

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

**DERECHO DE EQUIDAD Y DEBIDA DEFENSA Y SU VULNERACIÓN ANTE LA
IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

VILMA JUDITH PEREZ GOMEZ

GUATEMALA, MARZO 2024

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

**DERECHO DE EQUIDAD Y DEBIDA DEFENSA Y SU VULNERACIÓN ANTE LA
IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

De la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

VILMA JUDITH PEREZ GOMEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, marzo de 2024

**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 II:	Lic. Rodolfo Barahona Jacomé
VOCAL III:	Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Br. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic. Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Roberto Bautista
Vocal:	Lic. Renato Sánchez Castañeda
Secretaria:	Licda. Ana Judith López Peralta

Segunda Fase:

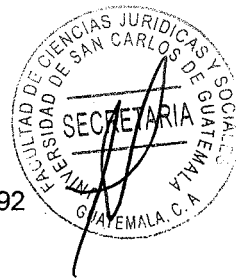
Presidente:	Licda. Sandra Celeste Guevara Franco
Vocal:	Licda. Maria de los Angeles Castillo
Secretaria:	Licda. Lilian Claudia Andrade Escobar

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



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D. NOM. 092



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala 23 de octubre de 2023.

Atentamente pase al (a) Profesional. FELIX RODOLFO HERRERA CORZO

_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante

VILMA JUDITH PÉREZ GÓMEZ, con carné 200020267,

intitulado DERECHO DE EQUITAD Y DEBIDA DEFENSA Y SU VULNERACIÓN ANTE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

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 su tesis propuesto.

El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo de 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.

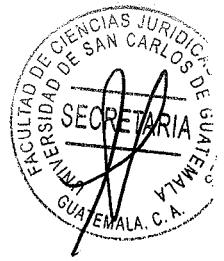
CARLOS EBERTITO HERRERA REYNOS
Jefe (a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción 23 / 10 / 2023 n

Asesor (a)
(Firma y Sello)

Felix Rodolfo Herrera Corzo
ABOGADO Y NOTARIO





Lic. FELIX RODOLFO HERRERA CORZO
Abogado y Notario
Colegiado 13,432

Guatemala, 28 de noviembre de 2023.

Doctor Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Dr. Herrera



Atentamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis de la estudiante: Vilma Judith Pérez Gómez, el cual se intitula: **“DERECHO DE EQUIDAD Y DEBIDA DEFENSA Y SU VULNERACION ANTE LA IMPOSICION DE SANCIONES POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA”**

Declaro expresamente que no soy pariente de la estudiante dentro de los grados de ley; por lo que me permito informarle lo siguiente:

- I. La alumna realizó un trabajo que denota un valioso aporte tanto técnico como de carácter científico y abarca un extenso y amplio contenido doctrinario y legal, habiendo sido el objeto de estudio la necesidad de incorporar en las leyes de materia tributarias el mecanismo o procedimiento claro y conciso que permita la debida defensa ante las sanciones que impone el ente contralor de la Administración Pública, evitando así se violente el derecho de defensa y el debido proceso, como el derecho de igualdad en las sanciones impositivas que deben pagarse en el plazo de tres días donde se les advierte que de no hacer efectivo el pago se declarará la resistencia a la acción fiscalizadora .
- II. Los métodos utilizados en la investigación fueron el analítico, inductivo, deductivo y sintético; mediante los cuales la estudiante, no sólo logro comprobar la hipótesis, sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados al tema.
- III. La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, ya que la estudiante utilizó un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas del Diccionario de la Lengua Española.

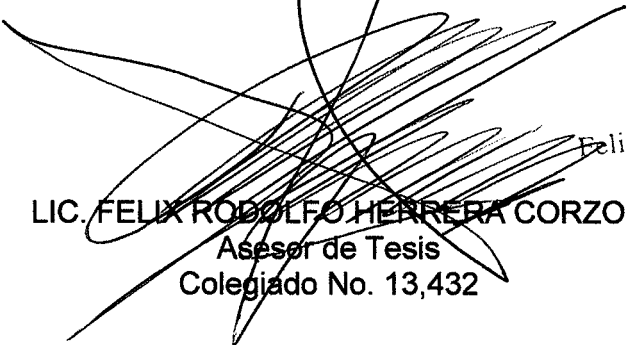
Lic. FELIX RODOLFO HERRERA CORZO
Abogado y Notario
Colegiado 13,432



- IV. El informe final de tesis es una gran contribución científica y práctica para la sociedad y para la legislación guatemalteca; puesto que es un proceso muy importante que no ha sido establecido expresamente en el Código de Tributario de Guatemala.
- V. En la conclusión discursiva, la estudiante expone sus puntos de vista sobre la problemática que genera la falta del tiempo oportuno para que el contribuyente accione con los recursos legales que le permitan una debida defensa, así como las establecer con claridad el procedimiento que forma parte del proceso tributario, por lo que plantea la necesidad que el Congreso de la República de Guatemala pueda incluir en el Código Tributario de Guatemala, procedimientos contundentes que no vulneren los derechos y garantías fundamentales de los guatemaltecos.
- VI. La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como extranjeros.
- VII. La estudiante aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; así mismo a mi parecer fue necesario hacer algunos cambios en el bosquejo preliminar de temas para un mejor análisis de las diversas instituciones jurídicas que se abordaron, en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados en 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 apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,


LIC. FELIX RODOLFO HERRERA CORZO
Asesor de Tesis
Colegiado No. 13,432

Felix Rodolfo Herrera Corzo
ABOGADO Y NOTARIO



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

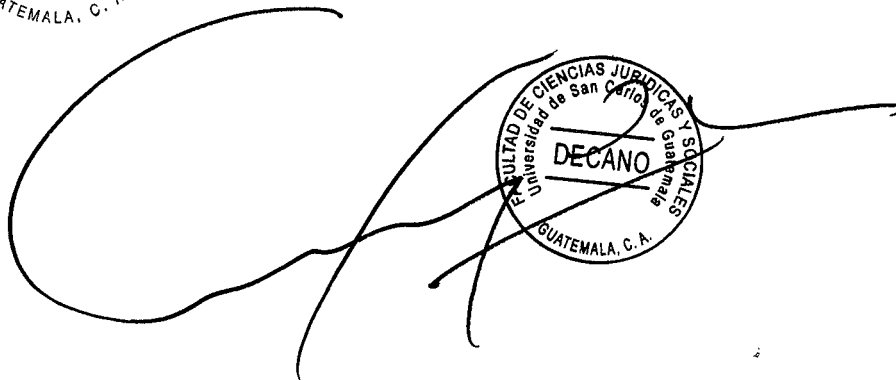
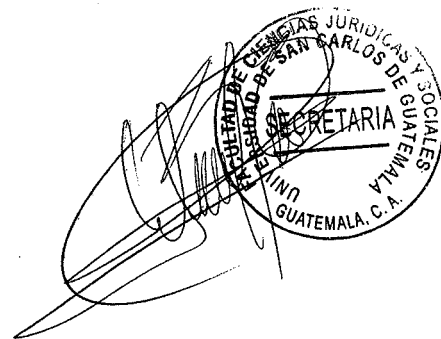
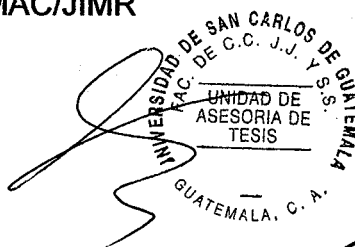


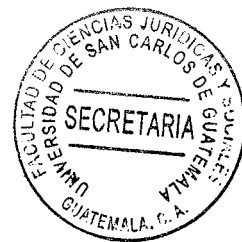
D. ORD. 126-2024

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, doce de febrero de dos mil veinticuatro.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **VILMA JUDITH PEREZ GOMEZ**, titulado **DERECHO DE EQUIDAD Y DEBIDA DEFENSA Y SU VULNERACIÓN ANTE LA IMPOSICIÓN DE SANCIONES POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

HMAC/JIMR





DEDICATORIA

A DIOS:

Por la vida, por su amor, cercanía, dirección en cada paso que me permite dar al lado de quienes me necesitan.

A MIS PADRES:

Juana Gómez Bernal, Q.E.P.D. y José Pérez Marcos, Q.E.P.D. Gracias por la formación, el amor y ejemplo de vida.

A MI FAMILIA:

Gracias por la paciencia, fortaleza, valores, cercanía, cariño y apoyo cuando más lo he necesitado.

A MIS AMIGOS/AS:

Por su cariño y apoyo incondicional.

A MIS MAESTROS/AS:

Gracias por sus enseñanzas y ser parte de mi formación.

A:

La Tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, gracias por ser un lápiz dentro de mi historia.



PRESENTACIÓN

Guatemala se ha caracterizado por el implemento de diversos impuestos y la forma en que los gobiernos han incrementado mecanismos para obtener el pago de los mismos.

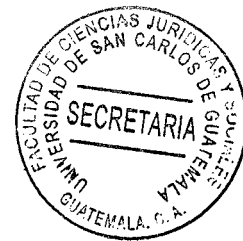
Durante la última década el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria han implementado mecanismos de control riguroso para garantizar el cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes, lo que ha repercutido en un significativo aumento en las sanciones por infracciones formales, las cuales al ser detectadas por el ente recaudador, las notifica al contribuyente con el afán de que cumpla con sus obligaciones, pero además con el fin primordial que cancele en forma inmediata la sanción pecuniaria a la cual se ha hecho acreedor, con el agravante que se le indica que en caso de no hacer efectivo el pago en forma inmediata en el tiempo establecido se le tendrá como una conducta de resistencia a la acción fiscalizadora, lo que amedranata al contribuyente que opta por pagar sin hacer uso de los derechos de sus derechos constitucionales y ordinarios, vulnerando con ello el debido proceso tributario.

En la investigación desarrollada, la problemática planteada busca establecer como el contribuyente desconoce los derechos que le asisten ante un requerimiento de pago de la Administración Tributaria, cuando los contribuyentes conocen sus obligaciones, pero desconocen sus derechos, lo cual repercute en la violación de derechos fundamentales como lo son los derechos constitucionales de defensa y debido proceso.



HIPÓTESIS

La administración tributaria al requerir el pago inmediato de una infracción formal, aduciendo que el incumplimiento se tomará como resistencia a la acción fiscalizadora, violenta el debido proceso ya que el contribuyente se ve obligado a cumplir en el plazo establecido sin gozar de una audiencia que le permita el derecho de defensa.

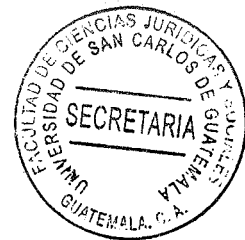


COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para comprobar la hipótesis, se utilizó el método deductivo, partiendo de lo general a lo particular, analizando los contenidos de la investigación, que formaron el cuerpo capítular de la tesis, así mismo el método inductivo, partiendo de elementos particulares, para llegar a conclusiones generales, también se realizó una investigación descriptiva explicativa, analizando la temática escrita con anterioridad, relacionada con la tesis.

Se estudiaron las normas jurídicas tributarias vigentes para establecer mediante la investigación, si las notificaciones realizadas resoluciones de falta de mérito se aplican en el tiempo establecido en ley y las características que deben cumplirse para su pronunciación por parte del juzgador.

Sí fue comprobada la hipótesis, derivado de la carga judicial existente que limita el accionar de los juzgadores y remite los plazos en tiempos no establecidos en ley, derivando en que las resoluciones judiciales se atrasen y repercutan directamente en los derechos constitucionales del acusado y en especial de inocencia.



ÍNDICE

Pág.

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

CAPITULO I

1. La administración tributaria y su vínculo con el Estado	1
1.1. Historia de los tributos en Guatemala	6
1.2. La Administración Tributaria en Guatemala	12
1.2.1. Fuentes del Derecho Tributario	14
1.3. La Administración Tributaria en Guatemala y sus cambios	17
1.4. Tributos y su clasificación	19

CAPITULO II

2. Contribuyente derechos y deberes	27
2.1. Clasificación de los contribuyentes deberes y derechos tributarios	27
2.2. Obligaciones tributarias	32
2.3. Sanciones e infracciones	40
2.4. Normativas constitucionales y ordinarias referentes al derecho del contribuyente con relación a infracciones	45
2.5. Debido proceso tributario	46
2.6. El debido proceso y sus elementos	48
2.7. Legislación guatemalteca en materia tributaria	50

CAPÍTULO III

3. Debido proceso tributario	53
3.1. Las obligaciones y derechos tributarios del contribuyente	53



3.2. Procedencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias	60
3.3. Impuestos de la tributación guatemalteca	65
3.4. Debido proceso dentro de los deberes y derechos de los contribuyentes	67
3.5. El debido proceso dentro del derecho tributario y su relación con la Superintendencia de Administración Tributaria	70
3.6. Infracciones a los deberes formales del contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria	74
3.7. Sanciones e infracciones impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria	75
CONCLUSION DISCURSIVA	81
ANEXOS	83
BIBLIOGRAFÍA	85



INTRODUCCIÓN

Guatemala se ha caracterizado por el implemento de diversos impuestos y la forma en que los gobiernos han incrementado mecanismos para obtener el pago de los mismos, en muchas ocasiones sin importar que la forma en que se requiere que vulnera derechos de los mismos contribuyentes que son las encargadas de brindarle al estado a través de sus impuestos el impulso económico necesario para garantizar sus funciones.

