisión y radio.

No es necesario hostilizar a la población para hacer de su conocimiento la importancia que robustece que cada persona cumpla con sus obligaciones sin que medie ningún tipo de coacción para el cumplimiento de las mismas.

La visión de la Superintendencia de Administración Tributaria debe de ser expandir de mejor manera, la cultura tributaria, teniendo como parámetro principal que no debe verse como un gasto, sino como una inversión que trae beneficio tanto para el Estado como para la población.



Al tener la población el entendimiento que los tributos se pueden realizar en base a la fuerza de las leyes tributarias también debe de apelarse a la razón mediante una cultura tributaria y de conciencia colectiva adecuada ya que esto se verá reflejado en la mejora en el uso de los servicios y para el Estado al haber mayor recaudación, puede invertirse en el desarrollo del país.

Por lo que es trascendente en el ámbito tributario predicar la honradez en el cumplimiento de los impuestos, pero empezando desde la propia administración ya que esta es otra base fundamental, que en definitiva ayudará a cambiar la imagen que se tiene del Estado, y que, a través de la cultura tributaria, se logrará esa conciencia tributaria, que cada individuo integrante de la sociedad debe ser solidario con su país.





## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 135, establece que es un deber y derecho cívico de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, sin embargo, la evasión tributaria es un problema latente que enfrenta el Estado, quien al no percibir los tributos no puede cumplir con sus fines y satisfacer las necesidades sociales.

Se considera prudente proponer que el departamento de cultura tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria retome programas que al inicio de la Superintendencia de Administración Tributaria utilizaba, como, por ejemplo, continuar con la figura de Simon Tax, personaje que identificó a la Administración Tributaria y el programa de cultura tributaria que llegó a escuelas primarias de todo el país.

La Superintendencia de Administración Tributaria debiera de realizar convenios con el Ministerio de Educación, los canales de televisión y las corporaciones de radio comunicación, para implementar programas dirigidos a estudiantes de educación primaria y básicos, adecuándolos a cada una de las edades y así, con dichos programas, poder tener un alcance al interior de la República y no solo al área del departamento de Guatemala, fomentando en una forma considerable la cultura tributaria y con esto lograr que desde la minoría de edad, se fomente el deber que cada ciudadano debe tener en pagar impuestos, y así incrementar los niveles de cumplimiento voluntario del pago de tributos.





## BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR GUERRA, Vladimir Osman. **Derecho de obligaciones**. Guatemala, Guatemala: Ed. Servi Prensa, 2019.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1998.
- CALVO ORTEGA, Rafael. **Curso de derecho financiero**  
I. Madrid, España: Ed. Civitas ediciones, 2011.
- DÍAZ YUBERO, Fernando. **La experiencia educativa de la administración tributaria española**. Documentos del Instituto de Estudios Fiscales, 2009.
- DÍEZ-PICAZO, Luis; GULLÓN, Antonio. **Sistema de derecho civil, vol. II**. Madrid, España: Ed. Tecnos, 2001.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos**. México. Ed. Porrúa, 1999.
- GASCÓ, Blasco; DE PAULA, Francisco. **La condonación de la deuda**. Madrid, España: Ed. Reus, 2012.
- <https://www.avalia.com.mx/la-evasion-fiscal-en-el-mundo/>. **La evasión fiscal en el mundo**. (Consultado 08 de junio 2020)
- [https://www.ciat.org/cuales-son-las-causas-de-la-evasion-tributaria/#\\_ftn3](https://www.ciat.org/cuales-son-las-causas-de-la-evasion-tributaria/#_ftn3). **¿Cuáles son las causas de la evasión tributaria?** (Consultado 11 de junio 2020)
- <https://www.ciat.org/evasion-tributaria-en-america-latina-un-llamado-de-atencion-para-todos/>. **Evasión tributaria en américa latina: un llamado de atención para todos**. (Consultado 15 de junio 2020)
- [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2008/03/17/economia/1205870149\\_850215.html](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2008/03/17/economia/1205870149_850215.html). **Batalla de la UE contra los paraísos fiscales**. (Consultado: 10 de junio de 2020)
- <https://www.eumed.net/libros-gratis/2015/1452/evasion-fiscal.htm>. **El outsourcing y la planeación fiscal en México**. (Consultado el 01 de julio de 2020)
- <http://www.sat.gob.gt>. **Portal de la Superintendencia de Administración Tributaria**. (Consultado el 28 de abril de 2020)
- <https://portal.sat.gob.gt/portal/cultura-tributaria/>. **Cultura tributaria**. (Consultado 06 de junio 2020)



LASARTE, Javier. **Manual general de derecho financiero: (ed.) Parte general:** volumen 1 Derecho presupuestario. Deuda pública e ingresos patrimoniales. Derecho tributario. Parte general. Ed. Comares, 1999.

MARGÁIN, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano.** México, DF: Ed. Porrúa, 2008.

OROZCO DE TRIANA, Alba Lucía. **Tecnología aplicada para combatir la evasión fiscal.** Boletín DGI. Buenos Aires, Trabajo presentado ante la XVII Asamblea General del Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT).

Superintendencia de Administración Tributaria. **Programa permanente de cultura tributaria.** Guatemala, Guatemala, 2005.

### **Legislación:**

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

**Código Civil.** Decreto Ley 106, Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de Guatemala, 1963.

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

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

**Ley del Impuesto Sobre la Renta,** Decreto Numero 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

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

**Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Acuerdo de Directorio Numero 007-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2007.