

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



**FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE EXONERAR MULTAS Y
RECARGOS Y SUS REPERCUSIONES AL DESARROLLO SOCIAL DE
GUATEMALA**

JORDY JAVIER CALDERÓN ORTIZ

GUATEMALA, MAYO DE 2024

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

**FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE EXONERAR MULTAS Y
RECARGOS Y SUS REPERCUSIONES AL DESARROLLO SOCIAL DE
GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

JORDY JAVIER CALDERÓN ORTIZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, mayo 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: Lcda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Rodolfo Barahona Jácome
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. Melvin Quilo
Vocal: Lcda. Flor de María Hernández Molina
Secretario: Lcda. María de los Ángeles Castillo

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Douglas Ismael Álvarez
Vocal: Lic. Rene Siboney Polillo Cornejo
Secretario: Lcda. Heidy Johana Argueta Pérez

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de 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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, doce de mayo de dos mil veintiuno.

Atentamente pase al (a) Profesional, SILVIA JANETH MARINE GUZMÁN MONTÚFAR, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante JORDY JAVIER CALDERÓN ORTIZ, con carné 201502355, intitulado FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE EXONERAR MULTAS Y RECARGOS Y SUS REPERCUSIONES AL DESARROLLO SOCIAL DE GUATEMALA.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



ASTRID JEANNETTE LEMUS RODRÍGUEZ
 Vocal I en sustitución del Decano



Fecha de recepción 08 / 01 / 2023

[Handwritten signature]
[Handwritten signature]
[Handwritten signature]
 Licda. Silvia Janeth Marine Guzmán Montufar
 Abogada y Notaria
 Asesor(a)
 (Firma y Sello)

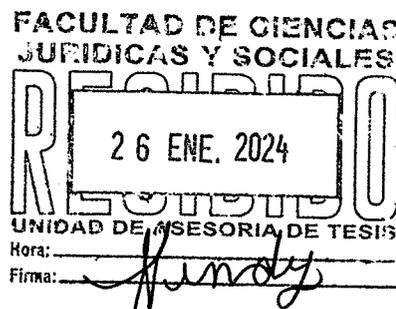


Licda. Silvia Janeth Marine Guzmán Montúfar
Abogado y Notario
Teléfono: 3036-8936



Guatemala, 10 de julio de 2023

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



Distinguido jefe:

En cumplimiento del nombramiento emitido por la jefatura a su cargo, me permito informar que procedí asesorar el trabajo de tesis titulado **“FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE EXONERAR MULTAS Y RECARGOS Y SUS REPERCUSIONES AL DESARROLLO SOCIAL DE GUATEMALA”**, del bachiller **JORDY JAVIER CALDERON ORTIZ**. Para ello declaro que el bachiller no es pariente de mi persona dentro de los grados de ley por lo que me permito exponer lo siguiente:

- a) El trabajo de investigación realizado es un aporte técnico y científico con fundamento en un amplio contenido jurídico y doctrinario para el análisis de investigación de tesis la cual se fundamenta en la Constitución Política de la República de Guatemala y Código Tributario.
- b) Sobre la metodología y técnicas de investigación, consistió en la aplicación científica de los métodos analítico y deductivo. Así mismo, se aplicaron las técnicas de investigación bibliográficas; mediante las cuales el bachiller comprobó que la facultad del presidente de la Republica de exonerar de multas y recargos, no afecta al desarrollo social de Guatemala debido a que los ingresos obtenidos por concepto de multas y recargos tributarios no forman parte del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado.
- c) Con relación a la redacción utilizada, la investigación quedo estructurada en cinco capítulos, secuenciados entre sí, reuniendo las condiciones exigidas en cuanto a



Licda. Silvia Janeth Marine Guzmán Montúfar
Abogado y Notario
Teléfono: 3036-8936

coherencia, claridad y precisión. Habiendo el bachiller redactado el contenido con un lenguaje técnico para que sea comprensible al lector.

- d) La contribución científica del tema es de suma importancia la cual está basada en la realidad actual. Con relación a la conclusión discursiva, se relaciona el contenido del trabajo de investigación y proyecta el nivel de síntesis jurídico con el objeto principal del tema, aportando el bachiller una solución a la problemática presentada en la investigación realizada.
- e) Sobre la bibliografía utilizada, se verifico que fuera la adecuada, teniéndose a disposición la información necesaria para la elaboración, redacción y presentación del presente trabajo de tesis.

Concluyo este dictamen en atención al artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Publico; Informando a usted que **APRUEBO** la presente investigación y emito **DICTAMEN FAVORABLE**, al bachiller **JORDY JAVIER CALDERON ORTIZ**, para que prosiga con el trámite necesario para su orden de impresión y graduación.

Sin otro particular me suscribo de usted atentamente,

*Licda. Silvia Janeth Marine
Guzmán Montúfar
Abogada y Notaria*

Licda. Silvia Janeth Marine Guzmán Montúfar
ABOGADO Y NOTARIO
COLEGIADO NO. 13631

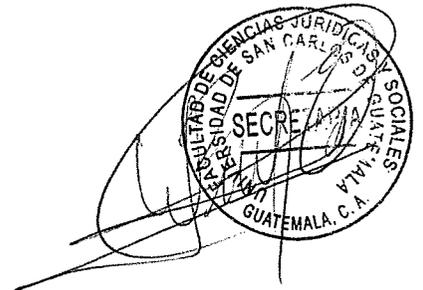


D. ORD. 70-2024

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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **JORDY JAVIER CALDERÓN ORTIZ**, titulado **FACULTAD DEL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE EXONERAR MULTAS Y RECARGOS Y SUS REPERCUSIONES AL DESARROLLO SOCIAL DE GUATEMALA**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

HMAC/JIMR





DEDICATORIA

A MI PADRES:

Edwin Orlando Calderón García y Reyna Esmeralda Ortiz Bonilla. Por ser el pilar fundamental en todo lo que soy, en mi educación, académica y de vida. Por su ejemplo y apoyo incondicional perfectamente mantenido a través del tiempo.

El presente trabajo ha sido posible gracias a ellos.

A MI HERMANO:

Emerson Daniel Calderón Ortiz. Gracias por su ejemplo, estar conmigo y apoyarme siempre.

A MI FAMILIA:

Por el amor y apoyo incondicional a cada miembro de la familia.

A MIS AMIGOS:

Gracias por su sincera y especial amistad. Les agradezco por estar en mi vida y por todas las experiencias, el apoyo, lealtad y felicidad.

A MI ASESORA DE TESIS:

Por su apoyo ofrecido en la elaboración del presente trabajo de tesis.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:

Por ser mi alma mater.

PRESENTACIÓN



El presente trabajo de investigación titulado “Facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos y sus repercusiones al desarrollo social de Guatemala”, es de tipo cualitativa y analiza doctrinaria y jurídicamente el tema propuesto.

En concreto, la investigación pertenece al derecho tributario área del Derecho Público, es importante mencionar que se realizó en la República de Guatemala dentro de los años 2016 al 2022, y cuyo objeto de estudio es la exoneración multas y recargos y sus repercusiones al desarrollo social de Guatemala y el sujeto de estudio es la facultad del presidente de la República.

Como aporte académico, este trabajo de tesis pretende brindar un análisis sobre la facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas, por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo. Con objeto de determinar si el ejercicio de esta facultad constitucional afecta al desarrollo social de Guatemala y si el ejercicio de la misma perjudica la recaudación fiscal a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria.



HIPOTESIS

En Guatemala, la gestión y aplicación del marco jurídico tributario le corresponde a varias instituciones y figuras jurídicas. El presente trabajo de investigación analiza la facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas, por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.

En ese sentido, el tema de investigación va orientado a determinar si el ejercicio de la facultad del presidente de la República afecta el desarrollo social de Guatemala. Asimismo, se debe determinar si la facultad constitucional perjudica la recaudación fiscal a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria; establecer posibles irregularidades al momento que el presidente de la República concede la exoneración de multas y recargos a determinados contribuyentes y responsables; y por último establecer si esta facultad contraviene los principios que inspiran el derecho tributario.

Para fortalecer y garantizar la funcionalidad del sistema tributario, el Estado debe implementar un adecuado sistema de administración y fiscalización, que le permita realizar oportunamente acciones preventivas y correctivas para anular o disminuir las brechas de incumplimiento y generar en el contribuyente una conducta de cumplimiento voluntario, conducta adoptada por el riesgo de ser detectado por la Superintendencia de Administración Tributaria ante el incumplimiento de una obligación tributaria.



COMPROBACION DE HIPOTESIS

Para comprobar la hipótesis planteada se utilizó el método cualitativo, con el cual se comprobó que la facultad del presidente de la República de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo, no afecta al desarrollo social de Guatemala debido a que los ingresos obtenidos por concepto de multas y recargos tributarios no forman parte del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, no obstante, si son considerados ingresos adicionales que pueden coadyuvar a sufragar la baja recaudación fiscal a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria y por ende destinar esos ingresos adicionales en servicios y programas que beneficien a la población.

Asimismo, se determinó que la facultad constitucional no influye en la recaudación fiscal, debido a que los ingresos provenientes de multas y recargos se originan del incumplimiento de obligaciones tributarias secundarias, que no forman parte de la proyección que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria para cada ejercicio fiscal. Se estableció que la facultad constitucional se ejerce de acuerdo al ordenamiento jurídico, no obstante que los contribuyentes o responsables, tengan procesos administrativos y penales pendientes; y por último se estableció que contraviene el principio de igualdad tributaria en aquellos casos en que la exoneración de multas y recargos sea otorgada de forma individual.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción	i

CAPITULO I

1. Derecho tributario	1
1.1. Definición del derecho tributario	1
1.2. Contenido del derecho tributario.....	3
1.2.1. Parte general	3
1.2.2. Parte especial	4
1.3. Fuentes del derecho tributario	4
1.3.1. Disposiciones Constitucionales.....	5
1.3.2. Leyes	7
1.3.3. Tratados y convenciones internacionales	8
1.3.4. Acuerdo Gubernativo del Organismo Ejecutivo	9
1.4. Poder Tributario.....	10
1.5. Principios fundamentales del derecho tributario	13
1.5.1. Principio de legalidad tributaria	14
1.5.2. Principio de capacidad contributiva.....	15
1.5.3. Principio de igualdad tributaria.....	17
1.5.4. Principio de generalidad.....	19
1.5.5. Principio de no confiscatoriedad	21
1.5.6. Principio que prohíbe la doble o múltiple tributación.....	23
1.5.7. Principio de justicia y equidad tributaria	24

CAPITULO II

2. Tributo.....	25
2.1. Definición de tributo.....	25
2.2. Características de los tributos	27
2.3. Clasificación legal de los tributos.....	29



2.3.1. Impuestos	41
2.3.2. Arbitrio.....	41
2.3.3. Contribuciones especiales	42
2.3.4. Contribuciones especiales por mejoras	43

CAPITULO III

3. Obligación Tributaria.....	45
3.1. Definición de obligación tributaria.....	45
3.2. Elementos de la obligación tributaria.....	46
3.2.1. Hecho generador	47
3.2.2. Base imponible	49
3.2.3. Tipo impositivo	50
3.2.4. Sujetos.....	52
3.3. Clasificación de las obligaciones tributarias	55
3.3.1. Obligación tributaria sustancial	56
3.3.2. Obligación tributaria formal	57
3.4. Extinción de las obligaciones tributarias.....	58
3.4.1. Pago.....	59
3.4.2. Compensación	61
3.4.3. Confusión.....	63
3.4.4. Condonación o remisión	63
3.4.5. Prescripción	64

CAPITULO IV

4. Infracciones y sanciones tributarias	67
4.1. Definición de infracción tributaria.....	68
4.2. Clasificación legal de las infracciones tributarias.....	70
4.2.1. Infracciones tributarias según el Código Tributario	70
4.2.2. Ilícitos tributarios según el Código Penal	72
4.3. Clasificación doctrinaria de las infracciones tributarias	78
4.4. Definición de sanción tributaria.....	82
4.5. Clasificación legal de sanción tributaria.....	84
4.5.1. Sanción tributaria pecuniaria.....	84
4.5.2. Sanción tributaria no pecuniaria.....	84



4.6. Clasificación doctrinaria de sanción tributaria.....

CAPITULO V

5. Facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos y sus repercusiones al desarrollo social de Guatemala	87
5.1. Relación jurídica entre la exención y exoneración tributaria.....	87
5.1.1. Exención tributaria	89
5.1.2. Exoneración Tributaria	99
5.2. Análisis de la Superintendencia de Administración Tributaria ante la exoneración de multas y recargos	102
5.3. Análisis de la facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos y sus repercusiones al desarrollo social de Guatemala.....	107
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	111
BIBLIOGRAFÍA	113



INTRODUCCIÓN

El Estado para garantizar a los habitantes de la República, la vida, la libertad, la igualdad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona debe contar con los recursos económicos que le permitan cumplir con el fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, siendo la tributación la forma de obtener tales recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

Bajo ese contexto, el presente trabajo de investigación tiene como objetivo general, analizar la funcionalidad de la facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas, por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo; y determinar si el ejercicio de esta facultad constitucional afecta al desarrollo social de Guatemala.

En ese sentido, en este trabajo de tesis se logró alcanzar el objetivo propuesto, determinando que el ejercicio de la facultad mencionada no ha sido funcional, derivado que cuenta con un sustento legal débil y con vacíos, debido a que el ordenamiento jurídico guatemalteco, no establece parámetros o en las situaciones que el contribuyente puede optar por la exoneración de multas y recargos, por lo que toda persona que solicita exoneración de multas y recargos se le debe de conceder, sin calificar al contribuyente de ser merecedor de la misma o no, por lo que dan lugar a una interpretación y aplicación subjetiva al Presidente de la República al momento de ejercer su facultad constitucional.

Asimismo, se logró determinar que el ejercicio de la facultad constitucional no afecta al desarrollo social de Guatemala debido a que los ingresos obtenidos por concepto de multas y recargos tributarios no forman parte del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, no obstante, si son considerados ingresos adicionales que pueden contribuir a sufragar la baja recaudación fiscal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y por ende destinar esos ingresos adicionales en servicios y programas que benefician a la población.



La figura jurídica mencionada es importante derivado de que el sistema tributario guatemalteco se caracteriza por una baja recaudación, dando como resultado ejecución limitada en programas de interés social que atiendan las necesidades de la población. Esta característica se debe muchas veces a las exoneraciones de multas y recargos que el presidente de la República otorga a personas individuales y jurídicas, con el objeto de que cumplan con sus obligaciones tributarias pendientes y así aumentar la carga tributaria. Sin embargo, se estima que cada presidente en turno a hecho uso de esta facultad, otorgando exoneraciones a ciertos sectores económicos desconociéndose las justificaciones para otorgarlas y dejándose de percibir ingresos adicionales que ayuden a sufragar los deberes del Estado.

Para una mejor comprensión del objeto de la investigación, la temática se abordó en cinco capítulos, iniciando de lo general a lo específico de la forma siguiente:

El primer capítulo, hace referencia al derecho tributario, su definición, fuentes, principios, todo ello con la finalidad de entender que la exoneración de multas y recargos pertenece a área del derecho tributario; el segundo, da a conocer al tributo, su definición, características y clasificación, ya que la exoneración de multas y recargos provienen del cumplimiento de los mismos; en el tercero se analiza la obligación tributaria, su definición, elementos, clasificación y extinción; el cuarto se refiere a las infracciones y sanciones tributarias abordándose en cada una la definición y clasificación legal y doctrinaria; y el quinto capítulo, hace referencia a la relación jurídica entre la exención y exoneración tributaria, abordando la definición y características de cada una de estas figuras y se analiza la facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos y sus repercusiones para el desarrollo social de Guatemala.

El presente trabajo de tesis se realizó aplicando la metodología de investigación siguiente: método analítico y deductivo. Adicionalmente se aplicaron las técnicas de investigación bibliográfica y documental, con el objeto de analizar el tema propuesto.



CAPITULO I

1. Derecho tributario

1.1. Definición del derecho tributario

El Estado para garantizar a los habitantes de la República, la vida, la libertad, la igualdad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona debe contar con los recursos económicos que le permitan cumplir con el fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, por lo que la tributación es una forma de obtener tales recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

Para ello, es necesario que las personas individuales y jurídicas participen a través del pago de los tributos y que de este modo el Estado adquiera los recursos económicos necesarios que le permita sufragar el gasto público.

Para la obtención de los ingresos tributarios es necesario que el Estado establezca a través de normas jurídicas, los tributos a los cuales estarán afectos los contribuyentes, determinando la forma de obtención y la administración de los mismos.

El jurista Adolfo Arriola, indica que el derecho tributario también es conocido como derecho fiscal y el cual: "tiene por objeto estudiar y analizar las diversas normas jurídicas que regulan la relación en virtud de la cual el Estado exige de los particulares sometidos a su autoridad o potestad soberana, la entrega de determinadas prestaciones



económicas para sufragar los gastos públicos”.¹ La definición en mención se distingue en qué, existe una relación jurídica tributaria entre el Estado y los contribuyentes que es indispensable, ya que el Estado para poder satisfacer las necesidades de la colectividad requiere de recursos económicos y por ende la obligación de los administrados de pagar los tributos que el Estado impone con el fin de sufragar los gastos públicos.