Durante los últimos años la Superintendencia de Administración Tributaria ha incrementado controles para establecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, lo que ha generado un aumento en las sanciones por infracciones formales, las cuales al ser detectadas por el ente recaudador, las notifica al contribuyente con el afán de que cumpla con las mismas, y que las cancele, indicándole en la notificación que en caso de no hacer efectivo el pago en forma inmediata en el tiempo establecido se le tendrá como una conducta de resistencia a la acción fiscalizadora, lo que amedrantando al contribuyente que opta por pagar sin hacer uso de los derechos de sus derechos constitucionales y ordinarios, vulnerando con ello el debido proceso tributario.

Por lo expuesto anteriormente surge la inquietud de realizar el estudio jurídico y establecer si efectivamente el contribuyente como tal tiene conocimiento de sus derechos y cuáles han sido sus acciones de defensa jurídica ante los requerimientos realizados por la Administración Tributaria.

Para el desarrollo de la investigación se utilizó el método sintético a través del estudio de los diversos autores de la rama del Derecho Tributario que aportaron las ideas relacionadas con el problema planteado, asimismo el método científico aplicado por medio de entrevistas con una muestra de la generalidad de contribuyentes, aplicada por medio de cuestionamientos a profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales y Ciencias Económicas, por considerar que estos poseen las cualidades y calidades de

conocimientos sobre el tema, aplicando para el efecto de determinación de la información el método deductivo con el cual se pudo constatar la validez de la problemática planteada.

Para comprender el contexto actual de la Administración Tributaria, fue necesario hacer un recorrido en el capítulo I de la historia de la Administración Tributaria para obtener los conocimientos previos de como Guatemala ha ido evolucionando en cuanto a pago de sus impuestos. El capítulo II se desarrolla en torno a las características del contribuyente, partiendo de establecer lo que las normas tributarias vigentes le imponen como obligaciones tributarias, pero sobre todo cuales son los derechos que le asisten ante la imposición de tales obligaciones, y el capítulo III se estudió la problemática planteada, estableciendo cuales son las infracciones reguladas en la ley para ser aplicadas a los contribuyentes, las sanciones que el ente recaudador impone y sobre todo establecer si las normativas vigentes establecen en forma clara y concisa los mecanismos de defensa que el contribuyente puede utilizar ante el ente recaudador.



CAPÍTULO I

1. La Administración Tributaria y su vínculo con el Estado

Es necesario conocer en que consiste el Estado y sus características, es imprescindible conceptualizar al Estado, su nacimiento, en qué consiste, para qué fue creado, cuáles son sus elementos y sus fines primordiales.

La Constitución Política de la República regula en su Artículo uno que el Estado se organiza para proteger a la persona y a la familia como núcleo de la sociedad, lo cual constituye su fin primordial la realización del bien común; asimismo el Artículo dos preceptúa los deberes que debe cumplir con la sociedad, estableciéndose como primordiales los siguientes: la vida, la libertad, la justicia, la paz y el desarrollo integral de las personas, entonces El Estado fue creado con el fin de resguardar todos los derechos fundamentales de sus habitantes. Cabe preguntarse qué es el Estado, el cual puede conceptualizarse como la organización política de una nación, cuyos elementos esenciales son el territorio y la población, o sea que el Estado es la organización política constituida sobre un territorio para proteger a la población que habita en él.¹

Entre los primeros Estados de los cuales se tiene conocimiento están la India, China, Mesopotamia, Egipto y estados de Mesoamérica como los Aztecas, Mayas, Incas con estructuras de poder bastante avanzadas cuyas construcciones y edificaciones constituyen vestigios claros de los avances logrados siendo su principal característica la

¹ Kelsen, Hanz. **Teoría general del Derecho y del Estado**. Pág. 27

toma de decisiones por parte de los monarcas de los territorios, siendo ejercido el poder total por parte de estos y el absoluto respaldo de sus súbditos, que generalmente correspondían a situaciones religiosas.

Posteriormente, otra organización política bien desarrollada es el Imperio Romano, cuyos inicios fueron semejantes a Grecia, sin embargo; con la gran diferencia que entre más se expandió el imperio Romano, este y sus leyes afectaron a todas las ciudades conquistadas. En este Estado imperio se constituyeron diversas instituciones legales, las cuales a la fecha han sido desarrolladas por diversos estudiosos del derecho, como lo son el hecho de indicar que todos debían ser respetuosos de la ley, la cual estaba inclusive arriba de los gobernantes.

Nicolás Maquiavelo por medio de su obra titulada “El Príncipe” desarrolla pensamientos sobre el Estado como una entidad fuerte, que podía hacer frente en ese tiempo al poder papal sustentado por la iglesia cuyo poder de influencia en ese entonces era fundamental en varios países y sus gobernantes. Aquí surge las primeras ideas de la división del Estado para poder lograr en mejor forma sus fines.²

El Estado se ha visto inmerso en diversas formas o configuraciones en el transcurso del tiempo, algunos de ellos se encuentran conceptualizados como: Estado autoritario, Estado absoluto, Estado liberal, Estado socialista o comunista, Estado fascista y Estado democrático.³

² Maquiavelo, N. **El príncipe**. Pág. 47

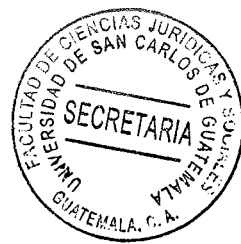
³ www.lifeder.com (Consultado 19 septiembre 202)

En cuanto al Estado Contemporáneo, inicia con la Revolución Francesa la cual trajo como consecuencia diversas transformaciones sociales, económicas y políticas, entre los logros están las libertades individuales, la igualdad y el derecho de propiedad ya plenamente constituido, esto trajo consigo las emancipaciones de pueblos como el francés y estadounidense. Todo esto trajo consigo el crecimiento poblacional, aunado al desarrollo industrial y económico.

Durante el transcurso del tiempo el Estado ha sufrido diversas modificaciones que han alterado su forma y estructura, hasta llegar a los conceptos modernos del Estado. El concepto de Estado esta aunado a las realidades actuales, y enmarcado en una diversidad de acciones para alcanzar sus objetivos, todo relacionado con su fundamento jurídico y sus características, como lo son:

- a) El Estado es una organización política establecida en un tiempo y espacio determinados
- b) El Estado está constituido por un territorio compuesto por una extensión física y geográfica
- c) El Estado tiene un orden jurídico
- d) El Estado es soberano, independiente y con autodeterminación
- e) El Estado tiene un gobierno por medio del cual desarrolla sus actividades y la búsqueda de los fines del Estado como lo son el bienestar común, la vida, la sociedad, la justicia, la seguridad, etc.

En síntesis, El Estado es una sociedad políticamente organizada, cuyo fin primordial es el bien común, el cual busca lograr por medio del Gobierno, en un área geográfica y



población determinada.

En la actualidad, los Estados fundamentan sus actos ya sean en Constitución Políticas o Estatutos Parlamentarios que rigen todas las actividades políticas desarrolladas por esté, complementadas tales acciones por las normas legales y reglamentarias vigentes, las cuales han sido decretadas con el fin primordial de resguardar a sus habitantes, tales normas jurídicas sirven también para resguardar que el Estado no abuse de su autoridad superior y violente derechos personales, por tal caso, las leyes son creadas con la finalidad de obtener un ejercicio ecuánime entre los ciudadanos y el Estado que debe respetarlas.

El Estado de Guatemala ejerce sus funciones derivadas de los preceptos que la Constitución Política de la República establece en sus Artículos uno y dos, y que resume los fines para los cuales fue creado el Estado, siendo estos el bienestar social y la convivencia pacífica de la sociedad en un marco de legalidad y respeto de los derechos inherentes a las personas.

La administración pública en términos generales se puede denominar como la forma correcta de llevar a cabo determinadas acciones con el propósito de lograr un fin determinado. Esto significa que la administración es esencial para el logro de todo propósito en cualquier organización ya sea privada o estatal, por lo que el Estado no está exento de implementar la administración en las acciones estatales y gubernamentales, derivado de lo anterior además de la administración, se puede establecer también como una Administración Pública que puede ser conceptualizada



como el conjunto de órganos y personas que se encargan de administración de las actividades del Estado con el fin de lograr sus objetivos.⁴

En la actualidad el ordenamiento jurídico de Guatemala, se ve compuesto de tres grandes poderes, el Poder Ejecutivo, Poder Legislativo y Poder Judicial, cuyo origen legal nace de la Constitución Política de la República, siendo por lo tanto la esencia legislativa, cuya gran virtud radica en la idea nacida de la revolución francesa que estableció los contrapesos entre los poderes estatales. Con base en lo anterior, la Administración Tributaria, es una fase de la Administración Pública, que comprende el conjunto de acciones gubernamentales que conllevan como fin primordial el bienestar de la sociedad, tal y como lo enmarca la Constitución Política de la República en sus Artículos 1 y 2.

A partir de esta idea esencial, el Estado encamina sus recursos para la obtención de este bienestar, a través de sus diversos órganos estatales y gubernamentales, siendo esencial el papel que la Administración Pública tiene en el accionar medular del Estado. La Administración Pública, deviene en diversas ramas y objetivos gubernamentales, por ende, se hace necesario que su, sea distribuido en diversos órganos gubernamentales, cuyos principales actores gubernamentales son el Presidente y Vicepresidente de la República, quienes están investidos jurídicamente para accionar las diversas políticas públicas gubernamentales, a través del gabinete de Estado, el cual se compone por los Ministros de Estado, quienes ejecutan las acciones públicas específicas conforme las necesidades de la población.

⁴ Naranjo, Vladimiro. **Teoría Constitucional e Instituciones Políticas**. Pág. 270

1.1. Historia de los tributos en Guatemala

En Guatemala al tratar el tema de la historia de los tributos, tal historial tributario se encuentra inmerso desde la época prehispánica, en la cual nuestros ancestros mayas cuyo esplendor y auge se originó entre los siglos 800 a 1500 d. c. y cuyos vestigios se pueden vislumbrar por sus avances y estructuras arquitectónicas que dejaron un legado digno de admirar, con la construcción de grandes ciudades, incluyendo un estructurado y bien organizado procedimiento de comercio entre sus habitantes, siendo entonces tal estructura el nacimiento en nuestro país de los tributos.

La civilización maya, se vio inmersa en linajes y alianzas entre los diversos reyes mayas, aunado esto a rituales, alianzas militares, comerciales y sociopolíticas con el fin de ensanchar sus dominios territoriales y obtener con ello, mayores ingresos por los tributos que los súbditos tenían que entregar a sus reyes.⁵

Tipográficamente Guatemala estaba compuesto por reinados, cuyas ciudades principales se asentaron en las tierras altas compuestas por territorios como Huehuetenango, Quetzaltenango, Quiché, entre otros; las tierras bajas cuyo territorio estaba comprendido por departamentos como Escuintla, Santa Rosa, Chimaltenango entre otros; durante el inicio de los reinados, se iniciaron con la conceptualización del periodo preclásico en cuyo tiempo se iniciaron las organizaciones sociales conformadas por el inicio de centros urbanos con el nacimiento de arquitectura y economía regional,

⁵ Icefi. Historia de los tributos en Guatemala. Pág. 23

surgiendo los reinados compuestos por grupos elites encargados del liderazgo político, social y espiritual de la población.

Posterior al periodo preclásico, se encuentra el verdadero apogeo de la civilización Maya, se ve el inicio en forma regional de los vestigios sobre la tributación encontrándonos que los diversos monumentos de la época, estelas⁶ que demarcan por parte de la población, la entrega de tributos a sus soberanos consistentes en especies y en el caso de los que ostentaban ciertos privilegios económicos, piedras preciosas, sin embargo, lamentablemente la información que se tiene al respecto no es conclusiva, por lo tanto no está determinado con certeza, el nivel de tributación que los pobladores de las ciudades daban a sus soberanos.

Durante el periodo Postclásico, la información que fuera recabada en los descubrimientos arqueológicos y contenida en los textos de ese tiempo, se ha podido determinar que efectivamente, durante los reinados mayas de este tiempo, ya se procedió a la recaudación de tributos hasta llegada la conquista de Guatemala por los españoles.⁷

En el desarrollo del período colonial (post conquista de Guatemala), que las autoridades españolas, ya plenamente establecidas en nuestro país por la corona española, iniciaron con un proceso de organización y administración para la recolecta de los impuestos que todos los súbditos de la corona debían pagar, de tal situación, las

⁶ Ibid. Pág. 17

⁷ Ibid. Pág. 22

autoridades nombradas se vieron en la necesidad emergente de crear instituciones que les facilitaran el control político y económico de la región.

Para establecer un control adecuado de sus nuevos territorios de Indias, como le llamaron los españoles, la corona española se vio en la necesidad de asegurar su territorio por medio de Virreinos, que llevaban como fin primordial, tener un control adecuado sobre los territorios conquistados y sobre todo, sobre los impuestos que tales territorios deberían rendir a la corona española, de tal forma, se establecieron los Virreinos de Nueva España y Perú, es aquí donde encontramos las primeras disposiciones jurídicas de la administración política y tributaria en nuestra región, siendo las primeras disposiciones jurídicas las Ordenanzas de Barcelona o Leyes Nuevas.⁸

En cuanto a Guatemala, se estableció como parte del Virreinato de Nueva España, el Reino de Guatemala el cuál en términos administrativos, se podría indicar que se tenía cierta autonomía en relación a los demás estados componentes del Virreinato, tal situación le permitió un avance significativo en la Administración Pública y tributaria de su tiempo.

