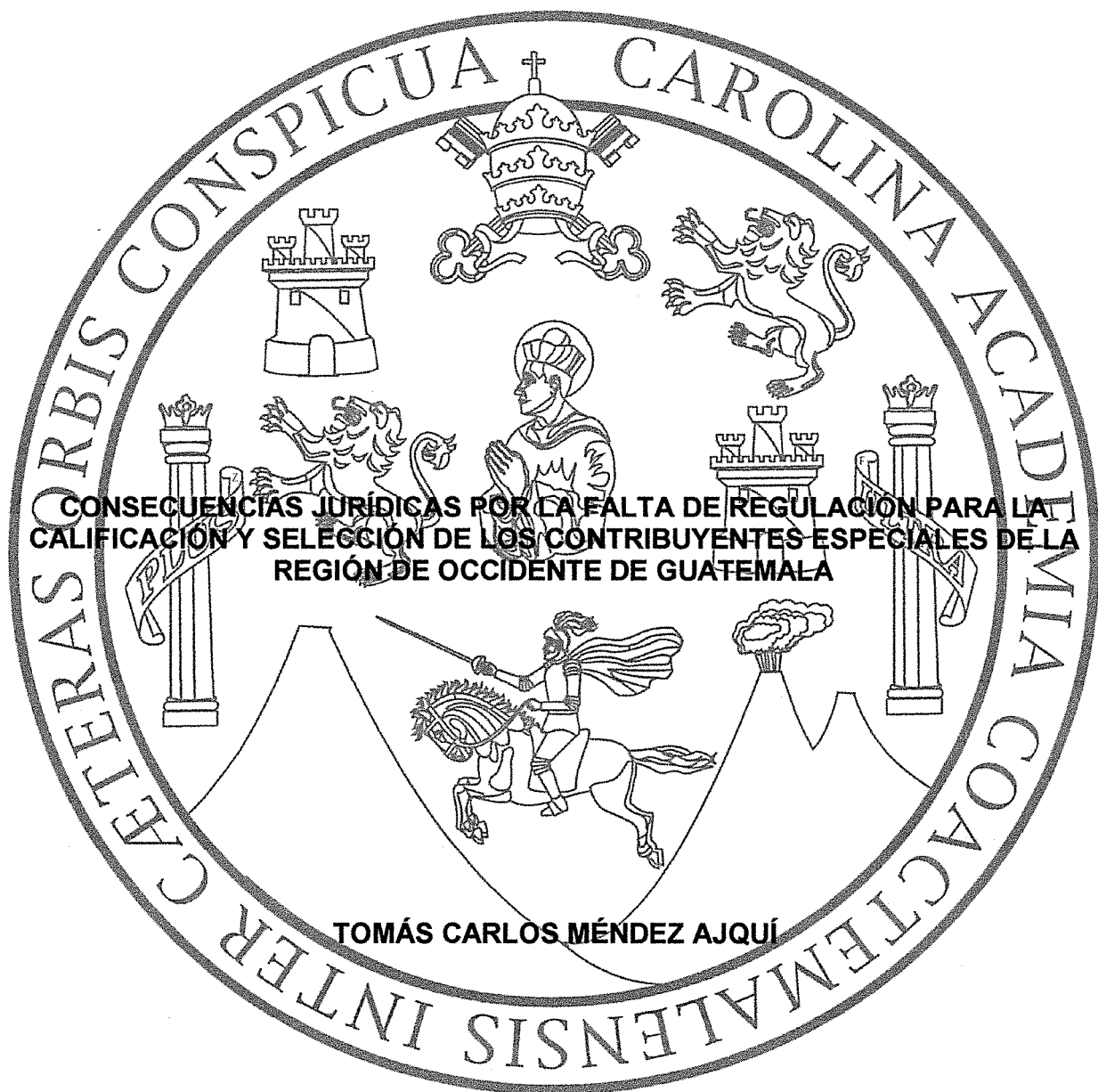


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**CONSECUENCIAS JURÍDICAS POR LA FALTA DE REGULACIÓN PARA LA  
CALIFICACIÓN Y SELECCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DE LA  
REGIÓN DE OCCIDENTE DE GUATEMALA**

**TOMÁS CARLOS MÉNDEZ AJQUÍ**

**GUATEMALA, OCTUBRE DE 2024**

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

**CONSECUENCIAS JURÍDICAS POR LA FALTA DE REGULACIÓN PARA LA  
CALIFICACIÓN Y SELECCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DE LA  
REGIÓN DE OCCIDENTE DE GUATEMALA**



Guatemala, octubre de 2024

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

|                    |       |                                   |
|--------------------|-------|-----------------------------------|
| <b>DECANO:</b>     | M.Sc. | Henry Manuel Arriaga Contreras    |
| <b>VOCAL I:</b>    |       | Vacante                           |
| <b>VOCAL II:</b>   | Lic.  | Rodolfo Barahona Jácome           |
| <b>VOCAL III:</b>  | Lic.  | Helmer Rolando Reyes García       |
| <b>VOCAL IV:</b>   | Lic.  | Javier Eduardo Sarmientos Cabrera |
| <b>VOCAL V:</b>    | Br.   | Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar     |
| <b>SECRETARIA:</b> | Lic.  | Wilfredo Eliú Ramos Leonor        |

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

|             |        |                                 |
|-------------|--------|---------------------------------|
| Presidente: | Lic.   | Jorge Melvin Quilo Jauregui     |
| Vocal:      | Lic.   | Roberto Fredy Orellana Martínez |
| Secretario: | Licda. | Ana Marcela Castro Conde        |

**Segunda Fase:**

|             |        |                                  |
|-------------|--------|----------------------------------|
| Presidente: | Lic.   | Jaime Rolando Montealegre Santos |
| Vocal:      | Licda. | Jenifer María Isabel Solís       |
| Secretario: | Lic.   | Jorge Eduardo Ajú Icu            |

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,  
24 de febrero de 2020.

Atentamente pase al (a) Profesional, **CARLOS DIONISIO ALVARADO GARCÍA**  
\_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
**TOMÁS CARLOS MÉNDEZ AJQUÍ**, con carné **201112991**,  
intitulado **CRITICA A LA EXIGIBILIDAD DE FORMA COERCITIVA EN EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES**  
**ESPECIALES EN EL MUNICIPIO DE CHICHICASTENANGO, DEL DEPARTAMENTO DE QUICHÉ.**

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

**LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTÍNEZ**  
Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 27 104 12021 f)

**Lic. Carlos Dionisio Alvarado García**  
Asesor(a) **ABOGADO Y NOTARIO**  
(Firma y Sello)



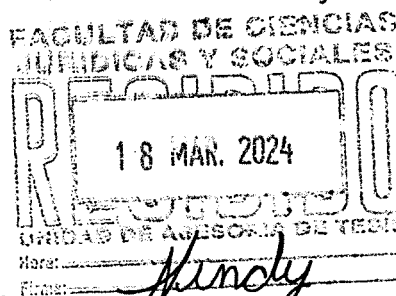


Alvarado & García Asociados  
Abogados y Notarios  
Bufete Corporativo



Guatemala 28 de junio del año 2021.

**Dr. Carlos Ebertito Herrera**  
**Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala.**  
**Su Despacho.**



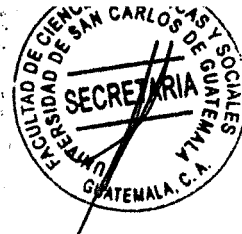
Me place saludarle deseándole los correspondientes éxitos en ese Despacho y demás labores profesionales y en cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona, en mi calidad de asesor del trabajo de tesis del bachiller **TOMÁS CARLOS MÉNDEZ AJQUI**, titulado: **"CRÍTICA A LA EXIGIBILIDAD DE FORMA COERCITIVA EN EL COBRO DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES EN EL MUNICIPIO DE CHICHICASTENANGO DEL DEPARTAMENTO DE GUATEMALA"**

En el desempeño de mi función como asesor de tesis consideré que debería cambiarse el título de la tesis el cual quedó de la siguiente manera **"CONSECUENCIAS JURÍDICAS POR LA FALTA DE REGULACIÓN PARA LA CALIFICACIÓN Y SELECCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DE LA REGION DE OCCIDENTE DE GUATEMALA"**; por lo que es procedente dictaminar respecto a la asesoría del mismo debido a las siguientes justificaciones.

- i. El estudiante **TOMÁS CARLOS MÉNDEZ AJQUI**, en su trabajo de tesis, enfoca con bastante propiedad con apoyo en el derecho positivo y la doctrina, sobre las consecuencias jurídicas por la falta de regulación para la calificación y selección de los contribuyentes especiales de la región de occidente de Guatemala ya que se violenta.
- ii. El tema es abordado en una forma sistemática, de fácil comprensión y didáctica, abarcando antecedentes, definiciones, doctrina y una conclusión discursiva, así como regulación legal en la materia, apoyando su exposición con fundamento en normas constitucionales y derecho ordinario aplicable al mismo, lo que hace de este trabajo un documento de consulta y utilidad a quien esa clase de información necesite.
- iii. Aunado a lo expuesto, se pudo establecer que el referido trabajo de investigación se efectuó apegado a la asesoría prestada, habiéndose apreciado el cumplimiento a los presupuestos tanto de forma como de fondo exigidos por el Artículo treinta y uno (31) del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, ya que las técnicas que se utilizaron fueron la documental y de fichas bibliográficas, con las cuales se recopiló la información actual y relacionada con el tema.
- iv. El contenido del trabajo de tesis tiene relación con la conclusión discursiva, siendo la bibliografía empleada la correcta y relacionada con las citas bibliográficas de los capítulos. Al sustentante, le sugerí ampliar sus capítulos, introducción y bibliografía, bajo el respeto de su posición ideológica;



Alvarado & García Asociados  
Abogados y Notarios  
Bufete Corporativo

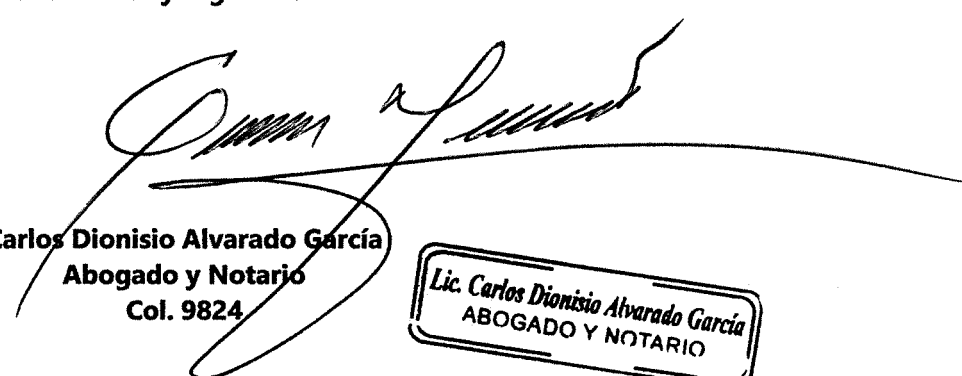


quien se encontró conforme con llevarlas a cabo, y por último pude constatar que la bibliografía era la adecuada para la elaboración del tema.

- v. El trabajo denota esfuerzo, dedicación y empeño y personalmente me encargué de guiarlo durante las etapas del proceso de investigación científica, aplicando las técnicas de investigación y los métodos analíticos y sintéticos; con lo cual se comprobó la hipótesis planteada.
- vi. No fué necesaria la presentación de los cuadros estadísticos, debido a que la investigación no lo ameritaba.
- vii. El lenguaje empleado durante el desarrollo de la tesis es correcto y el contenido de la misma es de interés para la ciudadanía guatemalteca, siendo el trabajo un aporte técnico y científico para los estudiantes y catedráticos que manejen el tema del derecho tributario, especialmente en la calificación y selección de los contribuyentes.
- viii. Por lo expuesto concluyo que el trabajo de tesis, no se limita a cumplir únicamente con los presupuestos de presentación y desarrollo, sino también a la sustentación en teorías análisis y aportes tanto de orden legal como académica, ello en atención a los preceptos del normativo en mención regulados para el efecto, resultando como relevante el contenido analítico inserto en todo el trabajo de investigación
- ix. Aunado a lo anterior manifiesto expresamente que con El bachiller **TOMÁS CARLOS MÉNDEZ AJQUI**, no me unen nexos de parentesco, amistad íntima o enemistad, ni cualquier otro tipo de relación que pudiera afectar la imparcialidad de este dictamen, la cual ofrezco sin ningún interés directo o indirecto.
- x. En consecuencia, en mi calidad de **asesor** de tesis me permito **DICTAMINAR FAVORABLEMENTE**, en el sentido de que el trabajo de tesis de grado del autor amerita seguir su trámite hasta su total aprobación para ser discutido en su examen público de graduación y poder optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

**Sin otro particular me suscribo como su atento y seguro servidor.**

**Deferentemente;**

  
**Carlos Dionisio Alvarado García**  
**Abogado y Notario**  
**Col. 9824**





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

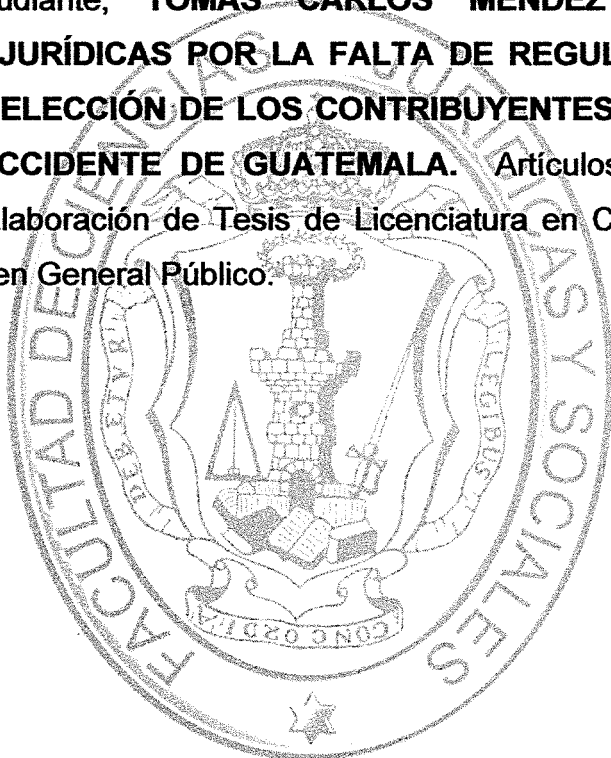


D.ORD. 682-2024

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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante, **TOMÁS CARLOS MÉNDEZ AJQUÍ**, titulado **CONSECUENCIAS JURÍDICAS POR LA FALTA DE REGULACIÓN PARA LA CALIFICACIÓN Y SELECCIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES ESPECIALES DE LA REGIÓN DE OCCIDENTE 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