Por otra parte, el autor Rodríguez Lobato, define al derecho fiscal como “el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en calidad de contribuyente”.²

De lo anterior se distingue que el Estado de Guatemala en ejercicio de su soberanía, ostenta la facultad de establecer a cargo de los contribuyentes, los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras que considere necesarias con el objeto de obtener los recursos económicos suficientes que hagan frente al gasto público, asimismo regula la forma de recaudación de los tributos y el control o administración de los ingresos pecuniarios.

Así lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 239, “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del

¹ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho fiscal**. Pág. 6

² RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. Pág. 13



Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”; y el Código Tributario en el artículo 10, “tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

1.2. Contenido del derecho tributario

El Derecho Tributario, se encuentra dividida en diferentes partes que regulan los distintos aspectos relacionados con los tributos y la relación entre el Estado y los contribuyentes, la primera se denomina parte general, la cual está comprendida por las normas jurídicas aplicables a todos y cada uno de los tributos que prevalece en Guatemala y la segunda se denomina parte especial, la cual contiene disposiciones específicas sobre los distintos gravámenes que integran el ordenamiento jurídico tributario, positivo y vigente.

1.2.1. Parte general

La parte general del derecho tributario está conformada por todas las normas jurídicas, principios de derecho, doctrina, procedimientos, jurisprudencia y demás disposiciones generales contenidas en la legislación, que son aplicables a toda clase de tributos.

Esta parte del derecho tributario, contiene de manera general, definiciones, principios, plazos, exoneraciones, infracciones, sanciones, correspondientes a la gestión administrativa de los tributos, así como los procesos y procedimientos administrativos y judiciales correspondientes al ámbito jurídico tributario.



Como normas generales se encuentra las contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, como norma de mayor jerarquía y el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas, como norma de carácter ordinario.

1.2.2. Parte especial

La parte especial del derecho tributario está conformada por todas aquellas normas jurídicas específicas relacionadas con determinado tributo establecido legalmente por el Estado. En otras palabras, esta parte del derecho tributario se encuentra integrada por el conjunto de leyes que dan sustento legal a los distintos tributos que conforman el ordenamiento jurídico tributario. La legislación guatemalteca contempla como normas especiales, las contenidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, entre otras.

En conclusión, el derecho tributario es una rama de la ciencia del derecho que regula la relación entre el Estado y los contribuyentes en materia de tributos y a su vez se divide en dos partes: la parte general que establece los principios, y conceptos fundamentales generales, mientras que la parte especial se enfoca a las normas específicas que regulan los tributos en particular.

1.3. Fuentes del derecho tributario

Se considera fuente como todos aquellos acontecimientos, documentos y circunstancias de los cuales surgen normas del Derecho. En la actualidad y siguiendo los criterios



modernos, las fuentes del Derecho han sido clasificadas en tres tipos: fuentes históricas, reales o materiales y formales.

Son fuentes históricas documentos que contienen normas jurídicas del pasado que servirán de base para la creación de una norma jurídica; reales o materiales los acontecimientos de la vida del hombre en sociedad que servirán de base para creación de una norma jurídica; y formales los procesos de creación de normas jurídicas. El artículo 2 del Código Tributario, establece que son fuentes del Derecho Tributario: “1. Las disposiciones constitucionales; 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”. De lo anteriormente expuesto, se hace necesario desarrollar las fuentes mencionadas.

1.3.1. Disposiciones Constitucionales

La Constitución Política de la República constituye la norma suprema del ordenamiento jurídico, la cual es creada por una Asamblea Nacional Constituyente, quien se encarga de regular los principios y derechos fundamentales de las personas; la organización jurídica y política del Estado; y las garantías y defensas de orden constitucional.

Así mismo, está compuesta por otras leyes de carácter constitucional como son la: Ley Electoral y de Partidos Políticos decreto 1-85, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad decreto 1-86, Ley de Orden Público decreto 7 y Ley de Emisión de Pensamiento decreto 9, todas emitidas por una Asamblea Nacional Constituyente.



Dentro de los principios generales de la ciencia del Derecho, se encuentra el principio de supremacía constitucional, el cual indica que la Constitución Política de la República es la norma suprema del Estado que prevalece sobre cualquier ley o tratado, sancionando de nulidad cualquier disposición de carácter general que viole o la tergiverse. Como ley suprema es vinculante a gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación de un Estado constitucional de derecho.

En ese sentido, el artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que: “Serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza”, asimismo el artículo 175 del mismo cuerpo legal establece la jerarquía constitucional, indicando que: “Ninguna Ley podrá contrariar las disposiciones de la constitución. Las leyes que violen o tergiversen estos mandatos constitucionales son nulas ipso iure”.

El autor Adolfo Vizcaino, indica que: “La Constitución es la fuente por excelencia del derecho, en cuanto se determina la estructura del Estado, la forma de gobierno, la competencia de los órganos constitucionales y administrativos los derechos y deberes de los ciudadanos, la libertad jurídica, y determinados problemas básicos de una comunidad, elevados a la categoría de constitucionales, para mantenerlos permanentemente fuera de los vaivenes de los problemas políticos cotidianos.”³ Por último, en materia impositiva la Constitución Política de la República contiene los

³ Op. Cit. Pág. 31



principios fundamentales del derecho tributario que son la base del sistema tributario del país y que además sirven para la creación de las leyes ordinarias emitidas por el Congreso de la República.

Así mismo, es la fuente principal del derecho tributario ya que constituye la norma suprema del ordenamiento jurídico guatemalteco, la cual condiciona los procedimientos de creación, interpretación y aplicación de las normas restantes que la desarrollan y las cuales no pueden oponerse a ella, por el principio de supremacía constitucional que indica que serán nulas de pleno derecho, las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.

1.3.2. Leyes

Son fuentes del derecho tributario las leyes que son creadas mediante proceso legislativo por el Congreso de la República y que se materializan a través de decreto. Se puede afirmar que la ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, que integra el sistema tributario de la nación, dentro de las leyes encontramos las ordinarias generales y las ordinarias específicas, estas últimas son las que desarrollan una parte del derecho tributario.

Algunas leyes ordinarias generales y ordinarias específicas son siguientes:

- Código Tributario de Guatemala, decreto 6-91;



- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, decreto 1-98;
- Ley del Impuesto Sobre la Renta, decreto 26-92;
- Ley del Impuesto al Valor Agregado, decreto 27-92;
- Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, decreto 70-94;
- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, decreto 37-92; entre otras.

1.3.3. Tratados y convenciones internacionales

Se refiere a los acuerdos de voluntades entre dos o más Estados o personas jurídicas de derecho internacional que norman o establecen materias que afectan directamente a las partes intervinientes, por ejemplo: el acuerdo de creación de la Comisión Internacional Contra la Impunidad en Guatemala, Tratado de la Haya, la Convención de Belém do Pará, Convención sobre los derechos de niño, entre otros.

En Guatemala, los tratados y convenios internacionales, válidamente celebrados, aceptados y ratificados, son parte de la legislación como normas ordinarias, en virtud que estos se materializan a través del proceso legislativo que realiza el Congreso de la República.

Una vez publicados en el Diario Oficial, estos son parte del derecho positivo y sus disposiciones solo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma



prevista en los propios tratados o convenios, o de acuerdo a las normas generales del derecho internacional público.

1.3.4. Acuerdo Gubernativo del Organismo Ejecutivo

El acuerdo gubernativo es el cuerpo normativo que contiene el reglamento de una ley y los reglamentos son cuerpos legales que contienen mecanismos de aplicación de las normas ordinarias, con el objeto principal de facilitar la comprensión y desarrollar la forma que debe ser aplicada la ley.

Estos acuerdos, son emitidos por el Organismo Ejecutivo a través del presidente de la República en consejo de ministros o con uno de ellos, es decir, los acuerdos son firmados por el presidente con el refrendo del ministro de donde sea el reglamento y además la firma el secretario general de la presidencia para dar fe administrativa.

Su fundamento se encuentra en el artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer que: “Son funciones del presidente de la República, e) sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes; dictar los decretos para los que estuviere facultado por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu”.

En materia tributaria, algunos ejemplos de reglamentos, son los siguientes:

- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, acuerdo gubernativo 5-2013;



- Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, acuerdo gubernativo 206-2004;
- Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, acuerdo gubernativo número 4-2013;
- Reglamento de la ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, acuerdo gubernativo número 111-95, entre otros.

En otras palabras, los reglamentos constituyen una fuente importante del derecho tributario, básicamente su función es establecer los procedimientos y ampliar los conceptos de una norma ordinaria; los cuales son emitidos por el poder ejecutivo a través de un Acuerdo Gubernativo.

1.4. Poder Tributario

Conocido como potestad tributaria, poder financiero o poder fiscal, que en esencia constituye en la facultad que tiene el Estado de imponer a los particulares el pago de tributos. Esta facultad es considerada como una manifestación del poder soberano del Estado, manifestación que la realiza a través del poder legislativo, el cual se encuentra legalmente facultado para crear, modificar y extinguir normas tributarias.

La Constitución Política de la República Guatemala regula la potestad tributaria en el artículo 239, estableciendo que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”, igualmente tiene su



fundamento en el artículo 171 literal A del mismo cuerpo legal estableciendo que corresponde del Congreso: a) decretar, reformar y derogar las leyes”.

Por otro lado, la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado al respecto, indicando que: “la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y así mismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del texto Supremo” Este pronunciamiento se encuentra en la gaceta No. 93, expediente No. 3785-2008, sentencia de fecha 23 de julio del 2009 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

En ese sentido, José María Martín se refiere al poder tributario como “la facultad inherente al Estado para exigir tributos dentro de los límites establecidos por la Constitución y que solo puede manifestarse por medio de las normas legales”.⁴

Por su parte, Paulo de Barros Carvalho explica que: es en la Constitución donde se encuentran los principios que sirven como directrices supremas para orientar el ejercicio de las competencias impositivas, consagrándose en ella los postulados que imprimen certeza y seguridad a las pretensiones tributarias del Estado, y, en contra partida, preservan y garantizan los derechos fundamentales de los ciudadanos.⁵ Al analizar lo

⁴ MARTIN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F. **Derecho Tributario General**. Pág. 98

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Pág. 58



expuesto por el autor, se comprende que el poder tributario es un poder jurídico que debe ser ejercido por el Estado, respetando los principios constitucionales de la tributación, debido a que los mismos sirven como medios que orientan la actividad legislativa en materia tributaria y que en esencia son el límite al ejercicio del poder tributario estatal.

Al respecto, Fernando Sáinz de Bujanda, se refiere al poder tributario en los términos siguientes: “el poder tributario constituye un atributo esencial del Estado. No es posible concebir ninguna organización política en que falte ese poder, que nos es, en definitiva, sino la facultad de imponer tributos que procuren al ente público los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Ahora bien, en el moderno Estado constitucional ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejercita dictando normas”.⁶ De acuerdo a lo anterior, se debe entender que poder tributario, es una manifestación o expresión del poder que le es conferido al Estado por los ciudadanos en el pacto social.

Facultad que tiene su fundamento en artículo 141 de la Constitución Política de la República de Guatemala al establecer que: “La soberanía radica en el pueblo quien la delega para su ejercicio, en los organismos Legislativo, Ejecutivo y Judicial”, de igual forma el artículo 157 del mismo cuerpo legal establece que: “La potestad legislativa le corresponde al Congreso de la República, compuesto por diputados electos directamente por el pueblo en sufragio universal y secreto”. En otras palabras, son los ciudadanos los titulares del poder tributario quienes lo delegan al Estado, para que este

⁶ SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**, Tomo II. Pág. 275



mismo imponga los tributos necesarios que ayuden a sufragar el gasto público, dichos tributos constituyen, una condición sine qua non para que el Estado tutele los derechos fundamentales y garantice la satisfacción de las necesidades básicas.

1.5. Principios fundamentales del derecho tributario

El derecho tributario se fundamenta por principios que han sido estudiados, analizados y discutidos por diferentes autores y que en la actualidad conservan la vigencia y aplicabilidad desde que fueron creados.

El doctrinario Ermo Quisbert, define el concepto principio como: "un axioma que plasma una determinada valoración de justicia de una sociedad, sobre la que se construye las instituciones de Derecho y que en un momento histórico determinado informa del contenido de las normas jurídicas de un Estado".⁷

De esa forma, los principios jurídicos son todos aquellos postulados que sirven como medios que limitan y orientan las decisiones estatales, además permiten interpretar el funcionamiento de una norma jurídica vigente de forma coherente y equilibrada. Con relación a los tributos, estos se deben de ajustar a los principios tributarios, toda vez que constituyen normas que reportan gran importancia dentro del sistema tributario para el establecimiento de un régimen tributario justo. En ese sentido, el siguiente apartado se analizarán los principios fundamentales del derecho tributario, siendo estos los

⁷ QUISBERT, Ermo. **Derecho Constitucional, Principios Constitucionales**. Página: 28



siguientes: principio de legalidad, capacidad contributiva, igualdad, generalidad, prohibición de la doble o múltiple tributación, no confiscatoriedad y por último, el principio de justicia y equidad tributaria.

1.5.1. Principio de legalidad tributaria

Tiene su antecedente en el aforismo latino “nullum tributum sine lege”, el cual significa que “no existe tributo si no está establecido en ley”, el objeto de este principio es evitar que el Estado decrete tributos arbitrariamente, ya que para que un tributo pueda ser cobrado, es necesario que las características esenciales que lo conforman y definen, así como las obligaciones tributarias correspondientes, estén plenamente consagradas y sancionadas en ley.

El principio de legalidad se encuentra primordialmente regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer que: “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias.



Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

Asimismo, se encuentra regulado en el artículo 171 literal c del mismo cuerpo legal estableciendo lo siguiente: “corresponde también al Congreso: c) decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”.

En conclusión, el principio de legalidad tributaria es esencial en el derecho tributario debido a que explica, que el Estado no puede cobrar ningún tributo si no se encuentra previamente establecida en ley, siendo el único con facultad de decretarlos mediante disposiciones legales, en ejercicio del poder tributario.

1.5.2. Principio de capacidad contributiva

Conocido doctrinariamente como capacidad de pago, este principio se encuentra constituido por la aptitud que tiene el sujeto pasivo de soportar el pago de tributos, situación que debe estar en plena correspondencia con su disponibilidad de recursos económicos, por lo mismo se debe gravar a las personas individuales y jurídicas en proporción a su capacidad de renta y patrimonio, dando como resultado que pague más tributos quien más capacidad económica tiene para hacerlo. Es importante mencionar



que el principio de capacidad contributiva está estrechamente relacionado al principio de proporcionalidad tributaria, porque de acuerdo a este último principio, la medida de la tributación sea de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente o responsable.

La doctrinaria del derecho tributario, Carmen Robles, afirma que: “la persona que esta apta económicamente para pagar impuestos debe contribuir, el que tiene riqueza sólo para cubrir sus necesidades vitales y las de su familia, carece de capacidad contributiva, por el contrario, la existencia de grandes utilidades constituye evidencia de capacidad contributiva”.⁸ Al analizar lo expuesto por la autora, se explica que el obligado debe tener capacidad económica más allá del mínimo, para tener capacidad de pago.

De acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de capacidad contributiva en el artículo 243, estableciendo que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala también se ha pronunciado ampliamente sobre el principio de capacidad de pago, indicando que:

"Es criterio sustentado por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma,

⁸ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y GAMARRA BELLIDO, Mary Ann. **La sujeción pasiva en la relación jurídica tributaria y la capacidad de pago.** Pág. 89-102.



el sacrificio igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos, y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta". Lo anterior se encuentra en la, gaceta No. 88, expediente 775-2007, sentencia del 24 de abril de 2008 de la Corte de Constitucionalidad.

1.5.3. Principio de igualdad tributaria

El principio de igualdad tributaria explica que toda persona individual o jurídica que se encuentre bajo un mismo hecho generador y en las mismas circunstancias, debe de producir una misma obligación tributaria, de acuerdo a que no hay ninguna justificación o motivo que la haga diferente ante la ley tributaria.

En ese sentido, la Real Academia Española lo define como: "principio que debe inspirar el sistema tributario y que supone la obligación de las administraciones tributarias de



gravar por igual a los obligados tributarios que se encuentran en la misma situación desigualmente a los que están en situaciones diferentes”⁹

Este principio tiene su fundamento en el artículo 4 de la Constitución Política de la República, al establecer que: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tiene iguales oportunidades y responsabilidades”.

El fundamento constitucional es aplicable en materia tributaria en el sentido que todos los ciudadanos, gozan de iguales derechos y obligaciones, es decir, que el Estado al momento de establecer el pago de tributos debe de velar que no se excluya a ningún sector de la población; pero además, este principio en mención exige que al momento de imponer la carga tributaria se debe de garantizar un trato igual a los contribuyentes que se encuentren en las mismas circunstancias y dar un trato desigual aquellos que se encuentren en diferentes situaciones o circunstancias.

Así mismo, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala se ha pronunciado sobre el principio de igual tributaria, indicando que: "Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado en el artículo 243 constitucional. En su manifestación más sencilla,

⁹ <https://dpej.rae.es/lema/principio-de-igualdad-tributaria> (Consultado: 15 de marzo de 2023)



la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones.

Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva, ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado".

El pronunciamiento de la Corte de Constitucionalidad se encuentra en la gaceta No. 71, expedientes 1806- 2003, sentencia de fecha 24 de febrero de 2004 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

En Guatemala, el principio de igualdad tributaria es transcendental y se debe de respetar, debido a que exige que se le dé un mismo tratamiento a los sujetos que se encuentran en las mismas circunstancias, pero además es necesario que exista una justa distribución de las cargas tributarias porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar y responder con el pago del tributo.

1.5.4. Principio de generalidad

Este principio indica que las leyes son de observancia general y que todos los ciudadanos están obligados de someterse a las mismas. En materia tributaria las normas jurídicas, se aplican de forma general a toda persona individual o jurídica, siempre que



se haya incurrido en el hecho generador provocando como consecuencia el nacimiento de la obligación tributaria y la cual se extinguirá con cualquiera de las formas que establece el Código Tributario.

El autor Héctor Villegas, menciona el principio de generalidad tributaria, indicando que: “Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en condiciones que marcan según la ley, la aparición del deber de contribuir, este debe de ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría, sexo, nacionalidad, edad o estructura”.¹⁰

Al analizar lo expuesto por el autor, se comprende que todo sujeto que se encuentra dentro de la República de Guatemala debe de cumplir con sus obligaciones tributarias cuando sea necesario, incluso sin importar edad, lo que significa que en derecho tributario el pago de tributos no excluye a un menor de edad como si lo hace el derecho civil, donde se hace distinción entre capacidad de goce y la capacidad de ejercicio. Es decir, para el derecho tributario, un menor de edad, aunque no tenga capacidad de ejercicio, puede ser sujeto pasivo en una relación jurídica tributaria, siempre y cuando tenga capacidad contributiva.

Un ejemplo de ello es en el caso de que un menor de edad herede una empresa, convirtiéndose en el único propietario, por lo que las rentas que se generen de la misma seguirán gravadas, lo cual se produce la obligación de pagar a las autoridades fiscales,

¹⁰ VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Pág. 200



aunque sea un menor de edad. Otro ejemplo de ello, es la compra de cualquier bien o producto que este afecto al Impuesto al Valor Agregado.

En la legislación guatemalteca, el principio de generalidad tributaria se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 135 al establecer que: “son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; e) Obedecer las leyes”.

En ese contexto, la generalidad del derecho tributario implica que los sujetos pasivos se encuentren bajo el presupuesto de ley (hecho generador) el cual da como resultado que se produzca el nacimiento de la obligación tributaria, sin embargo, este principio tiene su límite al momento en que el Congreso de la República, decreta normas que establecen exenciones y beneficios tributarios.

1.5.5. Principio de no confiscatoriedad

Este principio tiene su fundamento en el artículo 243 de la Constitución Política de la República al establecer que: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna”. Así mismo, se encuentra contemplado en el artículo 41 del mismo cuerpo legal estableciendo que: “se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias”.



Doctrinariamente este principio se encuentra vinculado con los principios de capacidad contributiva y el principio de justicia tributaria. Debido a que la no confiscatoriedad explica que un tributo al momento de exigirse y ser cobrado por las autoridades, este debe ser razonable a la riqueza que tiene el sujeto pasivo, con el objeto de no grabar el mínimo necesario para su subsistencia, es decir, la no confiscatoriedad supone la prohibición de establecer una carga tributaria exorbitante que conlleve una privación casi total de la riqueza del sujeto tributario.

El doctrinario Pérez Royo, indica que: "en cualquier caso, que en aquellos supuestos en que una Ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de recurrir al principio estudiado, por el simple juego de la regla de la capacidad económica"¹¹

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala se ha pronunciado al respecto del principio de no confiscatoriedad, indicando que: "A pesar de lo anterior la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación, siendo un problema elemental el determinar desde el punto de vista jurídico cuando debe estimarse que un impuesto puede ser confiscatorio" Gaceta No. 93,

¹¹ PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario**. Pág. 40



expediente No. 3785-2008, sentencia de fecha 23 de julio de 2009 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

En ese orden de ideas, este principio constituye un límite al ejercicio del poder tributario debido a que representa un mecanismo de protección al derecho de propiedad privada, en búsqueda de un sistema tributario justo. Por lo que, los tributos serán considerados confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de los bienes y rentas del sujeto.

1.5.6. Principio que prohíbe la doble o múltiple tributación

Este principio afirma que la doble o múltiple tributación existe cuando el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, es gravado dos o más veces, derivado de un mismo hecho generador, por el mismo evento o periodo de imposición y por dos o más entes públicos con poder tributario. Teniendo como fin último, evitar que un mismo sujeto pasivo sea víctima derivado de la doble o múltiple tributación y que su capacidad contributiva se vea afectada por dicha situación.

La Constitución Política de la Republica contempla el principio de la doble o múltiple tributación en el artículo 234, al establecer que: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.



1.5.7. Principio de justicia y equidad tributaria

Justicia es un concepto filosófico y jurídico, dentro de la ciencia del derecho es difícil encontrarle una explicación concreta, sin embargo, en materia tributaria se entiende que los tributos serán justos siempre y cuando todos los individuos dentro del territorio estén sujetos a pagarlos y que además, posean las condiciones económicas (renta, negocios jurídicos, patrimonio u otra situación que sea generador de pago de tributos) para sufragarlos, es en este caso que el tributo será justo.

Por otro lado, la equidad tributaria, se define como el trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que todas las personas que se coloquen en el mismo supuesto jurídico de causación deben de atender a su obligación de contribuir en los mismos términos.

El ordenamiento jurídico guatemalteco, contempla el principio de justicia tributaria en la Constitución Política de la República en el artículo 239, al establecer que: “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”. Además, se encuentra regulado en el artículo 2 del mismo cuerpo legal, al establecer que: “Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”.



CAPITULO II

2. Tributo

2.1. Definición de tributo

Tributo es la prestación dineraria de carácter obligatorio que recae sobre los habitantes de la República que, dependiendo de sus condiciones jurídicas y económicas, efectúan al Estado para que éste pueda mantenerse y hacer funcionar las instituciones públicas. De acuerdo a la legislación guatemalteca, tributo se encuentra definido en el artículo 9 del Código Tributario, estableciendo que: “son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

El autor, Fernando Pérez Royo, define el tributo como: “una prestación pecuniaria de carácter coactivo, impuesta por el Estado u otro ente público, con el objeto de financiar gastos públicos. De acuerdo con esto, las notas que caracterizan al tributo son fundamentalmente dos: coactividad y el carácter contributivo. En cuanto a la primera, la coactividad, se resuelve en el hecho de ser el tributo una prestación establecida unilateralmente por el ente público, a través de los procedimientos establecidos en la constitución y en el resto del ordenamiento, sin el concurso de la voluntad del sujeto llamado a satisfacerla.



Como segunda determinación o nota básica del concepto de tributo, tenemos la de su destino a la financiación de gastos públicos o necesidades colectivas. El carácter contributivo, que se refleja en la propia raíz etimológica del término tributo, constituye la razón de ser de la institución y lo que la diferencia de otras prestaciones (como las multas o sanciones pecuniarias) que, siendo igualmente coactivas, carecen de esta finalidad o razón de ser”.¹²

Por su parte, Héctor Villegas lo define como: “prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige, en ejercicio de su poder de imperio, sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.¹³

Al analizar las definiciones doctrinarias y legal, se determina que tributo son las prestaciones en dinero y no en especie que el contribuyente debe sufragar al Estado, con el objeto de que éste último pueda cumplir con sus fines y deberes, lo cuales se llevaran a cabo mediante la erogación de los recursos obtenidos, llamado comúnmente gasto público.

Además, es importante mencionar que para que un tributo pueda ser obligatorio y exigible por el Estado, es indispensable que el mismo se encuentre expresamente establecido en una ley emitida por una autoridad legitimada.

¹² Ibid. Pág. 33

¹³ VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Pág. 67



2.2. Características de los tributos

Las características de los tributos, son únicas y les otorga validez, debido a que coadyuvan la comprensión de su naturaleza, objeto y motivo de su creación, dentro de las cuales se encuentran las siguientes:

- 2.2.1. Los tributos son de carácter público. Se refiere a que los tributos son establecidos por el Estado y su aplicación es obligatoria ya que no permiten la manifestación de la voluntad de los ciudadanos y su interpretación es de carácter estricto ya que no se permite al contribuyente decidir si cumplir o no con su obligación tributaria. Son obligatorios porque todos los ciudadanos deben de contribuir con el gasto público del Estado para el sostenimiento y cumplimiento de sus fines y deberes.
- 2.2.2. Los tributos son coercitivos. Se refiere a la facultad que ostenta el Estado de iniciar los procedimientos legalmente establecidos para que el sujeto pasivo cumpla con su obligación de pagar el tributo correspondiente.
- 2.2.3. Los tributos están contenidos en ley. Esta característica es fundamental debido a que los tributos operan bajo el principio de legalidad, el cual consiste en que un tributo para que pueda ser exigido al contribuyente es necesario que se encuentre debidamente establecido en una ley emitida por autoridad legitimada, es decir, si no se encuentra tipificado, no se podrá exigir el tributo.



- 2.2.4. Los tributos son una prestación en dinero o en especie. Es una prestación a cargo del contribuyente a favor del Estado, primordialmente se paga en dinero, sin embargo, puede presentarse en especie en casos excepcionales.
- 2.2.5. Los tributos consisten en una relación personal y de derecho. 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, que tiene la obligación de dar la prestación que se le haya impuesto.
- 2.2.6. Los tributos tienen como finalidad la obtención de recursos que permita satisfacer las necesidades del Estado. Se refiere a que son creados de acuerdo a la necesidad del Estado de obtener recursos económicos que le permita invertirlos en obras y servicios públicos que beneficien a la población guatemalteca, así como satisfacer el mantenimiento y funcionamiento del mismo.
- 2.2.7. Los tributos deben ser justos y equitativos. Los tributos serán justos cuando todas las personas individuales y jurídicas que se encuentren dentro del territorio estén sujetos a pagarlos pero además deben poseer las condiciones económicas para sufragarlos (renta, negocios jurídicos, patrimonio u otra situación que sea generador de pago de tributos) es en este caso que el tributo será justo; serán equitativos cuando exista un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales, por lo que todas las personas que se coloquen en el mismo supuesto jurídico de



causación deben de atender a su obligación de contribuir en los mismos términos.

2.2.8. Los tributos deben de ser proporcionales. Estos son calculados según la condición económica de los sujetos de derecho, es decir, los tributos son calculados de acuerdo a las utilidades o ganancias que obtenga el contribuyente resultante de cualquier negocio jurídico, hecho o actividad generadora de tributos.

Con base a las características mencionadas, se puede deducir que los tributos son prestaciones comúnmente en dinero, exigidas por el Estado en ejercicio del poder tributario al contribuyente, con el objeto de obtener recursos económicos que le permitan cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas.

2.3. Clasificación legal de los tributos

El ordenamiento jurídico guatemalteco regula la clasificación de los tributos, el cual se encuentra contemplado en el artículo 10 del Código Tributario, al establecer que: "Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras".

En algunas legislaciones se concibe las tasas como tributos, sin embargo para el desarrollo de la presente investigación, se determinó que tasas son aquellos ingresos económicos no tributarios que perciben las municipalidades para su sostenimiento y funcionamiento, consistentes en la retribución en dinero que efectúan las personas, por el goce de un servicio o actividad pública otorgada por la municipalidad, derivado a lo



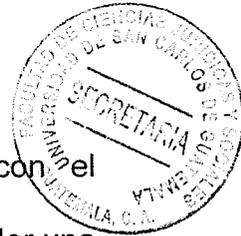
anterior, las tasas no son considerados tributos debido a que estos son emitidos por Consejo Municipal mediante Acuerdo y no por el Congreso de la República, como lo establece la Constitución Política en el artículo 239, al establecer que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar, impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales”.

Por lo tanto, los tributos que se desarrollan en la presente investigación son los siguientes:

2.3.1. Impuestos

Los impuestos en Guatemala constituyen por excelencia la clase de tributos más importante, debido a que representa la mayor fuente de financiamiento del Estado; en materia impositiva, es necesario que el contribuyente realice el hecho generador que establece la ley tributaria, para que de inmediato surja la obligación principal del pago del tributo, en caso que el contribuyente no cumpla con su obligación tributaria dentro de los términos legales, será merecedor al pago de sanciones de carácter pecuniario, como es el caso de multas y recargos; en la actualidad la omisión de pago de tributos constituye una sanción con una multa equivalente al cien por ciento del importe del tributo omitido, ya sea por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por el contribuyente y detectada por la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Bajo ese contexto, el ordenamiento jurídico regula al impuesto en el artículo 11 del Código Tributario, al establecer que: “impuesto es el tributo que tiene como hecho



generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. En otras palabras, esta clase de tributo tiene como hecho generador una actividad del Estado no relacionada concretamente con los sujetos que están obligados a su cumplimiento, por lo mismo el Estado puede exigirlos en ejercicio de su potestad tributaria, sin necesariamente estar obligado a una contraprestación directa, es decir que los sujetos obligados retribuyen económicamente al Estado sin obtener prestación específica o individual.

Los autores José Luis Pérez de Ayala y Eusebio González, definen al impuesto como “prestación coactiva, generalmente pecuniaria, que un ente público tiene derecho a exigir de las personas llamadas por la ley a satisfacerla, cuando realizan determinados presupuestos reveladores de capacidad económica para contribuir al sostenimiento de los gastos públicos”¹⁴ Al analizar lo expuesto por los autores, se determina que impuesto es el tributo que hace evidente la potestad tributaria del Estado como ente de derecho público, al exigir a los ciudadanos que poseen ciertas características económicas y jurídicas, el cumplimiento de determinada contribución en dinero, con el objeto de obtener los recursos económicos necesarios que le permitirá destinarlos a programas y servicios de interés social que atiendan las necesidades de la población.

Por otro lado, el jurista Guillermo Cabanellas de Torres, en su Diccionario Jurídico Elemental, define como impuesto aquella: “Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias,

¹⁴ PÉREZ DE AYALA, José Luis y González, Eusebio. **Derecho Tributario**. Pág. 177



actividades mercantiles y profesionales liberales, para sostener los gastos del Estado y de las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes inter vivos o mortis causa, y por el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos”.¹⁵ De acuerdo al autor los impuestos son los tributos que son exigidos a los ciudadanos sin contraprestación y cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que manifiestan la capacidad económica del contribuyente.

Bajo ese contexto, se hace necesario exponer la clasificación de los impuestos que mayor aceptación tiene, siendo aquella que los clasifica en directos e indirectos; ordinarios y extraordinarios; instantáneos y periódicos; y objetivos y subjetivos.

2.3.1.1. Impuestos directos

En palabras de jurista Guillermo Cabanellas de Torres, los impuestos directos son “El establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudado de conformidad con las listas nominales de contribuyentes u objetos gravados, y cuyo importe es percibido del contribuyente por el agente encargado de la cobranza”.¹⁶

La Superintendencia de Administración Tributaria se refiere a los impuestos directos como aquellos que gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y/o rentas de los contribuyentes y es él mismo quien debe de cumplir con la obligación principal y

¹⁵ DE TORRES, Guillermo Cabanellas. **Diccionario jurídico elemental**. Pág. 157

¹⁶ Ibid. Pág. 157



accessoria. Algunos ejemplos de los impuestos directos que existen en el ordenamiento jurídico guatemalteco, son los siguientes:

1. **Impuesto Único Sobre Inmuebles:** Es un impuesto directo que recae sobre los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y sus mejoras; así como los cultivos permanentes. Es la contribución que los guatemaltecos proporcionan al Estado trimestral o anualmente por ser dueños de bienes inmuebles, la mayor parte de lo recaudado es asignado a las municipalidades, la mayoría ya lo recauda y administra, en otras se realiza a través de la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas. Se encuentra regulado en el Decreto 15-98 del Congreso de la Republica de Guatemala.
2. **Impuesto Sobre la Renta:** Es el impuesto que recae sobre las rentas, ganancias, dividendos o utilidades que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país. Se gravan las rentas que provengan de actividades lucrativas, rentas de trabajo y rentas de capital y ganancias de capital. Se encuentra contemplado en el Decreto 10-2012 del Congreso de la Republica de Guatemala.
3. **Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos:** Es un impuesto directo que recae sobre la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado. Es el tributo que los propietarios de



los mismos deben de pagar al Estado, estos fondos en parte tienen como destino, las municipalidades del país. Se encuentra regulado por el Decreto 70-94 del Congreso de la República de Guatemala.

4. Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones: Es el impuesto que recae sobre las herencias, legados y donaciones, el cual debe de ser pagado por los beneficiarios al Estado. Se encuentra contemplado en el Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala.

5. Impuesto de Solidaridad: Este impuesto directo está a cargo de las personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Se encuentra regulado por el Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala.

Entonces, en esta clase de impuestos, la regulación legal permite al Estado identificar de manera directa al sujeto pasivo en quien recae el pago y cumplimiento de la obligación tributaria, debido a que el efecto del impuesto y la verificación de cumplimiento recaen



directamente sobre el contribuyente, sus rentas, riqueza y patrimonio, no existiendo la posibilidad de traslado o intermediación a terceras personas.