Posteriormente se establecieron durante el siglo XVIII las llamadas Reformas Borbónicas cuyo principal objetivo fue establecer una nueva estructura para las áreas ocupadas y bajo la administración de España, constituyendo nuevos sistemas administrativos y centralizados con el fin de establecer en definitiva la autoridad

⁸ Ibid. Pág. 36-41

española en la región y con ello incrementar el comercio regional y por ende el poder de la iglesia católica.

Entre los logros de la estimulación económica de la región, se encuentra la incrementación de las transacciones comerciales con Europa, traducidas estas en más impuestos para la corona española, además de la consolidación de Guatemala como eje de las acciones administrativas y tributarias de la corona española y con ello las ventajas que esto conllevaba como lo fue la revolución industrial del país, aunque cabe señalar que tal logro fue tardío en relación a otras regiones, ya que Guatemala al carecer de la producción de piedras preciosas y otros materiales, se vio en la necesidad de lograr sus propósitos a través de la producción de añil, además de las desventajas que se tenían por concepto de la lejanía de las rutas principales de comercio e intercambio de exportaciones.

La población indígena de la época, se vio afectada por los diversos tributos aplicables por una política tributaria a todas luces injusta, ya que a la población se les requería el pago de altos impuestos por la simple determinación represiva por la dominación española, a pesar de que los ingresos de estos se veían afectados por diversas circunstancias que era de índole natural o de salud.

A finales del siglo XVIII, ya establecido el Reinado de Guatemala, se instituyeron impuestos sobre tabaco, cuya recaudación fue incrementándose con el tiempo, debido a diversos factores como el desorden administrativo, la mala ejecución presupuestaria de las autoridades, el diezmo que en su momento le correspondía al rey, lo anterior

provocaba que las autoridades buscaran incrementaran considerablemente su recaudación a como diera lugar para satisfacer a la corona española.⁹

Ya en la época independiente comprendida entre los años de 1821 a 1944, se abrieron espacios para que las élites criollas pudieran tener una exposición más abierta de sus intereses económicos, aunado a la anexión del imperio mexicano con el fin de resguardar su posición social y económica en Guatemala. En esta época se marca la convulsión social, económica y política de la región, que los llevo en términos financieros a la debacle administrativa y tributaria, lo que ocasiono que el gobierno de turno se preocupara por aplicar sus impuestos al tabaco, alcabala, pólvora, correo y otros rubros más con el fin de lograr el sostenimiento del gobierno.

Con la llegada al poder del jefe de Estado Mariano Gálvez, esto durante el período conocido como Liberal, se implementaron programas reformistas que buscaban el desarrollo económico y social de Guatemala, a través de la expropiación de bienes eclesiásticos, autorización de instituciones jurídicas como el Matrimonio Civil, entre otras.

Como muestra del desarrollo de la región, los impuestos que se incrementaron fueron por conceptos de alcabala¹⁰ tabaco, papel sellado, chicha, entre los logros de la administración de gobierno, se puede encontrar la Administración de Rentas Internas, además del incremento de los porcentajes de imposición por ventas en un cuatro por

⁹ Mineco.lcefi.2007

¹⁰ **Ibid.** Pág. 78

ciento, asimismo la imposición del cobro de doce reales anuales a todos los varones comprendidos en las edades de 18 a 46 años.

Las obligaciones de los ciudadanos respecto a los impuestos se definieron así: “todos igualmente están obligados a contribuir para los gastos públicos; mas las contribuciones deben ser generales, y calculadas de modo que cada cual concorra al sostén de la administración, según su respectiva posibilidad” fue por medio del Decreto No. 76. de la Asamblea Constituyente. 1839.

En el gobierno del presidente Miguel García Granados, se tomaron diversas medidas económicas para coadyuvar con el sostenimiento del entorno gubernamental, de tal razón se establecieron varios impuestos, cuyas cuotas eran de pago mensual, entre las cuales estaban: a. La destilación y venta de aguardiente; b. Derechos de importación sobre los productos del café, la cochinilla y el añil; c. El gravamen sobre las casas, tienda o almacenes que estuvieran situados dentro del área central de la población.

Durante el gobierno de Justo Rufino Barrios, se perciben algunos avances y logros a nivel tributario, se establece el primero Código Fiscal de Guatemala, Decreto No.263, cuya importancia radica en que tal decreto contenía la estructura impositiva que regiría en adelante.

En el gobierno de Manuel Estrada Cabrera, Guatemala se ve inmerso en diversas crisis fiscales y una severa inflación, lo que provoca que se incrementen los impuestos de importación a todas las mercancías sin excepción alguna, además se procedió a gravar

Artículos de exportación como el hule, pieles, banano y res, además del café. El efecto de estas acciones puede observarse al final de la década de 1920, cuando este tipo de impuestos ya representa una proporción mayor de la carga tributaria. Si además se toman en cuenta las importaciones, las dos terceras partes de los ingresos tributarios provenían del comercio exterior. La renta de licores fue, durante todo el período, la segunda en importancia en los ingresos tributarios. Los impuestos directos no variaron su contribución porcentual respecto a otros períodos y continuaron contribuyendo en porcentajes mínimos al total de los ingresos tributarios.

En el gobierno de facto presidido por el General Efraín Ríos Mont, que buscando salir de la crisis económica en que estaba envuelto el gobierno, presento la reforma tributaria en 1983, en la cual incluyo un nuevo impuesto denominado Impuesto al Valor Agregado –IVA-, aprobando el mismo a pesar de la oposición de varios sectores de la sociedad, naciendo a la vida jurídica bajo el Decreto-Ley No. 72-83.

Al termino de los gobiernos de facto, se constituyó por petición social la Asamblea Constituyente con el fin de democratizar al país y con este cambio se genera un nuevo paquete tributario cuyo mayor logro, fue el detener la caída de la carga tributaria, aunado al hecho de que el IVA como impuesto estaba generando grandes ingresos a las arcas tributarias.

1.2. La Administración Tributaria en Guatemala

La historia de los tributos y administración tributaria de nuestro país, ha sido establecida

por una gran parte de gobiernos militares, cuyo principal objetivo, fue el incremento de recursos para el Estado a través de incrementar aranceles o la creación de nuevos impuestos, lo que devino en un desgaste para el contribuyente. Para entender en mejor forma la administración tributaria y su dinámica evolutiva, su inicio se ve inmerso en la historia de los tributos en Guatemala.

En la época de la conquista de Guatemala, la tributación se daba a través del despojo y el terror por medio de tributos tasados arbitrariamente, o sea una imposición sin mediar defensa alguna para el contribuyente, que se veía obligado al cumplimiento del tributo, esto con el fin de un enriquecimiento rápido por parte de los conquistadores. Tan difícil se convirtió el pago de los impuestos, que estos generaron diversas rebeliones, como lo narraron en su momento diversos autores.

Toda la tributación de la época fue fijada o tasada específica y globalmente para cada pueblo gobernado por la Junta Superior de la Real Hacienda y era revisada cada cierto tiempo con el fin de ajustarla a los intereses de los conquistadores, esta era establecida por medio de una tasación en cuanto a cada pueblo y al número de habitantes indígenas inscritos en su territorio, de allí se determinaba la cantidad que se pagaba anualmente, pero la realidad era que tales impuestos se cobraban dos veces al año: en junio y en diciembre.

Al constituirse por parte del pueblo de Guatemala su separación de la corona española a través de la promulgación del acta de independencia de septiembre de 1821, el excapitán general y luego jefe del Estado, Gabino Gainza para congraciarse con los

habitantes, decretó una rebaja en el tributo, no obstante, el generalizado clamor de los pueblos por la supresión total, por lo que efectúo rebajas en tanto se instalaban las autoridades pertinentes, quienes tendrían la autoridad para decretar los impuestos a imponérseles al pueblo de Guatemala, restándole además la denominación de tributo.

En consecuencia, el tributo como carga impositiva y forma de explotación en favor directo de la monarquía española dejó de existir con la independencia, sin embargo, de las formas de explotación que el pueblo sufría, perduraron algunas como el repartimiento y el trabajo forzado.

1.2.1. Fuentes del Derecho Tributario

El autor García Maynez¹¹ cita tres tipos de fuentes del Derecho, siendo estas: a. Formales; b. Reales; y c. Históricas. Considerando la clasificación, se puede diferenciar a las Fuentes Formales como las creadas por el órgano estatal delegado por el Estado para tal fin, en Guatemala tal poder le corresponde el Organismo Legislativo a través del Congreso de la República; en cuanto a las Fuentes Reales, estas se diferencian de las anteriores por ser aquellas que se ven inmersas en factores y elementos que determinan su contenido; y las fuentes Históricas las que contienen documentos que contienen textos de una leyes o conjunto de leyes.

En Guatemala las fuentes formales del Derecho están conformadas por la Ley, la Costumbre, la Doctrina y la Jurisprudencia, se determinará individualmente cada una de

¹¹ García Maynez. E. *Introducción al estudio del derecho*. Pág. 46

las fuentes enunciadas para establecer su importancia en nuestro ordenamiento jurídico tributario.

La Ley. Etimológicamente la palabra ley, deviene del latín /ex, por lo que cabe preguntar entonces que es la ley, en sentido amplio, toda norma jurídica reguladora de los actos y de las relaciones humanas, aplicable en determinados tiempo y lugar. Algunos consideran a la ley como parte de las relaciones existentes entre los elementos que intervienen en un fenómeno.

La ley como norma jurídica busca cumplir con diversos principios como lo es la generalidad es aplicable a todos por igual, la obligatoriedad es imperativa, debe ser aceptada por todos y su permanencia su carácter es indefinido, no tiene vigencia determinada, tal situación se da por que históricamente se ha visto que una sociedad sin leyes, se convierte en anarquía donde cada individuo realiza su voluntad sin restricción alguna y sin respeto mínimo por los derechos de las demás personas, por ende de la necesidad de su promulgación y aplicación general.

La Costumbre. Está considerada como un derecho no escrito, este es espontáneo, y se constituye por un conjunto de reglas de conducta, las cuales se repiten con el transcurso del tiempo y cuya conducta en la sociedad da la pauta para que las personas en su conjunto la acaten como un precepto legal válido y vigente, esto a pesar de no existir una normativa legal promulgada que indique que tal conducta es regulada en ley, podríamos indicar que tales conductas por situaciones sociales de conciencia se vuelven obligatorias.

La costumbre es una normativa de índole moral, regularmente transmitida entre generaciones a través de la oralidad, esta ha sido una de las primeras fuentes del derecho, ya que muchas de las costumbres ancestrales, se convirtieron en leyes de observancia general, cabe mencionar como ejemplo las costumbres de la antigua Roma en donde las costumbres de los antepasados forjaron sus primeras instituciones jurídicas.

La Doctrina. Es considerada como el pensamiento de los estudiosos del derecho o sea que es el conjunto de pensamiento de carácter científico que los estudiosos del derecho realizan sobre un tema o acto en específico con el propósito puramente teórico ¹², resulta siendo un conjunto de tesis y pensamiento que explican las razones, el sentido de las leyes y sugieren asimismo posibles soluciones a los problemas que se plantean al respecto. Su importancia para el derecho, radica en que este tipo de estudios jurídicos, pueden influenciar el pensamiento de los legisladores y por ende la interpretación de las normas y textos vigentes sobre derecho.

La Jurisprudencia. Etimológicamente la jurisprudencia deviene del latín *iuris prudentia* que significa *iuris* = derecho y *prudentia* = sabiduría o conocimiento. Por lo que se puede indicar, que la jurisprudencia los tribunales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción es la sabiduría del derecho, en la actualidad la jurisprudencia se conoce como el conjunto de sentencias o resoluciones judiciales que se emiten por órganos jurisdiccionales en un mismo sentir o sea sentencias iguales para aplicarla a los casos sometidos a su jurisdicción.

¹² García Maynez, Eduardo. *Introducción al estudio del derecho*. Pág. 76

En cuanto a Guatemala, la Constitución Política de la República, establece como única fuente del derecho tributario a la ley, la cual conforme las disposiciones constitucionales, debe ser sustentada en actos marcados en ley, tal situación se ve reforzada por la misma Constitución, que señala en sus preceptos que el Congreso de la República es el ente que está facultado para emitir cualquier impuesto a imponerse en la sociedad, de tal sentido deviene la ley como la fuente primaria del derecho tributario guatemalteco.

1.3. Administración Tributaria en Guatemala y sus cambios

En cuanto a los cambios jurídicos de la Administración Tributaria estos podrán establecerse por los cambios políticos y tributarios sufridos por Guatemala durante su historia y como la administración tributaria a través de los tiempos ha venido evolucionando en el país, hasta llegar a lo que hoy conocemos como la Superintendencia de Administración Tributaria, que es el órgano estatal encargado de la recaudación de los tributos y su distribución en el Estado de Guatemala.

Desde tiempos coloniales, los diversos gobiernos ya sean de origen en la monarquía o la democracia, han tenido diversas instituciones encargadas de velar por el buen manejo de los ingresos del Estado por medio de los tributos vigentes en su momento.