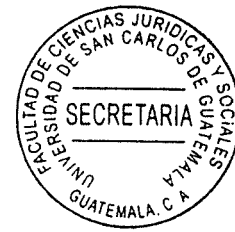




**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales**

Edificio S-7, Ciudad Universitaria Zona 12 - Guatemala, Guatemala





## **DEDICATORIA**

- A DIOS:** Dueño del conocimiento, la sabiduría e inteligencia por la vida que me ha dado y la oportunidad de cumplir esta meta.
- A MI PADRE:** Manuel Mendez Xón, por enseñarme a tener paciencia y ser persistente en las metas. (QEPD)
- A MI MAMA:** Candelaria Ajqui Mejia, por ser la primera abogada empírica defendiendo a la familia.
- A MI HERMANO:** Miguel Mendez Ajqui, mi segundo padre que me enseñó a ser trabajador y emprendedor. (QEPD) va dedicada especialmente para él, porque estuvo conmigo en este proceso y siempre confió en mí.
- A MIS HERMANAS:** Josefina, Sebastiana, Mary, Juanita, Isabel, Laura, Yesika, Melany por su apoyo incondicional y creer en mí.
- A MIS SOBRINOS(AS):** Por creer en mis sueños y seguir mi ejemplo.
- A MIS AMIGOS:** Quienes me han apoyado en el proceso de mi carrera, en especial a Norman, Marco, Josué, Miguel, Tickleon y Ardany.
- A:** La Tricentenaria, Universidad de San Carlos de Guatemala, por haberme dado el pan del conocimiento y privilegio de ser un estudiante sancarlista.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y catedráticos que me enseñaron sus conocimientos.
- A:** El pueblo de Guatemala.

## PRESENTACIÓN



La Constitución Política de la República de Guatemala y leyes tributarias imponen obligaciones a todos los ciudadanos, entre estos están los contribuyentes que son todas las personas que aportan para obtener recursos económicos para el Estado, pero existen particularmente los contribuyentes especiales estos son clasificados y seleccionados por la administración tributaria que por sus características deben de cumplir ciertas obligaciones y responsabilidades especiales frente a cualquier contribuyente normal, por ende el objeto de esta investigación es determinar y establecer cuáles son las características, cualidades y requisitos que deben de consumir los contribuyentes normales para que puedan ser elevados a contribuyentes especiales y las consecuencias jurídicas que ocasionan al ser catalogados como tales.

Esta investigación es de tipo cualitativa ya que el objeto es determinar las cualidades y características que deben de cumplir los contribuyentes normales para ser catalogados como contribuyentes especiales, así mismo, la finalidad de la misma, radica en su contribución al campo del derecho tributario en Guatemala al proporcionar una comprensión más clara de los criterios y requisitos necesarios para la clasificación de los contribuyentes como especiales. Al identificar las cualidades y características específicas que influyen en este proceso, la investigación ofrece una guía práctica tanto para la administración tributaria como para los contribuyentes.

## HIPÓTESIS



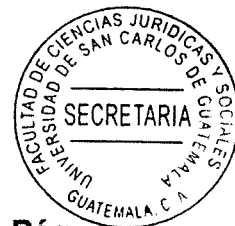
Se plantea que la falta de regulación legal en la calificación y selección de los contribuyentes especiales en la región de Occidente de Guatemala genera una serie de consecuencias jurídicas adversas ante la administración tributaria y ante los órganos competentes, que incluyen procedimientos administrativos y procesos judiciales innecesarios las cuales vulneran derechos constitucionales de los ciudadanos, la exacerbación de la desigualdad socioeconómica y la inseguridad jurídica ocasiona que la facultad de la administración tributaria sea lesiva, se pretende que al promover una fiscalización justa y equitativa, se sentaría un precedente importante para la formulación de políticas públicas más inclusivas y orientadas al bienestar de toda la sociedad guatemalteca.

## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



A través de los métodos analítico, sintético, inductivo, analógico y comparativo se comprobó que por la ausencia de una ley clara, precisa y suficiente que regulen la forma de elevar de categoría a los contribuyentes normales a especiales causa procedimientos administrativos y procesos judiciales innecesarios entre la administración tributaria y los contribuyentes, recarga de trabajo a los jueces coadyuvando a la mora judicial preexistente e imponen más obligaciones administrativos onerosos y complejos a los contribuyentes.

Este estudio contribuye al conocimiento académico al identificar y analizar las consecuencias negativas que surgen de la ausencia de una ley clara y precisa en este ámbito, proporciona una visión detallada de los problemas que enfrentan tanto la administración tributaria como los contribuyentes debido a esta falta de regulación, destacando los riesgos de inseguridad jurídica, mora judicial y cargas administrativas excesivas.



## ÍNDICE

**Pág.**

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

### CAPÍTULO I

|                                                            |    |
|------------------------------------------------------------|----|
| 1. Derecho tributario.....                                 | 1  |
| 1.1. Antecedentes históricos del tributo en Guatemala..... | 1  |
| 1.2. Definición.....                                       | 10 |
| 1.3. Principios.....                                       | 13 |
| 1.4. Características.....                                  | 16 |

### CAPÍTULO II

|                                                         |    |
|---------------------------------------------------------|----|
| 2. Responsabilidad de la obligación tributaria.....     | 19 |
| 2.1. Surgimiento.....                                   | 21 |
| 2.2. Sujetos obligados a tributar.....                  | 23 |
| 2.3. Derechos y obligaciones de los contribuyentes..... | 25 |
| 2.4. Extinción de la obligación de tributar.....        | 28 |

### CAPÍTULO III

|                                                                                                                       |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3. Superintendencia de Administración Tributaria.....                                                                 | 33 |
| 3.1. Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.....                                               | 33 |
| 3.2. Estructura orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.....                                     | 34 |
| 3.2.1 Gerencia de contribuyentes especiales grandes.....                                                              | 35 |
| 3.2.2. Gerencia de contribuyentes especiales medianos.....                                                            | 36 |
| 3.3. Análisis situacional del proceso de control de la Gerencia de contribuyentes especiales, grandes y medianos..... | 36 |



|        |                                                                                                    |    |
|--------|----------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 3.4.   | Funciones de las gerencias de contribuyentes especiales, grandes y medianos.....                   | 37 |
| 3.5.   | Gerencias regionales.....                                                                          | 38 |
| 3.6.   | Funciones de las gerencias regionales y su división.....                                           | 39 |
| 3.6.1. | Gerencia regional central.....                                                                     | 40 |
| 3.6.2. | Gerencia regional sur.....                                                                         | 41 |
| 3.6.3. | Gerencia regional occidente.....                                                                   | 41 |
| 3.6.4. | Gerencia regional nororiente.....                                                                  | 42 |
| 3.7.   | Relación de la Superintendencia de Administración Tributaria con la fiscalización.....             | 43 |
| 3.8.   | Infracciones tributarias que puede sancionar la Superintendencia de Administración Tributaria..... | 45 |
| 3.9.   | Demostración de la falta de regulación para la calificación de los contribuyentes especiales.....  | 46 |

#### **CAPITULO IV**

|        |                                                                                                                                                               |    |
|--------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 4.     | Consecuencias jurídicas por la falta de regulación para la calificación y selección de los contribuyentes especiales de la región occidente de Guatemala..... | 49 |
| 4.1.   | Formas en que se califican a los contribuyentes especiales en la región occidente de Guatemala.....                                                           | 51 |
| 4.1.1. | Atendiendo a la magnitud de sus operaciones.....                                                                                                              | 53 |
| 4.1.2. | Atendiendo a los ingresos brutos anuales declarados.....                                                                                                      | 54 |
| 4.1.3. | Atendiendo al monto de sus activos.....                                                                                                                       | 57 |
| 4.1.4. | Atendiendo al aporte fiscal.....                                                                                                                              | 58 |
| 4.2.   | Consecuencias jurídicas por la falta de regulación para la calificación de los contribuyentes especiales de la región occidente de Guatemala.....             | 59 |

|                                   |                                                                                                                                                                                                                           |           |
|-----------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 4.3.                              | La necesidad de adicionar un artículo y/o un cuarto párrafo al Artículo 6 de la Ley Orgánica de la Superintendencia, en el que se regule los parámetros para calificar y seleccionar a los contribuyentes especiales..... | 61        |
| 4.4.                              | Solución del problema y conclusión capitular.....                                                                                                                                                                         | 62        |
| <b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....</b> |                                                                                                                                                                                                                           | <b>65</b> |
| <b>ANEXO.....</b>                 |                                                                                                                                                                                                                           | <b>67</b> |
| <b>BIBLIOGRAFÍA.....</b>          |                                                                                                                                                                                                                           | <b>69</b> |

## INTRODUCCIÓN



Esta investigación se centra en analizar de manera crítica y propositiva la forma en que se califican y se seleccionan a los contribuyentes especiales en la región del occidente de Guatemala por parte de la administración tributaria, debido que actualmente se hace de forma discrecional y no conforme a la ley, esto conlleva a disputas ante los órganos administrativos y judiciales entre los contribuyentes y la administración tributaria, ante esta falta de dicha regulación legal, genera una serie de consecuencias jurídicas adversas, entre los que incluyen procedimientos administrativos y procesos judiciales innecesarios las cuales vulneran derechos constitucionales de los ciudadanos, la exacerbación de la desigualdad socioeconómica y la inseguridad jurídica ocasiona que la facultad de la administración tributaria sea lesiva.

El objetivo es promover una calificación, selección y fiscalización legal y equitativa, además establecer la necesidad de adicionar un artículo o un cuarto párrafo al Artículo 6 de la ley orgánica de la SAT, que regule los parámetros para esta problemática, adicionando un párrafo a esta ley y demás leyes tributarias se lograría normar lo relativo a la calificación y selección de los contribuyentes especiales, sus obligaciones, calidades, requisitos y todos los parámetros para ser catalogados como tales para cada categoría de contribuyentes especiales en la región occidente y demás regiones en Guatemala. Ante todo ello se logró determinar y se identificaron las causas de estas ilegalidades y por consiguiente en el capítulo cuarto se hacen las recomendaciones pertinentes para la solución de esta problemática que tiene grandes implicaciones socioeconómicas.

En el presente trabajo de tesis está contenido en cuatro capítulos, el primero recapitula los antecedentes históricos del derecho tributario, los principios que lo rigen y sus características, el origen y la evolución en el contexto guatemalteco; en el segundo contiene la responsabilidad de la obligación tributaria, el surgimiento de la obligación, los derechos y la extinción de la obligación; en el tercero sintetiza en detallar las funciones y



facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria, su estructura orgánica, las gerencias de contribuyentes especiales; y en el cuarto comprende las consecuencias jurídicas por la falta de regulación para la calificación y selección de los contribuyentes especiales de la región del occidente y la necesidad de adicionar un cuarto párrafo para reformar este cuerpo legal para regular todo lo relacionado a la calificación y selección de los contribuyentes especiales.

A través de los métodos analítico, sintético, inductivo, analógico y comparativo se comprobó que por la ausencia de una ley clara, precisa y suficiente que regulen la forma de elevar de categoría a los contribuyentes normales a especiales causa procedimientos administrativos y procesos judiciales innecesarios entre la administración tributaria y los contribuyentes, recargan de trabajo a los órganos jurisdiccionales y coadyuvan a la mora judicial preexistente. Por consiguiente esta investigación sugiere recomendaciones de política públicas tributarias para abordar estos desafíos, lo que podría conducir a mejoras significativas en el marco normativo y los procedimientos relacionados con la calificación y selección de contribuyentes especiales, estas recomendaciones podrían contribuir a fortalecer la seguridad jurídica, promover la equidad y eficiencia del sistema tributario, y mejorar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

## CAPÍTULO I



### 1. Derecho tributario

“Es una rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos.”<sup>1</sup>

Esta disciplina jurídica perteneciente al derecho financiero, establece las normas, instituciones, principios doctrinarios y jurídicos que regulan las actividades concernientes a la recaudación de las contribuciones que ya sea de forma voluntaria o forzosa las personas tanto individuales como jurídicas deben realizar al Estado por todos los bienes, actos y contratos que se encuentren afectos a alguna clase de imposición de forma monetaria o en especie de conformidad con lo que establezcan las leyes referentes a las diferentes clases de contribuciones fiscales.

#### 1.1. Antecedentes históricos del tributo en Guatemala

La historia guatemalteca proporciona información de las diferentes formas de gobiernos y formas de tributación siendo así desde la civilización hasta la actualidad, esta actividad la han dividido en cuatro épocas, siendo cronológicamente establecidas de la forma

---

<sup>1</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**, Págs. 323



siguiente: “a) La sociedad Maya, la cual abarca de los años 1000 a.C. a 1524 d.C.; II) La época colonial, de 1524 a 1821; III) La época independiente, de 1821 a 1944; y IV) El periodo contemporáneo, de 1944 a 2019.”<sup>2</sup>

Históricamente en Guatemala, la tributación ha sido una práctica arraigada desde la época de los antiguos mayas, esta tradición fiscal se ha dividido en cuatro periodos para su análisis y comprensión adecuada: la época precolombina, caracterizada por los sistemas de tributación mayas; la colonia española, donde se impusieron tributos a los indígenas en beneficio de la corona española; la época independiente, marcada por la creación de diversos impuestos para financiar el Estado.

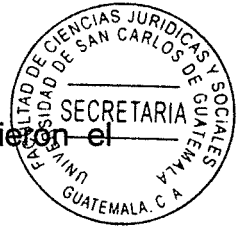
Sociedad Maya: “En sus últimos tres siglos el que constituye el marco temporal para el desarrollo de una organización social, la formación de centros urbanos con arquitecturas, surgimiento o consolidación de economías regionales, la formación de instituciones políticas y el afianzamiento de relaciones sociopolíticas entre las diferentes unidades políticas autónomas, así como el apareamiento de grupos élites que interactuaban entre sí, así como el liderazgo político centralizado.”<sup>3</sup>

El ocaso de la época precolombina en Guatemala marcó un punto crucial en el desarrollo de la civilización Maya, ya que, además de haber alcanzado un notable avance en la construcción de impresionantes estructuras arquitectónicas, la sociedad Maya logró

---

<sup>2</sup> Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales (ICEFI). **Historia de la tributación en Guatemala**. Pág. 1.

