

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

**PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL REGULADO EN LA  
LEY DEL VALOR AGREGADO DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA  
REPÚBLICA DE GUATEMALA**

**CARLOS EMILIO RODRIGUEZ GARCÍA**

**GUATEMALA, FEBRERO DE 2022**

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

**PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL REGULADO EN LA  
LEY DEL VALOR AGREGADO DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA  
REPÚBLICA DE GUATEMALA**

**TESIS**

**Presentada a la Honorable Junta Directiva**

**de la**

**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

**de la**

**Universidad de San Carlos de Guatemala**

**Por**

**CARLOS EMILIO RODRIGUEZ GARCÍA**

**Previo a conferírsele el grado académico de**

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**y los títulos profesionales de**

**ABOGADO Y NOTARIO**

**Guatemala, febrero de 2022**

**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. Víctor Enrique Noj Vásquez  
Vocal: Licda. Gladis Maribel Reyes Cabrera  
Secretaria: Licda. Ileana Noemí Villatoro Fernández

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Carlos Enrique Aguirre Ramos  
Vocal: Lic. Carlos Urbina Mejía  
Secretario: Lic. Ronny Elías López Jeréz

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
 31 de enero de 2019.

Atentamente pase al (a) Profesional, OTTO RENE ARENAS HERNÁNDEZ  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
CARLOS EMILIO RODRIGUEZ GARCIA, con carné 201014694,  
 intitulado PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL REGULADO EN LA LEY DEL VALOR  
AGREGADO DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA 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 02 / 08 / 2019.



Asesor(a)  
 (Firma y Sello)  
**LIC. OTTO RENE ARENAS HERNÁNDEZ**  
 ABOGADO Y NOTARIO



**Lic. Otto Rene Arenas Hernández**  
**Abogado y Notario**  
**Colegiado 3805**



Guatemala 11 de octubre del año 2019

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

Licenciado Orellana Martínez:



Le informo que de conformidad con el nombramiento emitido por el despacho a su cargo de fecha treinta y uno de enero del año dos mil diecinueve, procedí a la asesoría del trabajo de tesis del alumno **CARLOS EMILIO RODRIGUEZ GARCÍA**, que se denomina: **“PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL REGULADO EN LA LEY DEL VALOR AGREGADO. DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA”**. Después de la asesoría encomendada, le doy a conocer:

1. El contenido de la tesis es científico y técnico, además el ponente utilizó la legislación y doctrina acordes, redactando la misma de forma adecuada, empleando un lenguaje apropiado y se desarrollaron de manera sucesiva los distintos pasos correspondientes al proceso investigativo.
2. Los métodos que se emplearon fueron: analítico, con el que señaló el crédito fiscal; el sintético, indicó el procedimiento de su devolución; el inductivo, dio a conocer la problemática de actualidad, y el deductivo, estableció su regulación legal. Se utilizó la técnica de investigación documental.
3. La redacción utilizada es la adecuada. Además, los objetivos determinaron el procedimiento de devolución del crédito fiscal. La hipótesis formulada fue comprobada, dando a conocer los fundamentos jurídicos que informan el procedimiento de devolución del crédito fiscal regulado en la Ley del Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.
4. El tema de la tesis es una contribución científica y de útil consulta tanto para profesionales como para estudiantes, en donde el ponente señala un amplio contenido relacionado con el tema investigado.
5. En relación a la conclusión discursiva, la misma se redactó de manera clara y sencilla. Se empleó la bibliografía adecuada y de actualidad. Al sustentante le sugerí diversas enmiendas a su introducción y capítulos, encontrándose conforme en su realización, siempre bajo el respeto de su posición ideológica. Se hace la aclaración que entre el sustentante y el asesor no existe parentesco alguno dentro de los grados de ley.

**Lic. Otto Rene Arenas Hernández**  
**Abogado y Notario**  
**Colegiado 3805**



La tesis que se desarrolló por el sustentante efectivamente cumple con los requisitos que establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.

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

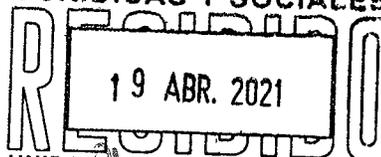
LIC. OTTO RENE ARENAS HERNÁNDEZ  
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala 16 de abril del año 2021

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

FACULTAD DE CIENCIAS  
JURIDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora:

Firma:

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

Le informo que corregí física y virtualmente la tesis del alumno **CARLOS EMILIO RODRIGUEZ GARCÍA** con número de carné 201014694 que se denomina: **"PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL REGULADO EN LA LEY DEL VALOR AGREGADO DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA"**.

La tesis efectivamente cumple con lo requerido en el instructivo respectivo de la Unidad de Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, habiendo sido las modificaciones señaladas llevadas a cabo, razón por la cual es procedente la emisión de **DICTAMEN FAVORABLE**.

Atentamente.

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

Dr. Carlos Herrera Recinos  
Docente Consejero de Estilo



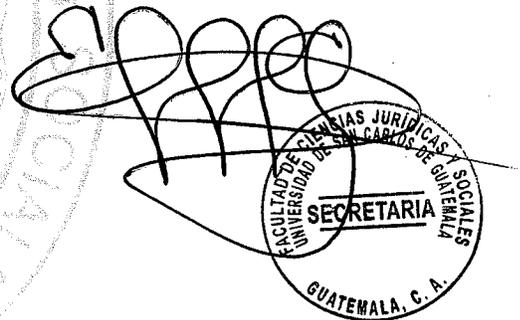
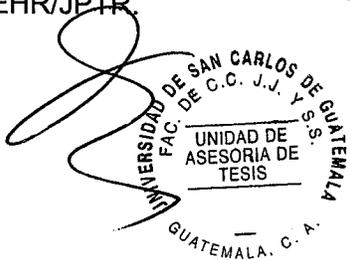
**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
 Universidad de San Carlos de Guatemala



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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante **CARLOS EMILIO RODRIGUEZ GARCÍA**, titulado **PROCEDIMIENTO DE DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL REGULADO EN LA LEY DEL VALOR AGREGADO DECRETO NÚMERO 27-92 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA 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/JPTR.





## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Ser supremo y guía espiritual a lo largo de mi vida, por su infinito amor, gratitud y misericordia.

### **A MIS PADRES:**

Emiliano Rodriguez y Marta García, por su amor y apoyo incondicional en cada momento de mi vida.

### **A MIS HERMANOS:**

David, María del Carmen, Maco, Flor de María, Joelito y Luisito, con respeto y cariño.

### **A MIS SOBRINOS:**

José Carlos, Jhansson, Jessica, Santiago, Sebastian, Samantha y Angelito, a quienes quiero como si fuesen mis hijos.

### **A MIS AMIGOS:**

Angel Turcios, Enrique, Luis, Marvin, Jorge, Maquito, Vielman, Jhenny Alquijay, Marito, Mario, Jhenny Lima, Wilson, Jessica, Willis, Dulce, Yubitza, Katty, Jimena, Alejandra, Andrea, Angel, Guillermo, Grisell, Rosita, Sandra Santos, Walter y René, por todo el apoyo que he recibido de cada uno.

### **A LOS LICENCIADOS:**

Anabella Zepeda, Yusleny Revolorio, Marvin Rosales, Junior Mazariegos, Luis Carrillo y Leticia Castellanos, por sus conocimientos brindados para poder alcázar esta meta.

**A MI ALMA MATER:**

La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales a quien junto a sus catedráticos debo mi formación profesional.





## **PRESENTACIÓN**

El contribuyente puede determinarse por sí mismo, y el fisco tiene la facultad de comprobar el debido cumplimiento de las obligaciones, y en caso adverso, puede liquidar el crédito fiscal, o inclusive comprobar la comisión de delitos fiscales, motivo por el cual, se puede afirmar que el crédito fiscal es todo lo que tiene derecho a recibir el Estado, inclusive por cuenta ajena, resultando sumamente amplia y confusa la descripción que presenta el legislador.

El trabajo de tesis es perteneciente al derecho público y a la rama del derecho tributario, habiéndose realizado una investigación en la ciudad capital en el ámbito temporal de los siguientes años: 2018-2020.

El objeto estudiado en el desarrollo de la tesis señaló las ventajas del procedimiento de devolución del crédito fiscal regulado en la Ley del Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, siendo los sujetos en estudio de la tesis los contribuyentes, y el aporte académico dio a conocer la importancia de la devolución del crédito fiscal.

Después de notificado el crédito fiscal al contribuyente, la autoridad tiene que esperar para que se cancele o impugne el acto o la resolución, y únicamente con posterioridad se encontrará en la posibilidad de ejecutar el mismo, es decir, de aplicar el procedimiento económico coactivo.



## HIPÓTESIS

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y aquellos que vendan o presten servicios que se encuentren exentos en el mercado interno, tienen derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto hubiere sido generado por la importación, adquisición de bienes o empleo de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por la legislación, vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente.



## **COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS**

Se formuló una hipótesis que fue comprobada al señalar las ventajas del procedimiento de devolución del crédito fiscal regulado en la Ley del Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Para que exista el crédito fiscal se necesita que el sujeto pasivo de la obligación tributaria lleve a cabo un acto o incurra en una omisión que se comprenda dentro de la situación legal que define la legislación, lo cual, se necesita para que al mismo tiempo exista un hecho, o sea, una norma legal que le pueda ser aplicable, es decir, un hecho jurídico.

Fue empleada la metodología necesaria y acorde al trabajo de investigación que se presenta, habiéndose utilizado los métodos sintético, inductivo y deductivo; así como también la técnica de investigación documental.



## ÍNDICE

|                   | <b>Pág.</b> |
|-------------------|-------------|
| Introducción..... | i           |

### CAPÍTULO I

|  |    |
|--|----|
| 1. Derecho tributario.....                                       | 1  |
| 1.1. Definición.....   | 1  |
| 1.2. Importancia jurídica.....                                   | 2  |
| 1.3. Terminología.....   | 2  |
| 1.4. Principios.....   | 3  |
| 1.5. División.....   | 6  |
| 1.6. Fuentes.....  | 8  |
| 1.7. Incidencia legal de las fuentes del derecho tributario..... | 22 |

### CAPÍTULO II

|  |    |
|--|----|
| 2. Obligaciones tributarias.....                               | 25 |
| 2.1. Las obligaciones.....                                     | 25 |
| 2.2. Importancia de las obligaciones tributarias.....          | 27 |
| 2.3. Conceptualización de obligación tributaria.....           | 28 |
| 2.4. La obligación tributaria y su determinación jurídica..... | 28 |
| 2.5. Características de la obligación tributaria.....          | 31 |
| 2.6. Cumplimiento de las obligaciones tributarias.....         | 33 |

### CAPÍTULO III

|                                 |    |
|---------------------------------|----|
| 3. La tributación.....          | 41 |
| 3.1. Acción de tributación..... | 41 |



|      |   |    |
|------|---|----|
| 3.2. | Origen de los tributos.....               | 41 |
| 3.3. | Importancia de los tributos.....          | 43 |
| 3.4. | Objetivo de la tributación.....           | 46 |
| 3.5. | Teoría jurídico tributaria.....           | 46 |
| 3.6. | Poder tributario estatal.....             | 47 |
| 3.7. | Características.....                      | 49 |
| 3.8. | Competencia tributaria.....               | 50 |
| 3.9. | Limitantes de la potestad tributaria..... | 51 |

#### CAPÍTULO IV

|      |  |    |
|------|--|----|
| 4.   | El procedimiento de devolución del crédito fiscal regulado en la Ley del Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.....                | 53 |
| 4.1. | Causa u origen del crédito fiscal.....   | 54 |
| 4.2. | Estimación del gasto tributario.....   | 54 |
| 4.3. | Determinación del crédito fiscal.....  | 55 |
| 4.4. | Exigibilidad del crédito fiscal.....   | 56 |
| 4.5. | Determinación del procedimiento de devolución del crédito fiscal regulado en la Ley del Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala..... | 59 |

|                                   |           |
|-----------------------------------|-----------|
| <b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b> | <b>73</b> |
| <b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>          | <b>75</b> |



## INTRODUCCIÓN

El tema fue elegido para dar a conocer el procedimiento de devolución del crédito fiscal regulado en la Ley del Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. El derecho al crédito fiscal es procedente para su compensación, por la importación y adquisición de los bienes y la utilización de servicios que tengan vinculación con la actividad económica que se realice, comprendiéndose por actividad económica aquella que supone la combinación de uno o más factores de producción, con la finalidad de producir, transformar, comercializar, transportar o distribuir bienes para su venta o prestación de servicios.

El crédito fiscal es proveniente de las operaciones afectas que el contribuyente genera en un determinado tiempo, debido a la adquisición de bienes y de la utilización de servicios que hayan sido originados de la actividad económica, la cual, supone la combinación de uno o más factores de producción con la finalidad de transformación, comercialización, transporte o distribución de bienes para su venta o prestación de servicios.