El análisis de las relaciones jurídicas originadas por el fenómeno financiero del tributo exige, para la inteligencia de los institutos, del contenido y alcance de los derechos y obligaciones, para la distinción (...). No tengo reparo alguno en reconocer que el derecho tributario merece ser estudiado en todos sus aspectos, pero sigo sosteniendo

que la visión de conjunto no puede excluir el análisis y la clasificación que antecede, aunque se acepte como criterio científico fundamental la unidad del derecho, ante la cual no sólo deberían olvidarse todas las subdivisiones del derecho tributario, sino también la existencia misma de éste, del derecho constitucional, administrativo, procesal, civil, penal, internacional, público y privado como ramas del derecho.¹³

Dino Jarach en su obra el Hecho Imponible, indica como un segundo aspecto importante a estudiar del derecho tributario, la diferencia existente entre el derecho tributario material y derecho tributario administrativo.¹⁴

Para comprender lo indicado por el autor, es necesario establecer la separación existente entre ambas acciones del derecho tributario, el derecho tributario material indica que es la esencia del derecho, este se enmarca en su naturaleza, en la relación existente entre el fisco y el contribuyente y las obligaciones que nacen como objeto de la prestación del tributo, entre tanto, el derecho tributario administrativo lo enmarca en las situaciones de tramites dentro de la administración tributaria que sirven para que el contribuyente entienda los procedimientos a seguir para el pago de los tributos, su de acción no es superior al derecho material.

El autor citado indica que es la actividad administrativa en materia tributaria no abarca todo el derecho tributario; que las normas que definen los hechos imponibles en todos sus aspectos y crean las obligaciones de los contribuyentes hacia el fisco, su objeto es

¹³ Jarach, Dino. **El hecho imponible**. Pág. 35

¹⁴ **Ibid.** Pag. 42



la prestación del tributo, como también las accesorias referentes a intereses, garantías personales y reales o las opuestas, siendo su principal objeto el reembolso del fisco hacia los contribuyentes por impuestos indebidos o pagados en demasía, este cuerpo de normas tributarias pueden llegarse a definir como el derecho de las obligaciones tributarias.

La concepción de que el derecho tributario es una parte del derecho administrativo y la prestación del tributo no es sino una de las muchas prestaciones que los administrados deben al poder administrador, termina por hacer del derecho tributario un conglomerado de relaciones heterogéneas y culmina con la tesis aberrante de que las leyes tributarias no son normas, con la sola excepción de las constitucionales.

1.4. Tributos y su clasificación

Habiendo establecido previamente en donde y cuando se origina el tributo en Guatemala, y siendo su parte medular la obligación de cumplir con el pago del mismo, se encuentra que la Obligación es un término que procede del latín *obligatio* y se refiere a algo que una persona está forzada a hacer por una imposición legal o por una exigencia moral. Entonces la esencia del tributo es la obligación creada por un vínculo jurídico, que lleva al sujeto a hacer o a abstenerse de hacer algo de acuerdo a las leyes o las normativas.

Los tributos son ingresos de derecho público que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente por el Estado, exigidas por una Administración

Pública como consecuencia de la realización del hecho imponible al que la ley vincula en el deber de contribuir.

La tributación consiste en realizar las aportaciones que exige el Estado para la financiación de las necesidades colectivas de orden público. Existen en Guatemala, tres clases principales de tributos, siendo estos: Impuesto, Tasa y Contribución (Constitución Política de la República, 1985).

Impuesto. El nombre impuesto se deriva del término latín *impositus* o sea *imposición*. Para los efectos de la investigación el impuesto consiste en el pago de una cantidad de dinero que se le cancela a la Administración Pública derivado de una obligación legal que regularmente es de aplicación general con el fin de coadyuvar a los fines del Estado. En Guatemala, los impuestos son generados y decretados por el Organismo Legislativo quien es el único ente que tiene por potestad legal, la atribución de imponerlos, tal situación está regulada en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República que establece el principio de legalidad constitucional para los impuestos.

En síntesis, el impuesto es un tributo considerada una o varias obligaciones generalmente pecuniarias en favor del acreedor tributario regido por derecho público, que se caracteriza por no requerir una contraprestación directa o determinada por parte de la administración hacendaría como acreedor tributario.

Obligaciones tributarias. En todo ordenamiento legal, se crean leyes que generan obligaciones y por ende su contraparte que son los derechos, en el caso de los tributos,



tal obligación se deriva de la ley, por ende, esta genera a través de la obligación tributaria un vínculo de ley entre el Estado que se convierte según la ley en el sujeto activo de la relación tributaria y el deudor tributario que viene siendo el contribuyente ya sea persona física o jurídica, los cuales tienen como obligación principal el cumplimiento del pago de la prestación tributaria establecida en ley.

La relación entre estado y contribuyente que nace por la ley, se da a través de lo que se conoce como un hecho imponible, que conforme el ordenamiento legal vigente en el país, se convierte en el acto que se tiene que realizar para que se imponga la obligación del pago del tributo.

Estas disposiciones se encuentran contenidas en el Código Tributario que regula lo relacionado a los hechos imponibles y las imposiciones de las obligaciones para el contribuyente hacia el Estado.

Sistema Tributario. Está constituido por el sistema utilizado por la administración tributaria para llevar a cabo su fin primordial, que es la recolección del tributo conforme lo establece la ley, por ende, el sistema tributario es el nombre aplicado al sistema impositivo o de recaudación de un país.

Clasificación de los tributos

Los tributos, son el motor que impulsa todas las actividades de la administración pública, si no es total si en gran parte de los ingresos del Estado, los cuales se utiliza

para llevar a cabo sus fines a favor de la sociedad.

El Código Tributario clasifica a los tributos en:

a) Impuestos

b) Tasas

y, c) Contribuciones, que pueden ser fiscales o parafiscales.

Para Gian Antonio Micheli (1975, p.17), el tributo es el contenido de las normas tributarias es instrumental, siendo ellas destinadas a reglar una actividad del ente público dirigida a procurarse los medios para poder desempeñar sus propias actividades institucionales. La norma tributaria es, pues, dirigida a regir una prestación coactiva debida por el particular al ente público y que éste puede pretender como expresión de su poder de supremacía; dicha norma no regula, pues, relaciones o situaciones intersubjetivas entre particulares entre sí y entre ellos y el Estado, sino en función de la disciplina de la prestación coactiva debida por el particular al ente público.¹⁵

El tributo como tal, nace de una norma legal que regula la obligación de la parte pasiva asumida por el contribuyente a partir de la realización de un hecho generador o acto que origina como consecuencia del mismo, una prestación pecuniaria a favor de un sujeto activo que es representado por El Estado, en Guatemala, los tributos como tales son promulgados por el Congreso de la República por delegación expresa de ley, conteniendo la norma que les da vida principios tributarios como la No doble tributación,

¹⁵ Gian Antonio Michel, **Curso de derecho tributario**. 1975. Pág.17



el monto del pago, la vigencia del impuesto, y sus tipos.

Impuestos

El impuesto puede definirse como la prestación monetaria exigida por el Estado, utilizando su potestad imperio para exigir conforme a la ley, el cumplimiento de tal prestación pecuniaria y se impone a los miembros de la sociedad en forma individual y colectiva de acuerdo con el principio de capacidad de pago.

Los impuestos son cobrados por el Estado, su finalidad principal es satisfacer gastos públicos de la administración y el financiamiento de obras que puedan ser establecidas mediante presupuesto, enumerando la obligación de los ciudadanos de cumplir con su obligación de cubrir con dichos gastos.

Características de los Impuestos

a) Coercitividad de los impuestos. En el pago del impuesto, no se obtiene ninguna retribución a cambio, es decir, no hay contraprestación para el contribuyente, porque la administración pública, no da nada a cambio, asimismo sirven para financiar el presupuesto del Estado.

La necesidad de recaudación del Estado de los impuestos se debe a la obligación de este por ley de satisfacer las necesidades de la sociedad, como lo son los servicios públicos de salud, educación, carreteras, seguridad, salarios de los empleados públicos, etcétera.

Arbitrios

Son impuestos creados por ley a favor de las municipalidades, estos están regulados en el Código Tributario, tienen como característica especial que derivado de su pago se pueden obtener una contraprestación en forma indirecta por parte del ente gubernamental.

A los arbitrios se les conoce también como Tasas Municipales. Estas se diferencian de los impuestos en virtud de que el contribuyente obtiene un beneficio indirecto y en ocasiones directo, dependiendo del arbitrio que se pague, por ejemplo, el arbitrio del boleto de ornato que se transforma en mantenimiento y creación de espacios públicos municipales para que el vecino del municipio pueda gozarlos en forma individual o familiar.

Derivado de la forma de pago de los arbitrios municipales, estos contienen elementos que los diferencian del impuesto, y que son palpables al momento de hacer efectivo el pago del arbitrio, considerando que muchos de ellos tienen una retribución a cambio del pago de un impuesto.

a) Son pagados voluntariamente. Como su nombre lo indica, estos se caracterizan por que no es necesaria la coercitividad del poder estatal para realizar el pago correspondiente, el vecino del municipio, regularmente acude en forma voluntario a realizar su pago, ejemplo de tal situación se observa en el pago del boleto de ornato anual.

b) Los servicios son prestados por las municipalidades. Hay servicios generales que son prestados en forma directa o por medio de concesión municipal, ejemplo de ello se encuentra la recolección de basura domiciliar, la cual en muchos municipios del país es realizada por la municipalidad o a través de empresas a las cuales se les ha concedido una concesión al respecto y cuyos ingresos por este servicio entran a las arcas municipales. Otro ejemplo es el arbitrio que cobra la municipalidad por el uso del espacio vecinal para la publicidad.

c) La tasa es relativamente proporcional al servicio adquirido. En este caso el arbitrio cobrado tiene como elemento el hecho que no es de pago cotidiano, siendo un ejemplo el pago del arbitrio correspondiente al boleto de ornato, fijado con relación al ingreso percibido mensualmente y retribuido por la municipalidad en el mantenimiento del ornato y áreas recreativas del vecino.

El Código Municipal establece entre las atribuciones de las municipalidades del país, la forma en que estos adquieren su financiamiento de funcionamiento por los impuestos generados a su favor, entre estos se encuentran:

- a) Arbitrios, tasas y servicios municipales
- b) Por servicio de agua potable
- c) Por servicio de alumbrado público
- d) Por peaje. (En el caso de la autopista de Escuintla)
- e) Por emisión de Licencias de Construcción.
- f) Boleto de ornato



Conforme el Código Tributario, las Contribuciones pueden clasificarse como:

- a.- Contribuciones especiales
- b.- Contribuciones por mejoras.

Las contribuciones especiales consisten en el impuesto que se deriva de una obra pública cuyo impacto directo es en beneficio del contribuyente, ejemplo de este tipo de contribución puede ser trabajos de drenaje o alcantarillado que contribuyen al bienestar del vecino.

Las contribuciones por mejoras, consisten en el impuesto que se deriva una obra estatal o municipal cuya realización llevara consigo una elevación al valor del inmueble propiedad del vecino, teniendo como límite el pago del incremento que se genere del valor del bien inmueble, ejemplo pavimentar calles.

Elementos de las Contribuciones Especiales y por Mejoras

- a) La contribución es obligatoria porque la impone el Estado o las municipalidades.
- b) La contribución es pagada por el vecino contribuyente, diferenciándose este en cuanto a percibir un beneficio directo e inmediato por parte del contribuyente.
- c) La contribución la realiza el vecino contribuyente en forma específica y esporádica, ya que se deriva de una obra en particular y con el agregado que el pago no puede ser superior al beneficio que se obtendrá por la ejecución de una obra pública.



CAPÍTULO II

2. Contribuyentes derechos y deberes

La Constitución Política de la República regula todos los derechos inherentes a las personas que residen o en su caso se encuentran en Guatemala, dentro de estos derechos se instituyen también los derechos de aquellos que tiene la figura de contribuyentes con sus características y la forma en que los impuestos promulgados por el Estado deben ser creados.

2.1. Clasificación de los contribuyentes deberes y derechos tributarios

Se conceptualizo al contribuyente como un sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, siendo su contraparte el Estado que es el sujeto activo y por ende el beneficiario directo de los impuestos.

Entre los contribuyentes, encontramos que actualmente la administración tributaria tiene una clasificación para controles internos del pago de impuestos de los contribuyentes, siendo estos:

1. Pequeño Contribuyente
2. Contribuyente Normal
3. Mediano Contribuyente, también llamado contribuyente especial
4. Grandes Contribuyentes

La legislación tributaria guatemalteca, establece que, para ser contribuyente, la persona ya sea natural o jurídica ha de cumplir con ciertos requisitos ante la administración tributaria con el fin de cumplir sus obligaciones ante el fisco.

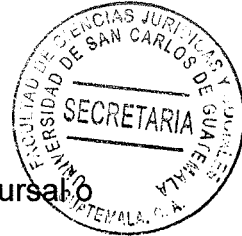
El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, establece los requisitos y forma en que los contribuyentes deben efectuar tal inscripción, para el efecto tal situación se indica en el Artículo 120 de la citada ley que determina:

Inscripción de contribuyentes y responsables. Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas. Para toda inscripción, los contribuyentes o responsables deberán presentar solicitud escrita ante la Administración Tributaria, que deberá contener como mínimo lo siguiente:

- a) Nombres y apellidos completos de la persona individual, razón social o denominación legal y nombre comercial, si lo tuviere.
- b) Nombres y apellidos completos del representante legal de la persona jurídica o de los contribuyentes citados en el A

Artículo 22 y de las personas que, de acuerdo con el documento de constitución o sus reformas, tengan la calidad de administradores, gerentes o representantes de dichas personas y, copia legalizada del documento que acredita la representación.