2.3.1.2. Impuestos indirectos

Siguiendo las palabras del jurista Guillermo Cabanellas de Torres, los impuestos indirectos son aquellos en: “el que gravita sobre los objetos de consumo o determinados servicios, y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella, en el precio de aquéllos o en el pago por utilizar éstos”.¹⁷

La Superintendencia de Administración Tributaria, indica que estos impuestos se denominan indirectos porque son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva (de importador a productos, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente). Siendo la clase de impuestos más importante en Guatemala, debido a que representan la mayor parte de los ingresos del Estado en un periodo fiscal.

En otras palabras, esta clase de impuestos grava las manifestaciones de riqueza, tales como la producción, transferencia, distribución, redistribución y consumo de bienes y servicios; asimismo, en estos impuestos opera el fenómeno de traslación, que es la capacidad que tiene el sujeto gravado por la ley, de trasladar la carga impositiva a un tercero generalmente vinculado con el proceso de comercialización. Algunos de los

¹⁷ Ibid. Pág. 157



ejemplos de impuestos indirectos que se encuentran en el ordenamiento jurídico guatemalteco, son los siguientes:

1. **Impuesto al Valor Agregado:** Es el impuesto más importante en el ordenamiento jurídico tributario debido a que es el que más dinero genera para el Estado. Este impuesto grava la venta de productos y la prestación de servicios, así como los demás actos y contratos establecidos en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado. En este impuesto, los contribuyentes afectos, pagarán una tarifa del doce por ciento sobre la base imponible, la cual deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o el valor de los servicios.
2. **Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo:** Es el impuesto que recae sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional. Lo recaudado es asignado a las municipalidades con destino a servicios de transporte y a mejorar, construir y mantener la infraestructura vial, tanto urbana como rural de cada municipio; así como al Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, para la conservación y mejoramiento de la red vial de carreteras, incluyendo la infraestructura de caminos rurales. La obligación tributaria surge al momento del despacho de petróleo crudo y los combustibles y demás casos que contempla el Decreto 38-92 del Congreso de la República de Guatemala.



3. Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas: Al respecto, las bebidas que pagan este impuesto son las cervezas y otras bebidas de cereales fermentadas, vinos, vinos espumosos, vinos, vermouth y sidras, bebidas alcohólicas destiladas, bebidas alcohólicas mezcladas, el resto de bebidas fermentadas. Este impuesto se genera en el momento que las bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas, salen de las bodegas o centros de almacenamiento, acopio que usen los contribuyentes que sean fabricantes o importadores registrados, para su distribución en el territorio nacional, así lo establece el Decreto 21-2004 del Congreso de la República.

4. Impuesto al Tabaco y sus productos: Rige todo lo relacionado con la siembra, cultivo, tránsito, manufactura, comercio, consumo, importación y exportación del tabaco y sus productos, además de fijar un impuesto para los cigarrillos fabricados a máquina, nacionales e importados, así como a los puros y mixturas. Este impuesto es pagado por los fabricantes y los importadores al Estado para que sea destinado a financiar el presupuesto del sector salud, el mismo se encuentra normado en el Decreto 61-77 del Congreso de la República.

5. Impuesto a la Distribución de Cemento: La distribución de cemento en el territorio nacional, lo deben pagar los fabricantes y los importadores de este producto, se genera al momento de la salida del producto de las bodegas de almacenamiento de los fabricantes o bien al internarse al país. Esta normado por el Decreto 79-2000 del Congreso de la República.



Entonces, los impuestos indirectos son aquellos en que el sujeto declarante del impuesto no es el que pagará el mismo, el que paga el monto del impuesto es otra persona. En otras palabras, la persona que paga el monto del impuesto (contribuyente de derecho) lo hace a través de otra (contribuyente de facto), como es el caso del Impuesto al Valor Agregado en donde el vendedor de bienes o servicios es el que declara el impuesto, pero que no paga el monto del impuesto de la venta o servicios; el que paga el impuesto es el comprador.

2.3.1.3. Impuestos ordinarios

El jurista Guillermo Cabanellas de Torres, define los impuestos ordinarios como: “todo el que forma parte de los ingresos normales de la Hacienda pública, y que subsiste a través de los diversos ejercicios anuales”.¹⁸

Por lo que se consideran impuestos ordinarios todos aquellos impuestos que forman parte del ordenamiento jurídico guatemalteco y que el Estado impone a los ciudadanos en ejercicio de su poder tributario, con la finalidad de obtener los recursos económicos necesarios que hagan frente a los gastos públicos. Esta clase de impuestos tienen carácter permanente ya que no tienen una vigencia determinada, algunos ejemplos de esta clase de impuestos es el Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto Único al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, entre otros.

¹⁸ Ibid. Pág. 157



2.3.1.4. Impuestos extraordinarios

Así mismo, el jurista Guillermo Cabanellas de Torres, define los impuestos extraordinarios como aquellos que son: “de carácter excepcional en su exacción, o de cuantía recargada transitoriamente para subvenir a una especial necesidad de la Administración”.¹⁹ En otras palabras, se consideran extraordinarios a los impuestos que el Estado impone a los ciudadanos únicamente para solventar crisis o problemáticas relacionadas con la obtención de recursos dinerarios. Esta clase de impuestos son transitorios y tienen vigencia determinado debido a que solo son exigidos con la finalidad de sufragar gastos no previstos o se produzca déficits presupuestarios. Ejemplo: Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz.

2.3.1.5. Impuestos reales

Los impuestos reales son aquellos que gravan bienes muebles o inmuebles de las personas, sin considerar su situación económica. En esta clase de impuestos se prescinde de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y del total de sus ingresos o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza. Entre los que se encuentran el Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, entre otros.

¹⁹ Ibid. Pág. 157



2.3.1.6. Impuestos personales

Los impuestos personales son aquellos que recaen exclusivamente en las personas como sujetos obligados a pagar el tributo, sin importar la tendencia los bienes muebles o inmuebles; el hecho generador del impuesto son las actividades o negocios que el sujeto obligado realiza. Esta clase de impuestos toma en cuenta las condiciones de los sujetos pasivos, debido a que recaen sobre su capacidad contributiva, los ejemplos que representan esta clase de impuesto son el Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto de Solidaridad.

2.3.1.7. Impuestos generales

Son los que gravan todas las actividades económicas negocios, servicios o patrimonios establecidos en la ley como entes generadores de impuesto. Ejemplo: Impuesto al Valor Agregado.

2.3.1.8. Impuestos Especiales

Son gravámenes para determinada y específica actividad económica. Algunos ejemplos son: el Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo; Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas; Impuesto al Tabaco y sus productos, Impuesto a la Distribución de Cemento, entre otros.



2.3.1.9. Impuestos instantáneos

Como su nombre lo indica, es instantáneo cuando se realiza el pago en el mismo momento en que el sujeto se encuentra bajo el hecho generador, es decir que se realiza el pago en un solo acto y por única vez en un periodo fiscal.

2.3.1.10. Impuestos periódicos

El impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y continuos o seguidos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal.

2.3.2. Arbitrio

El arbitrio es una clase de tributo que es exigido a los ciudadanos que se encuentran dentro de circunscripción territorial determinada, este consiste en una contribución en dinero que realiza el contribuyente a favor de la municipalidad, con el objeto de obtener una prestación o beneficio colectivo; su obligatoriedad, monto, temporalidad y demás características están reguladas en ley. De conformidad con el artículo 12 del Código Tributario, arbitrio se encuentra definido como: "el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades".

Es conveniente mencionar que, los municipios son instituciones autónomas encargadas de obtener y disponer los recursos económicos percibidos en obras y servicios públicos locales que atiendan las necesidades de los vecinos, el ordenamiento territorial de su



jurisdicción y el cumplimiento de sus fines propios. En ese sentido, el artículo 101 del Código Municipal establece que: “la obtención y captación de recursos para el fortalecimiento económico y desarrollo del municipio y para realizar obras y prestar los servicios que se necesitan, deben ajustarse al principio de legalidad que fundamentalmente descansa en la equidad y justicia tributaria”.

2.3.3. Contribuciones especiales

Esta clase de tributo se encuentra regulado en el artículo 13 del Código Tributario, al establecer que: “el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

De acuerdo a la definición legal se consideran contribuciones especiales las retribuciones obligatorias y reguladas legalmente que hacen las personas para la obtención de un beneficio otorgado por el Estado, mediante el establecimiento de servicios u obras públicas.

Un ejemplo de las contribuciones especiales se pueden citar el alumbrado de calles, situación en la que junto al beneficio generalizado que se otorga a todos los ciudadanos, se produce un beneficio especial a favor de los propietarios de los inmuebles que se encuentren situados en las calles donde se ha realizado el alumbrado.



Según el jurista Carlos Giuliani Fonrouge, las contribuciones especiales son: "prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado".²⁰

Por su parte, la autora Gladys Monterroso, propone una definición, la cual se adapta a la realidad nacional, indicando que: "las contribuciones especiales, como parte de los recursos públicos, son prestaciones en dinero que el Estado u otro ente estatal percibe de los particulares con el objeto de recibir un beneficio que comúnmente favorece a determinado grupo, ya sea por lugar de residencia o grupo social lo que significa que el particular contribuye a la realización de un gasto que el Estado debe realizar pero con dicha contribución acelera la realización del gasto y el beneficio recibido."²¹

2.3.4. Contribuciones especiales por mejoras

Esta clase de tributo se encuentra regulado en el artículo 13 del Código Tributario, al establecer que contribución especial por mejoras es: "la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado". Al analizar la definición legal de las construcciones especiales por mejoras, se determina que estos tributos lo realizan las personas al Estado para costear las obras públicas o el establecimiento de servicios públicos que se

²⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 302

²¹ MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth, **Fundamentos Financieros y Finanzas Públicas**. Pág. 147



realizarán, derivado a que representan un aumento en la plusvalía de sus bienes inmuebles que se encuentren cerca.

Un ejemplo de esta clase de tributo es la pavimentación de un camino de terracería, toda la población se beneficia, pero principalmente se benefician los propietarios de bienes inmuebles cercanos a la pavimentación, es por ello que la ley establece que soporten, mediante el pago de contribuciones especiales por mejoras, una parte del costo de la obra pública, establecimiento o ampliación de un servicio público.

Por otro lado, el autor Carlos Giuliani Fonrouge, define las contribuciones por mejoras como: "aquellas que se originan como consecuencia del aumento del valor venal de la propiedad inmueble derivado de la realización de una obra pública".²² Dicho de otra manera, el autor se refiere a esta clase de tributos como aquellos que realizan las personas para retribuir al Estado la plusvalía que se produjo en sus bienes inmuebles cercanos al lugar de la obra o del establecimiento o ampliación de un servicio público.

²² Op. Cit. Pág. 302



CAPITULO III

3. Obligación Tributaria

3.1. Definición de obligación tributaria

Las obligaciones tributarias, se establecen de acuerdo a una norma jurídica, en la que el Estado a través de su poder tributario impone un tributo al sujeto pasivo, quien deberá cumplir esa obligación conforme a lo que disponga la ley tributaria. Es decir, una obligación tributaria, no nace a la vida jurídica de la voluntad ciudadana, sino que es impuesta por el Estado mediante una ley.

Manuel Ossorio, define la obligación tributaria como: "La que en forma unilateral establece el Estado en ejercicio del 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".²³

Por otro lado, el jurista Emilio Margain Manautou, define la obligación tributaria como: "el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, es decir, por obligación jurídica tributaria debe entenderse

²³ OSSORIO, Manuel. *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Pág. 644



la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.”²⁴

Así mismo, el artículo 14 del Código Tributario, recoge una definición de obligación tributaria estableciendo que: “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”.

Por lo tanto, la obligación tributaria constituye en esencia, una prestación pecuniaria coactiva que un sujeto pasivo debe de contribuir a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso, como consecuencia de su poder de imposición, esa relación jurídica se origina entre dos entes susceptibles de adquirir derechos y contraer obligaciones.

3.2. Elementos de la obligación tributaria

La definición de la obligación tributaria, recoge varios elementos esenciales, dentro de los cuales encontramos el hecho generador, la base imponible, el tipo impositivo, y los

²⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. Pág. 252



sujetos que intervienen. En el siguiente apartado son definidos de forma doctrinaria y legal para su comprensión.

3.2.1. Hecho generador

Carrera Raya, define el hecho generador o hecho imponible como: “aquellos supuestos o hipótesis previstas en la ley que, al ser realizados por una persona, generan el nacimiento de la obligación tributaria, convirtiéndose en un hecho jurídico tributario”.²⁵

Al analizar lo expuesto por el autor, se comprende que la obligación tributaria nace cuando el sujeto pasivo realiza el supuesto o hipótesis previsto por el legislador en la ley fiscal. Es en ese preciso momento que el sujeto debe cumplir con la obligación material consistente en la prestación de dar cierta cantidad de dinero, sin embargo, también debe de cumplir con aquellas obligaciones formales consistentes en la prestación de hacer, no hacer o tolerar, dentro de estas obligaciones se destacan la de presentar declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones que fueran solicitadas; llevar libros y registros contables referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación; inscribirse en los registros respectivos, entre otras.

Por otra parte, De la Garza, cita las definiciones de varios autores entre ellos la que Albert Hensel brinda, quien indica que: “el hecho imponible es el conjunto de presupuestos abstractos, contenidos en las normas de derecho tributario material de cuya concreta

²⁵ CARRERA RAYA, Francisco José. **Manual de Derecho Financiero**. Pág. 20



existencia (realización del presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto, es por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica que puedan subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión por parte del Estado”.²⁶ En otras palabras, el hecho generador requiere la acción de un sujeto para que nazca la obligación tributaria, por lo que únicamente si esta acción se encuadra en el supuesto normativo, es en ese preciso momento en que se configura la relación jurídica tributaria.

El Código tributario define el hecho generador o hecho imponible en el artículo 31, estableciendo que: es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Así mismo, el artículo 32 del mismo cuerpo legal regula el momento en que acaece el hecho generador, estableciendo que: Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos: 1. En los casos en que el 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; 2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén

²⁶ HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. Pág. 721, **Derecho Financiero Mexicano**. Pág. 410



perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Entonces, la obligación jurídica tributaria surge de un presupuesto de derecho que realiza el propio gobernado y que de ella emanan derechos y obligaciones para el sujeto activo y pasivo, con el alcance que establece la ley, por lo que el actuar o acción del gobernado es esencial para su configuración.

3.2.2. Base imponible

Como se indicó anteriormente, para el establecimiento de un tributo (obligación material) es requisito indispensable que la ley tributaria fije un hecho generador, que una vez se concrete por el sujeto pasivo, se determinará el nacimiento de la obligación tributaria. Pero no basta con esto, sino que además es necesario señalar la cantidad dineraria que debe de ingresar el Estado por concepto de tributos, a esto se le conoce como la cuantificación de la obligación tributaria. En otras palabras, la base imponible sirve para cuantificar la obligación material en correspondencia a la manifestación económica de cada contribuyente.

La enciclopedia jurídica indica que base imponible: "se define como la valoración cuantitativa del elemento objetivo del hecho imponible y cumple dos funciones: de una parte, es la medida del hecho imponible, por lo que, si ha sido correctamente establecida



debe ser congruente con el hecho imponible y, de otra, sirve como plataforma para aplicar sobre ella el tipo de gravamen y calcular la cuota del tributo”.²⁷

Asimismo, la enciclopedia jurídica define la base imponible como: “la magnitud tributaria, expresada en dinero o en elementos o circunstancias de hecho, que se utilizan como punto de partida para calcular la cuota tributaria a pagar por el contribuyente y ajustando ésta a la capacidad contributiva que se somete a gravamen. Para la determinación de dicha cuota no todos los tributos precisan del cálculo previo de la base imponible; así sucede en los tributos cuyas cuotas se encuentran determinadas en los correspondientes textos legales o tarifas. Cuando la base imponible se mide dinerariamente y expresa de esta forma el objeto imponible, se aplicará a dicha base el tipo de gravamen previsto en la ley y se obtendrá así la cuota tributaria a pagar por el contribuyente”.²⁸

En ese orden de ideas, base imponible es aquel monto determinable sobre el cual deberá aplicarse una cantidad porcentual, fijada por la ley, con el fin de calcular el monto total a liquidar en concepto de tributo.

3.2.3. Tipo impositivo

Se denomina tipo impositivo al porcentaje que, aplicado a la base imponible da como resultado la cuota tributaria que el contribuyente debe de pagar a la autoridad fiscal, en

²⁷ <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/base-imponible/base-imponible.htm> (Consultado: 19 de marzo de 2023)

²⁸ <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/base-imponible/base-imponible.htm> (Consultado: 19 de marzo de 2023)



otras palabras, la ley tributaria por medio de la cual se crea un tributo, determina el porcentaje que deberán pagar los sujetos pasivos por el mismo, calculado sobre una cantidad determinable, de acuerdo a la actividad gravada que fije la ley.