El objetivo general de la tesis señaló que si la obligación tributaria se determina en cantidad líquida se está en presencia de lo que se denomina crédito fiscal, de cuya orden, se desprende que las contribuciones se determinan de forma específica y de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación. La determinación o liquidación de los créditos fiscales, por norma general, es correspondiente a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario, pero cuando las normas jurídicas de las leyes fiscales lo ordenen, la determinación o liquidación de los créditos fiscales tienen que realizarse por las autoridades fiscales.

Además, el impuesto pagado por la adquisición, importación o construcción de activos fijos tiene que reconocerse como crédito fiscal cuando los mismos se encuentren directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios del contribuyente. El impuesto pagado por el contribuyente y reconocido como



crédito fiscal por la importación, adquisición o construcción de activos fijos no integra el costo de adquisición para los efectos de la depreciación anual en el régimen del impuesto.

Los contribuyentes que se dediquen a la exportación y aquellos que vendan o presten servicios a personas que estén exentas en el mercado interno, tienen derecho a la devolución del crédito fiscal cuando el impuesto haya sido generado por la importación, adquisición de bienes o el empleo de servicios que se apliquen a actos que hayan sido gravados o a operaciones afectas por la legislación, vinculados con el proceso de producción o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente como se comprobó con la hipótesis formulada.

También, para el establecimiento de qué bienes y servicios se consideran vinculados con el proceso productivo o de comercialización de bienes y servicios del contribuyente la administración tributaria señala los siguientes criterios: que los bienes o servicios formen parte de los productos o de las actividades que se necesitan para su comercialización nacional o internacional, y que los bienes o servicios se incorporen al servicio o a las actividades necesarias para su prestación dentro o fuera del país. Consecuentemente, tienen que considerarse todos aquellos bienes o servicios que sean de tal naturaleza que sin su incorporación sea imposible la producción o comercialización de los bienes o la prestación del servicio.

La tesis se dividió en cuatro capítulos: en el primero, se dio a conocer el derecho tributario, definición, importancia jurídica, terminología, principios, división, fuentes e incidencia legal de las fuentes del derecho en estudio; en el segundo, se indicó la obligación tributaria, importancia, concepto, determinación jurídica, características y cumplimiento; en el tercero, se estudió la tributación, acción de tributación, origen de los tributos, importancia, objetivo de la tributación, teoría jurídico tributaria, poder tributario estatal, características, competencia tributaria y limitantes de la potestad tributaria; y el cuarto, analizó las ventajas del procedimiento de devolución del crédito fiscal. Los métodos empleados fueron el sintético, inductivo y deductivo; y la técnica de investigación documental con la cual se recolectó la información relacionada con el tema.



## **CAPÍTULO I**

### **1. Derecho tributario**

Surgió de un proceso histórico-constitucional de poder del imperio estatal, pero todavía existen dificultades para su total deslinde del derecho administrativo y derecho financiero. El mismo, se integra por normas y principios relacionados con la imposición y recaudación de los tributos, analizando las relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.

#### **1.1. Definición**

El derecho tributario se define al indicar que es la rama del derecho financiero que se propone el estudio del aspecto jurídico de la tributación en sus distintas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones del mismo con los particulares y en aquellas que se suscitan entre estos últimos.

También, el derecho tributario puede ser definido al señalar que consiste en el conjunto de todas aquellas normas jurídicas que se refieren claramente al establecimiento de los tributos que existen, esto es, los impuestos, los derechos o tasas y las contribuciones especiales, así como también tiene relación con las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento de los procedimientos oficiosos y contenciosos que puedan surgir y de las sanciones establecidas por violación.



## 1.2. Importancia jurídica

“El derecho tributario es una de las partes en las cuales científicamente se divide el derecho financiero, de forma que si el primero regula la obtención de ingresos; el segundo, se ocupa de disciplinar la unión entre los ingresos que hayan sido obtenidos y los gastos que tienen que satisfacerse mediante el Estado”.<sup>1</sup>

El tributo como obligación que proviene de la legislación tiene incidencia patrimonial en el contribuyente independientemente de su voluntad, siendo las prestaciones tributarias los ingresos públicos ordinarios de mayor cuantía en la actualidad.

La aplicación de los tributos es la que produce efectos que son directos para el patrimonio de los contribuyentes y las sanciones tributarias tienen que ser aplicadas debido a la creciente comprobación e inspección administrativa.

## 1.3. Terminología

En relación a la terminología relacionada con la denominación del derecho tributario no existe uniformidad en relación a la disciplina jurídica. La doctrina italiana, española y brasileña emplea la denominación derecho tributario, mientras que los alemanes le denominan derecho impositivo. Por su parte, la doctrina francesa, argentina y mexicana utilizan la expresión derecho fiscal al igual que la doctrina anglosajona, a pesar de que a

---

<sup>1</sup> Menéndez Moreno, Luis Alejandro. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 35.



esta denominación se le hace la objeción de que abarca toda la actividad relacionada con el derecho financiero y no únicamente la de carácter tributario, pudiendo señalarse actualmente que las expresiones más correctas son derecho tributario y derecho fiscal.

#### **1.4. Principios**

“Los principios del derecho tributario son los encargados de hacer respetar la producción de las normas jurídicas y su aplicación. Así también, se puede señalar que son los preceptos del deber ser que se formulan en orden a la realización de determinados objetivos, motivo por el cual, son empleados para la integración e interpretación del ordenamiento jurídico tributario”.<sup>2</sup>

Estos principios son las directrices generales que incluyen los preceptos constitucionales y cuentan con valor legal directo, fijando los criterios fundamentales que integran su esencia y deben servir de inspiración y límite infranqueable para la legislación ordinaria en el ámbito al cual se esté haciendo referencia. Además, se relacionan claramente con la materia tributaria, debido a que por su complejidad y extensión requieren de su estudio exhaustivamente.

- a) Principio de legalidad: uno de los principios esenciales del Estado moderno consiste en el de la legalidad de la tributación, el cual, también es conocido como reserva de ley. También, se tiene que señalar que para la doctrina es admitida la creación de

---

<sup>2</sup> Madrid Hurtado, Miguel Enrique. **Principios de derecho tributario**. Pág. 67.



impuestos como aquella facultad exclusiva del poder legislativo desde el punto de vista constitucional para su aplicación a objetos u operaciones no gravados por la legislación, debido a que no pueden imponerse contribuciones sino en virtud de una ley y para el servicio público.

El principio de legalidad es un principio fundamental y de acuerdo con el mismo todo ejercicio de un poder público tiene que llevarse a cabo de acuerdo a la ley vigente, así como a su jurisdicción y no a la voluntad de las personas.

Si un Estado atiende a este principio entonces las actuaciones que lleven a cabo sus poderes se encuentran bajo la sujeción de la Constitución Política de la República y bajo el imperio de la ley.

Este principio es la regla de oro del derecho público, y consiste en una condición que se necesita para la afirmación de que un Estado es un Estado de derecho, debido a que en el poder encuentra su fundamento y límite en las normas legales.

En íntima unión con este principio se encuentra la institución de la reserva legal que obliga a la regulación de la materia con normas que tengan un rango de ley, particularmente emanadas por el poder ejecutivo.

“La relación existente entre el principio de legalidad se encuentra generalmente establecida en la democracia del ordenamiento jurídico y recibe a su vez un



tratamiento dogmático bastante especial en el derecho constitucional, derecho administrativo y derecho tributario”.<sup>3</sup>

- b) Principio de igualdad: este principio ha sido definido como aquella obligación de los poderes públicos de gravar igual a los sujetos que se encuentran en igual situación y desigualmente a los que están en condiciones distintas.

Por ende, consiste en un tipo especial de igualdad frente a la ley que está preceptuada por lo general en las diferentes constituciones de varios países alrededor del mundo. El principio en mención prohíbe la discriminación, o sea, que la desigualdad del tratamiento legal es injustificada debido a no ser razonable.

- c) Principio de capacidad económica: al mismo también se le llama principio de capacidad de pago o capacidad contributiva y hace referencia a la aptitud, a la posibilidad real y a la suficiencia de un sujeto de derecho para señalar la exigencia de una obligación dineraria concreta por parte de la administración pública.
- d) Principio de progresividad: mediante el mismo se hace la determinación de que a medida que se incrementa la riqueza de cada sujeto, se eleva la contribución en proporción superior al aumento de la riqueza. Es decir, los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que no tienen los medios económicos suficientes.

---

<sup>3</sup> *Ibíd.* Pág. 86.



e) **Principio de generalidad:** es el principio que supone que todos los sujetos de derecho se encuentran sometidos al poder de tributación y no se pueden establecer de manera expresa exoneraciones individuales o de grupo a personas físicas o jurídicas que no se encuentren debidamente justificadas por el mismo ordenamiento jurídico.

El principio en mención significa que todos los ciudadanos y ciudadanas tienen que concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Por un lado, tiene relación contra los privilegios históricos que declaraban exentas a las personas y a determinadas clases; y por otra parte, se refiere a una manifestación concreta de la más amplia igualdad ante la legislación fiscal. Lo anotado es lo que hace la diferencia del principio de generalidad tributaria del de capacidad económica, aquél, responde a la pregunta a quién se grava y ésta a cómo se grava.

Con relación a la proximidad y relación con el principio de igualdad, el principio de generalidad puede ser formulado al señalarse que todos tienen obligaciones de cargas tributarias.

**1.5. División**

Dos son las ramas en las cuales se divide el derecho tributario, siendo las mismas las siguientes:



- a) **Derecho tributario sustantivo:** o material como también se le llama y es el que abarca todas aquellas normas jurídicas sustantivas relacionadas en general a la obligación tributaria. Se encarga a la vez del análisis y estudio de la forma en la cual nace la obligación de pagar tributos a través de la configuración del hecho imponible y como se extingue esa obligación, examinando a la vez sus distintos elementos como lo son el sujeto, fuente y causa, determinando simultáneamente sus garantías y privilegios.
- b) **Derecho tributario procesal:** “Se le denomina también instrumental y es el derecho que se encarga del estudio de las normas jurídicas que regulan los trámites administrativos y la resolución de los conflictos de cualquier tipo que lleguen a plantearse entre el fisco y los particulares, ya sea en cuanto a la existencia misma de la obligación tributaria, a su monto o determinación y al procedimiento a seguir para el ingreso del valor del impuesto a las arcas del Estado”.<sup>4</sup>

También, señala los pasos que realiza el fisco para la ejecución forzada del crédito para la aplicación de sanciones y a los procedimientos que el sujeto pasivo tiene que utilizar para el reclamo de la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado, asuntos que tienen que ser resueltos por los distintos órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos como los tribunales fiscales tienen que dejar siempre margen para que sea el poder judicial el que tome la última decisión sobre lo debatido.

---

<sup>4</sup> Gianni Achille, Donato. **Instituciones de derecho tributario.** Pág. 104.

## 1.6. Fuentes

Las fuentes del derecho son aquellas tomadas en consideración como generadoras de derecho y reveladoras del mismo, motivo por el cual, en sentido figurado se denominan así a las diversas formas de manifestación de la normatividad jurídica. Además, son los medios generadores de normas jurídicas, o sea, como formas de creación e imposición.

- a) Fuentes históricas: se refieren a todo cuanto permite el conocimiento de lo que es el derecho mediante el devenir histórico. Consisten en los documentos que tienen el contenido de una norma jurídica o normas de derecho vigentes en alguna etapa de la historia y cuya importancia es relevante.

Son fuentes históricas las que revelan lo que fue, ha sido y es el derecho en el transcurso del tiempo en relación a las transcripciones, inscripciones, libros, periódicos y grabados que hacen referencia al texto jurídico o al conjunto de leyes. De esa manera se encuentra el Digesto, las novelas, los proyectos de leyes tributarias, las transcripciones de las actas de sesiones del Congreso de la República de Guatemala y las normas jurídicas derogadas al ser fuentes históricas en lo referente a la legislación guatemalteca.

- b) Fuentes reales: también se les denomina materiales y son los hechos, actos o fenómenos sociales, políticos, culturales y económicos contribuyentes de la formación de la materia o sustancia del derecho, es decir, son todas aquellas



circunstancias que obligan al Estado a la emisión de normas jurídicas en una época o momento determinado de la historia como sucede con los movimientos ideológicos, la seguridad, justicia y las necesidades económicas.

Las fuentes reales son todos aquellos hechos o acontecimientos de la vida social que se producen dentro de la comunidad y que debido a su naturaleza se proyectan de manera trascendente, hasta llegar a adquirir determinada sustancia que se llega a integrar en diversos modos de convivencia social.

Las mismas son todos aquellos factores o elementos que en un momento determinado tienen influencia directa en el contenido de las normas jurídicas de derecho. De esa manera, se puede hacer el señalamiento que el gobierno guatemalteco, atendiendo a que el Impuesto del Timbre sobre Ventas no era constitutivo de un instrumento de recaudación eficaz para la reactivación de la economía del país, tomó la determinación firme de emitir la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), para que se asegurara la venta de mercancías y la prestación de servicios no personales.