- c) Domicilio fiscal.
- d) Actividad económica principal.
- e) Fecha de iniciación de actividades afectas.

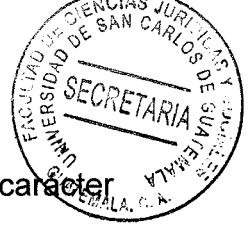


f) Si se trata de persona extranjera deberá precisarse si actúa como agencia, sucursal o cualquier otra forma de actuación. La Administración Tributaria asignará al contribuyente un número de identificación tributaria -NIT-, el cual deberá consignarse en toda actuación que se realice ante la misma y en las facturas o cualquier otro documento que emitan de conformidad con la Ley específica de cada impuesto. La administración tributaria en coordinación con el Registro Mercantil, deberá establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria -NIT-, y la extensión de la constancia respectiva se efectúen en forma simultánea con la inscripción correspondiente.

De la norma citada se destacan aspectos que son propios de los contribuyentes y denotan la obligatoriedad de inscripción ante el ente recaudador de impuestos.

El Código Tributario determina en su Artículo 21, lo siguiente: Obligado por deuda propia. Son Contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

El Código Tributario establece como la obligación tributaria el vínculo jurídico tributario naciente de un hecho generador que da como consecuencia el nacimiento de un pago tributario, para tal efecto lo regula en el Artículo 14 que indica: Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al



realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

Toda relación tributaria, tiene contrapartes que conforman la misma, siendo estas partes la activa o sea quien lo cobra y la pasiva que es la parte obligada al pago, ya se determinó que el rol de sujeto activo lo tiene el Estado, haciendo uso del poder concedido por el ordenamiento legal de un territorio, por lo contrario, la calidad de sujeto pasivo se le otorga al contribuyente quien deberá corresponderle al Estado con el pago del tributo pertinente resultado de la actividad desarrollada y condicionada a la relación jurídico tributario legamente constituida.

La normativa tributaria que regula lo concerniente a los sujetos de la relación tributaria se encuentra contenida en el Código Tributario Artículo 17 que establece:

Sujeto activo: Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

El Artículo 18 del citado cuerpo legal indica: Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

Toda obligación de pago debe nacer de una disposición que la regule, tanto en tiempo, espacio y modo, de aquí que el Código Tributario determine todo lo relativo al hecho generador en los siguientes artículos: Artículo 31. Hecho generador o hecho imponible

es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Artículo 32. Acaecimiento del hecho generador. Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

1. En los casos en que al presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y,
2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Artículo 33. Acto jurídico condicionado. Si el hecho generador fuera un acto o negocio jurídico condicionado, producirá efectos tributarios:

1. Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria.
 2. Al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva.
- Artículo 34. Hecho generador condicionado. Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se aplicarán las disposiciones contenidas en el artículo anterior”.

2.2. Obligaciones tributarias

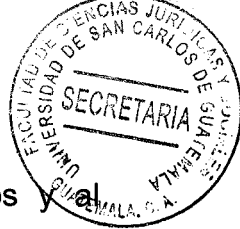
Para Manuel Ossorio citando al autor Gómez Novaro, conceptualiza la Obligación tributaria “como la forma unilateral que establece el Estado en ejercicio de poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen”, en otras palabras, se trata de una obligación de dar una suma de dinero en concepto de contribución o tributo.¹⁶

En Guatemala, el contribuyente al momento de su inscripción ante la Superintendencia de Administración Tributaria, contrae la obligación de cumplir con las disposiciones reguladas en el Código Tributario que conlleva diversas obligaciones dependiendo del régimen tributario al cual se ha adherido el contribuyente y en conjunto con la naturaleza de sus actividades.

La obligación tributaria, que es de derecho público, se convierte en el vínculo jurídico entre El Estado como el acreedor tributario y el deudor tributario responsable o contribuyente, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, la cual puede ser exigible coactivamente, por lo tanto, el vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal.

El Código Tributario establece en su Artículo 23. Obligaciones de los sujetos pasivos.

¹⁶ Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Pág. 644



Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.

Las obligaciones tributarias generales se encuentran establecidas en el Código Tributario, en su Artículo 103 que establece: “La determinación de la obligación tributaria es al acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

Analizando el concepto anterior, se encuentran diversos elementos que constituyen la obligación tributaria:

Primero: Resulta de una relación jurídico tributaria entre el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo constituido por el contribuyente.

Segundo: Que nace de la ley, en todo caso como se estableció en el capítulo anterior, la primacía de la ley es la que da origen a los impuestos y por ende su imposición ante la sociedad.

Tercero: La declaración de la existencia de tal obligación tributaria.

Cuarto: El cálculo en cuanto a la base imponible establecida para la obligación tributaria, esta no puede ser al azar o en forma antojadiza, parte de un porcentaje

previamente analizado y regulado por la ley con el fin de determinar la cuantía del pago a realizar por el contribuyente.

Quinto: Declaración de la inexistencia, exención o inexigibilidad de la obligación tributaria.

Como es de notar, al contraer obligaciones el contribuyente, derivado del análisis de las leyes citadas, se puede indicar que en todo caso existe una obligación principal y otras obligaciones accesorias o secundarias, las cuales se enuncian en el Código Tributario como obligaciones formales.

En cuanto a la inexistencia de obligación tributaria, esta se da cuando el contribuyente se encuentra libre de todo pago en virtud de no corresponderle a este la obligación del pago del tributo.

Sobre la exención, para comprender esta situación se debe establecer previamente en que consiste esta figura jurídica, encontrando una definición pronunciada por la Corte de Constitucionalidad en la Gaceta No. 27, expediente No. 284-92, página No. 20, sentencia: 23-02-93 razonando el principio contenido en el artículo 239 inciso b, diciendo: "...Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.' Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido



sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles”.

La Ley del Organismo Judicial con el fin de evitar cualquier tipo de interpretación y confusión fuera del contexto de la ley con el fin de evitar cualquier tipo de mal uso de la interpretación legal, regula en su Artículo 13. Primacía de las disposiciones especiales. Las disposiciones especiales de las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales.

Entre otros ejemplos de exenciones lo encontramos plasmado en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República en su artículo 7 las exenciones generales y en el artículo 8 las específicas que indican:

Artículo 8. De las exenciones específicas. No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas:

1. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiaturas, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que este no sea prestado por terceras personas.
2. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.
3. La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.
4. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
5. Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la

República, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados diplomáticos y consulares, incluidos en la Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición de que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.

6. Los organismos internacionales a los que de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos se les haya otorgado la exención de impuestos.

En cuanto a la obligación tributaria y la obligación de su cumplimiento, para determinar en qué consiste, el Código Tributario establece en su Artículo 104 lo siguiente: Cumplimiento. Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración. El contribuyente o responsable podrá, bajo su absoluta responsabilidad, presentar formularios electrónicos o por cualquier otro medio establecido en este Código, para lo cual podrá contratar los servicios de un Contador Público y Auditor o un Perito Contador. La Administración Tributaria establecerá los procedimientos y condiciones para que el contribuyente o responsable autorice al Contador Público y Auditor o al Perito Contador.

El Artículo anterior, contiene preceptos interesantes de estudio, toda vez que estipula que el contribuyente para los efectos de cumplimiento de sus deberes puede hacerlo por medio Contador Público y Auditor o Perito Contador, quienes para efectos de declaraciones deberían ser los responsables ante la autoridad recaudadora del impuesto de las acciones que el contribuyente realice, sin embargo, se han generado



casos en los cuales se han habilitado a profesionales en la área contable para la presentación de los impuestos, pero estos irresponsablemente no los presentan, repercutiendo tales acciones en infracciones contra el contribuyente sin que este tenga un dolo en tales acciones, que derivan en pago de multas e intereses, además de otras sanciones.

En cuanto a los deberes tributarios de los contribuyentes, estos se encuentran enumerados en el Código Tributario que determina su cumplimiento a partir de la inscripción de los contribuyentes en los registros de la Superintendencia de Administración Tributaria, deberes que se encuentran contenidos en el Artículo 112 del Código Tributario que determina: “Obligaciones de los contribuyentes y responsables. Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan: a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación. b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.
2. a) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas. b) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.
3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos



contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.

4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.
6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.
7. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código. * Reformado el numeral 2 y adicionan los numerales 8 y 9 por el Artículo 19 del Decreto Número 03-04 del Congreso de la República.

Artículo 112 "A". Otras obligaciones de los contribuyentes y responsables. Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.



2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.
4. Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.
5. Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.
6. Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que se hubieran prestado, en sus instalaciones, a terceros y cuyos servicios no se hubieran facturado por los hospitales, empresas, instituciones u organizaciones antes mencionadas deberán informar a la Administración Tributaria por medio de una declaración jurada mediante documento o vía electrónica en el formulario y forma que



para el efecto proporcione la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente en el que se recibió el pago de un tercero, a favor de los técnicos, profesionales, médicos u otros, antes mencionados.

Para el efecto deberá indicar el Número de Identificación Tributaria y el nombre completo

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

Artículo 113. Cumplimiento de deberes por los entes colectivos. Están obligados al cumplimiento de los deberes formales de los entes colectivos:

1. En el caso de las personas jurídicas, los representantes legales con facultades para ello.
2. En el caso de los contribuyentes a que se refiere el artículo 22, de este código, los responsables enumerados en el mismo.”

2.3. Sanciones e infracciones

Es necesario conceptualizar la diferencia entre las figuras jurídicas de Infracción y Sanción. De los conceptos vertidos en el capítulo anterior y de las normas jurídicas estudiadas, se puede entender como Infracción como toda aquella acción u omisión,

dolosa o culposa cometida por el contribuyente y que se encuentra tipificada en la ley, de la cual resulta como consecuencia una sanción.

Entonces, si la infracción es una acción u omisión, en que consiste la Sanción. Esta figura jurídica dependiendo del área del derecho que se estudie puede ser comprendida en diversas conceptualización, para el área tributaria que es la que nos interesa, la sanción tributaria es la consecuencia que se deriva de una infracción, en nuestro ordenamiento legal, tal sanción se ve reflejada en aspectos monetarios que son impuestos por la administración tributaria al contribuyente ante el incumplimiento de un deber fiscal que se convierte en infracción, siendo estas imposiciones diversas, en todo caso dependiendo de la gravedad de la infracción cometida.

El Código Tributario conceptualiza las Infracciones Tributarias en su Artículo 69 como: Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal, y el Artículo 71 identifica las Infracciones tributarias como:

Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones. 2. La mora. 3. La omisión del pago de tributos. 4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. 5. El incumplimiento de las obligaciones formales. 6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.



Aunque el Código Tributario establece la presunción de inocencia como uno de los principios garantes de un debido proceso, este principio se ve inmerso en el Artículo 72 que regula: “Presunciones. Las presunciones establecidas en este Código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario”. Tal presunción se ve reforzada por lo establecido en la Constitución Política de la República en sus Artículos 12 y 14 que se estudiarán en el transcurso del presente capítulo.

Por lo anterior se hace necesario determinar las responsabilidades personales de las infracciones, para tal efecto el Código Tributario en sus Artículos 77 y 78 establece que la responsabilidad de las infracciones es de índole personal, por lo que no genera duda en cuanto a quien responsabilizar, inclusive el hecho de que las infracciones sean generadas por personas bajo la dirección del contribuyente, no lo libera de la responsabilidad de solventarla, salvo determinadas acciones que se ven reguladas en el Código Tributario y que serán indicadas en su oportunidad.

El Artículo 68 de la citada ley, regula lo siguiente:

Responsabilidad. Los sujetos tributarios o sus representantes que deban presentar declaración, lo harán de conformidad con las normas de este Código y serán responsables, de conformidad con la ley.

En las infracciones tributarias el Código Tributario determina en su Artículo 80 a quienes debe considerarse como autores, siendo estos:

1. Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión:

2. Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción.

3. Los que participen en la ejecución de hechos, sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción.

En el caso de que una infracción sea cometida por un representante legal o personal profesional, el Código Tributario determina en sus Artículos 81, 82 y 83:

Artículo 81. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria, serán responsables ante la Administración Tributaria, por los actos u omisiones de sus representantes, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que corresponda.

Artículo 82. Responsabilidad de los profesionales o técnicos. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.

Artículo 83. Responsabilidad del personal dependiente. Los sujetos pasivos de la obligación tributaria serán responsables ante la Administración Tributaria por los actos u omisiones de su personal dependiente, en ejercicio de su cargo.

La responsabilidad directa del pago del impuesto recae sobre el contribuyente inscrito ante el ente recaudador, tal situación deviene en la necesidad de contar con un control eficiente en cuanto al cumplimiento de las obligaciones que derivan de los impuestos, ya que no existe eximente alguna que pueda liberarlo de la imposición de las sanciones, no importando si tal situación deriva de una mala práctica por parte del



Contador Público y Auditor a cargo de las declaraciones del contribuyente o en su caso, del Perito Contador delegado para tal caso, sin embargo, existen algunas acciones que le permiten, dependiendo de la infracción poder liberarse de la responsabilidad de estas.

