

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



**KARIN MARIELA CALDERÓN ARTIGA**

**GUATEMALA, MARZO DE 2023**

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

**PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD EN UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN  
EMITIDO POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A UN  
CONTRIBUYENTE**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**KARIN MARIELA CALDERON ARTIGA**

Previo a conferirsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADA Y NOTARIA**

Guatemala, marzo de 2023

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

**DECANO:** MSc. Henry Manuel Arriaga Contreras  
**VOCAL I:** Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez  
**VOCAL II:** Lic. Rodolfo Barahona Jácome  
**VOCAL III:** Lic. Helmer Rolando Reyes García  
**VOCAL IV:** Br. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera  
**VOCAL V:** Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar  
**SECRETARIO:** Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

**Presidente:** Lic. Marco Tulio Mejía Herrera  
**Vocal:** Licda. Candi Claudy Vaneza Gramajo Izzepi  
**Secretario:** Lic. Guillermo David Villatoro Illescas

**Segunda Fase:**

**Presidente:** Licda. Yina Elizabeth Ardón Villavicencio  
**Vocal:** Licda. Olga Araceli López Hernández  
**Secretario:** Lic. Rubén Alfonso Trejo Martínez

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



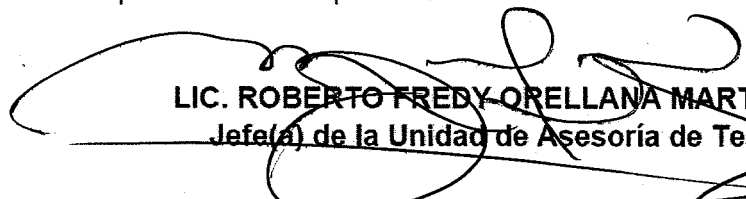
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 29 de septiembre de 2016.**

Atentamente pase al (a) Profesional, JORGE ALBERTO GONZÁLEZ BARRIOS  
 \_\_\_\_\_, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante  
KARIN MARIELA CALDERÓN ARTIGA, con carné 200121265,  
 intitulado PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD EN UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN EMITIDO POR LA  
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A UN CONTRIBUYENTE.

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 15 / 07 / 2021 f)

Asesor(a)  
 (Firma y Sello)   
**ABOGADO Y NOTARIO**

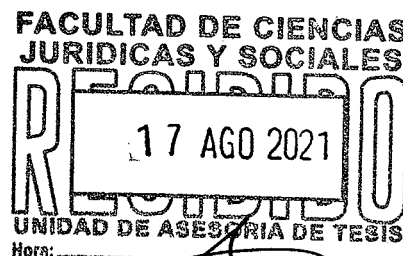


**JORGE ALBERTO GONZALEZ BARRIOS**  
**ABOGADO Y NOTARIO COLEGIADO: 8,900**  
**12 AVENIDA "A" 1-05 SECTOR B-1 SAN CRISTOBAL ZONA 8 MISCO**  
**TELEFONO: 5605-2792**



Guatemala, 10 de septiembre de 2021

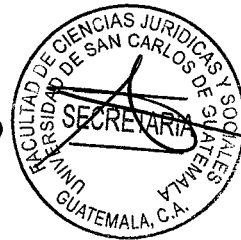
**Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis**  
**Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la**  
**Universidad de San Carlos de Guatemala**



De manera atenta me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento que he cumplido con la función de **ASESOR** de tesis según nombramiento de fecha **29 de septiembre de 2016** de la bachiller **KARIN MARIELA CALDERÓN ARTIGA**, , quien se identifica con el número de **CARNÉ: 200121265**, quien realizó el trabajo de tesis titulado: **"PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD EN UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN EMITIDO POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A UN CONTRIBUYENTE"**, por lo que al respecto manifiesto las siguiente opiniones:

- a) Considero que el tema investigado contiene elementos técnico científicos, debido a que el tema abordado se refiere al principio de razonabilidad en un requerimiento de información emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria a un contribuyente.
- b) La metodología cumple con los pasos necesarios en la deducción, así como en las técnicas principales de investigación que se utilizaron en la bibliografía, investigación de campo y métodos de investigación deductiva y comparativa.
- c) La redacción de este trabajo es adecuada y jurídicamente correcta; los objetivos determinaron y establecieron la importancia a la solución factible que pueden brindar los legisladores para mejorar la simplificación de pago de impuestos y cumplimiento de los procedimientos que sean racionales y apegados a la ley, conforme se lo exige la propia ley organica de la ley reguladora.