<sup>3</sup> **Ibíd.** Pág. 2.



establecer complejas asociaciones y sistemas de organización que promovieron el progreso de su cultura.

Periodo Preclásico: “En sus últimos tres siglos el que constituye el marco temporal para el desarrollo de una organización social, la formación de centros urbanos con arquitecturas, surgimiento o consolidación de economías regionales, la formación de instituciones políticas y el afianzamiento de relaciones sociopolíticas entre las diferentes unidades políticas autónomas, así como el aparecimiento de grupos élites que interactuaban entre sí, así como el liderazgo político centralizado.”<sup>4</sup>

El final de la época precolombina en Guatemala representa un momento crucial que sentó las bases para el posterior desarrollo de la civilización Maya, en este período, los antiguos Mayas no solo habían alcanzado un nivel avanzado en la construcción de impresionantes estructuras arquitectónicas, como templos, palacios y observatorios astronómicos, sino que también habían establecido complejas redes de intercambio y asociaciones que fomentaron el progreso cultural.

Periodo clásico: “Es el que comúnmente se relaciona con el auge de la civilización Maya. En este período donde se desarrollaron mayores monumentos arqueológicos específicamente para la tributación entre los mayas, sin embargo, la información es escasa de la cual únicamente se puede especular, en virtud que es en este periodo donde se establecen actividades de producción, comercio e intercambio local e interregional que

---

<sup>4</sup> **Ibíd.**



proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia.”<sup>5</sup>

Durante este período, los señores administradores en la civilización Maya recibían tributos en especie de los miembros del común, principalmente a través del trabajo agrícola y la participación en obras de construcción masiva, esta tributación no solo implicaba la entrega de productos agrícolas y otros bienes materiales, sino también el trabajo físico de los individuos en proyectos de construcción de templos, palacios y sistemas de irrigación.

Periodo Postclásico: “En este período las unidades políticas frecuentaban las guerras, siendo la estrategia la alianza entre diferentes grupos para la derrota de otros, de esto se esperaba que la parte vencida rindiera tributo a la vencedora, a lo que se le podría denominar conquista-tributo, actividad que era parte fundamental en este periodo en el sistema económico maya y con el tiempo fue adquiriendo mayor importancia para el sostenimiento de las élites y de la economía en general.”<sup>6</sup>

En esta época de la civilización Maya, la distinción entre tributo y regalo a menudo se volvía confusa, ya que las relaciones de poder y reciprocidad entre los señores administradores y los miembros del común eran complejas, a menudo, lo que se percibía como un regalo podía tener connotaciones de obligación o reciprocidad, especialmente cuando se trataba de intercambios entre individuos de diferentes estatus sociales.

---

<sup>5</sup> *Ibíd.* Pág. 3

<sup>6</sup> *Ibíd.*

Régimen Colonial: "El proceso de colonización española en América supuso para la Corona un esfuerzo organizativo y administrativo de grandes dimensiones que implicó el trasplante o la creación de las nuevas instituciones que facilitarían el control político y económico de las Indias, nombre con el que conocieron los dominios españoles en el continente americano, la conquista en 1524 el territorio guatemalteco se encontraba ocupado entonces por diversos pueblos organizados en unidades políticas, ahora denominadas como K'iche's, Kaqchikeles, Tz'utujiles, Mames, Poqomames, entre otros, sometieron por guerra a los grupos indígenas más importantes."<sup>7</sup>

Por esta razón los españoles logran instalar instituciones en el territorio, las que responderían a la Corona, logrando facilitar y estimular el comercio e intercambio y reformar la administración para realizar imposiciones de carácter económico, el tributo impuesto a los indígenas por la dominación que la corona tenía evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria.

La época independiente: "El Estado de Guatemala inició un nuevo período de gobierno liberal (1831- 1838), con la elección como Jefe de Estado de Mariano Gálvez, quien trató de implementar un programa de reformas con miras al desarrollo económico y social. Gálvez promovió medidas que no fueron bien recibidas por las élites y los grupos conservadores, como la expropiación de los bienes eclesiásticos, la exclaustración de las órdenes religiosas, la abolición del diezmo, entre las medidas económicas se encuentran

---

<sup>7</sup> Bernal Díaz del Castillo. **Historia verdadera de la conquista de la Nueva España**. Pág. 410.



el incentivo del cultivo de la grana o cochinilla y el café, la construcción de caminos o la mejora de los existentes y la colonización por medio de la inmigración.”<sup>8</sup>

Es en ese sentido que, el gobierno de Gálvez adoptó medidas para fortalecer el erario del Estado de Guatemala, siendo los ingresos recibidos principalmente por la alcabala, tabaco, aguardiente y chicha que eran los más importantes, también se recurrió al cobro de una contribución directa o capitación que consistía en el cobro de 12 reales anuales a todos los varones comprendidos entre los 18 y los 46 años de edad y que contribuiría directamente a la caída del gobierno de Gálvez.

Periodo Contemporáneo: “El derrocamiento del régimen de Jorge Ubico fue un parteaguas en la historia guatemalteca. Después de su renuncia, estudiantes, obreros y profesionales buscaron los medios para expresar sus aspiraciones democráticas, y nuevas fuerzas políticas aparecieron en escena. El 15 de marzo de 1945 entró en vigor la Constitución y el Congreso dio posesión de su cargo a Juan José Arévalo.”<sup>9</sup>

Durante la época revolucionaria la población jugó un papel muy importante, pues la organización logró una reforma para optimizar los ingresos, con visión de largo plazo, de ahí que ambos gobiernos revolucionarios emprendieran una reforma que no llegó a concretarse, esta época estuvo marcada por la participación e incidencia de diversos sectores los cuales fueron la fuerza de esta época.

---

<sup>8</sup> Miles L. Wortman. **Gobierno y sociedad en Centroamérica.** Pág. 129.

<sup>9</sup> **Ibíd.** Pág. 141.

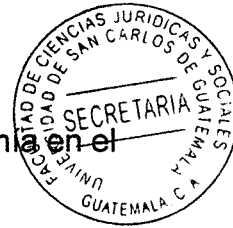
La contrarrevolución: Durante el gobierno del régimen de Castillo Armas, “la política tributaria se enmarcaba dentro de una política económica orientada hacia el sector privado. El presidente declaró que la agricultura, la ganadería y la industria recibirían el apoyo y la protección necesarios. Contaba para realizar su plan económico con los recursos del presupuesto, el crédito y ayuda de organismos internacionales y la cooperación estadounidense. El régimen del coronel Castillo Armas aumentó la carga tributaria a más del 9%, esto en virtud del aumento transitorio de los impuestos el cual convinieron con el sector privado y la suscripción de un nuevo contrato con la UFCO.”<sup>10</sup>

Según Miles; Durante esta administración sobre la población fue fijada más cara tributaria, debido a que este régimen fue impuesto por la clase alta del país, que ascendiendo a más del nueve por ciento de lo que ya se estaba tributando, esta carga impositiva se estableció para poder obtener recursos y llevar a cabo la instalación del sistema económico en Guatemala, en el cual la clase dominante fue la beneficiada.

El régimen militar de Enrique Peralta Azurdía (1963 – 1966): “El golpe de estado fue recibido con declaraciones de apoyo de los industriales, agricultores y el sector financiero. De igual manera, los dirigentes de los partidos PR, MLN y Democracia Cristiana Guatemalteca (DCG) exhortaron a los capitalinos a patentizar su apoyo a las fuerzas armadas. El gobierno declaró que su política económica estaría basada en la libertad de empresa y el apoyo a la iniciativa privada, reservando al Estado el papel de encauzar e incentivar la actividad económica. Peralta Azurdía dejó a cargo las élites económicas el

---

<sup>10</sup> *Ibíd.* Pág. 156.



manejo de las áreas que pudieran afectarlas y reservó para el ejército la autonomía en el manejo de la seguridad interna.”<sup>11</sup>

La instauración de este régimen le da la pauta a las élites económicas del país para que puedan definir llevar a cabo el desarrollo de la tributación en su propio beneficio. La política tributaria y su objeto que durante el régimen de Peralta Azurdía tendía hacia la recuperación de la carga tributaria, aunque sin lograr colocarse en un porcentaje del ocho por ciento de manera sostenida. En esta recuperación incidió principalmente un aumento transitorio en la recaudación de aranceles en establecidos en 1965, sin que se detuviera la tendencia general a la reducción, que continuaría posteriormente al régimen de Peralta Azurdía.

Los gobiernos de Álvaro Arzú, Alfonso Portillo y Oscar Berger 1996 – 2006: El gobierno recurrió a una estrategia que le permitiera asegurar la recaudación tributaria, basada en tres ejes: el fortalecimiento de la coercitividad del Estado, el fortalecimiento de la legislación tributaria a través de una reforma fiscal y el fortalecimiento de la administración tributaria.

Para llevar a cabo la reforma tributaria en lo que los meses de noviembre y diciembre, el Congreso introdujo reformas o decretó nuevas leyes sobre los impuestos que afectaban las bebidas alcohólicas, la salida del país, el petróleo crudo y combustible, el IEMA y el IUSI. También se aprobó la ley de supresión de exenciones, exoneraciones y

---

<sup>11</sup> *Ibid.* Pág. 373.

deducciones en materia fiscal. El origen de estas medidas estaba en la falta de liquidez la deuda interna y el compromiso adquirido con el FMI de elevar la carga tributaria al ocho, punto cinco por ciento (8.5%) del PIB.<sup>12</sup>

De tal forma que, el presidente Berger propició la reforma tributaria de 2004 al 2006, hizo un llamamiento con propósito de reactivar el pacto fiscal, e invitó a las organizaciones sociales y centros académicos a que presentaran sus propuestas. A finales de abril, una nueva Comisión Técnica del Pacto Fiscal había recibido 15 documentos. En medio del agobiante déficit, el gobierno presentó medidas de corto plazo. Luego de la firma de los Acuerdos de Paz, los incrementos de la recaudación tributaria han permitido un aumento muy gradual de la carga tributaria, con variaciones menores que las observadas en décadas pasadas, aunque sin alcanzar la meta de recaudación establecida por los Acuerdos de Paz.

Reforma tributaria 2012 Ley Anti evasión 2 (Decreto 4-2012): En 2012 se modificaron los impuestos y disposiciones tributarias: a) impuesto sobre la renta (ISR); b) impuesto al valor agregado (IVA); c) Reformas a la Ley Anti evasión uno (Decreto 20-2006); d) Impuesto de circulación de vehículos terrestres y marítimos; e) Reformas al Código Tributario; f) Reformas al Impuesto al Tabaco y al Código Penal. En el año 2012 se lleva a cabo una reforma tributaria que tienen como objeto una mayor recaudación fiscal, por lo que se lleva a cabo la reforma de todo el marco jurídico tributario, este proyecto le da

---

<sup>12</sup> **Ibíd**

más herramientas a la SAT para fiscalizar y fortalecer el sistema tributario, al igual que para combatir la defraudación y el contrabando.

Reformas tributarias 2013-2019: Durante este tiempo en Guatemala, el sistema tributario no ha sufrido cambios drásticos de fondo, solamente se ha procedido a la modificación de procedimientos para la recaudación de impuestos ya sea directos o indirectos en el Código Tributario, sobre todo para instituir empresas con un capital más alcanzable a los ingresos de las personas, esto con el objeto de incentivar a la inversión y crecimiento empresarial en Guatemala.

## 1.2. Definición

“Es una rama del Derecho Financiero que regula las relaciones entre el erario público y los contribuyentes, por medio de los impuestos de toda índole, las personas y los bienes gravados, las exenciones especiales, las formas y plazos de pago las multas u otras penas, o los simples recargos que corresponde aplicar por infringir los preceptos sobre declaraciones, trámites y vencimientos.”<sup>13</sup>

La definición de Ossorio sobre el derecho tributario es precisa y completa, ya que describe esta área del derecho financiero como aquella encargada de regular las interacciones entre el gobierno y los ciudadanos a través de los impuestos de diversas naturalezas, así mismo menciona aspectos fundamentales como las personas y bienes

---

<sup>13</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**, Págs. 323.

sujetos a gravamen, las exenciones y deducciones especiales, así como los procedimientos para el pago de impuestos y las consecuencias en caso de incumplimiento, de tal manera que es una definición que destaca la complejidad y el alcance del derecho tributario en la relación entre el Estado y sus ciudadanos.

Esta disciplina jurídica perteneciente al derecho financiero, establece las normas, instituciones, principios doctrinarios y jurídicos que regulan las actividades concernientes a la recaudación de las contribuciones que ya sea de forma voluntaria o forzosa las personas tanto individuales como jurídicas deben realizar al Estado por todos los bienes, actos y contratos que se encuentren afectos a alguna clase de imposición de forma monetaria o en especie de conformidad con lo que establezcan las leyes referentes a las diferentes clases de contribuciones fiscales.

Que, siendo esta disciplina perteneciente al derecho público, la rama del derecho que le otorga las directrices a los Estados para que a través de sus diferentes instituciones legalmente establecidas que deban velar por que la recaudación y utilización del erario público sea distribuido y aplicado de forma eficiente y eficaz en todo el territorio estatal para el desarrollo social, económico y tecnológico en beneficio de la población.

Los tratadistas del derecho tributario han utilizado varios términos para asignar a dicha rama científica y así hace notar Giuliani Fonrouge que los alemanes prefieren y que “tanto la doctrina italiana, la española y la mayoría de latinoamericanos usan la denominación de derecho tributario, agregando dicho autor que probablemente la denominación más correcta es la de derecho tributario, por su carácter genérico, pero que no encuentra

inconveniente en continuar utilizando el término derecho fiscal, por estar en nuestra costumbre.”<sup>14</sup>

Respecto a esta temática existen varias posiciones, pues muchos tratadistas han llevado a cabo sus análisis de los cuales se ha interpretado las siguientes formas de ubicar al derecho tributario: a) Las que niegan todo tipo de autonomía del derecho tributario, porque lo subordinan al derecho financiero; b) Las que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo; c) Las que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente autónomo; y d) Las que consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado (civil y mercantil) y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal.