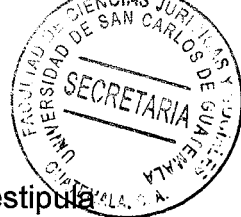
El Código Tributario establece las infracciones a los deberes formales en su Artículo 94: Infracciones a los deberes formales. Sanciones. Constituyen estas infracciones, todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias.

Las Infracciones cometidas por profesionales o técnicos se encuentran reguladas en el Artículo 95 del Código Tributario que establece:

Responsabilidad. Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.

El presente Artículo se aplicará en congruencia con lo que establecen los Artículos 70, 82 y 90 de este Código. En consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal.

Existen las infracciones específicas y las que podrían considerarse especiales, estas son aquellas a aplicarse a una actividad determinada del comercio, agricultura, servicios, sin indicar con precisión a que acto se aplicaran, esto ante la omisión, evasión



o defraudación de tributos y contribuciones o se incumpla con su pago según lo estipula el Artículo 84 del Código Tributario.

Es las disposiciones del Código Tributario se establecen sanciones, pero no existe un concepto concreto, solamente se encuentra la definición del Artículo 89 que indica: Sanción. La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora.

2.4. Normativas constitucionales y ordinarias referentes al derecho del contribuyente con relación a infracciones.

La Constitución Política de la República fue creada con el fin del resguardo de los derechos inalienables de todo ser humano, dentro de sus características encontramos la defensa de sus derechos a través de diversos principios e instituciones que velan porque el imperio de la ley prevalezca sobre toda acción u omisión.

Para tal efecto el contribuyente como cualquier ciudadano de la República de Guatemala debería contar con la posibilidad de defender sus derechos y poder demostrar su inocencia, para tal efecto se cuenta con el Artículo 12 de la Constitución Política de la República que determina: "Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal

competente y preestablecido (...)", a su vez el Artículo 14 del citado cuerpo legal indica:

"Presunción de inocencia y publicidad de proceso. Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada (...)".

Otro principio Constitucional que se encuentra incluido en el Código Tributario está inmerso en el Artículo 90 que regula:

Prohibición de doble pena. -Non bis in idem-. (...) La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

Es prohibitivo para el Estado sancionar dos veces un mismo acto.

2.5. Debido proceso tributario

En las normas jurídicas en general, hay principios que se aplican a todo el ámbito jurídico no importando el país donde se apliquen, puede decirse que son mundiales, entre estos principios uno primordial para garantizar a las partes sus legítimos derechos está el del debido proceso.

Este principio es aplicable sin importar su área de aplicación, ya sea de índole privada o pública, en el derecho tributario se cuenta con principios propios y generales, dentro de los cuales se encuentran contenidos el de legalidad, no doble tributación, capacidad de pago y uno esencial que es el debido proceso.

Para La Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH) en opinión consultiva OC/18 párrafo 121. 123, define al debido proceso como el: conjunto de requisitos que deben observarse en las instancias procesales a efecto de que las personas estén en condiciones de defender adecuadamente sus derechos ante cualquier (...) acto del Estado que pueda afectarlos. Es decir, cualquier actuación u omisión de los órganos estatales dentro de un proceso, sea administrativo sancionatorio o jurisdiccional, debe respetar el debido proceso legal, y concluye indicando que: [...] para que exista debido proceso legal es preciso que un justiciable pueda hacer valer sus derechos y defender sus intereses en forma efectiva.

El debido proceso como una garantía procesal se encuentra inmersa en diversas instituciones jurídicas a nivel internacional, dentro de la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, dentro de las normativas que regula, su Artículo 8 establece: Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo, ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley.

Entre tanto el Artículo 11 de la citada norma jurídica regula: 1. Toda persona acusada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se pruebe su culpabilidad, conforme a la ley y en juicio público en el que se le hayan asegurado todas las garantías necesarias para su defensa. 2. Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueron delictivos según el Derecho nacional o internacional. Entre los beneficios que tiene el contribuyente bajo los principios procesales establecidos en las normas tributarias, están:



Artículo 121. Naturaleza. El proceso ante la Administración Tributaria será impulsado de oficio. Las resoluciones finales dictadas en este proceso, son impugnables ante los tribunales competentes.

Artículo 126. Acceso a las actuaciones. En congruencia con lo que establece el Artículo 101 de este Código, los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate.

Artículo 127. Obligaciones de notificar. Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos. También se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiera. Artículo 128. Lugar para notificar. Las notificaciones a los solicitantes contribuyentes o responsables, se harán en el lugar Señalado por ellos en su primera solicitud, mientras no fijen para tal efecto y por escrito, otro lugar diferente.

2.6. El debido proceso y sus elementos

El debido proceso en materia tributaria, se encuentra regulado en el Código Tributario que establece en su Artículo 142 A, los elementos esenciales en los procedimientos



administrativos tributarios que le garantizan al contribuyente los medios de defensa necesarios para hacer valer sus derechos, en tal aspecto el Artículo citado regula lo siguiente:

Medios de Prueba. En las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Los documentos que se aporten a título de prueba, podrán presentarse en original o fotocopia simple, para tal efecto, se procederá de la siguiente manera: a) En el caso de la presentación de los documentos originales, el contribuyente, además; deberá acompañar fotocopia simple del documento, a efecto que la misma pueda ser cotejada con el original, para que posteriormente sea incorporada al expediente, certificando el auditor tributario el haber tenido a la vista el original. b) En el caso de la presentación de fotocopias legalizadas por notario, la Administración Tributaria se reserva el derecho de solicitar la exhibición del documento original para cotejarlo con la copia. c) Certificación contable de los estados financieros u otras operaciones contables del contribuyente.

Vemos como los medios de prueba para demostrar la inocencia son diversos, estos están a disposición del contribuyente conforme fuere pertinente para sus fines.

El Artículo 143 determina:

Período de prueba. Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse. El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten. No se admitirán las pruebas presentadas fuera del

período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.

Artículo 144. Diligencias para mejor resolver. La Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver:

a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente. b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho. c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para resolver, no cabrá recurso alguno.

2.7. Legislación guatemalteca en materia tributaria

En materia tributaria, para efectos de impuestos solo el Congreso de la República de Guatemala es el que puede establecer los mismos, sujeto al principio de legalidad que establece la obligatoriedad que todo impuesto debe ser generado por el Congreso de la República conforme el Artículo 239 de la Constitución Política de la República.

En la legislación guatemalteca relacionada con la materia tributaria se encuentran las siguientes normas jurídicas que tiene relación estrecha con la tributación, siendo estas:

Constitución Política de la República de Guatemala. 1985

Decreto 6-91 del Congreso de la República. Código Tributario, Reformas 2006

Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes



Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 del Congreso de la República.

Reglamento de la Ley del IVA. Reglamento de la Ley del IVA

Acuerdo Gubernativo número 425-2006, Reglamento de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la administración tributaria.

Acuerdo Gubernativo número 424-2006, Reglamento de la Ley del IVA.

Decreto número 20-2006. Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria.

Ley del Impuesto sobre la Renta – ISR.

Decreto 1-98 del Congreso de la República. Ley Orgánica de SAT

Decreto 58-90 del Congreso de la República. Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros

Acuerdo Gubernativo 206-2004. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Decreto 18-04 del Congreso de la República. Reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Decreto 26-95 del Congreso de la República. Ley del Impuesto sobre Productos Financieros.

Decreto 19-04 del Congreso de la República. Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz

Decreto 70-94. Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos.

Acuerdo Gubernativo 111-95. Reglamento de la Ley del Impuesto de Circulación de Vehículos





CAPITULO III

3. Debido proceso tributario

El debido proceso es una de las principales garantías constitucionales que todos contribuyentes tienen ante las acciones que la administración tributaria tome respecto de las obligaciones que como contribuyente tiene ante el Estado.

El debido proceso tributario son los actos y derechos que le asisten al contribuyente en materia tributaria para hacer valer sus derechos por medio de mecanismos legales por actos u omisiones realizadas por el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.1. Las obligaciones y derechos tributarios del contribuyente

En todos los Estados existentes se encuentran inmersos gran cantidad de obligaciones para todos sus habitantes, pero en igual situación se encuentran regulados los derechos que le asisten.

Desde el nacimiento de la humanidad y en especial de las áreas del derecho, se han estudiado estos, estableciéndolos incluso en generaciones, actualmente se habla de la quinta generación de derechos humanos en el ramo cibernético, en ese nivel de progreso y conocimiento nos encontramos actualmente, por lo que, para efectos del derecho tributario, hemos de aplicar todo este tipo de conocimientos en el trato que la

Administración Tributaria tiene con los contribuyentes.

Las obligaciones de los contribuyentes, están contenidas en las leyes promulgadas en materia tributaria que determinan las obligaciones que pueden considerarse como obligaciones formales principales que el contribuyente debe cumplir ante el ente recaudador y el Estado, estas se encuentran enmarcadas en acciones que el contribuyente debe realizar independientemente de la acción que desarrolle para su cumplimiento, este tipo de obligaciones son las que por su naturaleza, tienen un mayor control por el ente recaudador y que constituyen una parte primordial de la investigación del tema.

Las obligaciones establecidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, se determinan en el Artículo 94 del Código Tributario, las cuales se detallan así:

- a. Dar aviso dentro de los 30 días siguientes de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador.
- b. Prohibición de omitir o alterar el número de Identificación Tributaria –NIT–, en declaraciones de tributos, en documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente ante la Administración Tributaria.
- c. Exigir la documentación legal correspondiente al adquirir bienes o servicios.
- d. Contar con los libros contables establecidos en ley y llevar la contabilidad al día.
- e. Mantener los libros y registros contables en su empresa o lugar designado como sede tributaria.
- f. Incluir en los precios ofertados todos los impuestos que correspondan.
- g. Omitir la percepción o retención de tributos.

- h. Emitir facturas, tickets, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos que cumplan con lo exigido por las leyes tributarias específicas.
- i. Presentar las declaraciones dentro del plazo establecido en la Ley tributaria específica.
- j. Apersonarse a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, conforme lo establece el numeral 6 del Artículo 112 de este Código.
- k. Dar aviso en el plazo establecido en ley del traspaso de vehículos usados.
- l. Dar aviso en el plazo establecido en Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, o cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el Registro correspondiente.
- m. Presentar en el plazo establecido en ley a la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.
- n. Prohibición de realizar actividades, sin estar inscrito ante la Administración Tributaria.

Así como existen las obligaciones del contribuyente, también se genera una contraparte que serían los derechos que el contribuyente tiene para ejercer frente a las acciones del Estado, tales derechos nacen desde la Constitución Política de la República que en esencia se encuentran a partir del Artículo 2 de la citada ley que determina:

Deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarles a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

En cuanto a este deber del Estado, la Corte de Constitucionalidad al efectuar el análisis sobre los derechos del contribuyente, manifiesta...” “Esta Corte advierte que los



derechos individuales contenidos en la parte dogmática de la Constitución, no se conciben en forma absoluta, sino que las libertades están sujetas a la ley, la que establece los límites naturales que dimanar del derecho real e incontrovertible de que el individuo vive en un régimen de interrelación..." Gaceta No. 25, expediente No. 68-92, página No. 22, sentencia: 12-08-92".

Otro derecho del contribuyente está regulado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República que determina:

Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.

Para este derecho la Corte de Constitucionalidad al solicitársele su pronunciamiento sobre este el mismo, emite la siguiente opinión, indicando: "...Se refiere concretamente, a la posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio...". Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 49, sentencia: 16-12-99. En igual sentido: - Gaceta No. 60, expediente No. 70-01, página No. 948, sentencia: 07-06-01. - Gaceta No. 60, expediente No. 141-01, página No. 1140, sentencia: 27-06-01.

Dentro de las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad consultadas, se encuentra la publicada en la Gaceta No. 4, expedientes acumulados Nos. 69-87 y 70-

87, página No. 9, sentencia: 21-05-8 que establece: “Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el Artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona...”, asimismo, sigue indicando: “el derecho primario en todo procedimiento por medio del cual se pretenda afectar a una persona, es el derecho de la defensa jurídica, el cual se origina desde la oportunidad de audiencia debida al afectado, con el objeto de que éste alegue lo que considere pertinente respecto de la imputación que se le formula...”

De lo anteriormente mencionado se puede determinar que entre los derechos preferentes de todo ciudadano se encuentran adicional a uno esencial como lo es el derecho a la vida, los derechos procesales y la defensa ante las decisiones estatales, el derecho de defensa que tiene su principal importancia en la finalidad del mismo para que las personas afectadas puedan hacer valer sus derechos.

Aunque el contribuyente tiene derechos, estos no los exime de sus obligaciones tributarias, en este aspecto la relación jurídico tributaria que se establece entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo, nacen todos los argumentos relacionados con el cumplimiento de las obligaciones y los derechos de los contribuyentes.

Derivado de la relación tributaria, se establecen obligaciones formales tanto para el Estado como para el Contribuyente, es interesante como se enmarcan en diferente forma, pero a la vez entrelazadas las obligaciones a desarrollar por ambas figuras.



El Contribuyente por su parte tiene la obligación de cumplir con el pago del tributo como principal elemento, asimismo se ve inmerso en el cumplimiento de obligaciones formales derivado de las actividades diarias a las cuales se hubiere inscrito ante la Administración Tributaria.

Derivado de las obligaciones y del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, nacen obligaciones paralelas para el Estado, siendo el encargado de brindarle las facilidades al contribuyente para el cumplimiento de pago del impuesto, así como Es preciso señalar que existen obligaciones formales tanto del sujeto pasivo, como aunar el camino del contribuyente para que el cumplimiento de sus obligaciones le sea conveniente.