**JORGE ALBERTO GONZALEZ BARRIOS**  
**ABOGADO Y NOTARIO COLEGIADO: 8,900**  
**12 AVENIDA "A" 1-05 SECTOR B-1 SAN CRISTOBAL ZONA 8 MIXCO**  
**TELEFONO: 56-05-27-92**



- d) La contribución científica del trabajo de tesis en referencia, se centra en determinar cuál es la naturaleza jurídica de la razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, definiéndole dentro del estudio de la administración pública y en esencia a una aplicación sencilla con los procedimientos de la Administración Tributaria.
- e) La conclusión discursiva es congruente con el contenido del trabajo de tesis, ya que es un aporte interesante y necesario al conocimiento del estudio del derecho para incluir dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria, el principio de razonabilidad cuando deben emitir un informe a requerimiento de un contribuyente.
- f) Respecto a la bibliografía empleada, se comprobó que la misma ha sido correcta y suficiente para el presente trabajo.

En mi calidad de **ASESOR** y de conformidad con lo que establece el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de la Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General; de manera expresa manifiesto que no somos parientes en los grados de ley con la Bachiller **KARIN MARIELA CALDERÓN ARTIGA**, por tal razón emito **DICTAMEN FAVORABLE** estimando que el trabajo de tesis cumple con todos los requisitos establecidos en el normativo respectivo, a efecto se continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,

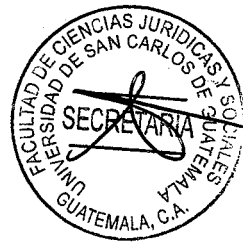


**JORGE ALBERTO GONZALEZ BARRIOS**  
**ABOGADO Y NOTARIO COLEGIADO: 8,900**  
**ASESOR DE TESIS**

*Lic. Jorge Alberto González Barrios*  
ABOGADO Y NOTARIO



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



Guatemala martes, 29 de marzo de 2022



**DOCTOR CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS**  
**FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES**  
**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

**JEFE DE UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS**

Por este medio me permito expedir **DICTAMEN EN FORMA FAVORABLE**, respecto de la tesis de **KARIN MARIELA CALDERÓN ARTIGA** cuyo título es: **“PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD DE UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN EMITIDO POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A UN CONTRIBUYENTE”**. El estudiante realizó todos los cambios sugeridos, por lo que a mi criterio, la misma cumple con todos los requisitos establecidos en el Normativo respectivo para que le otorgue la **ORDEN DE IMPRESIÓN** correspondiente

Atentamente

**ID Y ENSEÑAD A TODOS**

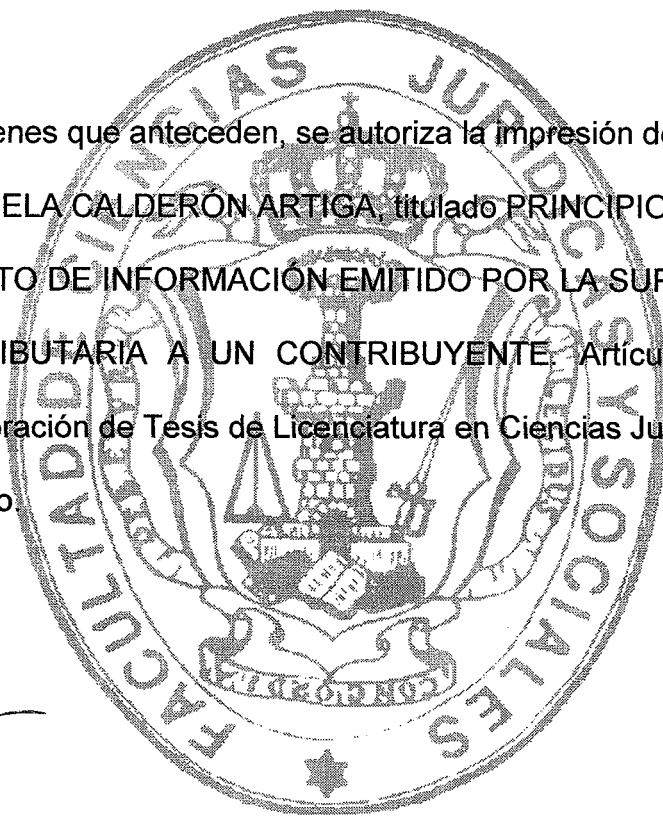
  
 Lic. Marvin Omar Castillo García  
 Consejero de Comisión de Estilo.



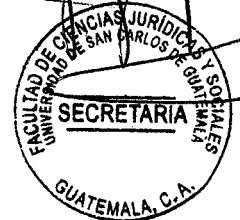


Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, treinta de noviembre de dos mil veintidós.

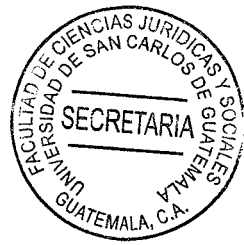
Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante KARIN MARIELA CALDERON ARTIGA, titulado PRINCIPIO DE RAZONABILIDAD EN UN REQUERIMIENTO DE INFORMACIÓN EMITIDO POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A UN CONTRIBUYENTE. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público



CEHR/SAQO







## DEDICATORIA

### **A DIOS:**

Padre Todopoderoso, dándome salud fuerza, sabiduría y amor, iluminado mi camino como estudiante.