Además, dentro del ámbito del derecho, se presenta una división interna que organiza de manera sistemática la manera en que se estudia y desarrolla su contenido, esta división abarca distintas ramas, entre las cuales se destacan el derecho público, encargado de regular las relaciones entre los ciudadanos y el Estado, abarcando disciplinas como el derecho constitucional, administrativo y penal; el derecho privado, que regula las relaciones entre particulares y comprende áreas como el derecho civil, mercantil y laboral.

Derecho tributario material: “Es el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos (mediante la configuración del hecho imponible) y cómo se extingue esa obligación,

---

<sup>14</sup> Fonrouge, Giuliani. **El derecho financiero**. Volumen I. Pág. 34.

examina cuáles son sus diferentes elementos: sujeto, fuente y causa, así como determina sus privilegios y garantías.”<sup>15</sup>

Dentro del ámbito del derecho tributario, se despliega un conjunto de conceptos y principios que permiten comprender la naturaleza y origen de la obligación de pagar al Estado las contribuciones obligatorias, esta rama del derecho se encarga de establecer los fundamentos para determinar quiénes están sujetos a tributación, así como la forma en que se llevará a cabo dicho proceso. Desde la identificación de los sujetos pasivos hasta la especificación de los impuestos, tasas o contribuciones que deben ser pagadas, el derecho tributario proporciona un marco normativo que regula las relaciones entre los contribuyentes y el Estado en materia fiscal.

### **1.3. Principios**

El derecho tributario despliega su eficacia y funcionalidad en la sociedad cuando su contenido jurídico se aplica de manera adecuada, lo cual se logra mediante el respeto y la aplicación de principios rectores fundamentales, estos principios actúan como pilares esenciales que orientan la actuación tanto de los ciudadanos como de las autoridades fiscales, dentro de los cuales se destacan los siguientes:

Principio de legalidad: la Constitución Política de la República de Guatemala establece en su Artículo 239 que le corresponde con exclusividad al Congreso de la Republica

---

<sup>15</sup> Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación**. Pág. 43.

decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.

lo que Monterroso expone que “El principio de legalidad tiene su esencia en la primacía de la ley, es decir, que toda la norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos a aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido, para su vigencia, el procedimiento legislativo de aprobación de una Ley.”<sup>16</sup>

Por lo que se destaca la importancia del principio de legalidad en el ámbito tributario, ya que este principio establece que todas las normas fiscales deben basarse en la ley y seguir procedimientos legales en su creación y aplicación, evitando infringir la jerarquía constitucional, además, resalta que las leyes fiscales deben pasar por el procedimiento legislativo adecuado para ser aprobadas y entrar en vigencia.

Así mismo la Constitución Política de la República de Guatemala regula en su Artículo 239 lo siguiente “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;

---

<sup>16</sup> Monterroso Gladys, “Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas”. Pág. 161.

- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.”

Por lo que se busca que el derecho tributario este basado en la norma constitucional, con el objeto de poder llegar al punto en el que ningún impuesto pueda ser establecido o aumentado sin una base legal clara y previamente establecida por la legislación pertinente, lo cual garantiza la protección de los derechos de los contribuyentes, evitando la arbitrariedad y así asegura que los ciudadanos estén conscientes de sus obligaciones tributarias según lo establecido por las leyes vigentes, por lo que es un pilar esencial para mantener un sistema tributario justo y transparente.

Principio de capacidad de pago y justicia: La Constitución Política de la República de Guatemala, regula en su Artículo 243 que “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

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.”

En tal contexto la capacidad de pago, es un principio fundamental que implica que las personas y las empresas deben contribuir al financiamiento del gobierno de acuerdo con su capacidad económica, lo cual significa que aquellos que tienen más recursos deberían pagar más impuestos en comparación con aquellos que tienen menos recursos. Por otro lado, la justicia en leyes tributarias se refiere a la idea de que las cargas fiscales deben ser distribuidas de manera equitativa y que el sistema no debe favorecer a un grupo en particular.

Principio de Confidencialidad: La Constitución regula en su Artículo 24 que "...Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley..."

Por lo que este principio busca equilibrar la necesidad de recaudar ingresos para el funcionamiento del gobierno con la protección de la privacidad de los ciudadanos y las empresas; la importancia de este principio radica en garantizar la transparencia en el sistema fiscal y prevenir la evasión de impuestos, no obstante, es crucial que la autoridad competente siga procedimientos legales claros y respete la privacidad de los contribuyentes en el proceso de revisión.

#### **1.4. Características**

Altamirano expone una serie de características propias del derecho tributario, siendo las siguientes:

“Comprende el estudio de los ingresos y gastos: El Derecho financiero toma entonces por objeto de estudio la actividad financiera del Estado, focalizada desde el ángulo del ordenamiento jurídico. Ahora bien, si el Derecho financiero tiene tal objeto de estudio cabe el interrogante acerca de si debe ocuparse, por igual, del fenómeno jurídico de los ingresos y de los gastos y respondido ello si lo debe hacer de manera uniforme o separada...

Su carácter redistributivo es evidente: Siendo el sector del Derecho que se ocupa del estudio de la ordenación jurídica de la hacienda pública, otra nota esencial radica en el carácter de Derecho redistributivo que trasciende del mero análisis de los ingresos tributarios y las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes y pone el acento fundamentalmente en el destino de los gastos...”<sup>17</sup>

En primer lugar, lo que se buscó Altamirano es enmarcar que se trata de un análisis exhaustivo de cómo se generan los ingresos y cómo se gastan en el contexto de la tributación, lo cual es fundamental para garantizar la eficiencia y equidad del sistema tributario; En segundo lugar, se apunta a la idea de que el derecho tributario tiene un componente de redistribución de la riqueza, por lo que los sistemas fiscales suelen diseñarse para recaudar recursos de manera equitativa.

Tomando más de aquellos que tienen más capacidad económica y proporcionando servicios públicos a todos los ciudadanos, esta característica busca lograr un balance

---

<sup>17</sup> Altamirano, Alejandro C. **Teoría General Derecho Tributario**. Pág. 19

entre la eficiencia económica y la justicia social; por lo que en conjunto destacan la importancia de un sistema tributario bien diseñado que comprenda tanto los ingresos como los gastos, y que tenga en cuenta la redistribución de la riqueza para lograr un funcionamiento equitativo y eficiente.

En tal sentido, este capítulo, tiene importancia dentro de la investigación, ya que establece los lineamientos sobre derecho tributario y sus generalidades, proporciona una base fundamental para comprender el marco legal y conceptual relacionado con el problema planteado sobre la falta de regulación para la calificación y selección de los contribuyentes especiales en la región de Occidente de Guatemala. Este capítulo ofrece una visión general de los principios y conceptos clave del derecho tributario, incluyendo definiciones fundamentales y los principios que rigen la relación entre el Estado y los contribuyentes.

Además, explora los antecedentes sobre la regulación tributaria en Guatemala, destacando cambios legislativos relevantes y reformas fiscales pasadas, lo cual contextualiza el estado actual de la regulación tributaria y señala posibles áreas de mejora. Asimismo, examina los principios de equidad y justicia tributaria, fundamentales para evaluar las consecuencias jurídicas de la falta de regulación en la calificación y selección de los contribuyentes especiales, pues estas pueden afectar la equidad y la justicia del sistema tributario en la región de Occidente de Guatemala.

## CAPÍTULO II

### 2. Responsabilidad de la obligación tributaria

García Vizcaíno, quién establece que “una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria de contenido único y variado. Para algunos, esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configuran un concepto más amplio, que es la relación jurídico-tributaria.”<sup>18</sup>

En ese orden de ideas García plantea que hay una parte de la doctrina que entiende que la relación entre el Estado y los individuos sometidos a él crea la obligación tributaria, esta obligación, según algunos, consiste en satisfacer las prestaciones establecidas por la ley, junto con las exigencias formales, y en conjunto forman un concepto más amplio conocido como la relación jurídico-tributaria, es por ello que este enfoque resalta la interacción entre el sistema legal y los ciudadanos en lo que respecta a los impuestos y las responsabilidades tributarias.

Así mismo García parece estar discutiendo diferentes interpretaciones sobre la naturaleza de la obligación tributaria y la relación entre el Estado y los sujetos sometidos a él, es por ello que algunos argumentan que la relación de orden jurídico entre el Estado

---

<sup>18</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho Tributario**, Tomo I. Pág. 302

y los contribuyentes constituye una única obligación tributaria, mientras que otros ven esta relación como una combinación de obligaciones de satisfacer prestaciones establecidas por la ley y cumplir con requisitos formales, además de ello menciona que esta relación jurídico-tributaria, puede ser un concepto amplio que abarca tanto la obligación de pago como las formalidades legales.

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

En este contexto el Código Tributario instituye cómo se establece y ejecuta la obligación tributaria entre la administración tributaria, que son los entes gubernamentales responsables de recaudar impuestos, y los sujetos pasivos, que son individuos o entidades que deben cumplir con el pago de los tributos, en tal sentido dicho concepto subraya que la obligación tributaria es un vínculo jurídico de carácter personal, lo que significa que se establece entre las partes involucradas y se basa en la legislación tributaria vigente, se origina cuando se realiza el presupuesto del hecho generador, que se refiere a la situación o evento previamente establecido por la ley que activa la obligación de pagar un tributo.

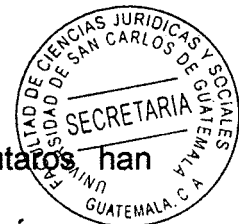
Es importante destacar que esta obligación mantiene su carácter personal a menos que se asegure su cumplimiento mediante garantías reales o fiduciarias, además se menciona la posibilidad de otorgar, privilegios especiales lo que podría implicar una preferencia en caso de ejecución en caso de incumplimiento; este tipo de concepto es esencial para comprender como funciona el sistema tributario, cómo se establecen los deberes fiscales y cómo se protege tanto a la administración tributaria como a los sujetos pasivos en caso de incumplimiento o controversias.

## **2.1. Surgimiento**

La obligación tributaria tiene su origen en la necesidad de los gobiernos de financiar sus actividades y servicios, a lo largo de la historia, ha evolucionado desde sistemas de tributación simples hasta estructuras más complejas, en las sociedades primitivas, se basaba en la contribución directa de recursos, como productos agrícolas, con el tiempo surgieron impuestos más sofisticados, como los basados en la propiedad o el comercio.

En la antigüedad, civilizaciones como la romana y la egipcia utilizaban impuestos para financiar sus imperios y construir infraestructuras, durante la Edad Media, los impuestos se volvieron más variados y a menudo onerosos para los ciudadanos, la evolución continuó con la creación de sistemas fiscales modernos en la época de los Estados-nación y la consolidación de la teoría económica en los siglos XVIII y XIX.

Los antecedentes de la obligación tributaria se remontan a las antiguas sociedades, dónde los líderes o gobernantes exigían tributos para financiar el funcionamiento del



Estado y sus actividades, a lo largo de la historia los sistemas tributarios han evolucionado, adaptándose a las necesidades económicas y políticas de cada época, en la actualidad, la obligación tributaria se basa en las leyes y regulaciones de cada país, estableciendo las normas para la recaudación de impuestos que financian los servicios públicos y el desarrollo nacional.

Fernando Sainz de Bujanda, indica que “la determinación tributaria exacta del momento en que nace la deuda impositiva reviste suma importancia para las relaciones jurídicas de índole tributaria que ligan al ente público impositor con el particular contribuyente, toda vez que es obvio, sólo desde el momento en que el crédito nace a favor del sujeto activo de la misma relación jurídico-impositiva, puede y debe considerarse obligado el deudor, con todas las consecuencias derivadas de esta situación obligacional, y que sólo a partir del momento de su nacimiento comienza a contar el plazo del crédito impositivo”<sup>19</sup>

En ese sentido Fernando Sainz resalta la importancia de determinar con precisión el momento en el que nace la deuda impositiva, ya que esto afecta las relaciones jurídicas entre el ente público impositivo y el contribuyente, desde el momento en que el crédito a favor del ente público se originan en la relación jurídico impositiva, el contribuyente se convierte en un deudor obligado, con todas las consecuencias legales que esto conlleva, además destaca que el plazo del crédito impositivo comienza a contar a partir de este momento.

---

<sup>19</sup> Sainz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y Derecho –Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo**. Tomo I. Pág. 376

## 2.2. Sujetos obligados a tributar

De esta clasificación surgen dos tipos de sujetos, los cuales se dividen en activo y pasivo, analizándolos de la siguiente manera:

Sujeto activo: Susana Vicente en su obra establece que el sujeto activo “es aquel que tiene derecho y el deber de exigir y recabar el pago del tributo a la persona destinataria de satisfacer la obligación, siendo este sujeto el Estado, pero puede serlo también por delegación o concesión cualquier otro ente público facultado como las instituciones autónomas, que aunque no tienen poder tributario, la ley que los crea puede otorgarles determinadas facultades para recibir tributos.”<sup>20</sup>

En ese sentido Susana Vicente está describiendo el concepto de la función recaudatoria del Estado en el contexto de los tributos, en sus palabras un recaudador de impuestos tiene el derecho y la responsabilidad de exigir y recolectar los pagos de impuesto de aquellos a quienes corresponde cumplir con esta obligación y este sujeto es principalmente el Estado, además menciona que otros entes públicos, como las instituciones autónomas, pueden ser autorizados por la ley para recibir tributos, aunque no tengan poder tributario en sí mismos. El Artículo 17 del Código Tributario lo regula y define de la siguiente manera “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

---

<sup>20</sup> Pineda Vicente, Susana Elizabeth. **Garantía de una correcta tributación en la formulación de ajustes relaciones con impuesto de comercio exterior.** Pág. 23

Es el que tiene el papel del recaudador de impuestos, quien tiene el derecho y la responsabilidad de exigir el pago de los tributos a la persona o entidad que debe cumplir con esa obligación, esta responsabilidad recae en el Estado, pero también puede ser delegada a otras entidades públicas con la autorización legal para recibir tributos, como las instituciones autónomas, que aunque no tiene poder tributario en sí mismas, pueden recibir y gestionar ciertos impuestos según lo establecido por la ley que las crea.