Según el tratadista Fernando Pérez Royo determina que el tipo impositivo se refiere a: “aquel porcentaje aplicable sobre la base imponible que tiene como resultado la cuota que debe de pagar el sujeto pasivo de la obligación tributaria para extinguir la misma, distinguiendo que pueden existir tipos impositivos de carácter proporcional o progresivo, según lo indique la legislación de cada país”.²⁹

De igual manera, la Enciclopedia Jurídica define el tipo impositivo indicando que: “Constituye la tarifa del impuesto, el tipo impositivo o tipo de gravamen se aplica sobre la base imponible o liquidable para hallar la cuota tributaria. Indican la parte de riqueza, manifestada en el hecho imponible, con que se ha de contribuir”.³⁰

Asimismo, se indica que existen diversas clases de tipo impositivo, dentro de las cuales se distinguen las siguientes:

- a) Tipos expresados en porcentajes y tipos expresados en cantidades de dinero:
cuando la base imponible es monetaria el tipo se expresa en un porcentaje, cuando la base no es monetaria el tipo se expresa en una cantidad de dinero.

²⁹ **Op. Cit.** Pág. 152

³⁰ <http://www.encyclopedia-juridica.com/d/tipo-de-gravamen/tipo-de-gravamen.htm> (Consultado: 19 de marzo de 2023)



- b) Tipos proporcionales y tipos progresivos: los proporcionales están constituidos por un porcentaje fijo de la base imponible; los progresivos están constituidos por un porcentaje variable de la base imponible, el porcentaje aumenta conforme aumenta la base.

Entonces, el tipo impositivo es la magnitud tributaria expresada en números porcentuales que, aplicada a la base imponible, da como resultado el importe dinerario de la obligación o deuda tributaria.

3.2.4. Sujetos

La obligación tributaria, implica una relación personal entre dos sujetos, los cuales son:

3.2.4.1. Sujeto activo

El sujeto activo es el acreedor de la obligación tributaria y se encuentra representado por el Estado o entidad pública que tenga derecho de percibir el tributo, es decir, el sujeto activo lo constituye la autoridad fiscal que tiene el derecho de percibir y exigir el cumplimiento de la obligación fiscal.

Bajo ese contexto, el sujeto activo en el ejercicio del poder público exige al sujeto pasivo mediante las disposiciones legales establecidas, el cumplimiento de la obligación material (prestación de dar); asimismo exige el cumplimiento de las obligaciones formales que correspondan (prestaciones de hacer, no hacer o tolerar). Es necesario



señalar que el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria es por excelencia el sujeto activo, pero también lo son las municipalidades como es el caso de los arbitrios y de las contribuciones por mejoras, estos entes tienen como objetivo principal recaudar los tributos y velar el cumplimiento de las disposiciones fiscales a cargo de los contribuyentes o responsables.

3.2.4.2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo es el deudor de la obligación tributaria, el cual se encuentra representado por el contribuyente o responsable obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, en otras palabras, sujeto pasivo es la persona individual o jurídica que debe de cumplir con las obligación material o formal que señala la ley fiscal.

El autor Adolfo Arrijo Vizcaino, indica que: “Sujeto pasivo de la obligación tributaria se debe entender a la persona física o moral, nacional o extranjera que realiza el hecho generador un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa”.³¹

Es menester mencionar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria son aquellas personas que actúan en calidad de contribuyente o responsable, el Código Tributario en el artículo 21 y 25, establece que:

³¹ Op. Cit. Pág. 187



- a) Contribuyentes. Son las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Los contribuyentes también son conocidos como obligados por deuda propia.
- b) Responsables. Son las personas que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. 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.

Los responsables también son conocidos como obligados por deuda ajena y estos a su vez, se clasifican en: responsables por representación; responsables solidarios y agentes de retención o percepción.

En conclusión, el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o la entidad pública que tiene el derecho de exigir el cumplimiento de la prestación tributaria (prestación de dar, hacer, no hacer o tolerar), mientras que el sujeto pasivo es la persona individual o jurídica que está obligada a cumplir con dicha prestación.



3.3. Clasificación de las obligaciones tributarias

Según el artículo 14 del Código Tributario “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 ese sentido, la definición legal de obligación tributaria se caracteriza por el contenido patrimonial de la que constituye su objeto, así como la función típica que cumple, la cual consiste en hacer llegar al Estado o al ente público acreedor del tributo, los ingresos que le son necesarios para su funcionamiento,

Sin embargo, la obligación tributaria no puede verse reducida únicamente a una prestación de tipo patrimonial, debido a que el ordenamiento jurídico en materia fiscal, contemplan una variedad de obligaciones formales, que no implican el pago de una cantidad de dinero a favor del Estado, pero que conllevan igualmente la obligatoriedad de su cumplimiento y la coerción que ejerce la Administración Tributaria sobre el mismo.

Por su parte, el autor Jesús Fernández Martínez indica que: “Han sido numerosas las clasificaciones que se han elaborado por la doctrina, en relación con la obligación contributiva o tributaria. Algunos autores señalan que hay obligaciones contributivas o



tributarias principales, la de dar (pago), llamada también sustantiva o liquidable o cuantificable en su monto; y obligaciones secundarias o formales, que consisten en la de hacer, no hacer y tolerar; no liquidables o cuantificables.”³²

Por otro lado, uno de los autores que se adhiere a esta opinión es Juan de Dios Tovar quien establece que: “La tendencia moderna se adhiere a la idea de que existe una obligación sustancial o principal, aun cuando no existe unificación de criterios para denominarla, y otras obligaciones accesorias o secundarias, también llamadas obligaciones formales, que se encuentran vinculadas a la obligación principal, y constituyen la razón de ser de éstas.”³³

Es importante mencionar que el ordenamiento jurídico guatemalteco no hace distinción alguna respecto a las clases de obligaciones tributarias mencionadas, sin embargo, del Código Tributario se desprende de manera implícita las siguientes obligaciones:

3.3.1. Obligación tributaria sustancial

Consiste en el cumplimiento de una prestación de carácter patrimonial, en otras palabras, esta clase de obligación tributaria tiene por objeto la prestación de un tributo, que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley.

³² FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal**. Pág. 226

³³ HUANES TOVAR, Juan de Dios. **Derecho Tributario I**. Pág. 63



Según Jesús Fernández Martínez: “La obligación contributiva o tributaria, de dar, que es determinada en cuanto a su monto y que debe pagarse dentro de los plazos establecidos por la ley fiscal respectiva, llamada también principal.”³⁴

3.3.2. Obligación tributaria formal

A diferencia de las primeras, esta clase de obligación no requieren el cumplimiento de una prestación de carácter patrimonial, es decir, estas obligaciones se refieren al cumplimiento de una prestación de hacer, no hacer o tolerar, las cuales no son determinables en cantidad líquida y que normalmente están relacionadas a las primeras.

Según el jurista Juan de Dios Tovar, esta clase de obligaciones: “También se les conoce como obligaciones accesorias por cuanto su existencia está íntimamente vinculada a la obligación principal, es más sin ella no es posible que la obligación principal pueda existir como veremos más adelante y que al igual que la obligación principal tiene su origen en la norma legal, pero su finalidad es la de establecer una relación entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la relación tributaria con la finalidad de facilitar su cumplimiento de la obligación principal”.³⁵

- a) Obligaciones tributarias de hacer. Algunos ejemplos de estas obligaciones se encuentran la de presentar declaraciones, notificaciones, autoliquidaciones y otros documentos que requiera la legislación y la administración tributaria; mantener en el

³⁴ Op. Cit. Pág. 227

³⁵ Op. Cit. Pág. 64



domicilio fiscal o en la oficina del contador, los libros de contabilidad y registros tributarios; entre otras.

- b) Obligaciones tributarias de no hacer. Estas obligaciones se refieren a las prohibiciones que las leyes tributarias establecen y que los sujetos pasivos deben de cumplir. Algunos ejemplos de estas obligaciones son los siguientes: el no percibir o retener los tributos de acuerdo al Código Tributario o leyes específicas; la omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria NIT o de cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria; entre otras.

- c) Obligaciones tributarias de tolerar o permitir. Dentro de estas obligaciones encontramos algunos ejemplos como los de atender las citaciones, comunicaciones y notificaciones por vía electrónica o cualquier otro medio valido en derecho realizadas por la Administración tributaria, entre otras.

3.4. Extinción de las obligaciones tributarias

Se entiende por extinción de las obligaciones aquellos actos y hechos jurídicos en virtud de los cuales se disuelve o extingue el vínculo obligatorio que une al acreedor y al deudor. En materia impositiva, la extinción de la obligación tributaria debe ser entendida como la desaparición de la relación jurídica entre la Administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.



En ese sentido, una vez el sujeto pasivo haya satisfecho la prestación patrimonial que exige el Estado, concluye la razón que dio origen al deber contributivo en cuanto queda fehacientemente cumplidas las pretensiones del fisco. Por lo tanto, el contribuyente o responsable que se encuentra obligada al cumplimiento de una prestación dineraria por concepto de tributos, se disuelve con cualquiera de los medios de extinción de la obligación tributaria que establece el artículo 35 del Código Tributario, los cuales son: el pago, compensación, confusión, condonación o remisión y prescripción.

3.4.1. Pago

El pago es un medio de extinguir la obligación tributaria el cual consiste en que el sujeto pasivo (deudor) ponga a disposición del sujeto activo (acreedor tributario) una cierta cantidad de dinero, que en estricto debería corresponder al total del tributo adeudado, pero también constituye pago si el sujeto obligado pone a disposición del fisco una parte de la deuda tributaria, es decir, no es necesario que se pague todo lo adeudado para que se configure el pago.

Siendo el pago el cumplimiento de la prestación debida, esto supone la existencia de un crédito por suma líquida a favor del Estado. Esto a su vez significa que la obligación tributaria ya fue determinada, de tal manera que existe un crédito a favor del fisco que el contribuyente se encuentra obligado a pagar, a ese crédito se le denomina deuda tributaria. En principio, la deuda tributaria sólo debería estar compuesta por el tributo adeudado, pero habitualmente se le agrega los multas, intereses y recargos que se devengan como consecuencia del tributo no pagado oportunamente.



Para Verónica Soto el pago es: “el cumplimiento de la prestación, que constituye el objeto de la relación jurídica tributaria principal, lo que presupone la existencia de una suma líquida y exigible a favor de la Administración tributaria”.³⁶ Por lo tanto, el pago es la forma natural que tiene el deudor de liberarse una obligación tributaria y se produce por el cumplimiento de la prestación debida en la forma que establece la ley. Pero más concretamente significa el cumplimiento de las obligaciones de dar dinero por concepto de tributos. El pago de tributos en Guatemala se efectúa normalmente en un solo acto pudiendo ser de forma electrónica a través de la Banca SAT; con uso de cheque de caja, de gerencia o personal; así como el pago utilizando dinero en efectivo.

Agregando a lo anterior, el Código Tributario establece distintas formas que se puede realizar el pago de los tributos, dentro de los cuales encontramos los siguientes:

- a) El pago por abonos. Consiste en que el contribuyente solicita a la Administración Tributaria el otorgamiento de facilidades de pago, a efecto de poder cumplir con su obligación en abonos mensuales y consecutivos, los cuales no deben de exceder de dieciocho meses.
- b) El pago por consignación. Forma de pago que es utilizado ante la negativa del acreedor a recibir el pago del contribuyente o responsable, por lo que este último tiene la facultad de consignar ante juez competente, el monto del tributo que se le esté requiriendo o cuando el sujeto pasivo estime adeudarle a la Administración

³⁶ SOTO PALACIOS, Lizeth Verónica. **La obligación tributaria: nacimiento y extinción.** Pág. 84



Tributaria, con el objeto de evitar sanciones pecuniarias y el pago de intereses resarcitorios.

- c) El pago bajo protesta. Consiste que al momento de no contarse con la determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá a la persona que pretende efectuar el pago, hacerlo bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.
- d) El pago a cuenta. Esta forma de pago procede en los casos en que el período de imposición sea anual, para los efectos de la determinación y pago del impuesto, la ley específica podrá disponer que se establezca una base imponible correspondiente a un período menor. En este caso el contribuyente, en vez de hacer la determinación y pago del impuesto sobre la base de un corte parcial de sus operaciones de ese período menor, podrá efectuar pagos anticipados a cuenta del tributo, tomando como referencia el impuesto pagado en el período menor del año impositivo que corresponda proyectada a un año.

3.4.2. Compensación

Uno de los modos de extinguir las obligaciones tributarias es la compensación, la cual se produce cuando dos personas por derecho propio reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, cualesquiera que sean las causas.

Tamayo Lombana define la compensación como: “uno de los modos extintivos de obligaciones, que presupone la existencia de un crédito y una deuda recíproca, vigentes entre las mismas personas con la condición de que tales obligaciones sean liquidadas y exigibles y tengan por objeto dinero y cosas fungibles de la misma especie y calidad. La compensación extingue las deudas totalmente si son de igual cuantía o parcialmente hasta concurrencia de la deuda menor”.³⁷

Por otro lado, la autora Maribel Sousa, indica que: “La compensación tiene lugar cuando los sujetos activo y pasivo de la obligación tributaria son deudores recíprocos uno del otro, operándose la extinción de ambas deudas hasta el límite de la menor. La diferencia del crédito debe ser devuelta al contribuyente o acreditada para el pago de futuras deudas tributarias”.³⁸ En ese orden de ideas, el Código Tributario establece la posibilidad de compensar los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, dicha compensación es establecida como una forma de extinción de la obligación Tributaria.

Para la aplicación de la compensación se hace necesario el registro de la Cuenta Corriente Tributaria, establecida en los artículos 43, 99 y 153 del Código Tributaria. Para el adecuado funcionamiento de la Cuenta Corriente Tributaria, la Administración debe contar con la suficiente y confiable información en sus sistemas informáticos y la capacidad para ir cargando y abonando dicha cuenta corriente, conforme se den

³⁷ TAMAYO LOMBANA, Alberto. **Manual de obligaciones**. Pág. 184.

³⁸ SOUSA DE MORENO, Maribel. **La Extinción de las Obligaciones Tributarias**. Pág. 16



situaciones tributarias firmes, ello dentro de un marco de seguridad y confianza, optimizando con ello, el sistema tributario.

3.4.3. Confusión

En la legislación guatemalteca, esta figura se encuentra contemplada en el artículo 1495 del Código Civil y 45 del Código Tributario, en ambos cuerpos legales se entiende la confusión como la reunión en una misma persona la calidad de acreedor y deudor, extinguiéndose de ese modo la obligación. Es decir, la confusión se origina cuando el Estado reúne en sí mismo la calidad de acreedor y deudor, dando como resultado la extinción de la obligación tributaria principal.

Alberto Tamayo indica que: “La confusión ocurre cuando en una misma persona se da las calidades de acreedor y deudor de una obligación, y de esta manera extingue la deuda y produce los mismos efectos que el pago”.³⁹

3.4.4. Condonación o remisión

La condonación, remisión o perdón de la deuda es un modo de extinguir las obligaciones, el cual consiste en el acto jurídico unilateral por el cual el acreedor expresa al deudor su voluntad de extinguir total o parcialmente su derecho de crédito, ocasionando la extinción de las obligaciones que tiene el deudor hacia al acreedor. En materia tributaria la

³⁹ Op. Cit. Pág. 185.



condonación o remisión es entendida como la facultad que tiene el Estado de dispensar total o parcialmente al contribuyente o responsable en el pago de tributos, multas, intereses y recargos.

En la legislación guatemalteca este modo de extinguir la obligación tributaria se encuentra en el artículo 46 del Código Tributario establece la condonación o remisión, indicando que: “La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97”.

En ese sentido, la condonación o remisión tributaria, es válida únicamente si los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales o contribuciones especiales por mejoras, son condonados o perdonados mediante una ley emitida por el Congreso de la República. Así mismo, se establece que las multas, recargos e intereses, solo pueden ser condonados o remitidos por el presidente de la República o en su caso por la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.4.5. Prescripción

La prescripción tributaria se configura en el ordenamiento jurídico vigente como una forma de extinguir las obligaciones tributarias, tanto para la Superintendencia de la Administración Tributaria como para los contribuyentes y responsables, la cual es entendida como la extinción de la obligación tributaria por el transcurso del tiempo, por



considerar que la obligación no tiene existencia perpetua y que desaparece por sí misma cuando el acreedor o incluso el deudor no haya reclamado su cumplimiento en el plazo fijado por la ley.

El profesor, Cazorla Prieto indica que: “la prescripción constituye un modo de extinción de la deuda tributaria que se produce por el transcurso de cierto tiempo legalmente fijado unido a la inactividad de la Administración tributaria”.⁴⁰

Por su parte, el jurista Ramo falcón y Tella indica que: “la prescripción consiste en el ejercicio tardío de un derecho, es decir, el ejercicio del derecho cuando ha existido un continuado silencio de la relación jurídica y funciona mediante la atribución al sujeto pasivo o a un tercer interesado de la facultad para detener, enervar o repeler dicho ejercicio tardío, o en el derecho público mediante la imposición al acreedor de una obligación de abstenerse de ejercitar las facultades y acciones tendentes a la tutela de su crédito”.⁴¹ De este modo, el citado autor señala las notas esenciales de la figura de la prescripción como institución típicamente civil que ha sido adoptada, entre otras, por el ordenamiento tributario, configurándose como uno de los elementos más relevantes, por su importancia tanto teórica como práctica, dentro del sistema fiscal guatemalteco.