Además, como consecuencia directa de la considerable evasión fiscal y del incumplimiento de las obligaciones tributarias, fue creada la imperante necesidad de la emisión de una norma jurídica que regulara el delito fiscal, institución jurídico penal que existe vigente en un gran número de países y se estima que es la forma mayormente aconsejable de atacar la actuación de los contribuyentes, debido a que

repercute de forma ostensible en la captación de los recursos por parte del Estado y la economía de la Nación.

- c) Fuentes formales: consisten en las formas obligadas y predeterminadas que de forma ineludible tienen que revestir los preceptos de conducta exterior, para imponerse socialmente debido a la potencia de coerción del derecho.

Se denominan fuentes formales a los distintos procesos de elaboración de la voluntad del Estado, contenida en las normas jurídicas; o sea, son los procesos que se continúan en los órganos encargados de la emisión de leyes, y son el Organismo Legislativo y de forma excepcional el Organismo Ejecutivo.

Debido a la naturaleza jurídica especial de la materia en estudio como lo es el derecho tributario se tiene que hacer referencia a las fuentes formales tomando en consideración la legislación, jurisprudencia, costumbre y doctrina.

- c.1.) Legislación: es la fuente formal de mayor importancia y se puede conceptualizar como el conjunto o cuerpo de normas jurídicas que integran el derecho positivo vigente en un Estado.

La legislación es la de mayor importancia en los países de derecho escrito, así como también es la fuente formal más relevante. Es el proceso mediante el cual diversos órganos estatales formulan y promulgan posteriormente determinadas reglas



jurídicas que sean de observancia general a las que se otorga el nombre específico de leyes.

También, se puede señalar que ley es la manifestación de voluntad del Estado que es emitida por los órganos, a los que de manera especial se confía constitucionalmente la labor de desarrollar la actividad legislativa. Por ende, existen distintas categorías de leyes, tomándose en primer lugar la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes constitucionales; en segundo lugar, las normas jurídicas ordinarias entre las que cabe anotar el Código Tributario, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado para Protocolos, así como también los convenios y tratados internacionales; y en tercer lugar, los reglamentos.

- Constitución Política de la República de Guatemala: es la fuente formal por excelencia del derecho, debido a que en la misma se determina claramente la estructura del Estado, su forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos, así como los derechos fundamentales de la comunidad elevados a la categoría de constitucionales para su mantenimiento permanente y lejos de la problemática política cotidiana.

Las constituciones son representativas de la fuente legal de mayor importancia y son referentes a las leyes supremas en las que se contienen los principios generales fundamentales de todo el ordenamiento legal en general, del cual, el sistema



tributario es integrante, pero también en las mismas se consagran los preceptos específicamente tributarios, las atribuciones y limitaciones que tiene el poder tributario.

El Estado tiene que hacer utilización de su poder para la imposición de prestaciones a la ciudadanía, sin que estos puedan prestar oposición alguna a sus respectivas decisiones de exigencia de otra contraprestación, y por ende, para el resguardo de los habitantes del posible exceso de exigencia estatal, se tiene que considerar la existencia de una garantía para el adecuado empleo del poder de tributación que permita la existencia de una norma jurídica constitucional determinante de ese poder, motivo por el cual, resulta que el derecho tributario surge originalmente de la ley, pero de una ley fundamental que es la Constitución Política para que establezca los fundamentos de la obligación tributaria. De esa manera, se señala como esencial el derecho tributario al indicar que el principio de legalidad es referente a que todo tributo tiene como fundamento una ley.

“En el aforismo jurídico *nullum tributum sine lege* se ha resumido el principio de legalidad, el cual, se encuentra debidamente estructurado en relación a la base de que todos los tributos tienen que encontrarse creados y organizados exclusivamente a través de la ley en sentido formal, o sea por normas jurídicas en todos sus aspectos de importancia como lo son la determinación del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica y la cuantía de la obligación”.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> Madrid. **Op. Cit.** Pág. 97.



Es fundamental hacer la indicación que la consecuencia del principio de legalidad radica en que únicamente la legislación es la que puede hacer la especificación de los elementos estructurales básicos de los tributos, lo cual, es un criterio que regula la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 al establecer que le corresponde exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala decretar los impuestos tanto ordinarios como extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.

Lo indicado, de acuerdo a las necesidades estatales y de conformidad con la justicia y equidad tributaria, así como la determinación específica de la recaudación en el hecho generador, las exenciones, la base imponible, tipo impositivo, sujeto pasivo del tributo, responsabilidad solidaria, deducciones, descuentos, reducciones, recargos, infracciones y sanciones de carácter tributario.

La Constitución Política de la República de Guatemala señala como órgano exclusivo y específico para la emisión de la ley tributaria del país al Congreso de la República de Guatemala, quien tiene a su cargo la observación que las leyes que emita sean de acuerdo a las necesidades estatales para gravar en la menor medida la economía de los contribuyentes, respetando para el efecto los principios de justicia y equidad tributaria.

- Ley ordinaria: la Constitución Política de la República de Guatemala contiene una serie de principios generales y abstractos, en relación a los cuales se tiene que



organizar el Estado, siendo en consecuencia las normas ordinarias aquellas que tienen que desarrollar de manera concreta la aplicación de la misma a la ciudadanía contribuyente.

Las leyes tienen que inspirarse en los principios de equidad y justicia tributaria, capacidad de pago de los contribuyentes, entendidos los principios como aquellos postulados con una efectiva práctica de justicia financiera.

Tomando en consideración ese punto de vista, las normas ordinarias en la medida en que se adapten a esos principios son constitutivas de la base y sustento del sistema tributario del país.

La legislación en sentido formal, consiste en la manifestación de voluntad estatal, que es emitida por los órganos a los que constitucionalmente se les confía la labor legislativa que en es el Organismo Legislativo; y en materia de derecho tributario, en virtud del principio de legalidad que es sin lugar a dudas la fuente de mayor relevancia. La ley consiste en la norma emitida por el Congreso de la República de forma ordinaria de acuerdo a las formalidades establecidas en la misma y tiene que ser de observancia general, abstracta y obligatoria, así como garantizada con una sanción que sea efectiva y adecuada.

Por ley ordinaria se entiende el acto que es producido por el Organismo Legislativo o Congreso de la República de Guatemala cumpliéndose todos los requisitos



necesarios para que el acto legislativo se encargue de acatar el mandato constitucional, y cuya inconstitucionalidad está sujeta a control en el mismo texto constitucional.

- Decreto Ley: “Son aquellos que rigen y a su vez son fuente del derecho tributario, en condiciones anormales, o sea, cuando existe crisis o afectación del ordenamiento normativo del país”.<sup>6</sup>

Los Decretos Ley aparecen en dos situaciones:

- 1) Como distintivos de gobiernos de facto o regímenes de facto aparecidos después de un golpe de Estado, cuando se violenta o se rompe la vigencia del texto constitucional y cuando la función legislativa no es ejercitada por un Congreso u Organismo Legislativo, sino a través de un jefe de Estado o junta de gobierno, de acuerdo sea unipersonal o colegiado el órgano que detecta o concreta los diversos poderes públicos.

Los mismos versan en relación a materias propias que les son correspondientes las leyes ordinarias, entre las cuales, están las normas tributarias y se dictan por gobiernos de facto y sin autorización del poder legislativo por encontrarse este disuelto, reuniéndose en un mismo poder el poder ejecutivo y el poder legislativo. Además, mientras impere el gobierno de facto, tienen completa vigencia y

---

<sup>6</sup> Dardón Gálvez, Luis Humberto. **Garantías constitucionales del derecho tributario.** Pág. 22.



obligatoriedad, inclusive se puede hacer la aseveración que la conservan inclusive después que ha finalizado el gobierno, para los efectos de aplicación a los hechos que hayan ocurrido durante ese gobierno.

- 2) En casos de calamidad pública o emergencia, en los cuales el Organismo Ejecutivo tiene que emitir las normas pertinentes, de manera rápida y sin esperar la actuación del Organismo Legislativo.

La propia denominación de esta figura ha puesto de manifiesto las circunstancias tanto críticas como históricas que lo producen debido a que el término Decreto-Ley es una conjunción de dos palabras que expresan conceptualizaciones a veces iguales y en otras oportunidades diferentes.

Son una categoría especial de normas jurídicas que responden a una necesidad de urgencia y que suplen cualquier inactividad obligada del órgano legislativo. Los gobiernos de facto únicamente tienen la capacidad de cumplir con la función administrativa y no para sustituir el sistema de elaboración de las normas ordinarias, a menos que estén frente a una necesidad de hecho de carácter vital para la vida estatal y de notoria necesidad.

- **Tratados y convenios internacionales:** el tratado internacional es el testimonio escrito de los acuerdos entre dos o más personas jurídicas internacionales con la finalidad



de crear, confirmar, modificar o extinguir derechos, deberes, relaciones, instituciones, órganos, organismos o reglas de índole internacional.

Por su parte, los convenios internacionales son convenios que han sido suscritos por los representantes de dos o más Estados en relación a una determinada materia. En Guatemala, el convenio internacional de mayor importancia sin lugar a dudas ha sido el Código Aduanero Uniforme Centroamericano (CAUCA), y su reglamento (RECAUCA), que consiste en un convenio centroamericano de integración económica que contiene las normas jurídicas reguladoras del procedimiento administrativo aduanero en el ámbito centroamericano.

- Reglamentos: son un conjunto de normas jurídicas de carácter impersonal y abstracto que se expiden por el Organismo Ejecutivo, en uso de una facultad auténtica y que tiene por finalidad la facilitación de la observancia de las normas jurídicas expedidas por el Organismo Legislativo.

La correspondiente atribución de la facultad reglamentaria del Organismo Ejecutivo encuentra su justificación desde el punto de vista práctico debido a la necesidad de agilizar la labor del Organismo Legislativo, relevándolo de la necesidad de desarrollar y completar detalladamente las leyes para facilitar su mejor ejecución, tomando en consideración que el Organismo Ejecutivo se encuentra en mejores condiciones de hacer ese desarrollo, debido a que está en contacto directo con el medio, existiendo mayores facilidades para la modificación de los mismos y



adaptarlos a las circunstancias cambiantes en las que tienen que aplicarse, lo cual es una adaptación que no podría existir si estuviera bajo la dependencia del poder legislativo ya que éste tiene procedimientos mayormente complicados.

Dos son los principios jurídicos de utilidad para la indicación de los casos en que no tiene que hacer su intervención la facultad reglamentaria, lográndose por medio de los mismos hacer una diferenciación entre el contenido de sus disposiciones y el de las normas emanadas del Organismo Legislativo. El primero, es el de primacía de la ley que consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal, o sea, aquellas que son emitidas por el Organismo Legislativo no pueden modificarse por un reglamento; y el segundo, es el llamado reserva de ley consistente en que de acuerdo a la Constitución Política existen materias que únicamente pueden ser reguladas por la legislación en sentido formal.

La facultad reglamentaria se encuentra a cargo de manera exclusiva del poder ejecutivo y se aplica por la necesidad de que se facilite la aplicación y comprensión de la ley, mediante explicaciones del contenido de las obligaciones que se prescriben.

“Con la aplicación del principio de legalidad se puede hacer la afirmación que únicamente a través de la ley existe la posibilidad del establecimiento de las obligaciones tributarias, y el reglamento únicamente es facilitador de su aplicación, sin que exista posibilidad alguna de ampliaciones o restricciones de los efectos



jurídicos, debido a que únicamente la ley puede ser la que establezca el objeto, los sujetos, el fundamento, las cuotas y las excepciones”.<sup>7</sup>

Son las disposiciones que emanan del poder ejecutivo y que se encargan de la regulación de las leyes, en el ejercicio de las facultades auténticas y de organización y funcionamiento de la administración en general.

En relación al derecho tributario, con algunas reservas se argumenta que para la consideración de un cuerpo normativo como ley se tiene que hacer desde el punto de vista formal y material, y los reglamentos desde el punto de vista formal tienen que ser emitidos a través del Organismo Ejecutivo y no por los organismos específicamente establecidos para la emisión de leyes como sucede con el Organismo Legislativo. El reglamento no puede crear tributos debido a que su función radica en el desarrollo de las leyes y en consecuencia, sus normas tienen que encontrarse ajustadas a la ley.

c.2.) Costumbre: se conceptualiza como la observancia constante y uniforme de una regla de conducta que tiene que ser llevada a cabo a través de los integrantes de una comunidad social, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica.

Es la observancia constante de reglas de conducta de carácter obligatorio, elaboradas por una comunidad social para la resolución de situaciones legales.

---

<sup>7</sup> Eseverri Martínez, José Ernesto. **Sistema tributario**. Pág. 112.



Puede ser de tres categorías: la que es adversa o deroga la ley; la que interpreta complementa la ley; y la que crea derecho estableciendo de una forma específica el lugar en donde el legislador no ha establecido ninguna clase de costumbre de conformidad con la ley.