Sujeto pasivo: Juan Carlos Luqui establece dentro de su obra, que básicamente este sujeto, es el contribuyente, que es "indicado por la ley a contribuir a costear los gastos del Estado; esto es así porque se parte de un principio: él es quien se beneficia por las ventajas y seguridades que le protegen su propiedad, el goce de sus bienes, la libertad, la integridad de su persona y su familia, etc."<sup>21</sup>

De tal manera, que se logra determinar, que el sujeto pasivo es el individuo identificado por la ley como responsable de asumir esos gastos debido a las ventajas y protecciones que disfruta de la sociedad, afirma que este principio se basa en el beneficio que el sujeto pasivo obtiene, como el disfrute de sus bienes, la libertad personal y la seguridad de su familia.

El Artículo 18 del Código Tributario lo regula y define de la siguiente manera "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable." En términos más simples, el sujeto pasivo es quién

---

<sup>21</sup> Luqui Juan Carlos, "**La Obligación Tributaria**". Pág. 131.

tiene la responsabilidad legal de pagar los impuestos o cumplir con las obligaciones fiscales establecidas por la legislación tributaria, los contribuyentes son personas o entidades que directamente deben pagar el impuesto, mientras que los responsables pueden ser terceras personas o instituciones que, por ley, deben cumplir con las obligaciones fiscales en lugar del contribuyente en ciertas circunstancias.

### **2.3. Derechos y obligaciones de los contribuyentes**

Los derechos y obligaciones de los contribuyentes son fundamentales en un sistema tributario, los derechos incluyen la igualdad ante la ley, la notificación, la privacidad y las obligaciones abarcan el cumplimiento puntual de pagos, declaración de impuestos, entre otros, pero para poder comprenderlos de mejor manera, es necesario analizarlos por separado, de la siguiente manera:

a. Derechos de los contribuyentes: El Artículo 21 "A" del Código Tributario establece lo siguiente "Constituyen derechos de los contribuyentes, pudiendo actuar por sí mismos, por medio de apoderado legal o tercero autorizado, entre otros que establezcan las leyes, los siguientes:

1. Ser tratado con imparcialidad y ética por el personal al servicio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

2. Garantizar el carácter reservado de los datos personales, informes, antecedentes tributarios u otros obtenidos por la administración tributaria, en los términos previstos en la ley.
3. Ser informado y asistido por la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
4. Formular consultas y a obtener respuestas correspondientes.
5. Realizar todas las peticiones y cuestiones que se formulen en los procedimientos de aplicación de los tributos.
6. Obtener a su costa copia de:
  - a) Los documentos que conforman los expedientes administrativos;
  - b) Las declaraciones o informes que haya presentado a la Administración Tributaria; y
  - c) Otras actuaciones realizadas en la Administración Tributaria en los términos previstos en la ley, excepto las derivadas de Investigaciones tributarias que no se hayan concluido.
7. No proporcionar a la Administración Tributaria los documentos de identificación personal y los utilizados para el registro, inscripción o actualización, ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria.
8. Repetición y devolución de los pagos en exceso, en forma, procedimiento y plazo que establece la ley.

9. Se aplique la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar obligaciones, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria en los casos previstos en el presente Código.”

De tal manera que los derechos tributarios de los contribuyentes son un aspecto fundamental en cualquier sistema fiscal, estos derechos se refieren a las garantías y protecciones que tienen los contribuyentes cuando interactúan con las autoridades fiscales, enfocándose específicamente en lo que es, el derecho a la información, el derecho a la igualdad, el derecho a la privacidad, el derecho a la revisión, el derecho a la asistencia, el derecho a la apelación, así como el derecho a la presunción de inocencia es por ello que es fundamental que estos derechos sean respetados por las autoridades fiscales para así garantizar un sistema tributario justo y equitativo.

b. Obligaciones de los Contribuyentes: El Artículo 21 “B” del Código Tributario establece lo siguiente “Constituyen obligaciones de los contribuyentes, sean sujetos de imposición o no, entre otros, los siguientes:

1. Presentar declaraciones, notificaciones, autoliquidaciones y otros documentos que requiera la legislación tributaria y la administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones.

2. Mantener en su domicilio fiscal o en la oficina del Contador, los libros de contabilidad y registros tributarios que las normas correspondientes establezcan, durante el plazo establecido en la ley.

3. Atender las citaciones, comunicaciones y notificaciones por vía electrónica o cualquier otro medio válido en derecho realizadas por la Administración Tributaria.

4. Respalidar todas las operaciones que realice en la ejecución de sus actividades mercantiles, comerciales, profesionales y de cualquier índole, sobre las que existan obligaciones establecidas en la legislación fiscal, por medio de la documentación legal correspondiente.

5. Suministrar a la Administración Tributaria la información que requiera para el cumplimiento de sus funciones, en la forma y plazos que establece la ley.”

En ese sentido las obligaciones tributarias de los contribuyentes son una parte fundamental de la relación entre los ciudadanos y el gobierno, ya que estas obligaciones varían según el territorio, por lo que pueden incluir el pago de distintos tributos, tales como el Impuesto Sobre la Renta, el pago del IVA, impuestos sobre la propiedad, entre muchos más, es por ello que es crucial cumplir con estas obligaciones para financiar servicios públicos y programas gubernamentales, pero también es importante entender las leyes fiscales y aprovechar posibles beneficios fiscales.

#### **2.4. Extinción de la obligación a tributar**

La extinción de la obligación tributaria se refiere a la finalización legal de la deuda fiscal que un contribuyente tiene con el gobierno, esto puede ocurrir por diversas razones, es por ello que es importante analizarlas, las cuales se encuentran reguladas dentro de la

legislación tributaria guatemalteca, pero es necesario realizar la comparación y mención de cada una de ellas, siendo las siguientes:

Pago: El Artículo 36 del Código Tributario regula lo siguiente “El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere. La Administración Tributaria puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos, por medio de cualquiera de las garantías siguientes:

1. Depósito en efectivo;
2. Fianza o seguro de caución;
3. Cualquier otro medio establecido en las leyes.”

En ese sentido el pago es el cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente al Estado, generalmente en forma de dinero, pero puede darse en otras modalidades, una vez que se realiza el pago adeudado, la obligación tributaria queda extinguida, y el contribuyente cumple con su deber de pagar los impuestos adeudados, generándose de esa manera la terminación de la obligación de una manera eficiente, siendo la más común.

Compensación: El Artículo 43 del Código Tributario regula lo siguiente “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo

del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el Artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria.”

La compensación en el contexto de la extinción de la obligación tributaria se refiere a la posibilidad de utilizar deudas recíprocas entre el contribuyente y la administración tributaria para extinguir una obligación tributaria, en otras palabras si el contribuyente tiene una deuda con la administración, por concepto de impuestos adeudados y a la vez la administración le debe al contribuyente, por concepto de devoluciones o reembolsos, es posible utilizar esa deuda pendiente para compensarla contra la deuda tributaria, reduciendo así el monto que debe ser pagado.

Confusión: El Artículo 45 del Código Tributario regula lo siguiente “La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.” Lo que se busca con esta forma, es que, si se llega a dar una situación en la que una persona que tiene una deuda tributaria es al mismo tiempo acreedora del mismo ente recaudador en otra obligación, y estados dos deudas son iguales y líquidas, en este caso la deuda se extingue por confusión, ya que, al fusionarse ambas posiciones en la misma persona, la obligación se cancela automáticamente.

Condonación: El Artículo 46 del Código Tributario regula 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 de este código.”

La condonación de deudas tributarias representa una forma particular de extinción de la obligación fiscal, donde la autoridad fiscal decide eximir total o parcialmente al contribuyente del pago de los impuestos adeudados, esta medida puede ser aplicada por una variedad de razones, entre las que se incluyen la situación económica precaria del contribuyente, la cual puede hacer imposible el cumplimiento de sus obligaciones fiscales sin causar un detrimento significativo en su bienestar financiero.

Prescripción: El Artículo 47 del Código Tributario regula que “El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años.

En el mismo plazo relacionado en el párrafo anterior, los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas. El plazo para ejercitar su derecho de repetición previsto en el párrafo anterior, se inicia a contar desde el día siguiente a aquél en que se realizó el pago indebido o se constituyó el saldo en exceso.”

La prescripción es un concepto importante en el ámbito de la obligación tributaria, se refiere al período de tiempo durante el cual el gobierno puede exigir el pago de impuestos o tomar acciones legales contra un contribuyente por impuestos no pagados, una vez que ha transcurrido el período de prescripción, el gobierno ya no puede reclamar esos impuestos.

En este capítulo de la investigación se centra en la responsabilidad tributaria, un aspecto crítico dentro del ámbito fiscal, mediante un análisis exhaustivo de las obligaciones fiscales de los contribuyentes y las implicaciones legales de su incumplimiento, este capítulo arroja luz sobre la importancia de la regulación adecuada en la calificación y selección de los contribuyentes especiales en la región de Occidente de Guatemala. A través del estudio de casos y precedentes relevantes, se examinan situaciones concretas donde la ausencia de regulación ha generado consecuencias jurídicas significativas, proporcionando un marco contextual para comprender los posibles desafíos legales que podrían surgir en esta área.

Además, profundiza en la identificación de medidas correctivas para abordar las consecuencias jurídicas derivadas de la falta de regulación en la calificación y selección de los contribuyentes especiales, este análisis incluye propuestas legislativas, políticas públicas y acciones judiciales que podrían implementarse para mitigar los riesgos legales y promover la equidad en el sistema tributario de la región de Occidente de Guatemala. Con un enfoque técnico y detallado, este capítulo proporciona una visión integral de los aspectos legales relacionados con la tributación y su impacto en la regulación de los contribuyentes especiales.

## **CAPÍTULO III**

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

El Artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria regula que “Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”

Esta personalidad jurídica confiere a la autoridad tributaria la capacidad y autonomía imprescindibles para desempeñar sus funciones de forma eficiente, esta independencia es crucial para asegurar el cumplimiento efectivo de sus responsabilidades, especialmente en lo que respecta a la recaudación de impuestos y la administración eficaz de los recursos fiscales.

#### **3.1. Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria**

El Artículo 3 de la Ley de la SAT establece el propósito y las responsabilidades de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Entre sus funciones se encuentra la administración exclusiva del régimen tributario, la gestión del sistema aduanero, la supervisión de aspectos tributarios y aduaneros, la aplicación de medidas para prevenir prácticas fraudulentas, el cobro de impuestos y la participación en la persecución de

delitos fiscales y de contrabando. Además, facilita el cumplimiento de las obligaciones tributarias y realiza investigaciones para determinar con precisión los hechos generadores y montos de los tributos.

De tal manera que la Superintendencia de Administración Tributaria es un órgano encargado de la recaudación y administración de los impuestos dentro del Estado de Guatemala, dónde su función crucial, luego de analizar las anteriores, es mantener las finanzas públicas y garantizar que los ciudadanos y las empresas cumplan con sus obligaciones fiscales, así mismo dicha institución juega un papel importante en la lucha contra la evasión fiscal y en la implementación de políticas tributarias efectivas.

### **3.2. Estructura orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**

El Artículo 6 de la Ley de la SAT, regula lo concerniente a la forma en que está estructurada y organizada “El reglamento interno de la SAT establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Las autoridades superiores de la SAT serán:

- a) El Directorio.
- b) El Superintendente.
- c) Los Intendentes.”

El cuerpo legal establece que la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene la facultad de crear intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para llevar

a cabo sus funciones de manera eficiente, esta disposición refleja la importancia de contar con una estructura organizativa adecuada que permita a la SAT cumplir con sus responsabilidades tributarias de manera efectiva, al enumerar las autoridades dentro de la institución, el cuerpo legal proporciona un marco claro de cómo se organiza y quiénes son las autoridades superiores.

### **3.2.1. Gerencia de contribuyentes especiales grandes**

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el Artículo 46, reformado por el Artículo 13 del Acuerdo de Directorio 09-2013, regula lo siguiente: “Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes. La Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como contribuyentes especiales grandes, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En el ejercicio de sus funciones actuará atendiendo las normas y directrices de las Intendencias y Gerencias con funciones normativas.”

La clasificación de contribuyentes especiales generalmente se basa en criterios que abarcan el alcance de sus ingresos, la magnitud de sus operaciones y su impacto en la economía nacional, la principal misión de esta gerencia es asegurar que estos contribuyentes de gran envergadura cumplan con sus obligaciones tributarias de manera adecuada. Asimismo, el Artículo establece que la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes debe operar de acuerdo a las normas y directrices proporcionadas por las Intendencias y Gerencias con funciones normativas.

### **3.2.2. Gerencia de contribuyentes especiales medianos**

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el Artículo 47, reformado por el Artículo 14 del Acuerdo de Directorio 09-2013, regula lo siguiente:

“Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos. La Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como contribuyentes especiales medianos y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias...”

El objetivo principal de esta gerencia es garantizar el cumplimiento de todas estas obligaciones por parte de los contribuyentes especiales medianos, para lograrlo, se establecen procedimientos y sistemas de seguimiento que permiten supervisar de manera efectiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual es esencial no solo para asegurarse de que se paguen los impuestos debidos al gobierno, sino también para garantizar la equidad y la transparencia en el sistema tributario.

### **3.3. Análisis situacional del proceso de control de la Gerencia de contribuyentes especiales, grandes y medianos**

La Gerencia de Contribuyentes especiales medianos y grandes, en su rol de supervisión tributaria, se enfrenta a una serie de desafíos técnicos y operativos, la identificación, calificación y selección precisa de contribuyentes especiales medianos y grandes requiere una metodología de selección basada en indicadores financieros, operativos y

de riesgo, lo que demanda una sólida infraestructura de datos y sistemas de información para el monitoreo continuo.

La colaboración y coordinación interinstitucional son fundamentales, ya que los contribuyentes especiales a menudo operan a nivel nacional e internacional, la comunicación efectiva con los contribuyentes es esencial para fomentar el cumplimiento voluntario y resolver disputas. De tal manera que la Gerencia de contribuyentes especiales medianos y grandes debe combinar una sólida base técnica, recursos especializados y una estrategia tecnológica avanzada para garantizar el cumplimiento de los contribuyentes especiales y maximizar la recaudación fiscal.