En Guatemala, dicha figura está prevista en el artículo 47 del Código Tributario y establece el derecho de la Administración Tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y

⁴⁰ CAZORLA PRIETO, Luis María. **Derecho Financiero y Tributario. Parte general.** Pág. 306.

⁴¹ FALCÓN Y TELLA, Ramon. **La prescripción en materia tributaria.** Pág. 67



multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, dentro del plazo de cuatro años. En el mismo plazo mencionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición ante la Administración Tributaria, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.

No obstante, el artículo 48 del mismo cuerpo legal establece la figura de la prescripción especial, que se produce cuando el contribuyente o responsable no se encuentra registrado ante la Administración Tributaria, en este caso el plazo para la prescripción de sus obligaciones tributarias es de ocho años. Así mismo, el artículo 76 establece el plazo para la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias el cual es de cinco años.

En la actualidad es universalmente aceptado que las obligaciones tributarias se extinguen por prescripción y que por consiguiente el deudor (contribuyente o responsable) puede liberarse por la inacción del acreedor (Estado), durante cierto tiempo.

Por lo tanto, la prescripción priva al Estado la posibilidad de exigir el pago de los tributos adeudados y en el caso de los contribuyentes o responsables el exigir el pago de cantidades abonadas indebidamente o en exceso al Estado. En conclusión, la prescripción tributaria se configura en el ordenamiento jurídico vigente como un medio extintivo de las obligaciones tributarias, tanto para la Administración Tributaria, como para los propios obligados tributarios, tomando como fundamento el transcurso del tiempo y la inactividad de las partes intervinientes en la relación fiscal.



CAPITULO IV

4. Infracciones y sanciones tributarias

El ordenamiento jurídico en materia tributaria es fundamental para establecer la potestad tributaria que tiene el Estado, de requerir y fiscalizar a los ciudadanos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias que legalmente les corresponden.

Considerando que gran parte del presupuesto general de ingresos y egresos está integrado por recursos tributarios que devienen del cumplimiento de las obligaciones tributarias, es de vital importancia que la administración tributaria, fortalezca las funciones fiscalizadoras con el objeto de detectar oportunamente los sujetos pasivos que infringen las normas impositivas, provocando una pobre recaudación y ejecución de recursos económicos que ayudan al Estado en el cumplimiento de sus fines sociales.

Para que el Estado pueda obtener los recursos económicos necesarios que le permitan cumplir con sus fines, es necesario que se encuentre legalmente investido del poder tributario que le dé facultad de decretar normas tributarias, exigir su cumplimiento e imponer las sanciones que correspondan cuando los sujetos pasivos no cumplen con sus obligaciones tributarias; en ese orden de ideas, en el siguiente apartado se aborda el tema de las infracciones y sanciones tributarias.



4.1. Definición de infracción tributaria

Las infracciones tributarias se refieren a las transgresiones en las cuales incurren los sujetos pasivos afectos al pago de tributos y al cumplimiento de los deberes formales, los cuales deben ser sancionados de alguna forma u otra, por dicho incumplimiento.

En términos generales, el incumplimiento de las obligaciones tributarias por los sujetos pasivos constituye infracciones que atentan directamente a la sociedad, debido a que le resta al Estado la posibilidad de cubrir la demanda de las necesidades públicas y, por otro lado, frena el desarrollo social del país. En ese sentido, es vital que el Estado fortalezca las funciones fiscalizadoras que le permita tener el control y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los ciudadanos que se encuentren legalmente obligados.

En ese sentido, el artículo 69 del Código Tributario regula la definición de infracción tributaria, estableciendo que: "infracción tributaria es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tano no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal".

La definición legal de infracción tributaria contemplada en el Código Tributario, engloba en su propia redacción, algunos elementos que destacan, siendo los siguientes:



1. La infracción tributaria puede derivarse tanto de una acción como de una omisión. La acción se refiere a la conducta de un sujeto contraviniendo los preceptos establecidos; y la omisión se refiere a dejar de hacer conductas que son obligatorias, es por ello, que todo el entramado jurídico reposa sobre la actividad o inactividad del sujeto, definida como la conducta que realiza o deja de realizar, que derivará en una infracción tributaria por haberse incumplido un deber jurídico.
2. La infracción tributaria debe estar descrita en ley como una norma de índole sustancial o formal. La primera se refiere al incumplimiento material de una obligación tributaria constituida por la falta de pago de un tributo en los términos que establece la ley; y la segunda se refiere se refiere al incumplimiento de otras obligaciones tributarias establecidas en la norma y que se relacionan con las primeras, este tipo de tipo de infracciones están representadas por el incumplimiento de los deberes formales o procedimientos administrativos establecidos en la ley fiscal.
3. La infracción tributaria debe ser atribuible al infractor para que pueda ser sancionado por la administración tributaria, en tanto no constituya delito, ya que en ese caso el infractor será sancionado por la legislación penal. Se puede apreciar que en Guatemala las infracciones en materia tributaria se pueden dividir en, infracciones o contravenciones tributarias, ámbito que le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria de conocer y resolver; y, por otro lado, existen los delitos o



faltas tributarias, ámbito que le corresponde a los órganos jurisdiccionales del ramo penal de conocer y resolver las controversias.

Por lo tanto, las infracciones en materia tributaria, es toda acción, omisión o conducta antijurídica que realiza el sujeto pasivo, afectando el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

4.2. Clasificación legal de las infracciones tributarias

4.2.1. Infracciones tributarias según el Código Tributario

El decreto 6-91 del Congreso de la República, que contiene el Código Tributario, establece como infracciones tributarias, las siguientes:

1. El pago extemporáneo de las retenciones. (Artículo 91 del Código Tributario). Se refiere a los sujetos que, actuando en calidad de agente de retención o de percepción, no enteren en las cajas fiscales correspondientes dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos.

La definición legal de los agentes de retención y percepción se encuentra contemplada en el artículo 28 del Código Tributario al establecer que: “agentes de retención son los sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes las cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos, a cargo de dichos contribuyentes” y “agentes de



percepción son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben de percibir impuestos y enterarlos al fisco. También son considerados agentes de percepción, quienes, por disposición legal, sean autorizados para recibir impuestos, intereses, recargos o multas por cuenta de la Administración Tributaria”.

Por lo tanto, el pago extemporáneo de las retenciones es considerado una infracción tributaria, cuando un sujeto pasivo actuando en calidad legal de agente de retención, percepción o contribuyente del impuesto al valor agregado, no cumple con enterar a las cajas fiscales el impuesto en el plazo legalmente establecido, por lo que interviene la Administración Tributaria, le hace el requerimiento correspondiente y en función de esto, el contribuyente cumple con su obligación tributaria. Pero si el contribuyente aún después de haber sido notificado del requerimiento no cumple con enterar el impuesto a las cajas fiscales, entonces el ilícito deja de ser una infracción tributaria y pasa a ser un delito tributario regulado por el Código Penal

2. La mora. (Artículo 92 del Código Tributario). Incurre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.
3. La omisión del pago de tributos. (Artículo 88 del Código Tributario). Esta infracción se constituye por falta de determinación o la determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de terminación no constituya delito.

4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. (Artículo del Código Tributario). Se refiere a cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable tres días contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento que se ha hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

5. El incumplimiento de las obligaciones formales. (Artículo 94 del Código Tributario). De acuerdo al artículo mencionado, esta infracción se constituye por las acciones u omisiones del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los deberes formales previstos en el código y demás leyes tributarias.

6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas. En ese sentido, el Código Tributario regula las situaciones adicionales en el artículo 84, 85, 86 y 95.

4.2.2. Ilícitos tributarios según el Código Penal

El decreto 17-73 del Congreso de la República que contiene el Código Penal, establece como delitos contra el régimen tributario, los siguientes:

1. Delito de defraudación tributaria



Regulado en el artículo 358 literal A, indicando que: “Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas”.

2. Casos especiales de defraudación tributaria

Contemplado en el artículo 358 literal B, indica que: “incurre en las sanciones señaladas en el artículo 358 literal A, los siguientes:

- 2.1. Quien utilice mercancías, objeto de productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.



- 2.2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien, estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento al público.
- 2.3. Quien falsifique, adultere o destruya sellos, marchamos, precintos, timbres u otros medios de control tributario; así como quien teniendo a su cargo dichos medios de control tributario, les dé uso indebido o permita que otros lo hagan
- 2.4. Quién destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
- 2.5. Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la administración tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
- 2.6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
- 2.7. Quien falsifique en los formularios, recibos u otros medios para comprobar el pago de tributos, los sellos o las marcas de operaciones de las cajas receptoras de los bancos del sistema, de otros entes autorizados para recaudar tributos o de las cajas receptoras de la Administración Tributaria.
- 2.8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares. Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona

jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

- 2.9. El contribuyente del Impuesto al Valor Agregado que, en beneficio propio o de tercero, no declare la totalidad o parte del impuesto que cargó a sus clientes en la venta de bienes o la prestación de servicios gravados, que le corresponde enterar a la Administración Tributaria después de haber restado el correspondiente crédito fiscal.
- 2.10. El contribuyente que, para simular la adquisición de bienes o servicios, falsifica facturas, las obtiene de otro contribuyente, o supone la existencia de otro contribuyente que las extiende, para aparentar gastos que no hizo realmente, con el propósito de desvirtuar sus rentas obtenidas y evadir disminuir la tasa impositiva que le tocaría cubrir, o para incrementar fraudulentamente su crédito fiscal; y el contribuyente que las extiende.
- 2.11. Quien, para simular la adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando, falsifique facturas, utilice facturas falsificadas, obtenga facturas de un tercero, o simule la existencia de un contribuyente.

2.12. Quien emita, facilite o proporcione facturas a un tercero para simular adquisición de bienes o mercancías de cualquier naturaleza, o acreditar la propiedad de los mismos, cuya procedencia sea de carácter ilícito o de contrabando”.

3. Delito de apropiación indebida de tributos

Regulado en el artículo 358 literal C, indicando que: “comete el delito de apropiación indebida de tributos quien, actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas”.

4. Delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria

Contemplado en el artículo 358 literal D, indica que: “comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas”.

4.3. Clasificación doctrinaria de las infracciones tributarias

Fernández Martínez, clasifica las infracciones tributarias en la forma siguiente:

1. “Tomando en cuenta la manifestación de la voluntad, las infracciones pueden ser:
 - 1.1. Las infracciones de omisión: Son aquellas que originan la violación de la norma fiscal, por dejar de hacer lo que ordena o hacer lo que prohíbe, sin el ánimo de evadir contribuciones, denominadas también contravenciones. Por ejemplo, no dar aviso de cambio de domicilio oportunamente.
 - 1.2. Las infracciones de Comisión: Son aquellas que se cometen con pleno conocimiento, o deliberado propósito de evadir el cumplimiento de las prestaciones fiscales, se le causa perjuicio al fisco. Ejemplo, declarar ingresos menores a los realmente percibidos.
2. Tomando en cuenta el momento de su cometimiento, las infracciones pueden ser:
 - 2.1. Infracciones instantáneas. Son aquellas que se realizan o se agotan en el momento en que se cometen. Por ejemplo, no presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta, cuando se tenga obligación de hacerlo.
 - 2.2. Infracciones continuas. Son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten, hasta que el contribuyente deja de ejecutar los



actos violatorios de las disposiciones fiscales, o sea que se realizan día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos. Por ejemplo, no llevar la contabilidad cuando se esté obligado.

2.3. Infracciones continuadas. Son aquellas que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que su cometimiento es en forma escalonada, espaciada o discontinua, o sea a intervalos; se comete la infracción, se deja de hacerlo, para cometerla posteriormente, o sea con interrupciones de tiempo más o menos prolongadas. Por ejemplo, declarar en un ejercicio fiscal ingresos menores a los realmente percibidos, en otro ejercicio declarar sus ingresos correctamente, para volver a declarar posteriormente en otro ejercicio, ingresos menores a los percibidos y así sucesivamente.

3. Tomando en cuenta las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:

3.1. Infracciones simples. Son aquellas con un solo acto u omisión en particular, se viola una sola disposición fiscal. Por ejemplo, no efectuar el pago provisional del impuesto al valor agregado.

3.2. Infracciones complejas. Son aquellas que con un acto u omisión se infringen diversas disposiciones fiscales, y a cada infracción le corresponde una sanción. Por ejemplo, no llevar la contabilidad cuando se está obligado, implica no hacer los asientos dentro de los plazos legales; no conservarla a disposición de las autoridades; omitir ingresos; no presentar sus declaraciones correspondientes en forma correcta.

4. Tomando en cuenta sus consecuencias, las infracciones pueden ser:

4.1. Infracciones leves. Son aquellas que no traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Por ejemplo, no dar el aviso de cambio de razón o denominación social oportunamente.

4.2. Infracciones graves. Son las que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Por ejemplo, declarar ingresos menores a los realmente percibidos.

5. Tomando en cuenta la naturaleza de las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:

5.1. Infracciones administrativas fiscales. Son las que califica y sanciona la autoridad hacendaria o fiscal, por la violación de disposiciones de carácter fiscal.

5.2. Infracciones administrativas no fiscales. Son las que califica y sanciona cualquier autoridad administrativa que no sea hacendaria o fiscal, por la violación de disposiciones administrativas de naturaleza no fiscal.

5.3. Infracciones judiciales. Son las que califica y sanciona la autoridad judicial, por ejemplo, no atender un requerimiento de comparecencia hecho por la autoridad judicial⁴².

⁴² Op. Cit. Pág. 334

Por otro parte, Carrasco Iriarte, indica que: “Las infracciones, faltas o contravenciones a las disposiciones fiscales se pueden clasificar en dos especies:

1. Infracciones administrativas: las cuales son determinadas o sancionadas por la autoridad administrativa y tienen como sanción penas distintas de la privación de la libertad.
2. Delitos fiscales: que se refieren a la acción u omisión sancionada con pena privativa de la libertad.

· Otras clasificaciones son las siguientes:

1. Infracciones que producen un perjuicio económico, por ejemplo, no pagar un impuesto.
2. Infracciones que no implican un perjuicio económico, por ejemplo, que no se presenten declaraciones informativas.
3. Infracciones dolosas o culposas. En las primeras hay la voluntad de violentar la norma fiscal y en las segundas no.
4. Infracciones sustantivas y formales. En las primeras se vulnera una norma fiscal principal y las segundas únicamente se refieren a infracciones de los deberes formales que tiene que cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídico-contributiva.



5. Infracciones según los sujetos que las cometan: el sujeto directo o un tercero⁴³.

4.4. Definición de sanción tributaria

El Estado de Guatemala en ejercicio legal de la potestad tributaria, tiene la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias a toda persona individual o jurídica que corresponda. Por lo que, para garantizar su cumplimiento, es necesario contemplar dentro de las leyes tributarias, los mecanismos coercitivos que permitan impedir y sancionar a los sujetos pasivos que transgredan el entramado jurídico y dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias sustanciales y formales.

Porras y López, define sanción como “el castigo que la autoridad impone para quien viola una ley, haciendo lo que ella prohíbe o no haciendo lo que ella ordena.”⁴⁴ De acuerdo a la definición anterior, la sanción tributaria es considerada como la consecuencia inmediata a la transgresión de una norma jurídica impositiva, es decir, es el castigo que la autoridad impone a las personas individuales o jurídicas (infractor) que incumplan con una disposición legal.

Por su parte, Aneiros Pereira, define la sanción tributaria como: “la medida privativa o restrictiva de derechos que se impone, con finalidad preventivo-represiva, al culpable de

⁴³ CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I**. Pág. 338

⁴⁴ PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Derecho fiscal: aspectos jurídico contables**. Pág. 177

la comisión de una infracción tributaria por los órganos de la Administración que tiene legalmente atribuido el ejercicio de la potestad sancionadora en este ámbito”.⁴⁵

Al analizar lo expuesto por el autor se comprende que la sanción tributaria es la consecuencia inmediata de los actos u omisiones que se encuentran configurados como infracción, que a su vez conlleva fines preventivos y represivos, manifestados en el primer caso como la disuasión general para no cometer la infracción y en el segundo caso como el castigo por haberse perpetrado la infracción.

Asimismo, el autor Emilio Margain señala que: “la finalidad que se busca con la sanción en el derecho tributario es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado”⁴⁶

Por lo tanto, las sanciones en materia tributaria son la manifestación del ius puniendi estatal, debido a que la sanción tributaria es la consecuencia derivada de la realización de un supuesto de hecho calificado jurídicamente como infracción.

⁴⁵ ANEIRO PEREIRA, Jaime. **Las sanciones tributarias**. Pág. 22.

⁴⁶ **Op. Cit.** Pág. 339

4.5. Clasificación legal de sanción tributaria

4.5.1. Sanción tributaria pecuniaria

Las sanciones de orden pecuniario menoscaban directamente el patrimonio de los contribuyentes o responsables que dejan de cumplir con sus obligaciones fiscales, siendo las multas y recargos, la representación más fidedigna de esta clase de sanciones.