Además, como consecuencia directa del principio de legalidad se tiene que establecer que todo tributo tiene que encontrarse fundamentado en la legislación respectiva, llegándose a concluir que la costumbre no puede ser fuente de derecho, pero sí constituye un instrumento de importancia para la interpretación de la normatividad fiscal del país, debido a que con la misma se reiteran los diversos criterios que señalan los funcionarios y particulares en relación al sentido lógico y legal.

c.3.) **Jurisprudencia:** es el conjunto de principios y doctrinas que se encuentran contenidos en las decisiones que adoptan los tribunales de justicia. Son las resoluciones de los tribunales que, por mandato legal son de observancia obligatoria.

La jurisprudencia no es fuente directa del derecho, debido a que su función se encuentra de forma sustancial en la interpretación judicial que se realiza de las normas jurídicas ya existentes, y con su creación no se integra una norma, debido a que su contenido no puede encontrarse más allá de los que la legislación se encarga de regular.



En Guatemala existen los tribunales de lo económico coactivo y los tribunales de lo contencioso administrativo, que son los que tienen a su cargo dilucidar los conflictos que se presentan entre el contribuyente y el Estado, pero únicamente la ley puede crear los tributos, lo cual, lleva a indicar que los fallos de los tribunales no se pueden considerar como fuente de derecho tributario, pero sí se tiene que hacer el reconocimiento de que los mismos consisten en un valioso aporte al derecho tributario, debido a que en un momento determinado pueden ser de utilidad para la orientación de la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o en los estudios de la doctrina que se lleven a cabo, debido a que sirven para precisar detalladamente el contenido y alcance que tienen las normas jurídicas, y no obstante que a través de su formación no se pueden crear nuevas disposiciones legales, debido a que su aplicación es constitutiva de un correcto medio para la solución de las controversias que sean planteadas, orientando su aplicación a la ley, siendo la jurisprudencia un instrumento efectivo de precisión del derecho.

- c.4.) **Doctrina:** se refiere al conjunto de los estudios y opiniones de los distintos autores del derecho que realizan o emiten sus obras. Son los estudios de carácter científico que los juristas llevan a cabo acerca del derecho, ya sea con la finalidad teórica de sistematizar sus preceptos, o con el objetivo de interpretar sus normas jurídicas y señalar las normas de su aplicación.

La misma es constitutiva de un elemento de utilidad y necesario para la fijación de la interpretación de las normas jurídicas, en una manera racional y bien ordenada,



buscando el mantenimiento de la unidad del sistema después de la resolución de las cuestiones que se presentan con dificultad dentro de la legislación positiva.

Para la comprensión de la importancia de la doctrina científica es suficiente hacer mención de los distintos eventos científicos llevados a cabo por los especialistas del derecho tributario en el país, así como los trabajos escritos que se han publicado por los variados medios de comunicación en cuanto a los proyectos de la ley tributaria elaborados por el gobierno y los estudios que de alguna manera han sido contribuyentes en replantear y modificar las leyes tributarias aún después del comienzo de su vigencia. Por ende, la doctrina no es fuente del derecho, pero sí se le reconoce una importancia bastante especial debido a la innegable aportación que la misma realiza del derecho tributario.

### **1.7. Incidencia legal de las fuentes del derecho tributario**

Las fuentes del derecho han tenido incidencia notable en el derecho tributario. Las fuentes reales son del conocimiento de toda la población, así como también los hechos y fenómenos económicos, sociales y políticos que han intervenido en la creación del Impuesto sobre la Renta y en la creación del Impuesto sobre el Valor Agregado (IVA).

En cuanto a las fuentes formales, puede indicarse que la promulgación de las normas tributarias en un gobierno de derecho y en uno de facto, tiene ventajas pero también sus desventajas.



En un gobierno de derecho tiene como ventaja y facilidad que contempla normas de Constitución Política de la República y que solamente el Organismo Legislativo previo la tramitación legal puede encargarse de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, siendo el ciudadano contribuyente quien tiene un mayor número de garantías, debido a que los diputados son los representantes del pueblo, y consecuentemente, también es una desventaja, debido a que para derogar o modificar un precepto legal tributario, su trámite es más lento; y en un gobierno de facto la desventaja radica en que el gobernante de turno puede decretar impuestos de manera inmediata sin que exista ningún organismo que pueda oponérsele; y por el contrario, cuenta con la ventaja de que en cada caso de tener que derogar una ley o modificarla lo hace de manera más rápida y sin mayores formalismos.

En cuanto a las otras fuentes que son contempladas por el derecho, como la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina no son tomadas en cuenta como fuentes tributarias en el aspecto material debido a que únicamente la ley puede crear los tributos, motivo por el cual, no tienen ninguna incidencia en el derecho tributario.

Pero, en el aspecto procesal si tienen incidencia esas fuentes, debido a que de forma indudable sí aportan valiosos materiales a los organismos administrativos y judiciales para la búsqueda de soluciones a los conflictos que surgen entre el Estado y los contribuyentes.





## CAPÍTULO II

### 2. Obligaciones tributarias

“La obligación consiste en el vínculo legal que constituye a los contribuyentes en la necesidad de dar o hacer, tolerar o permitir. En materia fiscal la obligación es constitutiva de un vínculo de carácter económico, entre las personas físicas o morales y el Estado, pudiendo ser las mismas materiales o formales”.<sup>8</sup>

El fenómeno relativo a la tributación puede contar con una finalidad diferente de la recaudatoria, debido a que establece la presentación de declaraciones informativas, o inclusive la misma declaración de impuestos, pero la misma, es una obligación que cuenta con carácter formal.

#### 2.1. Las obligaciones

“La obligación es sustantiva y tiene carácter *ex lege*, o sea, que para su surgimiento tiene que ser necesario que se encuentre contenida la disposición en una norma con rango de ley, lo cual, quiere decir que tiene que ser producto del proceso legislativo. Pero, cuando se hace referencia a las obligaciones de carácter formal, las mismas, pueden derivar de un acto administrativo, como la revisión de la expedición de comprobantes fiscales, pudiendo identificarse que la obligación surge a partir de los convenios de colaboración

---

<sup>8</sup> Moreno Arellano, Marta Graciela. **Apuntes de derecho fiscal**. Pág. 110.



administrativa debido a la voluntad de los diferentes niveles de gobierno en donde se generan obligaciones para los contribuyentes. Además, la reserva de ley comporta una reserva de competencia, motivo por el cual, únicamente el poder legislativo es quien puede encargarse de la regulación de la materia tributaria, particularmente en lo que es relativo a las cargas para los contribuyentes”.<sup>9</sup>

De esa manera, es de importancia hacer la distinción de la causa de la obligación tributaria, así como de las fuentes de las obligaciones. Las contribuciones se causan de acuerdo a las situaciones jurídicas de hecho que se encuentren previstas legalmente en las normas fiscales durante el tiempo que ocurran.

Por ende, la obligación tiene que ser identificada destacando para ello al sujeto y objeto de la misma. En materia tributaria esa obligación se presenta y surge de la ley, por lo que al hacer referencia a los elementos esenciales de la contribución su aplicación tiene carácter estricto.

En dicho contexto, el sujeto pasivo es quien se encuentra obligado, debido a sus actuaciones que encuadran en el supuesto normativo, siendo la acción que lleva a cabo el sujeto la que recibe el nombre de hecho generador. Con ello, cabe indicar que se permite la total configuración de su condición de sujeto pasivo frente al Estado como ente soberano, quien asume el carácter de sujeto activo, y consecuentemente de acreedor en la relación jurídica.

---

<sup>9</sup> García Belsunce, Horacio Antonio. **Derecho fiscal**. Pág. 34.



## 2.2. Importancia de las obligaciones tributarias

Es fundamental indicar que la obligación de contribuir al gasto público encuentra sustento en una norma constitucional, de donde se indica que contribuir no únicamente es pagar, debido a que existen otras formas de colaboración con el Estado; y por ende, cuando con sus actuaciones el sujeto actualiza el supuesto normativo que contiene el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual se vincula el nacimiento de la relación jurídica tributaria, se tiene que hacer presente el objeto de la contribución.

De esa manera, el contenido de la norma jurídica puede ser estudiado desde distintos ámbitos, dependiendo de dónde aparece y cuál es la fuente que le dio origen a la causa que lo establece, restringe o permite, lo cual, únicamente puede ser identificable cuando se vincula el sujeto pasivo denominado contribuyente al supuesto normativo, debido a que independientemente de los vínculos que puedan llegar a establecerse con terceros y con el mismo sujeto activo lo que se evidencia claramente es que de actualizar el hecho imponible, surge un derecho y posteriormente una obligación, que respectivamente exige el sujeto activo al sujeto pasivo.

Por ende, la relación que se dispone en el supuesto normativo es la *ratio* del tributo, dando con ello surgimiento a la obligación tributaria material o formal. También, dentro del hecho imponible se pueden contener vínculos con terceros, como son los responsables solidarios, subsidiarios o substitutos, motivo por el cual, el hecho imponible además puede establecer vínculos estrechos con el contribuyente obligado principal y con terceros.



### **2.3. Conceptualización de obligación tributaria**

El Artículo 14 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Concepto de obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto de hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

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

Los convenios que tengan relación en materia tributaria y que hayan sido celebrados entre particulares no son oponibles ni tienen eficacia para la alteración de la calidad del sujeto pasivo, a excepción de los casos en que la legislación expresamente los autorice o les reconozca efectos y perjuicios de la validez que puedan tener las partes. Además, los tributos, no importando su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas de forma tributaria, gozan del derecho general sobre todos los bienes del deudor y tendrán, aun en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos.

### **2.4. La obligación tributaria y su determinación jurídica**

La obligación tributaria se caracteriza debido a su contenido patrimonial, y es de la misma de la que constituye su objeto, así como la función típica que cumple que es referente a



hacer llegar al acreedor los ingresos que le son necesarios para su adecuado funcionamiento.

Es de importancia señalar que pueden existir relaciones jurídicas y patrimoniales que en esencia no buscan recursos económicos sino sancionar como son las multas, inclusive existen las obligaciones de carácter formal que no entrañan un asunto económico pero que se necesita cumplirlas. Por ende, hacer mención de la relación tributaria en sentido estricto conlleva un amplio contenido económico, y un sentido amplio que contempla los deberes formales en donde no necesariamente se tiene que configurar un crédito y una deuda tributaria.

De esa manera, la obligación tributaria surge con carácter obligatorio pero nunca voluntario y siempre se desprende del texto de la ley, lo cual, permite la identificación de que las obligaciones económicas en materia tributaria se tienen que adaptar siempre al principio de legalidad.

De manera que una vez sea coincidente el actuar del sujeto con lo dispuesto por lo estipulado legalmente, el efecto jurídico es la relación jurídico tributaria, y de la misma, el nacimiento de la obligación, pero es fundamental que la misma se determine y liquide, a través de actos que se presentan conjuntamente pero que tienen características propias para la determinación del razonamiento lógico y jurídico, es decir, la valoración y vinculación de las actuaciones del gobernado o contribuyente, con lo dispuesto por el texto legal de forma estricta.



De esa manera, la autoridad expresa sus motivaciones para que nazca a la vida jurídica la obligación, pero su consentimiento no es suficiente, debido a que es necesaria la cuantificación de la misma, y es en ese momento en el que se constituye la liquidación, comprendida como la expresión numérica de la obligación.

“Las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades dispositivas pueden encargarse de la comprobación de que los contribuyentes son los responsables solidarios o terceros y que han cumplido a cabalidad las disposiciones fiscales, y en su caso, la determinación de las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, inclusive tienen que determinar la comisión de delitos fiscales y proporcionar la información necesaria a otras autoridades de la misma categoría”.<sup>10</sup>

Pero, a los contribuyentes les corresponde la determinación de las contribuciones, salvo disposición expresa en contrario. Cuando las autoridades fiscales deciden llevar a cabo la determinación, los contribuyentes se encuentran obligados a proporcionarle la información que se necesita.

El sistema actual contempla la autodeterminación, lo que implica, que cada sujeto tiene que encuadrarse en el supuesto normativo de cumplir debido a que ha nacido la obligación, motivo por el cual, el sujeto pasivo tiene que dar cumplimiento a la misma. Pero, esto no siempre ocurre, debido a que en algunos casos no se realiza por negligencia o por desconocimiento o por simple deseo de no cumplir.

---

<sup>10</sup> Chávez Castillo, Raúl Enrique. **Normas financieras y tributarias**. Pág. 19.



La autoridad en el ejercicio de sus facultades puede encargarse de verificar si el obligado cumple o no, pudiendo determinar los créditos fiscales respectivos, lo cual, quiere decir que si bien es cierto la obligación tributaria ya nació, la misma puede hacerse exigible solamente cuando se encuentra expresada en una cantidad líquida, además de haber sido notificada de manera formal al contribuyente, esto es, de manera personal, de lo contrario el acto se encontrará viciado.

Únicamente en ese momento se está ante la presencia de la notificación del crédito fiscal, el cual, se tiene que anotar al indicar que no es exigible por la autoridad, debido a que es necesario que se asegure el derecho de audiencia del contribuyente, por ende, se tiene que esperar a que se haga efectivo el pago del crédito fiscal, o bien se impugne. Además, el derecho del acreedor es el que permite exigir el pago de lo que se tiene derecho a recibir, y si existe necesidad se tendrán que emplear mecanismos de coerción como el procedimiento administrativo de ejecución.