### **3.4. Funciones de las Gerencia de contribuyentes especiales, grandes y medianos**

El Artículo 48 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria detalla las responsabilidades de las Gerencias de contribuyentes especiales grandes y medianos, las cuales operan bajo las directrices estratégicas del Superintendente y otras autoridades superiores. Estas responsabilidades comprenden varios aspectos fundamentales para el correcto funcionamiento del organismo.

En primer lugar, se espera que las gerencias sigan rigurosamente las directrices, manuales, normas y procedimientos emitidos por los órganos y dependencias encargados de la dirección, la normativa, el apoyo técnico y la gestión de recursos, esto garantiza la coherencia y consistencia en las operaciones administrativas y técnicas. Además, las gerencias tienen la tarea de ejecutar y supervisar la implementación

adecuada de los planes, programas y acciones acordados conjuntamente con las Intendencias y Gerencias correspondientes, lo cual implica una coordinación efectiva y una supervisión constante para asegurar el logro de los objetivos establecidos.

Una gestión rigurosa en la administración tributaria, como la que se promueve en este artículo, no solo contribuye a la recaudación de impuestos, sino que también desempeña un papel crucial en la promoción de la integridad tributaria en el ámbito empresarial, al garantizar que los contribuyentes especiales grandes cumplan sus obligaciones fiscales de manera transparente, se crea un entorno más equitativo para todos los actores económicos y se fomenta la confianza en el sistema tributario.

### **3.5. Gerencias regionales**

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el Artículo 49, regula lo siguiente: "Gerencias Regionales. Dentro del ámbito territorial que este Reglamento les atribuye, las Gerencias Regionales son las dependencias encargadas de la ejecución y control de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo a las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos."

Las Gerencias regionales constituyen unidades descentralizadas con jurisdicción territorial específica y tienen la responsabilidad de llevar a cabo tareas relacionadas con

la recaudación de impuestos, la verificación, la supervisión, el control y la gestión de recursos en su respectiva área geográfica. Estas funciones se ejecutan en conformidad con las directrices emanadas de los órganos y dependencias que ostentan funciones de dirección, normativas sustantivas, apoyo técnico y gestión de recursos dentro de la estructura de la Superintendencia.

### **3.6. Funciones de las gerencias regionales y su división**

El Artículo 50 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) establece las responsabilidades de las Gerencias regionales, las cuales operan bajo las directrices estratégicas del Superintendente y otras autoridades superiores, estas responsabilidades son cruciales para la gestión eficiente y efectiva de la administración tributaria.

En primer lugar, se espera que las Gerencias regionales cumplan con las directrices, manuales, normas y procedimientos emitidos por los órganos y dependencias encargados de la dirección, la normativa, el apoyo técnico y la gestión de recursos, lo cual garantiza la consistencia y la coherencia en las operaciones llevadas a cabo en las distintas regiones. Asimismo, estas gerencias tienen la responsabilidad de ejecutar y supervisar la implementación adecuada de los planes, programas y acciones acordados conjuntamente con las Intendencias y Gerencias correspondientes, tal labor implica una coordinación estrecha y una supervisión constante para asegurar el cumplimiento de los objetivos establecidos en cada región.

Es fundamental que las Gerencias regionales informen periódicamente al Intendente o Gerente de las dependencias normativas pertinentes sobre los resultados y avances en la ejecución de los planes y programas asignados, tal comunicación es esencial para garantizar una toma de decisiones informada y oportuna por parte de la alta dirección de la SAT. Además de estas responsabilidades, las Gerencias regionales también tienen la tarea de aplicar las normas y procedimientos administrativos establecidos en el Código Tributario y la legislación aduanera.

### **3.6.1. Gerencia regional central**

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el Artículo 49, numeral 1) regula lo siguiente: “Gerencia Regional Central: Dependen de esta Gerencia las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y El Progreso, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la ciudad de Guatemala.”

Este artículo del reglamento proporciona una visión clara de la organización territorial de la SAT y de las responsabilidades asignadas a la Gerencia regional central. Define claramente las áreas geográficas y las instituciones que están bajo su jurisdicción, lo que facilita la gestión y coordinación de las actividades tributarias en esta región específica. Además, al establecer la ubicación de la sede en la ciudad de Guatemala, el artículo subraya la importancia estratégica de esta área como centro neurálgico para la administración tributaria en el país.

### **3.6.2. Gerencia regional sur**

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el Artículo 49, numeral 2) regula lo siguiente: "Gerencia Regional Sur: Dependén de esta Gerencia, las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la cabecera del departamento de Escuintla."

Este artículo del reglamento brinda una clara delimitación de las áreas geográficas y las instituciones bajo la jurisdicción de la Gerencia regional sur, así mismo, establece las responsabilidades específicas de esta gerencia en la gestión de las actividades tributarias en los departamentos del sur de Guatemala, al designar la sede en la cabecera del departamento de Escuintla, se destaca la importancia estratégica de esta área como centro operativo para la administración tributaria en la región sur del país.

### **3.6.3. Gerencia regional occidente**

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el Artículo 49, numeral 3) regula lo siguiente: "Gerencia Regional Occidente: Dependén de esta Gerencia, las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los Departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, Quiché, Sololá y Totonicapán, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales

que le sean asignadas. La sede está ubicada en la cabecera del departamento de Quetzaltenango.”

Este artículo del reglamento define claramente las áreas geográficas y las entidades bajo la supervisión de la Gerencia regional occidente, así mismo, establece las responsabilidades específicas de esta gerencia en la gestión de las actividades tributarias en los departamentos del occidente de Guatemala, al designar la sede en la cabecera del departamento de Quetzaltenango, se destaca la importancia estratégica de esta ciudad como centro administrativo para la recaudación de impuestos y el control aduanero en la región occidental del país.

#### **3.6.4. Gerencia regional nororiente**

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el Artículo 49, numeral 4) regula lo siguiente: “Gerencia Regional Nororiente: Dependen de esta Gerencia, las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta Verapaz y Petén, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está ubicada en la cabecera del departamento de Zacapa.”

Este artículo del reglamento define de manera precisa las áreas geográficas y las entidades que están bajo la competencia de la Gerencia regional nororiente, así mismo, establece las funciones específicas de esta gerencia en la gestión de las actividades

tributarias en los departamentos del nororiente de Guatemala, al designar la sede en la cabecera del departamento de Zacapa.

### **3.7. Relación elación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con la fiscalización**

La fiscalización se refiere al proceso de supervisar, controlar y verificar las acciones, operaciones o actividades de entidades o individuos para asegurar que se ajusten a las leyes, regulaciones, normas o políticas establecidas, en términos más simples, es asegurarse de que las cosas se hagan de acuerdo con las reglas y regulaciones aplicables.

El Artículo 100 del Código Tributario regula lo siguiente "La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros: 1. Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria... 2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten. 3. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas..."

La Superintendencia de Administración Tributaria es la entidad encargada de administrar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias dentro del Estado de Guatemala, es por ello que su relación con la fiscalización es estrecha ya que dicha

institución tiene la responsabilidad de supervisar y controlar el correcto pago de impuestos por parte de los contribuyentes, lo cual implica llevar auditorias, inspecciones y otras actividades para asegurarse de que las declaraciones tributarias sean precisas y que se cumpla con la legislación fiscal vigente.

En complemento, es relevante resaltar el proceso de fiscalización, que inicia con la selección de los contribuyentes sujetos a inspección, definición de alcances y acciones a ejecutar. Posteriormente, se desarrolla la fiscalización mediante notificaciones, requerimientos de información, elaboración de actas e informes para determinar posibles adeudos tributarios, seguido por la comunicación de observaciones tributarias al contribuyente, quien tiene derecho a presentar descargos dentro del plazo establecido.<sup>22</sup>

Por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria generalmente tiene la responsabilidad de administrar y supervisar la recaudación de tributos, dónde claramente la fiscalización hace referencia al proceso de control y verificación de la correcta declaración y pago de los impuestos por parte de los obligados, es por ello que dicha institución tiene el rol fundamental en la fiscalización de los contribuyentes para garantizar el cumplimiento de las normativas tributarias de forma precisa y justa.

---

<sup>22</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT- **La función de fiscalización de la Administración Tributaria.** Pág. 13

### **3.8. Infracciones tributarias que puede sancionar la Superintendencia de Administración Tributaria**

Las infracciones tributarias están relacionadas con el incumplimiento de estas obligaciones, como no presentar declaraciones, evasión de impuestos, o falsificar información, donde claramente la SAT tiene la autoridad para imponer sanciones y aplicar medias en caso de detectar las mismas, con el objetivo de asegurar el adecuado funcionamiento del sistema tributario y garantizar la recaudación de ingresos para el Estado. El Artículo 69 del Código Tributario guatemalteco, modificado por el Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República, define las infracciones tributarias como cualquier acción que incumpla las normativas tributarias, siendo sancionadas por la Administración Tributaria.

En otras palabras, dicho cuerpo legal establece un marco legal para la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento de las normas tributarias, las sanciones se aplican por parte de la administración tributaria, a menos que la violación sea considerada un delito o falta de acuerdo con las leyes penales, es importante notar que este fragmento resalta la distinción entre las infracciones tributarias y las violaciones a la ley penal.

El Artículo 71 del Código Tributario de Guatemala enumera las infracciones tributarias, tales como el pago extemporáneo de retenciones, la mora, la omisión de pagos, la resistencia a la fiscalización, el incumplimiento de obligaciones formales, y otras infracciones establecidas en dicho código y en leyes tributarias específicas. De tal manera que, en relación al pago extemporáneo, este ocurre cuando una entidad o individuo no

realiza el pago de retenciones dentro del plazo establecido por la autoridad fiscal; así mismo en relación a la mora esta alude al retraso en el pago de impuestos dentro del plazo legal.

### **3.9. Demostración de la falta de regulación para la calificación de los contribuyentes especiales**

La falta de regulación en la designación de contribuyentes especiales en la región de occidente de Guatemala se evidencia en la discrecionalidad con la que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) lleva a cabo este proceso, aunque estos contribuyentes están sujetos a las leyes tributarias del país, la ausencia de criterios claros y objetivos para su designación permite que la SAT ejerza un amplio margen de discrecionalidad en la selección de estos contribuyentes. Esta falta de regulación específica en la legislación pertinente deja un vacío legal que propicia la arbitrariedad en la designación de contribuyentes especiales, lo que puede dar lugar a tratos desiguales y opacos en la aplicación de las normativas fiscales.

Dentro de la Ley Orgánica De La Superintendencia De Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 Del Congreso De La República De Guatemala, 1998, y el Reglamento Interno de la SAT, Acuerdo de Directorio de la SAT No. 007-2007, no se encuentran disposiciones que regulen de manera explícita el proceso de designación de contribuyentes especiales, esta carencia normativa resalta la falta de un marco legal claro y definido para este aspecto crucial de la administración tributaria, lo que deja espacio para que la SAT realice estas designaciones de forma subjetiva. La ausencia de

regulación concreta en estos documentos institucionales refuerza la percepción de opacidad y falta de transparencia en la gestión tributaria, lo que puede afectar la credibilidad del sistema fiscal y socavar la confianza de los contribuyentes en las autoridades tributarias.

En conclusión, la ausencia de regulación específica en la designación de contribuyentes especiales en la región de occidente de Guatemala pone de manifiesto una debilidad significativa en el sistema tributario del país, es fundamental que se aborde esta falta de regulación mediante la introducción de disposiciones claras y transparentes que rijan este proceso, garantizando así la equidad y la imparcialidad en la aplicación de las normativas fiscales. Solo a través de una mayor transparencia y objetividad en la designación de contribuyentes especiales se podrá fortalecer la confianza en el sistema tributario y promover un ambiente fiscal justo y equitativo para todos los contribuyentes.

Este capítulo de la investigación aporta un análisis detallado sobre la estructura y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) en el contexto de la regulación de los contribuyentes especiales en la región de Occidente de Guatemala. En primer lugar, se explora en profundidad las diversas responsabilidades que recaen sobre la SAT, destacando su papel fundamental en la gestión integral de los impuestos en el país. Este enfoque permite comprender el amplio alcance de las actividades de la SAT, que abarcan desde la recaudación hasta el control y la fiscalización tributaria.

Además, se presenta una descripción exhaustiva de la estructura organizativa de la SAT, con especial énfasis en la división de la Gerencia de contribuyentes especiales en



grandes y medianos, se detallan las funciones específicas de estas gerencias y se lleva a cabo un análisis situacional del proceso de control que realizan, lo cual resulta esencial para evaluar cómo la falta de regulación en la calificación y selección de los contribuyentes especiales podría afectar su eficacia y la garantía del cumplimiento tributario en la región de Occidente de Guatemala.

## **CAPÍTULO IV**

### **4. Consecuencias jurídicas por la falta de regulación para la calificación y selección de los contribuyentes especiales de la región occidente de Guatemala**

La carencia de una regulación adecuada para la calificación de contribuyentes especiales en la región occidente de Guatemala puede conllevar importantes repercusiones legales y fiscales, derivadas de la falta de un marco normativo que establezca claramente los criterios y procedimientos para calificar y seleccionar a los contribuyentes especiales de conformidad con lo dispuesto en las leyes tributarias, entre estas consecuencias destacan:

a. Escaso nivel de fiscalización y supervisión: La ausencia de una normativa específica dificulta a la Superintendencia de Administración Tributaria, la identificación y el control efectivo de aquellas empresas que deberían ser categorizadas como contribuyentes especiales, esto incrementa el riesgo de evasión fiscal y erosiona los ingresos fiscales del Estado.

b. Desigualdad en la tributación: La falta de regulaciones precisas puede propiciar una disparidad en el tratamiento fiscal entre las empresas, algunas entidades podrían evadir sus responsabilidades tributarias al no ser clasificadas como especiales, mientras que otras que deberían cumplir con requisitos adicionales podrían quedar sin el escrutinio necesario.

c. Inseguridad jurídica: La ausencia de normativas específicas genera incertidumbre legal tanto para las empresas como para las autoridades fiscales, esto podría derivar en controversias relacionadas con la calificación de una empresa como contribuyente especial, lo que podría resultar en litigios y costos legales significativos.

d. Disminución de los ingresos fiscales: La carencia de regulaciones efectivas para la calificación de contribuyentes especiales puede conllevar a una reducción sustancial de los ingresos fiscales del Estado, las empresas que deberían cumplir con obligaciones fiscales adicionales podrían no acatar adecuadamente sus deberes tributarios.

e. Menos incentivos para el cumplimiento fiscal y la planificación fiscal: La falta de regulación podría mermar los incentivos para que las empresas cumplan rigurosamente con sus obligaciones tributarias, dado que no enfrentarían sanciones adicionales por evadir impuestos. La incertidumbre acerca de la calificación como contribuyente especial dificulta la planificación fiscal de las empresas, ya que no pueden prever con seguridad cuáles serán sus obligaciones fiscales.