El Código Tributario establece una conceptualización de lo que debe considerarse la obligación tributaria, la cual determina:

Artículo 14. Concepto de la obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

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

En este último párrafo, la Administración Tributaria basa muchas de sus pretensiones al efectuar sus requerimientos de pago, ya sea por tributos normales o en su caso por sanciones impuestas, argumentando la obligatoriedad del cumplimiento.

El Código Tributario para determinar a quién le corresponde la obligación del cumplimiento de la obligación tributaria, lo regula en los Artículos del 21 al 25 que dicen:

Artículo 21. Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Se puede comprender que el legislador establece otro elemento a la relación jurídico tributario al indicar la capacidad legal, que es sabida como el derecho pleno a ser ejercido, por lo tanto, si no se tiene la capacidad legal para hacerlo, no nace la obligación tributaria.

El Artículo 24 del citado cuerpo legal, indica:

Transmisión por sucesión. Los derechos y obligaciones del contribuyente fallecido, serán ejercitados o en su caso cumplidos, por el administrador o albacea de la mortal, herederos o legatarios, sin perjuicio del beneficio de inventario y de lo dispuesto en los Artículos 25 y 26 de este Código.

Este es otro aspecto a considerar al incorporar los derechos sucesorios dentro de las obligaciones del contribuyente, que, ante la ausencia física, este se puede representar



en sus intereses por sus herederos o representantes según sea el caso.

Artículo 25. *Obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente. * Reformado el Segundo Párrafo por el Artículo 6 del Decreto 58-96 del Congreso de la República de Guatemala.

Artículo 26. Responsable por representación. Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
2. Los representantes legales de las personas jurídicas.
3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
4. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

La responsabilidad establecida en este Artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

Artículo 27. Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos. Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes:

1. Los donatarios y los legatarios.
2. Los adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.
3. Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas. Los representantes de sociedades o de empresas en liquidación, concursos de acreedores y quiebra deberán, en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de los acreedores, solicitar a la Administración Tributaria informe respecto de los créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.

La responsabilidad establecida en el Artículo citado, se limita al valor de los patrimonios que se adquieran, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

En las situaciones previstas en el numeral 2 de este Artículo, la responsabilidad solidaria cesará para el adquirente en el plazo de un año, contado a partir de la fecha en que éste efectúe la comunicación en forma fehaciente a la Administración Tributaria,

del contrato o acto respectivo que origina la transferencia. * Reformado por el Artículo 7 del Decreto Número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala”.

3.2. Procedencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias

En todo Estado, el contribuyente como parta pasiva y responsable directo del pago del impuesto, se ve en la obligación legal de cumplir con estas disposiciones, ya establecimos en el apartado anterior como el contribuyente tiene la obligación de cumplir con el pago del tributo, asimismo vemos que las leyes tributarias para tal efecto establecen los procedimientos que todos los ciudadanos deben cumplir ante el fisco para demostrar y solventar tales obligaciones.

En Guatemala, las disposiciones tributarias son definidas en el Código Tributario siendo en todo caso la normativa legal que determina por su especialidad lo que el contribuyente debe realizar ante las autoridades tributarias.

Sobre la procedencia del cumplimiento de sus obligaciones, el contribuyente debe tomar la normativa como base para la determinación de sus obligaciones tributarias, esto afecta directamente a todos los contribuyentes, asimismo establecer la procedencia del tributo a cumplir. Para determinar la procedencia de la obligación tributaria, se debe partir del hecho generador, el cual se ve conceptualizado por el Código Tributario en su Artículo 31 como:

Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Basados en los anterior, los elementos que dan vida a la procedencia de la obligación son que se establezca previamente un hecho generador que sea imponible y especificado en la ley, por lo que cabe señalar que si el Estado o cualquier ente supusiera la imposición de un tributo sin fundamento en la ley, este carecería de legitimidad y por ende el contribuyente se ve desligado de tal responsabilidad, ya que no sería procedente tal obligación, por ello de la aplicación del Artículo 239 de la Constitución Política de la Republica que establece el principio de legalidad para los tributos.

Las obligaciones nacen derivados del hecho generador, estas deben realizarse para no entrar en la figura de una resistencia al pago de impuestos o que la falta de cumplimiento de las obligaciones se generen sanciones, o sea que debe existir la voluntad del contribuyente en cuanto al cumplimiento de la obligación, por lo que se hace necesario estimar que el contribuyente debe ser instruido por el ente recaudador en cuanto a las formas correctas tanto en tiempo y formalidades para cumplir a cabalidad con sus obligaciones.

En el caso del Código Tributario, tiene regulado en su Artículo 90 lo que para el Estado es la determinación de la obligación tributaria, conceptualizando esta como:

El acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.



Los elementos que corresponden a la determinación de la obligación tributaria se han de determinar estos como:

Primero. Las premisas de este acto es determinar con exactitud a cuál de las dos partes de la relación tributaria le corresponde la acción o en su caso si ambos deben ponerse de acuerdo por tal acto, para tal efecto la norma legal tiene tres indicadores de como poder hacerlo: a) que el acto por el cual se determina la obligación tributaria le corresponde ya sea al sujeto pasivo o sea el contribuyente; b) que el acto por el cual se determina la obligación tributaria le corresponde a la Administración Tributaria; y c) que el acto por el cual se determina la obligación tributaria se determine por el contribuyente y la administración tributaria coordinadamente, lo cual en todo caso, es un procedimiento novedoso, ya que si bien es cierto el Estado en su ius imperium puede determinar la obligación, de la normativa citada, nace la posibilidad que tenga que realizarlo conjuntamente con el contribuyente.

Segundo. Existencia de la obligación tributaria. Para que el contribuyente se vea obligado al pago de un tributo, este primero debe ser creado por el ente estatal que la ley determine, como se ha visto reflejado en capítulos anteriores, en el caso de Guatemala, el ente estatal creado para tal fin es el Congreso de la República, cuya fundamentación legal se encuentra inmersa en la Constitución Política de la República de Guatemala. No puede haber impuesto que no esté regulado en ley, ya que la misma Constitución Política de la República establece que ninguna persona del país debe acatar órdenes que no estén basadas en ley, y esta premisa se refiere a todos los ordenamientos legales vigentes.



Tercero. Calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma. Para establecer el cálculo del impuesto, se tiene que determinar su existencia jurídica y la forma y cuantía en que el legislador estableció tal obligación, partiendo de esto, se puede establecer si el acto realizado por el sujeto pasivo de la relación tributaria, genera algún tipo de acción regulada en la ley como creadora de un impuesto y por lo tanto habrá que determinar la base imponible y la cuantía del impuesto a pagar.

3.3. Impuestos de la tributación guatemalteca

En el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco existen diversos impuestos, de los cuales se enuncian los considerados más importantes derivados del aporte que hacen a las arcas estatales y para establecer la forma en que se determinan la procedencia del cumplimiento de la obligación tributaria:

Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles. Decreto número 15-98

En su Artículo 4 se encuentra regulado la forma de la determinación tributaria que indica: Determinación de la base impositiva. La base del impuesto estará constituida por los valores de los distintos inmuebles que pertenezcan a un mismo contribuyente en calidad de sujeto pasivo del impuesto. Al efecto se considerará:

1. El valor del terreno;
2. El valor de las estructuras, construcciones e instalaciones adheridas permanentemente a los mismos y sus mejoras;

3. El valor de los cultivos permanentes;
4. El incremento o decremento determinado por factores hidrológicos, topográficos, geográficos y ambientales;
5. La naturaleza urbana, suburbana o rural, población, ubicación, servicios y otros similares.

Decreto número 10-2012 Impuesto sobre la Renta

En su Artículo 1 se establece por parte del legislador el objeto sobre el cual recae el impuesto promulgado que determina:

Objeto. Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

Artículo 3. Ámbito de aplicación.

Quedan afectas al impuesto las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Artículo 88. Base imponible de las rentas de capital. Las bases imponibles de las rentas de capital son:

1. La base imponible de las rentas de capital mobiliario está constituida por la renta generada en dinero o en especie representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos las rentas de capital exentas.

Para el caso de intereses que provengan de diferenciales de precios y de descuentos, la base imponible la constituye la totalidad de lo percibido al amortizar o enajenar el título o valor, menos el precio de adquisición del mencionado título o valor.

2. La base imponible de las rentas de capital inmobiliario, la constituye la renta generada en dinero o en especie representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente, menos un treinta por ciento (30%) de esa renta en concepto de gastos, salvo prueba en contrario que se adjuntará a una declaración jurada a presentarse durante el mes de enero de cada año, con la documentación que acredite que el gasto fue mayor a ese porcentaje. Para el efecto se presentará a la Administración Tributaria la correspondiente solicitud de devolución.

Artículo 89. Base imponible para ganancias y pérdidas de capital. La base imponible de las ganancias o pérdidas de capital es el precio de la enajenación de los bienes o derechos menos el costo del bien registrado en los libros contables. En el caso de ganancias de capital por revaluación de bienes para aquellos contribuyentes no obligados a llevar contabilidad completa, la base imponible es el valor revaluado menos el valor de adquisición.

3.4. Debido proceso dentro de los deberes y derechos de los contribuyentes

Tratar de establecer con claridad y certeza lo que se debe comprender como Debido Proceso, es complejo ya que no existe una definición general que pueda contener todas las ideas de autores y estudios del derecho, por tal razón, se ve complicado establecer claramente tal definición, ya que el debido proceso establece principios y garantías que le son inherentes a todos los ciudadanos.

A nivel internacional, el debido proceso es un principio procesal ampliamente conocido, del cual nace en su instancia inicial el hecho de considerarlo el medio de defensa de cualquier persona, de tal situación se puede indicar la cita emitida por el Tribunal de Nuremberg número 120 del 1 de octubre de 1940 que indica: “por excelencia de una instancia internacional que, apelando a toda la humanidad, insiste en la necesidad de vincular unos sujetos a un proceso que se asume como justo y que manifieste la existencia de un trámite digno del hombre, como "homenaje que el poder debe rendirle a la razón".

Para reconocer los elementos y conceptos del debido proceso es necesario acotar lo que la Constitución Política de la República regula en su Artículo 12 que indica:

Derecho de defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

La Corte de Constitucional en la Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 49, sentencia: 16-12-99 en cuanto a la interpretación del citado cuerpo legal, lo siguiente:

“...Tal garantía consiste en la observancia por parte del tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial. Implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios

de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en las leyes respectivas. Se refiere concretamente, a la posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio. Si al aplicar la ley procesal al caso concreto se priva a la persona de su derecho de accionar ante jueces competentes y preestablecidos, de defenderse, de ofrecer y aportar prueba, de presentar alegatos, de usar medios de impugnación contra resoluciones judiciales, entonces se estará ante una violación de la garantía constitucional del debido proceso...”

El autor Lobato, R. indica derivado del estudio de procesos jurisdiccionales que:

Ante esta situación, no sólo parece injustificada la prohibición, sino que resulta consultoría de las garantías de audiencia y del debido proceso legal, ya que constituye una indebida limitación o restricción en la actividad probatoria, inadmisibles en un Estado de Derecho, pues como dice Carnelutti, a propósito de la importancia de las pruebas, sin ellas, el derecho no podría, en el noventa y nueve por ciento de los casos, alcanzar su fin; o como también se ha dicho, quien tiene un derecho y carece de los medios probatorios para hacerlo valer ante los Tribunales en caso necesario, no tiene más que la sombra de un derecho.¹⁷

En cuanto a su aplicación en los deberes y derechos de los contribuyentes, se debe hacer énfasis en el hecho de que el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria se encuentra en desventaja ante el aparato estatal, por ende, el carecer de mecanismos de defensa ante tales requerimientos, pueden ser extremadamente vulnerado ante

¹⁷ Lobato, Roberto. **Derecho Fiscal**. Pág. 278

requerimientos del ente recaudador, que si bien es cierto, tiene la disposición legal para poder ejercer el control y requerimiento del pago de los impuestos, no por ello, implica que tales requerimientos no carezcan de vicios al momento de su requerimiento o exigencia de pago, de ahí la vital importancia del debido proceso para que el contribuyente pueda hacer uso de estos principios para el resguardo y restauración de los posibles derechos vulnerados.

3.5. El debido proceso dentro del derecho tributario y su relación con la Superintendencia de Administración Tributaria

En el presente capítulo, se estudió lo relacionado con las sanciones tributarias que afectan directamente los derechos del contribuyente por diversos factores, asimismo, se establecieron las pautas para determinar cuándo nace la obligación tributaria a razón de la realización del hecho generador como principal acción para la obligación de contribuyente.

Es difícil determinar un concepto sobre el debido proceso, derivado de las características que este concepto tiene, por ende los diversos autores solo esbozan partes de lo que para ellos consideran como un debido proceso, en cuanto al ordenamiento jurídico guatemalteco, tal derecho se ve inmerso en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República que regula el derecho de defensa y por ende este abarca el debido proceso dentro de este concepto.