## **2.5. Características de la obligación tributaria**

La legislación establece las circunstancias que llevan a la generación de una obligación, mientras que el texto normativo que está contenido en la ley actualiza la relación jurídica tributaria, dando con ello origen al nacimiento de la obligación referente.

El primer elemento que se configura en la obligación tributaria es que la misma tiene que encontrarse en una ley, consecuentemente, no puede atribuírsele a las partes ningún otro



factor, debido a que la potestad reside de manera exclusiva en la función legislativa existente.

El segundo elemento radica en que al actualizarse el supuesto de la norma jurídica, son identificables el sujeto activo que puede ser el Estado, municipio o federación; y el sujeto pasivo, que es el contribuyente o persona física obligada a la contribución del gasto público de acuerdo a las leyes fiscales correspondientes, sin perjuicio de lo que dispongan los tratados internacionales de los que Guatemala sea parte.

El tercer elemento consiste en la base, siendo necesaria la identificación del sujeto, al tener que reconocer lo que será el objeto del gravamen tomando en consideración la manifestación de la riqueza del contribuyente y, después, en la misma ley se tiene que contemplar la base, o sea, lo que se traduce en una unidad de medida y que será lo que permita transformar esos hechos en expresiones numéricas a las que se tiene que aplicar la tasa, cuota o tarifa. Aunado a ello, la obligación también puede permitir la identificación en el tiempo y el lugar en el cual se genera, es decir, permite el reconocimiento de cuándo y dónde.

La obligación tributaria se caracteriza por los siguientes elementos:

- a) Se encuentra contenida en la ley.
- b) Se establece entre los sujetos activo y pasivo.



- c) Se describe el objeto de la obligación.
- d) Se expresa la base, tasa y tarifa.
- e) Se prescribe el momento y lugar del devengo del tributo.

## **2.6. Cumplimiento de las obligaciones tributarias**

“El vencimiento de la fecha para hacer efectivo el pago del crédito fiscal puede ser aplazado o anticiparse. En materia tributaria, el titular del crédito es el Estado en su carácter de acreedor y sujeto pasivo. Pero, la obligación no únicamente puede ser de carácter económico como sucede con las obligaciones materiales, debido a que también se prevén las obligaciones formales”.<sup>11</sup>

En relación a ello se puede señalar que tanto las obligaciones materiales y formales pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, pero como cualquier devenir evolutivo, una vez que se presenta la obligación, la misma tiene que ser cumplida, si en efecto ha nacido de la configuración de la relación jurídico tributaria, por lo que el sujeto pasivo contribuyente tiene que darle cumplimiento, ya sea haciendo efectivo el pago para extinguir la obligación material o verificando lo prescrito por la norma; por ende, de ella se indica quién tiene que pagar, quién debe cobrar y la prestación, la cual es indivisible, teniéndose que cubrir de forma íntegra y en la forma en que se estipule.

---

<sup>11</sup> Calvo Ortega, Rafael. **Derecho tributario**. Pág. 21.



De esa manera se tienen que identificar tres elementos que son: el subjetivo, el objetivo y el formal. Inclusive se puede agregar un elemento temporal al momento en que tenga que llevarse a cabo el pago, desde el momento que ya encontrándose liquidada la deuda se le haya notificado al obligado o bien en la fecha que expresamente indique la ley, pero en algunos tributos como el impuesto al valor agregado (IVA) se comprende que en términos reales quien tiene responsabilidad en relación al tributo es el consumidor, debido a que es quien encuadra en la relación tributaria, y con ello, se grava al enajenante y no a la persona física o moral que consuma o gaste.

En los impuestos indirectos, al que otorga el uso o goce temporal del bien, a quien presta servicios independientes, a quien importa o a quien enajena, se le considera como sujeto obligado, al encuadrar su actuación en el hecho imponible y, por ende, es el contribuyente quien en su carácter de sujeto pasivo quien tiene que cumplir con la obligación, pero es la misma ley la que le permite la repercusión de la carga al consumidor final, quien se configura como sujeto pasivo material, al ser quien eroga dicha cantidad.

La explicación se encuentra entonces en que es la misma legislación la que permite y ordena que ese sujeto pasivo repercuta en el tributo, debido a que esos impuestos gravan la manifestación de capacidad económica a partir del consumo.

Por ello, se tiene que hacer la distinción de un sujeto pasivo al formal y al material, en donde el primero es el sujeto obligado; y el segundo, tiene carácter de repercusión, pero, en la actualidad la distinción indicada ya no se contempla en la legislación.



“La contribución se origina cuando se actualiza la situación jurídica que se encuentra prevista en la legislación y se paga en la fecha o dentro del plazo estipulado en la disposición de la materia, y a falta de señalamiento expreso, el pago tiene que llevarse a cabo a través de la declaración que tiene que ser presentada por períodos y por retención, motivo por el cual el contribuyente o retenedor tienen que darlo a conocer posteriormente a la terminación del período de la recaudación o de la retención, de conformidad con el supuesto en concreto”.<sup>12</sup>

En relación a ello, tiene que indicarse que los contribuyentes pueden presentar declaraciones provisionales o definitivas de impuestos. En relación al retenedor, el mismo, se encuentra obligado a llevar a cabo la retención, y en el caso de que sea omiso, tiene que asumir la obligación de todas formas al constituirse en responsable solidario.

Pero, no se tiene que dejar por un lado el cumplimiento de la obligación que se llevará a cabo en los términos de las disposiciones que sean aplicables. Además, el cumplimiento de las obligaciones tanto formales como materiales se encuentran contenidas legalmente, pero, por disposición expresa puede modificarse a la anticipación, la prórroga, suspensión o moratoria.

- a) **Anticipación:** el cumplimiento de una obligación tiene que llevarse a cabo cuando la legislación lo indica y puede ser exigible por la autoridad únicamente habiendo transcurrido el plazo establecido, motivo por el cual, cuando son obligaciones de

---

<sup>12</sup> Eseverri. **Op. Cit.** Pág. 123.



pago, ya sea como resultado de una autodeterminación, de una determinación o de deudas de vencimiento periódico, solamente se puede exigir cuando vence el plazo, por lo que el deudor puede, en cualquier momento de ese tiempo darles cumplimiento; pero así como el acreedor no puede exigir antes el cumplimiento de la obligación, tampoco el contribuyente sujeto pasivo puede anticiparse al cumplimiento de la obligación, a excepción que la ley lo permita.

- b) **Prórroga:** es la que implica aplazar la fecha que se encuentra prevista para el cumplimiento de la obligación y por lo general es extendido el plazo estipulado legalmente, solicitándola antes de su vencimiento. La autoridad administrativa por lo general decide ampliar la fecha para el cumplimiento de una obligación para todos aquellos que se encuentren en el supuesto referido.

Por su parte, las prórrogas particulares se caracterizan debido a que son solicitadas por el contribuyente sobre una situación en particular, motivo por el cual, la modificación de la época de pago no es operante de oficio, por ende, tiene que ser el interesado quien se encargue de hacer la solicitud para la ampliación de la fecha de cumplimiento de la obligación de presentación de la información que la autoridad haya solicitado en ejercicio de sus facultades.

De esa manera, la concesión de aplazamiento puede ser producto de un beneficio que la misma legislación le otorga al contribuyente, y por ello, si se cumplen todos los requisitos que le hagan encuadrar en el supuesto, la autoridad tiene que otorgarle

la ampliación, sin embargo, puede constituirse el beneficio en un acto que la autoridad puede o no conceder, pero en todos los casos la misma tiene que fundamentarse y motivarse en la resolución, debido a que discrecionalidad no es lo mismo que arbitrariedad.

- c) **Suspensión:** es la que implica que provisionalmente se difiere de su cumplimiento, motivo por el cual se caracteriza en su temporalidad y tiene que ser previamente autorizada. La misma, libera al contribuyente de la obligación de presentar declaraciones periódicas, pero no de la presentación de cualquier otro aviso. Por ende, únicamente se suspende la cuenta del tiempo para el pago, para así exigir la obligación tributaria y, por ende, la ejecución recaudatoria.

“En dicho contexto, es bastante común que se confunda suspender con interrumpir. Esto último implica reiniciar, a partir de cero, y la suspensión detiene el conteo del tiempo de forma momentánea. Por ende, la suspensión del proceso hace efectivo el crédito fiscal y no suspende la exigibilidad del crédito fiscal, con lo cual se detiene el proceso de ejecución”.<sup>13</sup>

Por ende, la suspensión no extingue las facultades, solamente detiene el conteo del tiempo para su configuración con la caducidad. Inclusive, la figura de la prescripción cuando el crédito fiscal se extingue sujeta a interrupción el cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, lo cual, implica el conteo desde cero como norma

---

<sup>13</sup> Jarach, Dino. **Sistema de tributación**. Pág. 29.



general; pero, la misma queda suspendida cuando el procedimiento administrativo de ejecución también queda en suspenso, es decir, no se ejecutan los actos administrativos inherentes cuando se garantiza el interés fiscal, y por ende, no se ejecutará el acto determinante del crédito fiscal.

De esa manera, la suspensión es distinta a la interrupción y tiene como objetivo la detención del conteo del tiempo para retomar el mismo a partir del momento en que se detuvo, a diferencia de la interrupción que implica generalmente reiniciar el conteo desde cero. Por ende, la exigibilidad del crédito fiscal se puede suspender por disposición expresa de la ley y a solicitud del contribuyente, pero no se comprenderá como la extinción del derecho de la autoridad, que se puede presentar, pero configurándose como la caducidad, la prescripción o la condonación, siempre que se cumplan los supuestos de ley.

- d) **Moratoria:** “Es la que se actualiza cuando en la relación jurídica tributaria el deudor no da cumplimiento en tiempo y forma a la obligación que haya sido contraída, y ante dicha situación se solicita al sujeto activo, para que le conceda un tiempo determinado para que no sea apremiado por el atraso existente”.<sup>14</sup>

Por lo general, las causas de incumplimiento se presentan en una determinada región, pero por ser involuntarias se otorga la concesión de un tiempo de gracia para

---

<sup>14</sup> **Ibíd.** Pág. 61.



que puedan suspenderse, se amplíen o inclusive se concedan plazos para el cumplimiento de la obligación.

De esa manera, la moratoria es una institución que tiene incidencia directa en el tiempo del cumplimiento de la obligación, por ende, se puede suspender, ampliar o conceder plazos para el debido cumplimiento de la obligación. Lo que le caracteriza es que de ninguna forma puede perpetuarse o generalizarse, y menos prorrogarse.





## CAPÍTULO III

### 3. La tributación

#### 3.1. Acción de tributación

Se refiere a la entrega al vasallo del reconocimiento del señorío, pagando una cantidad determinada para la contribución precisa del sostenimiento de las cargas públicas y otros gastos.

#### 3.2. Origen de los tributos

“Los Reyes con la finalidad de aumentar su patrimonio y el de sus súbditos se mantenían frecuentemente en guerras con sus vecinos, debido a que el resultado de la victoria consistía en la obtención de tesoros del derrotado y la adquisición de nuevas tierras y súbditos. Esa situación de frecuentes guerras era la que propiciaban los nobles del reino, debido a que de conformidad con el botín alcanzado así era la riqueza y el bienestar del cual gozarían dichos personajes”.<sup>15</sup>

Pero, en algunas ocasiones las guerras se alargaban demasiado y las finanzas del Rey se veían disminuidas a veces inclusive al borde de la bancarrota total, situación que hizo que el Rey se viera en la urgente necesidad de solicitar a los nobles su colaboración.

---

<sup>15</sup> Pierre Tapia, Oscar Rolando. **Fundamentos de derecho tributario**. Pág. 55.



Las prestaciones solicitadas a los principales del reino fueron en aumento con las necesidades de las guerras a un ritmo bien vertiginoso que obligaba a los reyes a tener que dirigirse no únicamente a los nobles, sino de manera directa hacia sus súbditos en demanda de nuevos recursos.

Las ayudas consentidas del vasallo al señor, y en general los tributos que el Rey fue solicitando durante la baja Edad Media, no por consideraciones de interés público, fueron por intereses recíprocos. Pero, siempre como consecuencia de las guerras, el Rey imponía su poder a los nobles y súbditos, quien a su vez creaba impuestos que tenían que ser pagados por todos de manera obligatoria.

Esa ampliación de la base contribuyente obligó a dar entrada a sus representantes en el primitivo Consejo del Rey, después denominado Corte o Estado General. De esa manera, desde el nacimiento de las Cortes, la representación de la sociedad estamental tuvo participación directa en la aprobación de impuestos con determinada preponderancia del Estado, sobre todo a partir de la segunda mitad del Siglo XIII. Pero, ese triunfo de la idea de limitación del poder real, no significa la afirmación de la existencia de lo que posteriormente constituiría el contenido del principio de legalidad tributaria.