La afirmación del Dr. Bayron<sup>23</sup> destaca el papel fundamental que desempeñan los contribuyentes especiales en el sistema tributario. Según su análisis, estos contribuyentes no solo cumplen con la función de recaudar tributos en nombre del Estado, sino que también actúan como entidades intermediarias que facilitan la labor de fiscalización sobre otros contribuyentes. En este sentido, se convierten en piezas clave

---

<sup>23</sup> <https://www.facebook.com/GAP.Occidente/videos/1292065031283573> (Consultado: 4 de noviembre de 2023)

para el control y la supervisión tributaria, ya que proporcionan información y datos relevantes que permiten identificar posibles irregularidades o incumplimientos en el pago de impuestos.

El principal problema radica en el proceso de calificación y selección de contribuyentes por parte de la Gerencia de Contribuyentes Especiales, que no abarca a todos aquellos responsables del cumplimiento de sus obligaciones tributarias de manera justa y equitativa, en lugar de una evaluación objetiva y exhaustiva, se observa una calificación arbitraria que puede dejar fuera a contribuyentes que, a pesar de tener un historial de cumplimiento impecable, podrían aportar significativamente al erario público.

#### **4.1. Formas en que se califican a los contribuyentes especiales en la región occidente de Guatemala**

El Artículo 5 del Decreto Número 20-2006, del Congreso de la República de Guatemala, regula lo siguiente: “Contribuyentes especiales. Los contribuyentes que, conforme a la normativa de la Administración Tributaria, se encuentren calificados como contribuyentes especiales, se constituyen en agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado conforme a la presente ley.”

La calificación de contribuyentes especiales en la región occidental de Guatemala se establece en concordancia con las disposiciones tributarias promulgadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual viene a ser una situación de incertidumbre para todos los contribuyentes, debido a que es dicha institución, la que

designa que personas serán calificadas como tales, por parámetros y resoluciones de sus autoridades, lo cual evidencia claramente una violación al derecho de igualdad tributaria, debido a que no se está considerando un lineamiento de calificación propio, sino que es un criterio tomado por quienes están a cargo de dichos nombramientos.

Así mismo el Artículo 6 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, regula lo siguiente: “La SAT contará con una Unidad específica de contribuyentes especiales, la que será responsable del seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la Administración Tributaria. Dicha calificación estará relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos.

El Superintendente deberá presentar anualmente al Directorio de la SAT, bajo su exclusiva responsabilidad, un informe en el que conste haber practicado el seguimiento y control, de todos los contribuyentes especiales que se encuentren registrados como tales en la Unidad respectiva, y de haber iniciado las acciones necesarias para regularizar los casos de incumplimiento tributario, incluido en esto último las auditorías conforme programas elaborados para tal efecto.”

Esta disposición legal no proporciona un marco normativo preciso y suficiente para identificar y regular a los contribuyentes especiales, lo que es fundamental para asegurar el cumplimiento fiscal y la recaudación de impuestos de manera justa y eficiente no obstante no es suficiente claro ya que únicamente establece que la administración

tributaria puede seleccionar a los contribuyentes especiales basándose en la magnitud de sus operaciones, pero surge la interrogante, ¿a qué magnitud se refiere?.

El otro requisito establece que es de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados, tampoco establece a cuanto serían los ingresos anuales y el último requisito es de acuerdo al monto de sus activos por lo que tampoco especifica el monto, o sea en pocas palabras la ley no establece ese quantum que es necesario e imprescindible para que la administración tributaria pueda calificar, selección y elevar de categoría de un contribuyente normal a un contribuyente especial, es ahí donde radica la incertidumbre ante una laguna legal que se debe de resolver para que la facultad de la administración no sea lesiva para los intereses de todos los contribuyentes.

#### **4.1.1. Atendiendo a la magnitud de sus operaciones**

En la región occidente de Guatemala, la forma en que se les califican y se seleccionan a los contribuyentes en la clasificación de contribuyentes especiales es muy particular, teniendo en cuenta que es la manera en que se ha generalizado a nivel estatal, pero la problemática es uniforme, ya que la Gerencia de Contribuciones Especiales de la Superintendencia de Administración Tributaria, no tiene un instrumento legal que les permita seguir los lineamientos para calificarlos como tal, lo cual vulnera de cierta forma el derecho a la equidad tributaria.

Se puede tener en cuenta, el aspecto dado por Monroy, así mismo, lo que mencionó el Dr. Bayron, ya que ambos tienen razón hasta cierto punto, uno dentro de lo que se pudo

enterar por sus investigaciones y el otro por lo que práctica dentro de sus funciones profesionales, dónde se puede encerrar dicho volumen, pero como se mencionó, no hay regulación al respecto, sino únicamente resoluciones para empresarios, dónde se puede examinar el volumen de las transacciones realizadas por los mismos, pero, de igual manera se genera una problemática, ya que el Dr. Bayron, menciona dentro de la conferencia que se han visto casos que profesionales de distintas ciencias, se han calificado como tal, los cuales no realizan transacciones comerciales como tal.

El problema que se genera en este supuesto para calificar a un contribuyente como especial es la facultad de discrecionalidad que posee la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que esta puede en cualquier momento calificarlo como tal, ya sea con objetivos sustentables en cuanto a sus operaciones, activos e ingresos anuales, o bien hacerlo de manera arbitraria.

#### **4.1.2. Atendiendo a los ingresos brutos anuales declarados**

En este sentido debe considerarse lo que se establece en la legislación tributaria tanto de México como de Colombia, ya que, en estos, se regula que para poder considerar a un contribuyente como gran contribuyente o contribuyente especial, tuvo que haber tenido un movimiento de capital e ingresos de cuarenta y cinco millones de dólares americanos, lo cual debe adecuarse a una situación interna para poder calificar de esa manera a los empresarios guatemaltecos.

Claramente ese supuesto es meramente teórico ya que, según Bayron de León.<sup>24</sup>

En ese sentido, debería considerarse una cantidad exacta a considerar anualmente para calificar a los contribuyentes en la categoría de contribuyentes especiales, lo cual no es de esa manera, así mismo, mencionó que al tener una cifra exacta denominada, esta debe ir ajustándose cada año, debido a la inflación y situaciones económicas que surgen dentro del país, algo que actualmente no puede llevarse a cabo debido a que la Superintendencia de Administración Tributaria, no lo contempla en ningún instrumento legal en la actualidad, lo cual está generando situaciones de inconformidad.

Por otro lado, Monroy expuso lo siguiente: “la ley no establece los requisitos para ser catalogado como contribuyente especial, sin embargo, faculta a la Administración Tributaria para que esta entidad califique quienes son contribuyentes especiales, un parámetro para esta calificación es que efectué ventas mayores de 10 millones de quetzales anuales lo que generara la obligación de presentar Estados Financieros Auditados. La Superintendencia de Administración tributaria según Ley orgánica deberá asignar una unidad específica para verificar el cumplimiento de las obligaciones para este grupo de contribuyentes.”<sup>25</sup>

Lo cual genera de cierta manera una duda en cuanto a la forma en que se lleva a cabo la calificación, en relación a los ingresos anuales, debido a la falta de regulación legal como tal, es por ello que se ha creado una desconfianza y violación legal por parte de la

---

<sup>24</sup> <https://www.facebook.com/GAP.Occidente/videos/1292065031283573> (Consultado: 4 de noviembre de 2023)

<sup>25</sup> <https://chilemonroy.com/docs/1295904727Contribuyentes%20Especiales%202021-1-11.pdf> (Consultado: 4 de noviembre de 2023)

Superintendencia de Administración Tributaria, ya que, no ejecutan sus funciones con eficacia.

La revisión de las declaraciones tributarias reviste un carácter primordial en este proceso de calificación, las autoridades fiscales, bajo el mandato de la Superintendencia de Administración Tributaria, emprenden un escrutinio pormenorizado de las declaraciones tributarias presentadas por las empresas, con el propósito de verificar la precisión y coherencia de los ingresos declarados.

En situaciones donde surgen dudas sustanciales sobre la exactitud de los ingresos declarados, la Superintendencia de Administración Tributaria está facultada para ejecutar auditorías fiscales a fondo, estas auditorías implican una evaluación minuciosa de los registros contables y financieros de la empresa, asegurando que los ingresos se declaren de manera adecuada y acorde a la legislación tributaria vigente.

De tal manera que, la calificación de los contribuyentes especiales en la región occidente de Guatemala, basada en los ingresos brutos anuales declarados, no tiene relación directa con ningún instrumento legal de base como tal, ya que la Superintendencia de Administración tributaria, hará la calificación cuando lo estime pertinente, ya sea de manera equitativa y eficaz o de forma arbitraria, con la finalidad de cumplir con un número en específico anual, para evidenciar el actuar de sus acciones y justificar así que están operando y cumpliendo con sus obligaciones.

#### **4.1.3. Atendiendo al monto de sus activos**

Está claro que los activos de los contribuyentes influyen dentro de su calificación dentro de la clasificación de especial, tal como se mencionó anteriormente, el problema radica en que no existe un parámetro a considerar en la misma, debido a que aún no se ha creado una normativa que regule el mismo, es por ello que únicamente se toma en consideración la libertad que ostenta la Superintendencia de Administración Tributaria, para calificar a su discrecionalidad a los contribuyentes que considere pertinente dentro de contribuyentes especiales.

Esta situación se ha percibido como arbitraria, ya que hay casos en los que sociedades y contribuyentes con activos inferiores a dos millones de quetzales son calificados como especiales, lo que parece ser una violación del principio de equidad tributaria. Al mismo tiempo, hay contribuyentes con activos superiores a los 100 millones de quetzales que no entran en esta categoría, esta disparidad en el trato tributario plantea interrogantes sobre la equidad y la justicia en la aplicación de la ley fiscal en la región occidental.

Esto pone de manifiesto que, en la región occidental, la Gerencia de Contribuyentes Especiales, está operando de manera arbitraria, lo cual va en contra de lo que regulan tanto las Leyes constitucionales, sino también lo relativo a la Ley Orgánica de la misma, ya que esta establece un conjunto de sanciones, tal como lo regula el Artículo 55 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria "Los Directores, funcionarios y empleados de la SAT son responsables por los daños y perjuicios que

causen a la Administración Tributaria o a los particulares, por las acciones u omisiones en que incurran en el ejercicio de su cargo.”

#### **4.1.4. Atendiendo al aporte fiscal**

Si bien es cierto que la cantidad de impuestos que un contribuyente debe pagar está directamente relacionada con sus ingresos anuales y sus activos, es razonable esperar que la Gerencia de Contribuyentes Especiales utilice estos indicadores como base para calificar a un contribuyente como especial. Sin embargo, el problema que surge en esta situación radica en la falta de transparencia y equidad en el proceso de calificación. El problema reside que tal como se indicó en los supuestos anteriores, dicha institución, no está operando de manera equitativa, ya que, al momento de realizar la calificación, se desconoce rotundamente cuales fueron sus parámetros, esto se puede evidenciar en que la conferencia que dio el Dr. Bayron.<sup>26</sup>

En tal sentido, se indicó que cuando se hicieron las primeras calificaciones, se tomaron 1000 contribuyentes de cada región, con la incógnita de que no se sabía a ciencia cierta de que se basaron para la elección, por otro lado, indicó que su sociedad fue calificada como gran contribuyente especial, cuando estuvieron sin movimiento, carecían de récord fiscal, así mismo carecían de activos, lo cual evidencia una arbitrariedad por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

---

<sup>26</sup> <https://www.facebook.com/GAP.Occidente/videos/1292065031283573> (Consultado: 4 de noviembre de 2023)

#### **4.2. Consecuencias jurídicas por la falta de regulación para la calificación de los contribuyentes especiales de la región occidente de Guatemala**

La carencia de regulaciones específicas para la calificación de contribuyentes especiales en la región occidental de Guatemala genera una serie de efectos legales significativos que demandan un análisis crítico detallado. En primer lugar, la falta de directrices claras crea una notable incertidumbre jurídica tanto para las empresas como para las autoridades fiscales, esta ambigüedad dificulta la identificación precisa de qué empresas deberían ser consideradas como contribuyentes especiales y bajo qué criterios, lo que potencialmente puede dar lugar a litigios y conflictos legales prolongados.

Una consecuencia directa de esta falta de claridad es la posibilidad de que empresas que no cumplen con sus obligaciones tributarias sean calificadas erróneamente como contribuyentes especiales, lo cual resulta en una asignación injusta de responsabilidades fiscales y una carga adicional para estas empresas, lo que contradice los principios de equidad y justicia fiscal.

Además, el uso de notificaciones electrónicas por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, para comunicar cambios en el régimen fiscal de las empresas puede ser cuestionado desde un punto de vista legal, en Guatemala, la normativa tributaria estipula que las comunicaciones en materia fiscal deben realizarse de manera personal, lo que suscita dudas sobre la validez y legalidad de este método electrónico y sugiere la posibilidad de arbitrariedad en la actuación de la institución.

La falta de regulación específica también abre la puerta a la arbitrariedad en el proceso de calificación de contribuyentes especiales, lo que puede resultar en acusaciones de discriminación y desigualdad ante la ley, esta situación representa un desafío tanto para las empresas como para las autoridades fiscales, ya que socava la confianza en el sistema tributario y puede generar litigios prolongados y costosos que afecten la estabilidad jurídica y económica del país.

“Se debe tomar nota que, en virtud de la exigencia de la Ley Orgánica de la SAT, la unidad específica tiene la obligación de darle el seguimiento a los contribuyentes especiales a efecto de verificar si cumplen con sus obligaciones tributarias y ahora una de ellas es lo referente a la auditoria, por lo que no debería ser sorpresa que una vez vencido el plazo para presentar la declaración...”<sup>27</sup>

Por lo que, la carencia de regulaciones adecuadas podría requerir reformas legales para abordar efectivamente esta problemática en línea con la legislación fiscal vigente en Guatemala, estas reformas demandarían tiempo y recursos adicionales, tanto para el gobierno como para las empresas, subrayando la importancia de contar con normativas tributarias claras y precisas desde un inicio.