Las sanciones pecuniarias afectan directamente el patrimonio de la persona, ya que conllevan el pago de una suma dinerario, que no tiene como finalidad ser parte del presupuesto de ingresos y egresos del Estado, ni tampoco tiene fines resarcitorios, puesto que su propósito es el mantenimiento del orden jurídico, de allí su connotación preventiva y represiva.

Por lo tanto, el incumplimiento de las obligaciones sustantivas, conlleva al Estado la imposición de sanciones de carácter pecuniario al contribuyente o responsable que no cumplió con sus obligaciones fiscales, las cuales afectan seriamente su patrimonio.

4.5.2. Sanción tributaria no pecuniaria

Las sanciones de orden no pecuniario son aquellas que menoscaban indirectamente el patrimonio de los contribuyentes o responsables, siendo el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios el ejemplo más claro.

Esta clase de sanción es impuesta con la intención de impedir el desempeño actividades económicas, comerciales o industriales, la cual afecta indirectamente el patrimonio del infractor, pero no fijando el pago de un monto dinerario, sino por acciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en contra del infractor.

De modo que, la Superintendencia de Administración Tributaria, en ejercicio de la facultad sancionadora que la ley le confiere, puede castigar con esta sanción a los sujetos pasivos que no cumplen con sus obligaciones o deberes formales.

4.6. Clasificación doctrinaria de sanción tributaria

Fernández Martínez, clasifica las sanciones tributarias de la siguiente forma:

1. “Tomando en cuenta la autoridad que la impone, las sanciones pueden ser:
 - 1.1. Sanciones administrativas: son las que impone cualquier autoridad administrativa no fiscal, con motivo de la violación a disposiciones administrativas no fiscales.
 - 1.2. Sanciones administrativas fiscales, son las que imponen las autoridades fiscales, con motivo de la violación a disposiciones fiscales.
 - 1.3. Sanciones judiciales, son las que impone la autoridad judicial, en el ámbito de su competencia (Poder Judicial de la Federación).

2. Desde el punto de vista de su naturaleza, las sanciones pueden ser:



2.1. Sanciones Principales: son las que existen por sí mismas, se dividen a su vez en:

2.1.1. Pecuniarias, son las que tienen un contenido económico o sea afectan al patrimonio del contribuyente.

Las sanciones pecuniarias se subdividen a su vez en:

2.1.1.1. Multas.

2.1.1.2. Recargos (algunos autores les niegan el carácter de sanción).

2.1.1.3. Gastos de ejecución.

2.1.1.4. Indemnización del 20 por ciento por el impago de cheques.

2.1.1.5. La confiscación de bienes.

2.1.2. Privativas de la libertad, son las penas corporales, como la prisión.

2.2. Sanciones Accesorias, son las que existen como consecuencia de la infracción principal.

Las sanciones accesorias se subdividen a su vez en:

2.2.1. El decomiso de objetos y mercancía.

2.2.2. La inhabilitación para el ejercicio de derechos o el desempeño de funciones.

2.2.3. La suspensión de empleos.

2.2.4. La intervención permanente,

2.2.5. La clausura⁴⁷

⁴⁷ Op. Cit. Pág. 342



CAPITULO V

5. Facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos y sus repercusiones al desarrollo social de Guatemala

Una vez comprendido al derecho tributario, su definición, contenido, fuentes que sirven de base para la creación de una norma jurídica y los principios fundamentales que inspiran al derecho tributario; al tributo, sus características y clases de tributos vigentes y positivos en el ordenamiento jurídico guatemalteco; la obligación tributaria, definición, elementos que la conforma, clases y modos de extinguir las mismas; la infracción y sanción tributarias, su definición, clasificación legal y doctrinaria; es necesario comprobar teórica y legalmente la problemática planteada.

5.1. Relación jurídica entre la exención y exoneración tributaria

Debido al parecido de ambas figuras jurídicas que han dado lugar a constantes confusiones por juristas, políticos, funcionarios y legisladores, es oportuno desarrollar cada una de las figuras jurídicas del derecho tributario.

Para empezar el presente tema es necesario conceptualizar correctamente la exoneración y exención tributaria, considerando el proceso lógico jurídico que tiene inmerso ambas figuras jurídicas en su estructura, por lo que es importante identificar como se originan las obligaciones tributarias. Las obligaciones tributarias se originan mediante un proceso y consecución de fases, iniciando con la realización del hecho

imponible que genera la deuda tributaria a cargo del sujeto pasivo, preciso momento donde se declara la existencia de la obligación tributaria; seguidamente se determina la base imponible y posteriormente se realiza la cuantificación y pago del tributo.

Bajo ese contexto, el ordenamiento jurídico guatemalteco contempla dos figuras que permiten a los sujetos pasivos, quedar fuera del alcance de las obligaciones tributarias siendo estas la exención y exoneración tributaria y las cuales difieren entre ellas por razones puramente cualitativas inherentes en su aplicación. Debido a que la primera figura jurídica impide la cuantificación y pago de un determinado tributo de forma, parcial o total; y la segunda exime al sujeto pasivo del pago de una multa o recargo.

Lo anterior tiene su fundamento en el artículo 46 del Código Tributario, al establecer que: “La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el artículo 97 del Código Tributario”. El artículo mencionado se refiere a que los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales o contribuciones especiales por mejoras, únicamente serán perdonados mediante ley emitida por el Congreso de la República; y las multas, recargos e intereses, solo podrán ser perdonados por el presidente de la República o por la Superintendencia de Administración Tributaria.



A continuación, se desarrolla la exención y exoneración tributaria, su definición y características de cada una.

5.1.1. Exención tributaria

5.1.1.1. Definición de exención tributaria

Fernández Martínez, define la exención tributaria como: “una figura jurídica de carácter contributivo, en virtud de la cual se libera al sujeto pasivo de la obligación de pagar una contribución total o parcialmente por disposición expresa de la ley”.⁴⁸ Al analizar lo expuesto por el autor, se entiende que para que procedan las exenciones tributarias debe de existir una norma jurídica que libera al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

Asimismo, es necesario que el sujeto pasivo realice el hecho imponible establecido en la norma legal debido a que en ese momento nace la obligación tributaria; y una vez acaecido el presupuesto legal, es posible determinar la existencia o inexistencia de la obligación tributaria material consistente en el pago del tributo.

Por otro lado, Margáin Manautou, afirma que: “la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de la política económica”.⁴⁹ De acuerdo la definición anterior se establece que, el vínculo jurídico que

⁴⁸ **Ibid.** Pág. 320

⁴⁹ **Op. Cit.** Pág. 311.



se crea por la realización de un hecho imponible, es aplicable a determinados sujetos pasivos por motivos, sociales, económicos, educativos o culturales, por lo que la exención se debe entender como un mecanismo que fomenta a un sector de la población que desea impulsar alguna actividad económica y promoviendo el desarrollo equilibrado de la sociedad.

Entonces, para que proceda la exención tributaria es necesario la existencia de dos normas jurídicas, la primera es la que identifica al hecho imponible y origina la obligación tributaria; y la segunda es aquella que limita total o parcialmente el pago del tributo, es en este caso en donde la norma actúa como un neutralizante del efecto típico que es el pago del tributo derivado la realización del hipotético jurídico. Es decir, para poderse configurar la figura jurídica de la exención tributaria, es imperativo que deban conjugarse esos dos presupuestos, la norma que origina el hecho imponible y la norma que libera de la consecuencia del hecho imponible, en el caso de la inexistencia de la norma jurídica que otorgue la exención, se estaría ante el cumplimiento obligatorio de la deuda tributaria.

El artículo 62 del Código Tributario, establece que: “La exención 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. Si concurren partes exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención”



Asimismo, el artículo 63 del mismo cuerpo legal, regula los requisitos de las exenciones, estableciendo que: “La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración. Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años”.

Por otra parte, el artículo 65 del mismo cuerpo legal, regula el alcance de las exenciones tributarias, estableciendo que: “Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables, exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título”.

Las normas jurídicas que regulan la exención tributaria pueden estar contenidas en distintos cuerpos normativos, a ese respecto, las exenciones tributarias se encuentran en la norma constitucional suprema y leyes tributarias específicas.

En el caso de la Constitución Política de la República de Guatemala, se libera de obligaciones tributarias, a las iglesias, artículo 37; centros educativos privados, artículo 73; las universidades, artículo 88; al Comité Olímpico y la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala, artículo 92; y al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, artículo 100.



Por otro lado, algunos ejemplos de las exenciones tributarias específicas son aquellas que se encuentran en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, entre otras.

En conclusión, el sujeto pasivo de la relación jurídica está obligado a cumplir la prestación tributaria y la Superintendencia de Administración Tributaria a exigir el cumplimiento de la misma, en la forma prevista en la ley tributaria, sin embargo, el contribuyente o responsable podrá gozar de la dispensa total o parcial del tributo, cuando la ley así lo establezca.

5.1.1.2. Características de la exención tributaria

Según Fernández Martínez, la doctrina ha considerado que la exención fiscal, tiene como características fundamentales las siguientes:

1. "Es una figura jurídica de carácter contributivo o tributario. Porque la exención se presenta dentro de la relación jurídica contributiva o tributaria, en marcada dentro del vínculo por virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, está obligado a pagar las contribuciones causadas, al sujeto activo, al fisco; en consecuencia, al derivar la exención de esa relación jurídica contributiva o tributaria, sólo puede existir cuando haya sido previa y expresamente establecida en una ley fiscal.



2. Debe estar establecida en una ley formal y materialmente legislativa. El ordenamiento legal que establezca una exención debe ser una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Congreso, de donde se deduce plenamente que las autoridades administrativas no pueden por sí solas crear una exención.
3. Es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria. Quien es el beneficiario de la exención, porque constituye una excepción por disposición legal, a la regla general de pago de una contribución, no obstante haberse realizado los hechos o situaciones jurídicas generadoras de la obligación contributiva o tributaria, lo que se traduce en un evidente beneficio económico en favor del contribuyente que goza de dicha exención.
4. Su aplicación es para el futuro. Una vez creada una exención, ésta regirá única y exclusivamente para el futuro, pretender darle efectos retroactivos, aplicarla a situaciones pasadas, causaría inseguridad jurídica en perjuicio del propio contribuyente.
5. Es temporal. En cuanto sólo subsiste la exención hasta en tanto no se modifique o se derogue la disposición que la decreta o el sujeto pasivo beneficiario de la misma, siga incurriendo o realizando los supuestos o requisitos exigidos por la ley fiscal respectiva para gozar la exención.



6. Es personal. Porque beneficia solamente al contribuyente previsto en la hipótesis legal o al que opera con los productos o servicios exentos. En consecuencia, al variar los supuestos establecidos para gozar de la exención, por disposición fiscal o porque el contribuyente varíe su situación, el privilegio desaparece de inmediato y por ende deja de gozar de la exención respectiva.

7. La interpretación de las normas que la establecen es estricta o literal. En virtud de que la exención constituye una excepción a la carga de contribuir, las disposiciones que la establezcan deberán interpretarse en forma estricta⁵⁰.

5.1.1.3. Justificación de la existencia de la exención tributaria

La exención tributaria es un privilegio creado a favor de ciertos sujetos pasivos y la cual justifica su creación doctrinaria y legalmente por razones de equidad, conveniencia o de política económica, y la cual constituye una excepción al pago de tributos.

a) Razones de equidad

La equidad se entiende como la cualidad que consiste en dar a cada uno lo que se merece en función de sus méritos o condiciones, consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto, de donde se desprende el principio jurídico de que se deben tratar igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales. Por ejemplo, se produce

⁵⁰ **Ibid.** Pág. 322-324



cuando los sujetos pasivos que ya cubren un gravamen, es justo que no paguen por lo que se les exime del nuevo a fin de mantenerlos en una situación de igualdad frente a los demás contribuyentes.

b) Razones de conveniencia

Se produce cuando en la legislación tributaria se libera del pago de tributos a determinados sectores económicos o sociales, en virtud del objeto social que desarrollan, ya sea que promuevan ciertos valores sociales, educativos, culturales y deportivos. Por lo que el legislador considera que es conveniente no sujetar esas actividades a cargas contributivas, con el objeto de que tengan la posibilidad de destinar la totalidad de sus recursos económicos al desarrollo de sus actividades y que al Estado le conviene fomentar por sus evidentes beneficios colectivos.

Un ejemplo de la justificación de exenciones concedidas por razones de conveniencia, son las contempladas en el artículo 8 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado el cual establece que: "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 éste 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”.

Otro ejemplo, se produce cuando en algunas legislaciones eximen de gravámenes a quienes consuman artículos o servicios de primera necesidad, con el objeto de proteger a las clases más necesitadas, ante el elevado costo de la vida.

c) Razones de política económica.

La política económica se entiende cuando el Estado tiene como interés particular, fomentar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas o necesarias o para alentarlas o establecerse en zonas susceptibles de desarrollo. Un ejemplo son las



exenciones contempladas en el artículo 12 de la Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila, al establecer que: “Las empresas propiedad de personas individuales o jurídicas que se dediquen a la actividad exportadora o de maquila bajo el Régimen de Admisión Temporal, gozarán de los beneficios siguientes:

- a) Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, sobre las materias primas, productos semielaborados, productos intermedios, materiales, envases, empaques y etiquetas necesarios para la exportación o reexportación de mercancías producidas en el país, de conformidad con los listados autorizados en la resolución de calificación emitida por el Ministerio de Economía, hasta por un plazo de un año contado a partir de la fecha de aceptación de la póliza de importación respectiva.

Este plazo puede ser ampliado por una sola vez y hasta por un período igual por la Dirección General de Aduanas, siempre que la solicitud de prórroga sea presentada treinta (30) días antes del vencimiento del mismo.

- b) Suspensión temporal del pago de derechos arancelarios e impuestos a la importación, con inclusión del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, sobre los muestrarios, muestras de ingeniería, instructivos, patrones y modelos necesarios para el proceso de producción o para fines demostrativos de investigación e instrucción, hasta por el plazo de un año, contado a partir de la fecha de aceptación de la póliza de importación respectiva.



Este plazo puede ser ampliado por una sola vez y hasta por un período igual por la Dirección General de Aduanas, siempre que la solicitud de prórroga sea presentada treinta (30) días antes del vencimiento del mismo.

- c) Exoneración total del Impuesto Sobre la Renta, que se obtengan o provengan exclusivamente de la exportación de bienes que se hayan elaborado o ensamblado en el país y exportado. Tal exoneración se otorgará por un período de diez (10) años, contados a partir de la fecha de notificación de la resolución de su calificación por el Ministerio de Economía.

Para los efectos de aplicar la referida exoneración los contribuyentes beneficiados deberán llevar un sistema de contabilidad de costos e inventarios perpetuos, que identifiquen separadamente las exportaciones realizadas y los costos y gastos imputables a las mismas respectivamente, o en su defecto, el sistema de costos unitarios de operación. Las personas individuales o jurídicas domiciliadas en el exterior que tengan sucursales, agencias o establecimientos permanentes que operen en Guatemala y exporten mercancías originadas en actividades de exportación y de maquila no gozarán de la exoneración del impuesto sobre la renta, si en su país de origen se otorga crédito por el impuesto sobre la renta que se pague en Guatemala.

- d) Suspensión temporal de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, de maquinaria equipo, partes, componentes y accesorios necesarios para el proceso productivo debidamente



identificados en la resolución de calificación del Ministerio de Economía, hasta por el plazo de un año, contado a partir de la fecha de aceptación de la póliza de importación respectiva. Este plazo puede ser ampliado por una sola vez y hasta por un período igual por la Dirección General de Aduanas, siempre que la solicitud de prórroga sea presentada treinta (30) días antes del vencimiento del mismo.

- e) Exoneración total de los derechos arancelarios e impuestos a la importación con inclusión del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, a la importación de maquinaria, equipo, partes, componentes y accesorios necesarios para el proceso productivo, debidamente identificados en la resolución de calificación del Ministerio de Economía.
- f) Exoneración total de impuestos ordinarios y/o extraordinarios a la exportación.
- g) Exoneración total de impuestos, derechos arancelarios y demás cargos aplicables a la importación y al consumo de fuel oil, gas butano y propano y bunker, estrictamente necesarios para la generación de energía eléctrica”.

5.1.2. Exoneración Tributaria

5.1.2.1. Definición de exoneración tributaria

Doctrinariamente la exoneración tributaria es definida por diversos juristas, tal es el caso de Chicas Hernández, quien indica que: “es aquella figura jurídica tributaria en virtud de



la cual el poder ejecutivo libera al sujeto pasivo del tributo, del pago de la multa, cargo o recargo, por el incumplimiento de la obligación tributaria, con el fin de que cumpla con el pago del tributo principal y se inicie una nueva obligación jurídica tributaria”.⁵¹

Al analizar lo expuesto por el autor, se entiende que la exoneración tributaria es una figura jurídica que permite al Estado renunciar legalmente el cumplimiento de una obligación tributaria secundaria (multas y recargos), con la finalidad de que el sujeto pasivo cumpla con las obligaciones tributarias pendientes.

Por otro lado, las multas y recargos son consideradas sanciones de carácter pecuniario que nacen a la vida jurídica por el incumplimiento de una obligación tributaria, conocida como infracción tributaria, es decir, que una sanción tributaria entendiéndose multa o recargo es consecuencia de una infracción, por lo que no puede existir la segunda sin la primera.