El consentimiento del impuesto se presenta como un derecho de los súbditos que es opuesto a la facultad que tienen los monarcas de acudir de manera constante a ellos en demanda de recursos, pero desde el punto de vista del súbdito es esencialmente un derecho de defensa, una garantía y una seguridad frente a la arbitrariedad.



“Las funciones de las Cortes, de los Comunes y de los Estados Generales originalmente eran limitadas al consentimiento del impuesto y se fueron abriendo paso y ampliándose a lo largo de casi cuatro siglos de incesantes luchas con la monarquía, para después desembocar ya en el Siglo XVII, en su total desaparición bajo el absolutismo que domina el continente europeo, o en su definitiva consolidación bajo el reinado de Guillermo III en Inglaterra”.<sup>16</sup>

El origen de los tributos consistió en la ambición de los reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas, que para la obtención de dicho objetivo era necesario mantener grandes ejércitos, los cuales, para su mantenimiento necesitaban de la utilización de grandes cantidades de bienes.

Esos bienes al no poder ser suministrados por el mismo Rey hicieron que fuera necesaria la petición de colaboración de la nobleza, y al ya no alcanzar dicha colaboración se fueron imponiendo mediante una contribución obligatoria para el súbdito, la cual, después de llegó a hacer extensiva para los derrotados en la guerra.

### **3.3. Importancia de los tributos**

La economía tiene carácter competitivo y se presenta a primera vista como capaz de funcionar de una manera bien satisfactoria sin que exista intervención del Estado, y por ende, sin tributación.

---

<sup>16</sup> *Ibíd.* Pág. 60.



En la actualidad existe un sistema de economía que regula la producción de los bienes que se necesitan, y por ello no puede justificarse la intervención del Estado al sostener que ese sistema es verosímil, como una aproximación a lo que sucedería si se suprimiera la actuación estatal.

El Estado proporciona bienes materiales, así como también bienes meritorios y algunos de los mismos cuentan con una serie de elementos que no les permiten ser aptos para su previsión a través del mercado. También, debido a que el Estado gasta fondos para el mantenimiento de las personas de escasos recursos económicos; y porque el Estado actúa para la corrección de determinados fallos del mercado en orden a su correcto funcionamiento como mecanismo de planificación.

O sea, que no obstante la propugnación por la no intervención estatal, después justifica su intervención o existencia al reconocer que determinados bienes o servicios únicamente pueden ser suministrados estatalmente, entre los que pueden anotarse la administración de justicia y del orden público, el alumbrado, vivienda, defensa de la Nación, limpieza de las calles y educación. Por otro lado, se tiene el criterio apuntado por la mayoría de autores que indica que son adversos al criterio antes indicado, exponiendo que desde hace tiempo el ser humano ha vivido en sociedad y esa vida colectiva genera necesidades diferentes de las que realmente tiene el individuo en su consideración aislada.

Cuando el ser humano resuelve que tiene que integrarse en una colectividad, esa reunión de distintas individualidades supone distintos ideales comunes que primariamente tienen



relación con defenderse recíprocamente, creando normas de convivencia que se encarguen de la regulación de una interdependencia armónica y de velar por su cumplimiento, así como también buscar una interdependencia encargada de velar por su efectividad, buscando el medio de resolución de conflictos y sancionando las infracciones con el mayor grado de justicia posible. Esos ideales cuya concreción es necesaria para que exista cohesión entre los seres solidarios permiten la satisfacción de las necesidades públicas.

Como las necesidades indicadas son de imposible satisfacción a través de esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano al encontrarse asociado es tendiente a la búsqueda de alguien que le ayude a la realización de su cometido. Desde los inicios de la vida comunitaria se nota claramente la predisposición a subordinarse a un jefe o bien a un grupo dominante con el poder de mando suficiente, como para poder darle solución a los problemas comunes de los grupos debidamente integrados. Con la evolución de las agrupaciones crecieron y se perfeccionaron convirtiéndose en Estados a través de la conjunción de la población, el territorio y el gobierno.

Es de esa manera como el Estado se ve obligado a proporcionar una serie de servicios públicos para la satisfacción de las necesidades de orden general como la defensa del territorio, la administración de justicia, educación y salud pública. Para la satisfacción de las necesidades básicas a través de la prestación de los respectivos servicios, es necesario llevar a cabo erogaciones que suponen los previos ingresos. Cuando el Estado necesita gastar, es notorio que tiene que contar con los medios pecuniarios suficientes para poder



afrontar erogaciones, o sea, debe tener los ingresos suficientes, por lo cual, necesita crear impuestos.

### **3.4. Objetivo de la tributación**

El Estado como ente destinado a la atención permanente y constante de los intereses generales de la colectividad, necesita de la obtención de recursos para el cumplimiento de su finalidad esencial de satisfacción de las necesidades públicas, entre las que cabe anotar la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación y salud pública. O sea, que su objetivo es la obtención de recursos suficientes para el cumplimiento de sus finalidades sociales.

### **3.5. Teoría jurídico tributaria**

“Los juristas alemanes e italianos son los realizadores de la teoría jurídica de la tributación. Los tributos son constitutivos de la más importante clase de ingresos del Estado moderno para la obtención de los recursos económicos que le permitan la realización de sus fines, entre los que se puede anotar la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales”.<sup>17</sup>

A la ciencia económica le es correspondiente el establecimiento de los impuestos y de las consecuencias para la individualización de las fuentes de ingresos y gastos, pero es

---

<sup>17</sup> Tejerizo López, José Manuel. **Legislación tributaria y fiscal**. Pág. 83.



competencia exclusiva del jurista el análisis y estudio de los instrumentos establecidos en el derecho, para procurar dinero para que el ente público se encargue de administrarlo y lo gaste para la realización de los actos que sean considerados útiles o necesarios para el ente por sí mismo y se cumpla con las finalidades institucionales.

Esos actos hacen que sea necesario el desembolso de dinero, para el pago de las retribuciones a las personas físicas que laboran para el ente público y para la remuneración de quienes desarrollen una actividad del ente debido a una relación contractual, o bien para la suministración de carreteras.

Todas esas actividades administrativas tienen un carácter instrumental, en cuanto se encaminan a la dirección y provisión al ente público de los medios necesarios para el desarrollo de la actividad sustantiva, en cuanto se dirigen a la consecución de los fines institucionales del ente.

### **3.6. Poder tributario estatal**

La denominación de potestad tributaria no tiene aceptación unilateral debido a que existen en relación a la misma diversos criterios. Se hace mención de supremacía tributaria, así como también se le llama potestad fiscal, y se le denomina a la vez poder de imposición y poder tributario. Además, el poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica que tiene el Estado del establecimiento de obligaciones tributarias o de eximir de las mismas a personas que se encuentran en su jurisdicción.



Recibe el nombre de poder tributario la facultad estatal mediante la cual se pueden imponer a los particulares obligaciones de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que les están encomendadas. La obligación de pagar un impuesto o de respetar un límite tributario es la potestad de gravar.

“La potestad tributaria o poder tributario consiste en la facultad que tiene el Estado de la creación unilateral de los tributos, cuyo pago tiene que ser exigido a las personas que se encuentren sometidas a su competencia tributaria, o sea, es el poder coactivo estatal de compeler a las personas para que le entreguen las erogaciones que implican el cumplimiento de sus objetivos para la atención de las necesidades públicas de la población”.<sup>18</sup>

Además, es tomada en consideración en un plano abstracto, que quiere decir supremacía y sujeción. O sea, es la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos que está ubicada en un plano inferior.

Se refiere a la capacidad potencial de obtener de forma coactiva prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes necesarios para esa obtención. No existen deberes que sean concretos y correlativos a la potestad tributaria, abstractamente tomada en cuenta, sino un estado de sujeción y sometimiento a esas personas por parte de quienes se encuentran en su ámbito espacial y ese estado quiere

---

<sup>18</sup> *Ibíd.* Pág. 90.



decir sometimiento de las personas a las normas tributarias del Estado, lo cual, no entraña un deber tributario, sino sencillamente un estado de sujeción. También, cuando el Estado se convierte en el titular de un derecho subjetivo tributario, frente al mismo tendrá a varios sujetos obligados a dar, hacer o no hacer y mientras ello no se presente la potestad tributaria se mantiene en el plano abstracto como pura facultad, siendo el Estado el que tiene que encontrar a su frente a la comunidad en su conjunto, es decir, a un conglomerado de sujetos indeterminados.

La misma se expresa en la norma suprema constitucional, la cual, faculta al Estado para la imposición de tributos, lo que es propio del Estado con motivo de su poder de imperio, y tiene que ejercerse cuando el órgano correspondiente establece los tributos en una ley, que tiene que ser vinculante a los sujetos pasivo y activo de la relación jurídica tributaria.

### **3.7. Características**

Las características del poder tributario son las que a continuación se indican:

- a) **Carácter originario:** debido a que el poder tributario es correspondiente a todo el Estado desde el punto en que posee la soberanía política y, como consecuencia, posee la soberanía tributaria. El Estado es el titular del poder tributario.
- b) **Carácter irrenunciable:** es así debido a que el poder tributario encuentra su manifestación en la ley y por ende, el mismo no puede separarse de esta potestad,



debido a que perdería con ello un atributo especial, dejando de ser un Estado soberano.

- c) **Imprescriptible:** ya que no prescribe con el tiempo, y por ende, no puede ser tomado en cuenta que el ente público haya dejado una laguna legal de su derecho por no haberlo ejercido.
- d) **Indelegable:** el Estado no puede traspasar, delegar o ceder a otro Estado o ente extraño su atributo referente a dictar normas jurídicas tributarias.
- e) **Carácter legal:** el poder tributario se establece en normas jurídicas legislativas de carácter constitucional, siendo el Estado guatemalteco el que tiene la potestad de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.
- f) **Limitado:** la potestad tributaria se encuentra limitada por distintos principios y preceptos constitucionales.

### **3.8. Competencia tributaria**

Al lado del poder tributario se encuentra la facultad de su ejercicio en el plano material a lo cual se le denomina competencia tributaria. El poder o potestad tributaria es propio del Estado y no puede ser suprimido, delegado o cedido, pero el poder de hacerlo eficiente



llamado competencia tributaria si puede transferirse y ser otorgado a personas o entes privados y paraestatales para hacer eficiente la prestación.

La competencia tributaria es referente a la facultad de llevar a cabo la aplicación concreta de la norma jurídica por parte de la autoridad administrativa, la cual, se puede transferir a entes privados, y consiste en poder recaudar el tributo cuando se haya producido un hecho generador.

### **3.9. Limitantes de la potestad tributaria**

La potestad tributaria se encuentra limitada en los modernos Estados de derecho. Originalmente el tributo significó la imposición del Estado frente a los particulares y continuó a pesar de ello teniendo ese carácter cuando su aprobación quedó confiada a los consejos del reino, a las representaciones corporativas e inclusive a las asambleas populares resolviendo que la potestad tributaria únicamente puede ser ejercida mediante la ley.

La misma se transforma y crea unilateralmente tributos al convertirse en la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y permiten su cobro a quienes tienen la obligación.

“La limitación a la potestad tributaria que los preceptos constitucionales consagran consiste en que tiene que ser ejercida de manera íntegra por medio de normas legales relacionadas



directamente con los principios de legalidad y reserva. Esos principios son únicamente una garantía formal de competencia en relación al órgano productor de la norma jurídica y en cuanto a la forma que tiene que ser emitida, pero no constituyen propiamente una garantía de justicia, equidad y razonabilidad en la imposición”.<sup>19</sup>

Por ello, las constituciones se encargan de la incorporación del principio de capacidad contributiva o capacidad de pago que constituye el límite material y verdadero en relación al contenido de la norma tributaria.

Además, los principios de legalidad, reserva de ley y capacidad de pago son constitutivos de un estatuto fundamental del contribuyente que ampara la Constitución Política de la República de Guatemala.

También, es necesario indicar que las cláusulas constitucionales no únicamente limitan de manera directa la potestad en estudio, o sea, a través de preceptos específicamente referidos a los tributos, sino que también lo hacen de manera directa y en cuanto aseguren otros derechos, como el de propiedad y el de transitar de forma libre.

El poder tributario, poder fiscal, potestad tributaria o poder de imposición, en los Estados modernos que se rigen por sus textos constitucionales y de acuerdo al sistema de la división de poderes, es atribuido de manera exclusiva al poder legislativo, el cual, es ejercido en el momento en que expide las leyes que sean determinantes.

---

<sup>19</sup> Ruiz Blanco, Juan Eliezar. **Derecho tributario municipal**. Pág. 44.



## CAPÍTULO IV

### **4. El procedimiento de devolución del crédito fiscal regulado en la Ley del Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala**

La obligación nace como consecuencia de la relación jurídico tributaria, una vez que es coincidente el hecho imponible y el hecho generador, pero es necesario y esencial que sea determinante y lleve a cabo la liquidación, para que en un segundo momento sea notificada al contribuyente y este se haga conocedor de la existencia del crédito fiscal.