---

<sup>27</sup> <https://chilemonroy.com/docs/1295904727Contribuyentes%20Especiales%202021-1-11.pdf> (Consultado: 4 de noviembre de 2023)

**4.3. La necesidad de adicionar un artículo y/o un cuarto párrafo al Artículo 6 de la Ley Orgánica de la Superintendencia, en el que se regule los parámetros para calificar y seleccionar a los contribuyentes especiales.**

La necesidad de incorporar una nueva disposición adicionando un artículo y/o un cuarto párrafo al Artículo 6 de la Ley Orgánica de la Superintendencia, así como de ajustar el reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de establecer parámetros más precisos para la calificación y selección de contribuyentes especiales, se erige como un asunto recurrente en los sistemas tributarios.

Los contribuyentes especiales se definen por cumplir con criterios específicos, como un alto volumen de ingresos, la naturaleza de sus actividades económicas o el cumplimiento de requisitos particulares, lo que los somete a un escrutinio y regulación más minuciosos por parte de la autoridad tributaria. Las justificaciones que sustentan esta necesidad de reforma pueden ser detalladas de la siguiente manera:

**Principios de Justicia y Equidad Tributaria:** Asegurar que los contribuyentes con ingresos sustanciales o involucrados en actividades económicas de relevancia sean sujetos a regulaciones fiscales más detalladas se inscribe en la obligación de mantener la justicia y la equidad en el sistema tributario; **Incremento de la Recaudación Fiscal:** La identificación y regulación de contribuyentes especiales frecuentemente conlleva al aumento de la recaudación fiscal, dado que estos contribuyentes suelen constituir una fuente importante de ingresos para el erario público.

**Prevención del Fraude Fiscal:** Los contribuyentes especiales, debido a su mayor complejidad o recursos, pueden ser más susceptibles a la elusión de impuestos o a la comisión de fraude fiscal. Una regulación más rigurosa se revela efectiva en la prevención de tales prácticas; **Transparencia y Control:** Establecer parámetros claros y transparentes para la calificación y selección de contribuyentes especiales contribuye a mejorar la percepción de transparencia y control tanto por parte de la autoridad tributaria como de la sociedad en general.

**Eficiencia Administrativa:** Contar con un marco legal que regule la calificación y selección de contribuyentes especiales permite optimizar la eficiencia de la administración tributaria en la identificación y supervisión de estos contribuyentes. Cualquier modificación al Código Tributario y ajuste al reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria en este contexto demanda una planificación meticulosa y una ejecución precisa, además, debe llevarse a cabo de manera transparente y contar con la participación de todas las partes interesadas pertinentes.

#### **4.4. Solución del problema y conclusión capitular**

Para resolver la carencia de regulaciones específicas en la calificación de contribuyentes especiales en la región occidental de Guatemala, se necesita una estrategia holística que combine medidas legislativas y administrativas, en primer lugar, es imperativo que el Congreso de la República de Guatemala promulgue una ley que establezca criterios y procedimientos claros y precisos para la calificación de contribuyentes especiales, incorporando disposiciones que aseguren la equidad, transparencia y el respeto a los

principios jurídicos en dicho proceso para lo cual se propone una adición de literales a, b, c y d al artículo 6 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria el cual está comprendida en los anexos.

Paralelamente, la Superintendencia de Administración Tributaria, debe revisar y actualizar sus protocolos internos para asegurar una aplicación coherente y justa de la ley. Esto incluye la implementación de sistemas de monitoreo y evaluación que permitan verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes especiales, así como mecanismos de notificación que se ajusten plenamente a la normativa legal vigente, garantizando la debida comunicación de cualquier cambio en el régimen fiscal de las empresas.

Además, es crucial fortalecer los mecanismos de supervisión y control sobre la actuación de la SAT, asegurando su operación dentro del marco legal establecido y evitando cualquier manifestación de arbitrariedad en sus decisiones, lo cual podría lograrse mediante la creación de instancias de revisión y apelación independientes que permitan a los contribuyentes impugnar las decisiones de la SAT en caso de considerarlas injustas o contrarias a la ley.

Por último, es esencial fomentar la participación y el diálogo entre las autoridades fiscales, las empresas y otros actores relevantes para identificar soluciones efectivas que mejoren el sistema tributario y garanticen su adecuado funcionamiento en la región occidental de Guatemala. Esto podría incluir la realización de mesas de trabajo, consultas públicas y otras iniciativas colaborativas que permitan construir consensos y encontrar respuestas

sostenibles a los desafíos planteados por la falta de regulaciones adecuadas en este ámbito.

En conclusión, la falta de regulaciones específicas para la calificación de contribuyentes especiales en la región occidental de Guatemala plantea desafíos significativos que requieren una atención urgente, la incertidumbre jurídica, la posible desigualdad en la tributación y la amenaza de litigios prolongados son solo algunas de las consecuencias de esta situación.

Este análisis crítico ofrece una visión detallada de los desafíos legales y fiscales asociados con la falta de regulaciones específicas para la calificación de contribuyentes especiales en la región occidental de Guatemala, al destacar las implicaciones de esta situación, se proporciona una base sólida para la investigación futura en este campo. Además, las recomendaciones propuestas para abordar este problema pueden servir como punto de partida para futuros estudios sobre la eficacia de las reformas legales y administrativas en la mejora del sistema tributario guatemalteco.

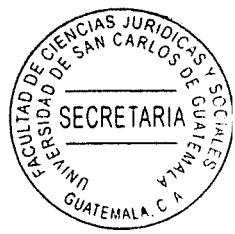
En última instancia, este análisis contribuye al cuerpo de conocimientos existente al resaltar la importancia de contar con regulaciones claras y precisas en el ámbito tributario para promover la equidad, la transparencia y la eficiencia en la recaudación fiscal, al proporcionar una comprensión más profunda de los desafíos y oportunidades asociados con la calificación de contribuyentes especiales en Guatemala, este estudio ofrece una valiosa contribución al debate sobre la reforma tributaria en el país.

## CONCLUSION DISCURSIVA

La falta de una normativa específica y precisa para el procedimiento de calificación de los contribuyentes especiales, en conformidad con el marco jurídico vigente en Guatemala, genera una situación de incertidumbre jurídica, esta situación ha dado origen a controversias legales y casos judiciales, lo que subraya la apremiante necesidad de promulgar una regulación que confiera certidumbre y claridad al proceso. Se enfatiza la ineludible necesidad de llevar a cabo reformas legales, posiblemente mediante la incorporación de una disposición normativa adicional o la revisión integral del Código Tributario, esta reforma apunta a la creación de criterios y parámetros específicos que regulen la calificación y selección de los contribuyentes especiales, con la finalidad de establecer un proceso más equitativo y predecible.

La problemática subyacente se deriva, en gran medida, de la inacción por parte del Organismo Legislativo, representado por el Congreso de la República, este ente tiene la responsabilidad de abordar las cuestiones actuales mediante la promulgación de leyes específicas que faciliten la resolución de aspectos tanto sociales como jurídicos que puedan surgir. Sin embargo, en este caso particular, se observa una notable carencia de normativas que indiquen claramente a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) cómo debería llevar a cabo la selección de los contribuyentes especiales y sus subdivisiones.

Otra estrategia viable para atenuar esta situación sería que la Superintendencia de Administración Tributaria reformule su reglamento interno, en este contexto, sería imperativo que la SAT ajustara los parámetros para el nombramiento de los contribuyentes especiales en todas sus modalidades, la actual práctica de designación discrecional de estos contribuyentes podría generar una serie de desafíos en términos de equidad y transparencia en el sistema tributario. Por consiguiente, una reforma del reglamento interno de la SAT constituiría otra vía para abordar esta problemática y establecer criterios más definidos y objetivos en la selección de los contribuyentes especiales.



**ANEXO**

**DECRETO No.**  
**EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA**

**CONSIDERANDO:**

Que la Constitución Política de la República de Guatemala permite la reforma de las leyes a fin de que las disposiciones de éstas estén en concordancia con las normas fundamentales y respondan al contexto actual del país;

**CONSIDERANDO:**

Que es necesario regular, establecer y definir los parámetros a que se refiere el párrafo segundo del artículo 6 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria que define la forma en que se califican a los contribuyentes especiales lo cual es necesario que se establezca claramente las calificaciones para selección de los contribuyentes especiales, aclarando y definiendo las cuantificaciones a que se describe la magnitud de las operaciones, los ingresos brutos anuales declarados, el monto de los activos y el aporte fiscal de los contribuyentes, debido a que en la normativa actual existe una laguna legal que regule dichos parámetros que elevan a los contribuyentes normales a especiales para que la administración tributaria a través de la unidad específica no incurra en ilegalidades, arbitrariedades y/o criterios propios.

**POR TANTO:**

En ejercicio de las atribuciones que le confiere el artículo 171 literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

## **DECRETA:**

La siguiente,

**ADICIÓN DE LITERALES “A” “B” “C” “D” AL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTICULO 6 DE LA LEY ORGANICA DE LA LEY DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.**

Artículo 1. Se adiciona las literales “A” “B” “C” “D” al segundo párrafo de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto número 1-98 el cual queda así:

### **Artículo 6.**

**“A”. LA MAGNITUD DE SUS OPERACIONES:** La magnitud de las operaciones a que se refiere el párrafo anterior es de cien mil dólares (\$100,000.00) anuales o su equivalente en la moneda nacional.

**“B”. LOS INGRESOS BRUTOS ANUALES DECLARADOS:** Los ingresos brutos anuales declarados a que se refiere el párrafo anterior es de cincuenta mil dólares (\$50,000.00) anuales o su equivalente en la moneda nacional.

**“C”. EL MONTO DE SUS ACTIVOS:** El monto de los activos a que se refiere el párrafo anterior es de cien mil dólares (\$100,000.00) o su equivalente en la moneda nacional.

**“D”. EL APOORTE FISCAL DE LOS MISMOS:** El aporte fiscal a que se refiere el párrafo anterior es de veinticinco mil dólares (\$25,000.00) o su equivalente en la moneda nacional.



## BIBLIOGRAFÍA

ALTAMIRANO, Alejandro C. **Teoría General Derecho Tributario**. Ed Marcial Pons. Madrid, España. 2012.

BERNAL DÍAZ DEL CASTILLO. **Historia verdadera de la conquista de la Nueva España**. (s.e) 1992.

CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed Heliasta S.R.L., 1985.

CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRACIONES TRIBUTARIAS –CIAT- **La función de fiscalización de la Administración Tributaria**. España, Instituto de Estudios Fiscales, 2005.

CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación**., Universidad de San Carlos de Guatemala Facultad de Ciencias Económicas, Guatemala, (s.f.).

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México. (s.e) 1999.

DE PIÑA, VARA, Rafael. **Diccionario de derecho**. México: Ed. Porrúa, 1977.

GIULLIANI FONROUGE, Carlos M. **El derecho financiero**. Volumen I. Argentina (s.e) 1962.

GARCÍA VIZCÁINO, Catalina. **Derecho Tributario**, Argentina, Tomo Depalma, Ed, 1999.

GARNICA ENRÍQUEZ, Omar Francisco. **Diccionario jurídico**. Segunda ed. Ed estudiantil fénix. Guatemala. 2022.

GÓMEZ CHAVARRÍA, Mirian Lucrecia. **Planificación contable y operativa de un contribuyente que es notificado como contribuyente especial por la superintendencia de administración tributaria**. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas. Guatemala. 2020.

GRANJA GALINDO, Nicolás. **Fundamentos de derecho administrativo**. Guatemala: Ed Universidad Técnica Particular de Loja, 1999.

GUILLÉN, María Silvia. **El poder administrativo en Guatemala**. Guatemala, Guatemala: Ed Universitaria, 2009.

<https://chilemonroy.com/docs/1295904727Contribuyentes%20Especiales%20211111.pdf>  
(Consultado el 4 de noviembre de 2023).

<https://www.facebook.com/GAP.Occidente/videos/1292065031283573> (Consultado el 4 de noviembre de 2023).

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES (ICEFI). **Historia de la tributación en Guatemala**. Guatemala, ICEFI, 2005.

INSTITUTO CENTROAMERICANO DE ESTUDIOS FISCALES –ICEFI- **La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial**. Guatemala, ICEFI, 2008.

LUQUI Juan Carlos, **“La Obligación Tributaria”**, Argentina, ed, Depalma, 1989.

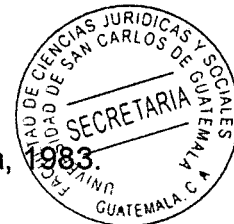
MARTÍN José María y Guillermo F. Rodríguez Usé, **“Derecho Tributario General”**, Argentina, Ed, Depalma. 1986.

MARTÍNEZ CABAÑAS, Gustavo. **La administración estatal y municipal de México**. México: Instituto Nacional de Administración Pública. Ed, Calypso. 1985.

MILES L., Wortman. **Gobierno y sociedad en Centroamérica**. Nueva York, Columbia University Press. (s.e.) 1982.

MONTERROSO Gladys, **“Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas”**, Guatemala, Arte + Arte, 2008.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Argentina: Trigésima tercera ed. Ed Heliasta, 2006.



PALLARES, Eduardo. **Diccionario de derecho procesal civil**. México: Ed Porrúa, 1983.

PINEDA VICENTE, Susana Elizabeth. **Garantía de una correcta tributación en la formulación de ajustes relaciones con impuesto de comercio exterior**. Guatemala, tesis de la Facultad de Ciencias Económicas, Universidad San Carlos de Guatemala, 2006.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y Derecho –Introducción al Derecho Financiero de nuestro tiempo–**, España, Instituto de Estudios Políticos, Tomo I 1975.

SOPENA, Ramón. **Diccionario Enciclopédico**. Tomo III. 3era. ed. Ed Ramón Sopena. España, 1984.

## **Legislación**

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

**Código Tributario**. Decreto Número 6-91 Del Congreso De La República De Guatemala, 1991.

**Ley Orgánica De La Superintendencia De Administración Tributaria**. Decreto Número 1- 98 Del Congreso De La Republica De Guatemala, 1998.

**Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria**, Acuerdo de Directorio de la SAT No. 007-2007.