Bajo ese contexto, la sanción tributaria es entendida como la facultad del Estado de castigar a quienes, estando sujetos a su potestad tributaria, infrinjan la ley y dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias. Asimismo, es importante resaltar que esta clase de sanciones, afectan directamente el patrimonio de los contribuyentes, debido a que conlleva el pago de una suma determinada de dinero.

En conclusión, la exoneración es una figura jurídica tributaria que permite al Estado renunciar legalmente el cumplimiento de una multa o recargo; las cuales son

⁵¹ CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Pág. 127



consideradas doctrinaria y legalmente como sanciones pecuniarias que impone el Estado a una persona individual o jurídica que haya infringido alguna norma jurídica impositiva y que consisten en el pago de una determinada suma de dinero.

5.1.2.2. Características de las exoneraciones tributarias

1. Alcance. De acuerdo al ordenamiento jurídico vigente y positivo, no existe limitación al ejercicio de la facultad del presidente de otorgar exoneraciones de multas y recargos, por lo que se pueden otorgar todas aquellas que le sean solicitadas.
2. Se otorga de forma individual o colectiva. El presidente, en ejercicio de su facultad constitucional, puede conceder la exoneración de multas y recargos de forma individual cuando el contribuyente o responsable lo solicite a través de memorial o de forma colectiva al momento de emitir un Acuerdo Gubernativo.
3. Es formal. La solicitud de exoneración de multas y recargos por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo, debe ser realizada por el sujeto pasivo o por su representante de forma escrita.
4. Es condicional. El otorgamiento de la exoneración de las multas y recargos es con la condición de que el sujeto pasivo cumpla con las obligaciones tributarias pendientes a efecto de ponerse al día con sus obligaciones tributarias.



5.2. Análisis de la Superintendencia de Administración Tributaria ante exoneración de multas y recargos

El gobierno de Guatemala a través del Ministerio de Finanzas Públicas, realizó a principios de 1997, un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de esas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público. El diseño que se utilizó para crear la institución, orientó a definir las bases que promovieran el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias y la implementación de las unidades responsables de administrar los nuevos procesos, recursos, políticas y sistemas.

El proyecto de creación y funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria se inició en el mes de septiembre de 1997, su objetivo principal consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que tuviera las facultades suficientes para hacerse cargo de la administración tributaria y aduanera del país y fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. Como resultado de estas acciones y durante el gobierno del presidente Álvaro Arzú y el periodo del Licenciado Alejandro Arévalo como ministro de Finanzas Públicas (1995-1999), se logró crear dicha



institución mediante la aprobación del Decreto Número 1-98 del Congreso República, el cual entró en vigencia el 11 de febrero de 1998.

Todo gobierno necesita una institución investida con las facultades legales y técnicas que ayuden en la administración y fiscalización del sistema tributario, en Guatemala estas facultades están asignadas a la Superintendencia de Administración Tributaria, convirtiéndolo de esta manera en el ente que sirve de enlace entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos. Así mismo, esta institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Esta entidad descentralizada y autónoma tiene su fundamento en el artículo 134 de la Constitución Política de la República, al establecer que: "La autonomía, fuera de los casos especiales contemplados en la Constitución de la República, se concederá únicamente, cuando se estime indispensable para la mayor eficiencia de la entidad y el mejor cumplimiento de sus fines. Para crear entidades descentralizadas y autónomas, será necesario el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República. Se establecen como obligaciones mínimas del municipio y de toda entidad descentralizada y autónoma, las siguientes: f. Dar las facilidades necesarias para que el



órgano encargado del control fiscal, pueda desempeñar amplia y eficazmente funciones”.

En todas las legislaciones, la principal función de la Administración Tributaria, consiste en recaudar los recursos dinerarios necesarios para que el Estado pueda cumplir con el fin esencial que es el bien común, esto únicamente se logra mediante la satisfacción de las necesidades sociales y para ello, se necesita garantizar los servicios públicos; siendo la imposición de tributos la principal fuente de ingresos del Estado.

En ese sentido, el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República, indica que: “El objeto de la SAT es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes; d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones



judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas”.

Bajo ese contexto, es importante mencionar que la Superintendencia de Administración Tributaria integra su patrimonio, administra sus recursos y cumple sus funciones de acuerdo a la legislación guatemalteca. Así mismo, dicha institución cuenta con presupuesto propio y fondos privativos; y su formulación, aprobación, ejecución y liquidación se regirán por la Constitución Política de la República, la Ley Orgánica del Presupuesto y por lo dispuesto en su Ley Orgánica.

Por otro lado, el artículo 33 de su Ley Orgánica, dispone que: “Constituyen recursos de la SAT, los siguientes:

- a) El monto equivalente al 2% del total de los tributos internos y al comercio exterior y sus accesorios, que recaude la SAT y que deberá ser transferido de las cuentas de la Tesorería Nacional diaria y automáticamente por el Banco de Guatemala a la cuenta específica que operará a nombre de la SAT;
- b) Los ingresos no tributarios, generados por servicios de certificación y otros que la SAT preste, cuyas características serán establecidas por el Directorio;
- c) Las donaciones y otras fuentes de financiamiento, provenientes de cooperación internacional, previamente aceptadas y destinadas a la SAT, conforme a la ley;



d) Los aportes, transferencias, productos, legados y donaciones que se hagan a su favor tanto de origen público como privado.

e) Otras transferencias de fondos públicos que en forma justificada se le asignen del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado”.

Al analizar el artículo mencionado, se comprende que la Administración Tributaria goza de autonomía económica y entendiendo que su principal fuente de recursos para subsistir consiste en el pago del equivalente del 2% del total de los tributos internos y al comercio exterior y sus accesorios, que recaude la Administración Tributaria; además de las otras formas de ingresos que obtiene la SAT. Por lo que, el ejercicio de la facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos, ocasiona un posible conflicto de interés con la Administración Tributaria imposibilitándole participar en los recursos pecuniarios adicionales que coadyuven al cumplimiento de su autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa.

En conclusión, la Superintendencia de Administración Tributaria, es una de las principales instituciones del Estado, en virtud de que su principal función es recaudar con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, en particular las que tienen relación con el gasto social como la salud, educación, seguridad civil, transporte público, vivienda e infraestructura, así como para la modernización del Estado.



Sin embargo, se han presentado una serie de desafíos y obstáculos que no permiten a la Administración Tributaria cumplir con su labor como ente recaudador, como es el caso del ejercicio de la facultad del presidente de la República de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo, ocasionando un posible conflicto de interés, dado que el otorgar la exoneración se estaría reduciendo el ingreso que percibe conforme a las normas que rigen su participación en los fondos derivados de la recaudación.

5.3. Análisis de la facultad del presidente de la República de exonerar multas y recargos y sus repercusiones al desarrollo social de Guatemala

El Estado para garantizar a los habitantes de la República, la vida, la libertad, la igualdad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona, necesita obtener recursos con el fin primordial de satisfacer las necesidades públicas; siendo la tributación la forma de obtener tales recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

La esencia del presente trabajo de investigación se encuentra en la aplicación del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer que: “son funciones del presidente de la República: r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo”. Asimismo, el artículo 97 del Código Tributario, establece que: “la exoneración de recargos y multas



corresponde al presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos”.

Como se mencionó anteriormente, la exoneración de multas y recargos debe ser entendida como la facultad del presidente de la República de eximir total o parcialmente a los contribuyentes o responsables que así lo soliciten, las multas y recargos que genera el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales.

Esta dispensa contemplada en el ordenamiento jurídico guatemalteco, por lo regular se otorga de dos maneras, siendo la primera mediante un memorial de solicitud dirigido al presidente de la República y presentado en la Secretaría General de la Presidencia de la República, documento que debe ser firmado por el sujeto pasivo o su representante legal; y la segunda, mediante Acuerdo Gubernativo emitido por el presidente de la República y publicado en el Diario de Centroamérica, que disponga la exoneración de multas y recargos, mediante la disminución gradual de la rebaja, conforme transcurre el plazo de vigencia de la exoneración.

Se estima que Guatemala se caracteriza por un bajo rendimiento recaudatorio, que ocasiona la limitada ejecución en programas de interés social que atiendan las necesidades de la población. Ello podría deberse a las exoneraciones de multas y recargos que el presidente de la República otorga a personas individuales y a personas jurídicas con el objeto de que cumplan con sus obligaciones tributarias pendientes y así aumentar la carga tributara.



Sin embargo, se considera que cada presidente de turno ha hecho uso discrecional de esta facultad, otorgando exoneraciones de multas y recargos a ciertas personas individuales o jurídicas, desconociéndose las justificaciones para otorgarlas y dando como resultado, que el Estado deje de percibir ingresos fiscales adicionales que coadyuven a la ejecución de políticas públicas que permitan un mejor desarrollo social del país.

Un ejemplo de lo anterior, es la nota publicada el 18 de mayo de 2018 por el medio de comunicación "Soy 502"⁵², en la cual se indica que el presidente Jimmy Morales autorizó la exoneración de 7.5 millones de quetzales a la Empresa de Seguridad Particular Elite, S.A. que fue intervenida a requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, el 8 de abril de ese mismo año, por presunto delito de caso especial de defraudación tributaria. La Administración Tributaria señaló a la empresa de seguridad privada de realizar la simulación de prestación de servicios y compras para obtener deducciones fiscales que no le correspondían.

Pese a los señalamientos, el presidente de la Republica autorizó el 2 de mayo de ese mismo año, exonerar el 95% de la multa e intereses derivados del Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta (que si fueron pagados) y fijó un plazo de 15 días para que se pagaran 397 mil quetzales, es decir, solo el 5% de lo requerido por Administración Tributaria en concepto de multas e intereses. Fue durante el gobierno del presidente Jimmy Morales, quien insistió en la necesidad de mejorar la recaudación

⁵² <https://www.soy502.com/articulo/jimmy-exonera-multa-millonaria-empresa-exfuncionario-31313>
(consultado el 1 de julio de 2023)



tributaria y en la pertinencia de aumentar ciertos impuestos, cuando se concedió en un breve período, la cantidad de 216 exoneraciones de multas y recargos tributarios a personas jurídicas e individuales, al amparo del transcrito artículo constitucional 183, literal r.

Al analizar la facultad del presidente de la República se puede constatar que ciertos sujetos pasivos se han beneficiado de las exoneraciones de multas y recargos y que sucesivos gobiernos han puesto en marcha como parte de su “estrategia”, con el objeto de incentivar a personas individuales y jurídicas de ponerse al día con sus obligaciones tributarias, dado que la exoneración no abarca los impuestos respectivos, sino se limita a multas e intereses de impuestos ya pagados por los respectivos contribuyentes.

En conclusión, la facultad constitucional del presidente de la República, no afecta al desarrollo social de Guatemala debido a que los ingresos obtenidos por concepto de multas y recargos tributarios no forman parte del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, no obstante, si son considerados ingresos adicionales que pueden coadyuvar a incrementar la recaudación fiscal a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria y por ende destinar esos ingresos adicionales en servicios y programas que benefician a la población. Asimismo, se determinó que la facultad constitucional no influye en la recaudación fiscal, debido a que los ingresos provenientes de multas y recargos se originan del incumplimiento de obligaciones tributarias secundarias, que no forman parte de la proyección que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria para el inicio de cada ejercicio fiscal.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La esencia del problema surge en la aplicación del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al establecer entre las facultades del presidente de la República, la de exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hayan incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo; asimismo la facultad mencionada se encuentra regulada en el artículo 97 del Código Tributario, al establecer que la exoneración de recargos y multas corresponde al presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad.

Bajo ese contexto, se comprobó que la facultad constitucional del presidente de la República, no afecta al desarrollo social de Guatemala debido a que los ingresos obtenidos por concepto de multas y recargos tributarios no forman parte del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado, no obstante, si son considerados ingresos adicionales que pudieren coadyuvar a incrementar la recaudación fiscal a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria y por ende destinar esos ingresos adicionales en servicios y programas que beneficien a la población.

Asimismo, se determinó que la facultad constitucional no influye en la recaudación fiscal, debido a que los ingresos provenientes de multas y recargos se originan del incumplimiento de obligaciones tributarias secundarias, que no forman parte de la proyección que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria para el inicio de cada ejercicio fiscal. Se estableció que la facultad constitucional se ejerce de acuerdo al ordenamiento jurídico, no obstante que los contribuyentes o responsables, tengan procesos administrativos y penales pendientes, debiendo en todo caso cancelar los impuestos que dieron origen a la imposición de las multas y recargos por concepto de intereses; y por último se estableció que contraviene el principio de igualdad tributaria en aquellos casos en que la exoneración de multas y recargos sea otorgada de forma individual, en algunos casos y no en otros.



Por lo tanto, con el fin de dar un aporte que permita proponer una solución al problema planteado, es necesario:

1. Analizar el ordenamiento jurídico guatemalteco en materia tributaria, con el objeto de identificar las debilidades y deficiencias que existen en la aplicación de la facultad del presidente de la República de exonerar de multas y recargos;
2. Es indispensable establecer legalmente los requisitos y procedimientos que debe cumplir el contribuyente y responsable que solicite la exoneración de multas y recargos con el objeto de calificar al sujeto pasivo de ser merecedor o no de la exoneración y la misma se ajuste a los requerimientos financieros y tributarios que posibiliten un beneficio para el Estado y así evitar que se produzcan resultados negativos e ineficientes en la política fiscal de Guatemala.
3. Que la facultad de exonerar de multas y recargos sea a cargo únicamente de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien analizará y resolverá conforme a los lineamientos legales que se hayan establecido, procurando transparencia en su gestión y sea posible una debida fiscalización por los particulares.

Debido a que, por su función de ente recaudador, dicha entidad se beneficia de un porcentaje de los ingresos que recauda, por lo que debe señalarse que la solución propuesta puede ocasionar un posible conflicto de interés, dado que al otorgar la exoneración se estaría reduciendo el ingreso que percibe conforme las normas que rigen su participación en los fondos derivados de la recaudación, como se ha señalado anteriormente.



BIBLIOGRAFÍA

ANEIROS PEREIRA, Jaime. **Las sanciones tributarias**. España: Ed. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, 2005, p. 22.

ANEIROS PEREIRA, Jaime. **Las sanciones tributarias**. Pág. 22.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho Fiscal**. México: Ed. Themis, 2008.

CARRASCO IRIARTE, Hugo. **Derecho Fiscal I**. México: 7^a ed. Ed. IURE, 2017.

CARRERA RAYA, Francisco José. **Manual de Derecho Financiero**. Madrid: 1^a ed. Ed. Tecnos, S.A., 1994.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Ed. Saraiva, 2003.

CAZORLA PRIETO, Luis María. **Derecho Financiero y Tributario. Parte general**. España: 13^a ed. Ed. Thomson Reuters Aranzadi, 2013.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Guatemala: Universidad San Carlos de Guatemala, Departamento de Publicaciones, 2000.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. México: 28^a ed. Ed. Porrúa, 2008.

DE TORRES, Guillermo Cabanellas. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires: 11^a ed. Ed. Heliasta, S.R.L., 1993.

FALCÓN Y TELLA, Ramon. **La prescripción en materia tributaria**. España: 1^a ed. Ed. La Ley, 1992.



- FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús. **Derecho Fiscal**. México: Ed. McGraw-Hill, Interamericana Editores, S.A de C.V., 2000.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1993.
- HUANES TOVAR, Juan de Dios. **Derecho Tributario I**. Perú: Ed. Uladech, 2006.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. México: 8ª ed. Ed. Universitaria Potosina, 1985.
- MARTIN, José María y RODRÍGUEZ USÉ, Guillermo F. **Derecho Tributario General**. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1986.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth, **Fundamentos Financieros y Finanzas Públicas**. Guatemala: Ed. Arte + Arte, 2008.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Argentina: 43ª ed. Ed. Heliasta, 2019.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y Gonzáles, Eusebio. **Derecho Tributario**. Salamanca: Plaza universitaria ediciones, 1994.
- PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho Financiero y Tributario**. Parte General. Madrid: 5ª ed. Ed Civitas, S.A., 1995.
- PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Derecho fiscal: aspecto jurídico contable**. México: Manuel Porrúa S.A., 1977, 6ta Ed.
- QUISBERT, Ermo. **Derecho Constitucional, Principios Constitucionales**. Bolivia: (s.e.), 2006.
- ROBLES MORENO, Carmen del Pilar y GAMARRA BELLIDO, Mary Ann. **La sujeción pasiva en la relación jurídica tributaria y la capacidad de pago**. Lima: Pontificia Universidad Católica del Perú, 2002.



RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho Fiscal**. México: Ed. Oxford, 2007.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho**. Tomo II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

SOTO PALACIOS, Lizeth Verónica. **La obligación tributaria: nacimiento y extinción**. Ecuador: (s.e), 2007.

SOUSA DE MORENO, Maribel **La extinción de las obligaciones tributarias**. Panamá: (s.e.), 2013.

TAMAYO LOMBANA, Alberto. **Manual de obligaciones**. Colombia: Ed. Derecho y Ley Ltda, 1979.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Tomo I. Buenos Aires: 7ª ed. Ed. Depalma, 1999.

Legislación:

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

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

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