Es decir, de la deuda que fue constituida en beneficio del Estado como sujeto activo, debido a que de no ser notificada de manera formal la obligación, el acto estaría viciado, y consecuentemente, sería nulo.

En relación a lo anotado, se tiene que hacer la distinción que son diferentes los momentos en que surge la obligación tributaria de cuando se hace exigible el crédito fiscal y cuándo puede ser ejecutado su correspondiente cobro.

Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia de sus facultades y los créditos fiscales que sean generados tienen que ser pagados, inclusive con sus accesorios, a excepción, en el caso de la estimación del impuesto que haya sido omitido, el cual, puede hacerse efectivo a través del procedimiento administrativo de ejecución.



#### **4.1. Causa u origen del crédito fiscal**

“Las contribuciones se originan de acuerdo se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que se encuentren previstas en las normas fiscales vigentes. Esas contribuciones se deben determinar de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les tienen que ser aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad. Por ende, no es necesaria la resolución de autoridad alguna para que pueda generarse el crédito, debido a que el mismo nace de forma automática al realizarse la hipótesis legal”.<sup>20</sup>

En cuanto a las contribuciones del tipo de los impuestos, los mismos, surgen en el mismo momento en que se lleva a cabo el hecho jurídico previsto legalmente por la legislación como su presupuesto; en cuanto a los derechos, pudiendo presentarse la duda si el crédito fiscal nace en el momento en que se solicita o en el que se recibe el servicio. No existen disposiciones propias y específicas que indiquen el nacimiento del crédito fiscal, debido a que en ese tipo de contribuciones, la situación jurídica generadora del crédito consiste en la resolución de la autoridad administrativa que ordena la realización de la obra.

#### **4.2. Estimación del gasto tributario**

El gasto tributario es definido como el monto que el Estado deja de percibir por ingresos tributarios para el otorgamiento de exenciones o de exoneraciones al pago de impuestos

---

<sup>20</sup> Calvo. *Op. Cit.* Pág. 150.



a determinados contribuyentes o actividades como los establecimientos educativos, las actividades del sistema bancario, las asociaciones no lucrativas, las zonas francas y las exportaciones, con la finalidad de incentivar o resguardar la industria nacional, fortalecimiento de determinadas regiones y para la generación de fuentes de trabajo.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), lleva a cabo anualmente la estimación del gasto tributario referente a los recursos que no se perciben. Esa proyección se convierte en una parte de importancia en la toma de decisiones para políticas públicas, de acuerdo al escenario macroeconómico elaborado, así también considerado el escenario multianual de ingresos tributarios.

#### **4.3. Determinación del crédito fiscal**

Los sujetos pasivos son los encargados de informarle a las autoridades la realización de los hechos que hayan dado surgimiento a la obligación fiscal y los que sean necesarios para la liquidación del crédito.

La relación tributaria tiene distintas etapas que la doctrina y la legislación distinguen claramente, etapas que surgen del nacimiento del crédito fiscal para su determinación en cantidad líquida y finalmente su exigibilidad.

Es necesaria la utilización como sinónimos de los términos liquidación y determinación de la obligación tributaria, debido a que la liquidación cumple la doble función del



reconocimiento de la existencia de la obligación tributaria a cargo de un determinado sujeto y de la cuantificación del crédito fiscal.

La liquidación del impuesto en sentido amplio es referente al acto o a la serie de actos que se necesitan para la comprobación y valorización de los distintos elementos constitutivos de la deuda impositiva con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente.

#### **4.4. Exigibilidad del crédito fiscal**

Después de que la obligación fiscal se determina en cantidad líquida y surge el crédito fiscal, el mismo tiene que pagarse en la fecha o en el plazo señalado en las disposiciones fiscales. La falta de pago o garantía de un crédito fiscal, en la fecha o dentro del plazo señalado legalmente es determinante de que se haga exigible a través del procedimiento administrativo de la ejecución.

El pago en garantía se presenta cuando el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva en el futuro con la citación que se encuentre prevista legalmente.

También, esta clase de pagos se presentan cuando se constituye depósito en dinero para que se garantice el interés fiscal, cuando se autorice una prórroga para el pago de los créditos fiscales o bien que los mismos puedan ser cubiertos en parcialidades.



Las autoridades fiscales a petición de los contribuyentes pueden autorizar el pago a plazos ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que ese plazo sea excedente al regulado.

La primera parcialidad consiste en el resultado de la división del saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización entre el número de parcialidades solicitadas y para su efecto, el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización se integra por la suma del monto de las contribuciones omitidas, así como por las multas que correspondan actualizadas desde el mes en el cual se tuvieron que haber cancelado y por las multas de los contribuyentes.

El saldo que se emplea para el cálculo de las parcialidades restantes consiste en el resultado de restar la primera parcialidad al saldo del adeudo inicial. La segunda y siguientes parcialidades se tienen que calcular tomando en consideración el saldo que haya sido expresado en unidades de inversión vigentes al momento de la autorización del pago en parcialidades.

La segunda y consiguientes parcialidades se calculan tomando en consideración el saldo que se exprese en unidades de inversión y por el promedio de las tasas de recargos por prórroga determinadas de acuerdo a la legislación. Al momento del pago, los montos se expresan en pesos de acuerdo a la fecha en que se realice el pago.

Cuando no se paguen de forma oportuna los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente se encuentra bajo la obligación de pagar recargos por prórroga sobre la



totalidad de la parcialidad no cubierta de forma oportuna. En caso de que el contribuyente cubra en tiempo y monto las primeras parcialidades, la tasa de recargos se establece para el crédito y se reduce para efectos del cálculo de las parcialidades restantes.

El contribuyente pierde este beneficio si después incumple en tiempo o en monto el pago de las parcialidades restantes. Los contribuyentes que cubran en tiempo y monto la totalidad de las parcialidades convenidas, reciben una bonificación calculada sobre el saldo del adeudo inicial actualizado desde el mes correspondiente a la autorización del pago en parcialidades y hasta el mes en que se liquide la última de ellas, siempre que el número de parcialidades autorizadas y pagadas sea igual o superior.

Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos tienen que exigir que se asegure el interés fiscal. En el caso de que las garantías ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales pueden autorizar el pago a plazos cuando la garantía no sea suficiente para cubrir con el crédito fiscal.

Además, cuando las autoridades comprueben que el contribuyente puede encargarse del ofrecimiento de una garantía adicional, pueden exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio alguno de la aplicación de las sanciones que sean procedentes. Además, quedará revocada la autorización para pagar a plazos en forma diferida o en parcialidades cuando desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente, así como cuando el contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.



“La autoridad fiscal puede ser la que determine y cobre el saldo insoluto de las diferencias que resulten debido a la prestación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes pueden hacer uso de manera indebida de dicho pago en parcialidades”.<sup>21</sup>

#### **4.5. Determinación del procedimiento de devolución del crédito fiscal regulado en la Ley del Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala**

El Artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala regula: “El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo período”.

La declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado de un contribuyente que lleve a cabo ventas o servicios en el territorio nacional y que efectúe exportaciones, presentará dicha declaración mostrando de forma separada la liquidación de créditos y débitos fiscales para cada una de las actividades antes referidas. Como resultado de la compensación entre los créditos y débitos del contribuyente se produce una devolución de los saldos pendientes del crédito fiscal por las operaciones de exportación llevadas a cabo por el contribuyente.

El Artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Del crédito calculado conforme al Artículo 15 de la

---

<sup>21</sup> Eseverri. *Op. Cit.* Pág. 155.



presente ley, deberán deducirse los impuestos correspondientes a las cantidades recibidas por concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones, que los vendedores o prestadores de servicios hayan, a su vez, rebajado al efectuar las deducciones. Por otra parte, deberá sumarse al crédito fiscal, el impuesto que conste en las notas de débito recibidas y registradas durante el mes, por aumento de impuestos ya facturados.

Las notas de débito o crédito, según corresponda, deberá emitirse y entregarse, la original al adquirente de bienes o servicios y la copia respectiva, con firma y sello de recepción, quedará en poder del emisor.

Asimismo, las notas de débito o crédito, según corresponda, deberán registrarse en la contabilidad del vendedor de bienes o prestador de servicios, dentro del plazo de dos meses, contados a partir de la fecha en que fue emitida la factura que será modificada o cancelada por medio de los referidos documentos, en los cuales deberá consignarse el número y la fecha de la factura por la que se emitieron.

En el caso de las notas de débito, si no se registran dentro de los dos meses que se indica en el párrafo anterior, el contribuyente no tendrá derecho al reconocimiento del crédito fiscal correspondiente”.

En cuanto a la documentación del crédito fiscal el Artículo 18 de la citada norma regula: “Documentación del crédito fiscal. Se reconocerá crédito fiscal cuando se cumpla con los requisitos siguientes:



- a) Que se encuentre respaldado por las facturas, facturas especiales, notas de débito o crédito impresas por las imprentas o los contribuyentes que auto-impriman los documentos y que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, conforme se establece en la ley, asimismo aquellos recibos de pago cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas, conforme lo que dispone el artículo 57 de esta Ley, facturas electrónicas, notas de débito y crédito electrónicas, siempre y cuando las mismas hubieren sido emitidas a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) que esté debidamente autorizado por la Administración Tributaria;
- b) Que dichos documentos se emitan a nombre del contribuyente y que contengan su Número de Identificación Tributaria;
- c) Que el documento indique en forma detallada el concepto, unidades y valores de la compra de los bienes, y cuando se trate de servicios, debe especificarse concretamente la clase de servicio recibido y el monto de la remuneración u honorario;
- d) Que se encuentren registrados en el libro de compras a que se refiere el artículo 37 de esta Ley; y
- e) Que el saldo del crédito fiscal se encuentre registrado en los libros de contabilidad como una cuenta por cobrar a favor del contribuyente.

Para tener derecho al reconocimiento del crédito fiscal, el contribuyente debe cumplir además con los requisitos indicados en los artículos 16,17 y 20 de esta Ley.



Para el caso de las notas de débito o de crédito, según corresponda, emitidas de forma electrónica a través de un Generador de Facturas Electrónicas (GFACE) autorizado por la SAT, deberán emitirse y entregarse, la original al adquirente de bienes o servicios y la copia electrónica respectiva en poder del emisor”.

La suma total que el contribuyente tiene que pagarle al fisco en cada período impositivo consiste en la diferencia entre el total de los débitos y el total de los créditos fiscales generados. Además, el crédito fiscal tiene que reportarse en la declaración mensual, siendo las fechas de las facturas y de los recibos de pago de derechos de importación legalmente extendidos, las que tienen que corresponder al mes del período que se liquida. Si por cualquier motivo no son reportados en el mes al que correspondan, para fines de reclamo el crédito fiscal, los mismos se pueden reportar como máximo en los dos meses inmediatos siguientes al período impositivo en el que correspondía su operación y de no efectuarlo en dicho plazo, no existirá derecho alguno a su compensación o devolución según sea procedente.

Cuando de la aplicación de las normas establecidas legalmente resulta un remanente de crédito en beneficio del contribuyente respecto de un período impositivo, ese remanente se acumulará a los créditos que tengan su origen en el período impositivo posterior.

El saldo del crédito fiscal en beneficio del contribuyente que resulte mensualmente de la declaración presentada a la administración tributaria, lo puede trasladar a sucesivos



períodos impositivos hasta agotarlo, a través de la compensación de los débitos fiscales del impuesto, por lo que no será procedente la devolución del crédito fiscal.

El Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala regula: "Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas, conforme a lo que establece el Artículo 16 de esta Ley. La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, en el caso del procedimiento general, y en forma mensual, de conformidad con el procedimiento establecido en el Artículo 25 de esta Ley para los calificados en ese régimen.

Para los efectos de la devolución del crédito fiscal a los contribuyentes que vendan bienes o presten servicios a personas exentas, la Dirección Financiera del Ministerio de Finanzas Públicas deberá programar en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado la asignación presupuestaria para atender dichas devoluciones.

El monto que separará el Banco de Guatemala, para atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, conforme el Artículo 25 de la ley, debe registrarse contablemente en la Dirección de Contabilidad del Estado, para cuantificar el monto de devolución de crédito fiscal. Para fines presupuestarios, dicho monto formará parte de un anexo del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de cada ejercicio fiscal y, en ningún



caso, la Dirección Técnica del Presupuesto debe contemplar el monto estimado para devoluciones en concepto de este crédito fiscal, como parte de los ingresos tributarios anuales, ni tampoco deberá asignarse partida presupuestaria por ese mismo concepto.

Podrán solicitar la devolución de crédito fiscal los contribuyentes que teniendo un porcentaje de exportación menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales, no pueden compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

No procederá la devolución o compensación del crédito fiscal, en los casos siguientes:

1. Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal, fue realizada con base a documentación falsa o elaborada con información de documentos oficiales de identidad personal o direcciones falsas o inexistentes. La administración tributaria deberá notificar al contribuyente el ajuste procedente o presentar la denuncia correspondiente.
2. Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la Administración Tributaria, que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, en caso contrario debe adjuntar a su solicitud presentada ante la Administración Tributaria, la documentación que demuestre el medio o forma de pago realizados, siendo éstos:
  - a. Copia de cualquiera de los documentos siguientes: cheques, estados de cuenta, incluso los de tarjeta de crédito o débito, o de cualquier otro medio



que utilice el sistema bancario, distinto al afectivo, que individualice al beneficiario, en los que consten los pagos efectuados a los proveedores conforme lo establecido en el Capítulo III de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria relacionado con bancarización en materia tributaria.