En cuanto al estudio si la Administración Tributaria dentro de sus actuaciones genera o



manifiesta una vulneración relacionada con la debida defensa y la incidencia que esta genera en la imposición de sanciones, derivado de la investigación realizada y de entrevistas realizadas con profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales y de las Ciencias Económicas, que derivado de sus estudios son los especialistas en la materia tributaria, y por se establece que el ente recaudador violenta principios de defensa de los contribuyentes cuando en su afán de recaudar los tributos para el Estado, impone sanciones por infracciones a los contribuyentes exigiendo el pago inmediato de los mismos, por medio de los requerimientos escritos y en su caso por los medios electrónicos, ya que tales notificaciones indican que en caso no se proceda al pago inmediato de la sanción, el contribuyente asumiría la responsabilidad de adoptar la actitud y el delito de resistencia a la acción fiscalizadora.

Tal forma que el método utilizado por la Superintendencia de Administración Tributaria, sin bien es cierto, realizan las notificaciones como la norma legal lo establece, amparándose en las regulaciones actuales, requieren en forma más que prepotente y sin darle la oportunidad a los contribuyentes del pago de la sanción impuesta sin que el contribuyente pueda ejercer su derecho de defensa ante tal requerimiento, por el miedo de ser acusado de una resistencia a la acción fiscalizadora y tampoco en la aplicación de la reducción del monto de la sanción al permitir que el contribuyente puede apegarse a las normas tributarias que le permiten solicitar una rebaja en el pago de la sanción y los intereses, ya que el contribuyente en su afán de no salir perjudicado ante la indicación de un acto estimado como penal, prefiere proceder al pago inmediato de lo requerido para evitarse mayores complicaciones ante el fisco, no ejerciendo en plenitud los derechos que le corresponden.

Actualmente las formulaciones de requerimiento de pago de sanciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, contienen en forma explícita la determinación del ente recaudador de proceder a instancias penales contra el contribuyente, que no proceda a la cancelación de la sanción impuesta, sin mediar en todo caso, dentro de la notificación, indicación alguna de los derechos que al contribuyente le son inherentes.

La Superintendencia de Administración Tributaria realiza su solicitud de pago, amparándose en el Código Tributario para intimidar al contribuyente basado en los que regula el Artículo 93:

“Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero. También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias. Se consideran acciones de resistencia:

1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.
4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.

Del estudio del Artículo anterior, se pueden encontrar elementos que precisan las acciones que violentan el derecho de defensa y el debido proceso del contribuyente, inicialmente encontramos que la Administración Tributaria puede a su discreción indicar que una acción del contribuyente se constituye resistencia, ya que indica que cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cabe resaltar que el hecho de no cancelar en tiempo una sanción, puede ser motivo de consideración de una obstaculización para el ente recaudador, en virtud de que el requerimiento de pago, tiene inmerso este texto.

Otro considerando del Artículo mencionado, indica que después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días los cuales se cuentan a partir del día siguiente de la



notificación, se da por hecho de que el contribuyente ante la ausencia del pago, no importando los motivos que sean, se dará por concluido por el ente recaudador tal omisión de pago es una resistencia.

3.6. Infracciones a los deberes formales del contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria

Durante el desarrollo del presente capítulo, se han determinado cuales para el ente recaudador son los deberes formales del contribuyente, cabe resaltar que tales deberes se encuentran enmarcados dentro del apartado de infracciones, por lo que se analizaron tales disposiciones jurídicas para encontrar el detalle de los deberes formales.

El Código Tributario establece un concepto de lo que se considera para el Estado, infracción, estando regulada tal acción en el Artículo 69 que determina: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”.

Analizando la disposición tributaria anterior, encontramos elementos que son necesarios esclarecer para considerar una acción como infracción, partiendo de indicar que tal situación nace de una acción o en su caso omisión, en nuestro ordenamiento legal, hay diversas situaciones en las cuales la omisión libra a la parte contraria de ser juzgada, sin embargo, en el ámbito tributario no se tienen ese tipo de privilegios

procesales, ya que el omitir realizar un acto, se encuentra penalizado por la norma ya que pudiera darse que un contribuyente no hubiere por omisión presentado una declaración de impuestos, lo que genera por ende una infracción tributaria.

Las infracciones de los deberes formales, son las acciones que el contribuyente en forma voluntaria o involuntaria realiza y de las cuales repercuten en el incumplimiento de sus obligaciones formales, derivando entonces sanciones que la Administración Tributaria por medio de los requerimientos aplica al contribuyente a fin de que realice el cumplimiento del mismo, hay que resaltar que consistiendo las mismas en pagos pecuniarios, que aparte de tener que efectuarse a favor del Estado, no libera al contribuyente de sus responsabilidades penales o civiles en caso de ser un delito.

3.7. Sanciones e infracciones impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria

Habiendo determinado quienes son los autores de las infracciones y cuáles son las infracciones indicadas en el Código Tributario, se debe determinar qué tipo de sanciones son las que el ente recaudador impone al momento de cometer alguna de estas.

La sanción lleva implícita el hecho que deviene de una infracción a un deber formal por parte del contribuyente, ambas están ligadas la una a la otra, sin infracción no existe sanción, esto es posible determinarlo en lo que regula el Artículo 79 del Código Tributario que indica:

“Infracciones a los deberes formales. Sanciones. Constituyen estas infracciones, todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este Código y en otras leyes tributarias. Corresponden a este tipo de infracciones, y se sancionarán como se indica, las siguientes:

1. Omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación de los datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación.

SANCIÓN: Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales (Q.1,000.00). En ningún caso la sanción máxima excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

2. Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT-, o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones de tributos, en documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil quetzales (Q.1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

3. Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente.

SANCIÓN: Multa del cien por ciento (100%) del impuesto omitido, en cada operación. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no

emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.

4. No tener los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas o no llevar al día dichos libros y registros. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, si ello fuere necesario, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

SANCIÓN: Multa de cinco mil quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice al contribuyente. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.

5. Llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas.

SANCIÓN: Multa de un mil quetzales (Q.1,000.00) cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción.

6. Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente, cuando así lo establezca la Ley tributaria específica.

SANCIÓN: Multa de dos mil quetzales (Q.2,000.00) cada vez que se establezca la infracción.

7. Omitir la percepción o retención de tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.

SANCIÓN: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere.

8. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, que no cumplan los requisitos

según la Ley específica.

SANCIÓN: Multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

9. Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria específica.

SANCIÓN: Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de seiscientos quetzales (Q.600.00) cuando la declaración deba presentarse en forma semanal o mensual; de mil quinientos quetzales (Q.1,500.00) cuando la declaración deba presentarse en forma trimestral; y de tres mil quetzales (Q.3,000.00) cuando la declaración deba presentarse en forma anual. Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del impuesto sobre la renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes. Si el contribuyente presenta las declaraciones antes de ser notificado del requerimiento para su presentación, la sanción correspondiente se rebajará al veinticinco por ciento (25%).

10. No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del Artículo 112 de este Código.

SANCIÓN: Multa de un mil quetzales (Q.1,000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere. El Organismo Ejecutivo, a propuesta que la Administración Tributaria

formulará por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, revisará las sanciones económicas para actualizar el valor de las mismas y propondrá al Congreso de la República las reformas pertinentes.

11. Dar aviso después del plazo que indica la ley específica, al Registro correspondiente, del traspaso de vehículos usados, por cambio de propietario. En este caso el obligado a dar el aviso correspondiente es el comprador del vehículo.

SANCIÓN: Multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto omitido determinado conforme la tarifa fija específica que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

12. Dar aviso después del plazo que establece la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el Registro correspondiente.

SANCIÓN: Multa de quinientos quetzales (Q.500.00). La sanción se reducirá en cincuenta por ciento (50%), si el aviso se presenta dentro del mes calendario inmediato siguiente a la fecha en que correspondía su presentación.

13. La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.

SANCIÓN: Una multa de cinco mil quetzales (Q.5,000.00) la primera vez; una multa de diez mil quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez; y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa por diez mil quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Dicha sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

14. Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias, hayan

establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de diez mil quetzales (Q.10,000.00).

Analizando las sanciones se encuentran ambigüedades en las mismas, ya que hay tres formas de determinar en varias infracciones la determinación de la sanción.

Primera: La imposición de una cantidad diaria por el atraso. Este es la más clara en cuanto a la imposición de la sanción ya que solo es de aplicar una formula aritmética para determinar el monto a pagar, dependiendo en todo caso de los días de atraso.

Segunda: Sanción máxima de Q.1,000.00.

Tercera: El 1% de los ingresos brutos del último mes declarado.

En esta forma de imposición de la sanción se encuentra el problema de interpretación, ya que por una parte se encuentra la sanción máxima en Q.1,000.00 y por otro parte se establece el 1% sobre los ingresos brutos, que a diferencia de los anteriores puede implicar una sanción extrema que pudiera vulnerar la capacidad de pago del contribuyente.

En la práctica se ha dado el hecho de que la sanción impuesta por la Administración Tributaria por criterio institucional es la de Q.1,000.00, apoyándose en tal decisión indicando que lo realizan aplicando el principio tributario conocido como *In dubio pro contribuyente*, que establece que en caso de sanciones o infracciones se aplica la más favorable al contribuyente.

CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La investigación se desarrolló sobre la temática de las actuaciones que la Superintendencia de Administración Tributaria en el marco jurídico tributario y las acciones en cuanto al debido proceso tributario y su afectación a los derechos del contribuyente. En virtud de la investigación desarrollada y de la información recabada, se puede determinar que existe una vulneración al derecho de defensa y equidad, estableciendo así que efectivamente la Superintendencia de Administración Tributaria violenta el debido proceso y la defensa del contribuyente, ante la forma en que requiere el pago inmediato de sanciones por infracciones formales, sin mediar audiencia o defensa del contribuyente.

Del ordenamiento jurídico estudiado, se pudo determinar que no existe en nuestro ordenamiento tributario mecanismos de defensa claros que el contribuyente pueda utilizar, y mucho menos que la Administración Tributaria le hubiera hecho de su conocimiento sus derechos, más allá de las obligaciones que tiene, y los medios de defensa que actualmente están vigentes, son ambiguos y se requiere la especialización en la materia para su interpretación y defensa ante los requerimientos de la Administración Tributaria, lo que pone en indefensión a la gran mayoría de contribuyentes, por lo que la solución sería el establecer con claridad el procedimiento de defensa en sanciones de índole tributario fundamentándonos en la garantía constitucional del Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala .



ANEXOS

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



NOMBRE:

EDAD:

PROFESION:

LUGAR DE TRABAJO:

CUESTIONARIO TRIBUTARIO

- 1.- Defina el tributo
- 2.- Conoce los derechos del contribuyente
- 3.- Conoce en qué consiste la infracción tributaria
- 4.- Para usted que es una sanción tributaria.
- 5.- Conoce cuales son los deberes formales de un contribuyente.
- 6.- Conoce el procedimiento de SAT para imponer sanciones
- 7.- Conoce cuáles son sus derechos antes una imposición de sanción tributaria.
- 8.- Conoce que significa el debido proceso
- 9.- Considera usted que SAT respeta el debido proceso al requerimiento de pago inmediato de una sanción por infracción





BIBLIOGRAFÍA

- Ambrosio, C. y, Henry C. Curso Elemental de Derecho Civil. Madrid, España. Editorial Editorial Reus. 1952
- Acosta, R. Teoría General del Derechos Administrativo. México, D.F. Segunda Edición Textos Universitarios. 1975
- Álvarez, R. La Función de Fiscalización. México, D.F. Editorial Secretaria de Hacienda y Crédito Público. 1980
- Costa, J. Hecho Jurídico. Individual y Social. Madrid, España. Imprenta de la Revista de Legislación. 1980
- De Diego, C. La jurisprudencia como fuente del Derecho. España. Editorial Comares.
- Diccionario de la lengua española (DRAE). Versión electrónica de la 22.^a Edición y las enmiendas incorporadas. 2012
- García M., E. Introducción al estudio del derecho. Buenos Aires, Argentina. Editorial Porrúa. 2022
- Giuliani, C. Derecho Financiero. Buenos Aires, Argentina. Editorial De palma. 1983
- Gian Antonio Michel, Curso de derecho tributario. 1975. Pág.17
- Hanz, K. Teoría pura del Derecho. Buenos Aires, Argentina. Editorial Universitaria de Buenos Aires. 1960
- Hanz, Karl. Teoría general del Derecho y del Estado. México. Editorial Universidad Autónoma de México. 1988
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales –ICEFI– (2016). Historia de la Tributación Guatemala. SAT
- Jarach, Dino. El hecho imponible (Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo) Buenos Aires, Argentina. Abeledo Perrot S A Editora e Impresora. 1982
- Lobato, Roberto. Derecho Fiscal. México, D.F. Oxford University Press. 1996
- Martínez, Severo. La patria del criollo. Guatemala. 1970
- Maquiavelo, N. El príncipe. Puerto Rico. Editorial de la Universidad de Puerto Rico. 8a edición. 1998



Naranjo, V. Teoría constitucional e instituciones políticas. Bogotá, Colombia. Editorial Temis. Novena Edición. 2003

Sainz de B., F. Análisis Jurídico del Hecho Imponible. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública. Número 60. España. 2018

www.lifeder.com (Consultado: 19 de septiembre 2022)

Legislación

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 1985

Código Tributario y sus reformas. Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 6-91

Declaración de los derechos del Hombre y del Ciudadano. 1789.

Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre. 1994.

Declaración Universal de los Derechos Humanos. 1948.

Ley de Actualización Tributaria y sus reformas. Decreto número 10-2012. Congreso de la República de Guatemala. 2012