- b. Si las facturas fueron canceladas en efectivo, según lo dispuesto en el Capítulo III de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, debe presentar documentación de respaldo, entre los que debe incluir según corresponda, retiros bancarios, préstamos obtenidos o integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar las facturas de compras y sus respectivos registros contables.

Las devoluciones que autorice la Administración Tributaria quedarán sujetas a verificaciones posteriores, dentro del período de prescripción que establece el Código Tributario”.

El Artículo 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala regula: “Procedimiento general para solicitar la devolución del crédito fiscal. Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución, del crédito fiscal, deben gestionarla por períodos vencidos del Impuesto al Valor Agregado debidamente pagado.



La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que **ternga** derecho, acumulando en forma trimestral o semestral la cantidad del Impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador o contribuyente que negocie con entidades exentas.

El contribuyente presentará su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria, acompañando:

- a) Original de las facturas emitidas por sus proveedores, de las cuales se generó el crédito fiscal reclamado.
- b) Libro de compras y ventas del contribuyente en el medio, forma y formato que indique la Administración Tributaria.
- c) En el caso de contribuyentes que hubieren vendido bienes o prestado servicios con exclusividad a entidades exentas, deberán presentar la copia de la factura emitida en dicha transacción, así como la certificación contable del ingreso en su contabilidad.
- d) Cuando sea exportador eventual, deberá acompañar las declaraciones aduaneras de exportación de las mercancías, con un inventario debidamente detallado de las mismas, así como la copia de las facturas comerciales que le extiendan los proveedores.

A requerimiento de la Administración Tributaria, el solicitante de devolución de crédito fiscal deberá presentarle:



- a) **Copia del cheque o del estado de cuenta en el que conste el pago de las facturas de sus proveedores, correspondiente a los períodos impositivos del Impuesto al Valor Agregado, en el que se generó el crédito fiscal, y del cual está pidiendo su devolución, así como el documento donde conste que el proveedor haya recibido el pago respectivo.**
- b) **De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.**

**Los documentos antes indicados, deberán ser presentados ante la Administración Tributaria y entregar a la misma, fotocopia, para efecto que los mismos sean cotejados con sus originales. Una vez se hayan cotejado con las fotocopias, serán devueltos al contribuyente y se procederá a formar el expediente respectivo, con las fotocopias proporcionadas.**

**Una vez contemplada la documentación antes indicada, la Administración Tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro del plazo máximo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, la autorización para que el período semestral, la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, con cargo a los exportadores o para aquellas personas que hubieren vendido bienes o prestado servicios a personas exentas del impuesto. Si la Administración Tributaria formula ajustes al crédito fiscal solicitado, procederá a notificarlos y por el saldo no ajustado, emitirá la**



autorización para que el Banco de Guatemala haga efectiva la devolución, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.

La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el sólo efecto que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia administrativa, si transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles para el período trimestral y de sesenta (60) días hábiles para el período semestral, contados a partir de la presentación de la solicitud con la documentación completa requerida, la Administración Tributaria no emite y notifica la resolución respectiva.

La Administración Tributaria podrá rechazar total o parcialmente las solicitudes de devolución, en el caso de que existan ajustes notificados al contribuyente por el impuesto a que se refiere esta ley, y únicamente hasta por el monto de tales ajustes.

Cuando se encuentren indicios que un exportador o contribuyente que venda bienes o preste servicios a personas exentas del impuesto, hubiere alterado la información o bien se apropió indebidamente de los créditos fiscales, la Administración Tributaria se abstendrá de la devolución del crédito fiscal solicitado, y procederá a presentar denuncia penal conforme lo disponen los artículos 70 y 90 del Código Tributario”.

Por su parte, el Artículo 24 de la norma citada indica: “Régimen optativo de devolución de crédito fiscal. Los contribuyentes que se dediquen a la exportación, que conforme a esta ley tengan derecho a devolución de crédito fiscal, podrán optar por el régimen de



devolución que establece este artículo, para lo cual deberán previamente cumplir con lo siguiente:

1. Presentar solicitud de devolución de crédito fiscal ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles siguientes al vencimiento para la presentación de la declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado, para el efecto deberá indicar el monto a devolver, en concordancia con el dictamen que emita un contador público y auditor independiente a que se refiere el numeral 5 de este mismo artículo.
2. Adjuntar a la solicitud una declaración jurada en la que manifieste el no haber recibido previamente la devolución en efectivo, en bonos, así como el no haber compensado o acreditado el crédito fiscal solicitado con otros impuestos, referente al mismo período y monto solicitado, por parte del Banco de Guatemala, ni del Ministerio de Finanzas Públicas, dicha declaración jurada debe ser formalizada ante notario.
3. Acompañar copia de las declaraciones mensuales del impuesto en que conste que el crédito fiscal solicitado, fue reportado.
4. Estar inscrito en el Registro de Exportaciones y acreditar que cumple con el porcentaje de exportaciones establecido en las literales A) o B) del cuarto párrafo del Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
5. Dictamen sobre la procedencia del crédito fiscal solicitado, emitido por contador público y auditor independiente, al cual deberá acompañar como anexos, la



información complementaria cumpliendo con los requisitos y procedimientos que establezca el reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Los contadores públicos y auditores deberán manifestar expresamente en el dictamen los puntos siguientes:

- a) Que el dictamen ha sido elaborado y emitido conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Que verificó el registro del crédito fiscal solicitado, en los libros de compras y servicios recibidos así como en la contabilidad del contribuyente.
- c) Que verificó las exportaciones realizadas por el contribuyente están debidamente documentadas, que comprobó que las exportaciones fueron recibidas en el extranjero por el adquirente del producto o servicio a efecto de tener certeza en cuanto a que los productos, mercancías o servicios fueron efectivamente exportados, que cumplen con el porcentaje de exportación establecido en el Artículo 25 de esta ley para efecto de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado y que los montos de los productos o servicios exportados, coinciden con los datos reportados por el contribuyente en su respectiva declaración.
- d) Que verificó que el crédito fiscal requerido no ha sido solicitado con anterioridad, compensado, ni recibido por medio de vales fiscales a favor del contribuyente.
- e) Manifestación expresa de haberse cerciorado de la veracidad de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y sujeto a devolución.
- f) Expresar de forma explícita la procedencia de la devolución del crédito solicitado, indicando el monto exacto a devolver sobre el cual está emitiendo el dictamen, conforme a las verificaciones realizadas.



- g) Y que cumple con los demás requisitos establecidos en los artículos 15, 16, 18, 20 y 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
6. Otros documentos que conforme la ley deba presentar.
7. En la solicitud que se presenta, el solicitante autoriza a la Administración Tributaria a que la misma, en ejercicio de su función fiscalizadora, pueda requerir informes sobre exportaciones realizadas, tanto dentro o fuera del territorio centroamericano, así como solicitar información a instituciones bancarias sobre sus operaciones financieras, relacionadas específicamente con el crédito a devolver.
8. De ser agente de retención, deberá presentar los documentos que acrediten su estricto cumplimiento como tal.

Presentada la solicitud y cumplidos los requisitos antes enumerados, la Administración Tributaria resolverá dentro del plazo de diez (10) días hábiles siguientes a la recepción de la misma y enviará aviso al Banco de Guatemala para que proceda a efectuar la devolución del cien por ciento (100%) del monto del crédito fiscal que no haya sido retenido. El contribuyente presentará al Banco de Guatemala la resolución y notificación respectiva a efecto que le sea devuelto el crédito fiscal correspondiente dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes.

Lo anterior, no limita las facultades de la Administración Tributaria para verificar y fiscalizar la procedencia del crédito fiscal devuelto o pendiente de devolver y tomar las acciones que estime pertinentes.



Asimismo, la Administración Tributaria tendrá la facultad de requerir cualquier información relacionada con el dictamen y sus anexos, así como la exhibición de los papeles de trabajo elaborados por el contador público y auditor, con motivo de la solicitud de devolución de crédito fiscal del contribuyente, así como libros y registros del contribuyente que haya tomado en cuenta para el efecto.

El contador público y auditor que emita el dictamen requerido, será responsable en los casos que se determine falsedad, de lo cual responderá civil y penalmente, según corresponda, así como las sanciones que estime pertinentes imponer el tribunal de honor del colegio profesional al que pertenezca.

Procederá la denegatoria de la solicitud de devolución del crédito fiscal, cuando el dictamen antes referido, encuadre en cualquiera de los siguientes casos:

1. Si el contador público y auditor que dictamine no se encuentra debidamente inscrito en el Registro de Contadores Públicos y Auditores de la Administración Tributaria o que no esté autorizado para emitir dictámenes relacionados con crédito fiscal.
2. Si el contador público y auditor no es colegiado activo ante el colegio profesional que corresponda.
3. Si el dictamen que emita no está conforme la legislación aplicable y las normas de auditoría.
4. Si se establece que tiene una relación de dependencia con el contribuyente a quien le emita el dictamen, o que tenga parentesco dentro de los grados de ley con él, sus socios o con el representante legal de la persona individual o jurídica”.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El crédito fiscal consiste en el derecho subjetivo que le corresponde al sujeto activo de la relación denominada jurídico tributaria, y que de manera invariable tiene que encontrarse establecida en la ley, en la cual, no únicamente se describe cuándo nace la obligación, sino que también se fundamenta el derecho del sujeto activo para exigir el cumplimiento de la misma. Además, tiene que encontrarse determinada y expresada de manera líquida como la obligación que se constituye en crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo denominado contribuyente.

Un crédito fiscal es todo aquello que tenga derecho a ser percibido por el Estado o por sus organismos descentralizados que provengan de las contribuciones, de sus accesorios o de sus aprovechamientos y de la responsabilidad de sus servidores públicos o de particulares, inclusive a los que las leyes les otorguen ese carácter. También, se contemplan no solamente las contribuciones y sus accesorios, sino las responsabilidades estatales.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), tiene que señalar que el crédito fiscal nace debido a la realización de un mismo acto, pero también, se presentan otros casos en los cuales la autoridad puede ser la que declare que existe un crédito fiscal hasta que se compruebe la existencia de una serie de hechos, necesarios no únicamente para que pueda indicarse que el crédito fiscal nació, sino también, para que se pueda iniciar el procedimiento de su devolución de conformidad con la Ley del Valor Agregado Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.





## BIBLIOGRAFÍA

- CALVO ORTEGA, Rafael. **Derecho tributario**. 5ª. ed. Madrid, España: Ed. Civitas, 1999.
- CHÁVEZ CASTILLO, Raúl Enrique. **Normas financieras y tributarias**. 4ª. ed. Barcelona, España: Ed. Sol, 1989.
- DARDÓN GÁLVEZ, Luis Humberto. **Garantías constitucionales del derecho tributario**. 5ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 2011.
- DE LA GARZA, Sergio Fernando. **Derecho financiero mexicano**. 7ª. ed. México, D.F.: Ed. Porrúa, S.A., 1996.
- ESEVERRI MARTÍNEZ, José Ernesto. **Sistema tributario**. 5ª. ed. Barcelona, España: Ed. Lenin, 2003.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio Antonio. **Derecho fiscal**. 6ª. ed. Madrid, España: Ed. Luz, 1995.
- GIANNINI ACHILLE, Donato. **Instituciones de derecho tributario**. 3ª. ed. Madrid, España: Ed. Temis, 2011.
- JARACH, Dino. **Sistema de tributación**. 6ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Thomson, 2002.
- MADRID HURTADO, Miguel Enrique. **Principios de derecho tributario**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Limusa, 1993.
- MENÉNDEZ MORENO, Luis Alejandro. **Derecho financiero y tributario**. 9ª. ed. Madrid, España: Ed. Lex Nova, 2008.
- MORENO ARELLANO, Marta Graciela. **Apuntes de derecho fiscal**. 5ª. ed. México, D.F.: Ed. Monterrey, 1984.



PÉREZ DE AYALA, José Luis. **Derecho tributario**. 4ª. ed. Madrid, España: Ed. Ediciones, S.A., 1994.

PIERRE TAPIA, Oscar Rolando. **Fundamentos de derecho tributario**. 5ª. ed. México, D.F.: Ed. Cárdenas, 2010.

RUIZ BLANCO, Juan Eliezar. **Derecho tributario municipal**. 4ª. ed. Barcelona, España: Ed. Temis, 2001.

SARTORIO ALABALAT, María Susana. **La repercusión de las cuotas tributarias**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Nacional, 1992.

TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel. **Legislación tributaria y fiscal**. 3ª. ed. México, D.F.: Ed. Jurídica, 2002.

#### **Legislación:**

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

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

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