### **A MIS PADRES:**

Elena del Carmen y José Víctor su sacrificio y comprensión por haberme formado como la persona que soy, ser ejemplo para mí, brindándome la capacidad de seguir adelante a pesar de los obstáculos y desear lo mejor en cada paso.

### **A MI HIJO:**

José Guillermo por sacrificarlo cuando necesitaba de mi presencia, por ser la persona que día con día ha sido fuente de esfuerzo y de inspiración, buscando mis ganas de buscar lo mejor. Que este esfuerzo sea de ejemplo, para que luche por sus sueños, gracias por tu cariño y amor.

### **A MI ESPOSO:**

Francisco Castillo por alentarme día con día para perseverar, paciencia, comprensión, apoyándome y motivándome.

### **A MIS HERMANAS:**

Lucky, Gaby, Michi, por estar ahí en alegrías, tristezas, siempre apoyándome, con amor.

### **A MIS SOBRINOS:**

Pedro Antonio, Julián Andréé; luchen por sus sueños.

### **A MIS ABUELOS:**

Con admiración, mucho cariño y respeto.



**A MIS TIOS Y TIAS:**

Por su cariño, en especial a Sarina Marinely por sus consejos y apoyo, gracias.

**A MIS PRIMOS Y PRIMAS:**

Katherine y José Ronaldo, por su alegría.

**A MIS CUÑADOS:**

Con Aprecio y cariño.

**A:**

La Universidad de San Carlos de Guatemala, por haberme dado la oportunidad de brindarme una educación superior, permitiéndome alcanzar un sueño más, y ser una profesional.

**A:**

La gloriosa Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, casa de estudios que me han brindado grandes conocimientos para mi formación.



## PRESENTACION

La investigación se realizó desde el punto de vista jurídico y tributario y en la materia al hablar de razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, define el estudio de administración pública y en esencia a la aplicación sencilla de los procedimientos de la Administración Tributaria. Al recibirse el requerimiento emitido por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, notificado legalmente, en el cual se solicita por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria 32 requerimientos, lo que conlleva la irracionalidad y complejidad en la entrega de la información concluyendo que muchos de los numerales no se encuentran contemplados en los elementos de fiscalización lo cual convierte en ilegal dicho requerimiento.

La importancia de establecer la falta de análisis en el principio de razonabilidad no se cumple, porque se considera el plazo de los tres días, para presentar el exceso de información a la Superintendencia de Administración Tributaria.

La razonabilidad debe aplicarse para reducir los eventos procedimentales en el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria lo cual es una obligación para el ente recaudador en base a su ley orgánica.

Este estudio pretende dar aportes con respecto a los elementos jurídicos determinando el tipo de investigación que es cuantitativa, los cuales encara la dificultad de que algunos se refieren expresamente a los tributos y otros, constituyen principios generales de aplicación en materia tributaria. Si bien el derecho ofrece siempre varias soluciones posibles aplicables a un caso o situación, la determinación de cuál de ellas es la más adecuada en lo mismo que prestarse cuál de todas ellas es la más razonable.

## HIPÓTESIS



Es necesario que se debe establecer la falta de análisis en el principio de razonabilidad el cual no se cumple, la Superintendencia de Administración Tributaria al notificar el requerimiento basado en el Artículo 93 del Código Tributario otorga el plazo de tres días hábiles para presentar el exceso de información, con lo cual cumple con la ley pero no permite que el contribuyente tenga tiempo suficiente para entregar la información requerida, así mismo atenta contra el principio de legalidad al solicitar información que no procede.



## COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Esta investigación aborda desde el punto de vista jurídico en materia tributaria, cuando se realiza un análisis al principio de razonabilidad y tiene su esencia en la supremacía de ley, es decir, que toda norma tributaria, encontrándose regida en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos por normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de supremacía constitucional. Es por eso que, al utilizar la razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, supone analizar si las soluciones a los conflictos de relevancia jurídica son o no razonables, o sea, si las razones que hay detrás de aquellas son o no ajustadas a la razón.

Con la técnica bibliográfica, hemerográfica y documental, se logró obtener información sobre la legislación de Guatemala, establecer en qué momento se da el principio de razonabilidad por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria al requerimiento emitido. La comprobación de la hipótesis fue validada de acuerdo a lo investigado en cuanto a la solución que puede proporcionar el análisis al principio de razonabilidad, porque se considera el plazo de los tres días, para presentar el exceso de información a la Superintendencia de Administración Tributaria.

# ÍNDICE



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

## CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Características .....	2
1.1.1. Coacción en la génesis del tributo .....	2
1.1.2. Normas homogéneas .....	3
1.1.3. Normas de derecho público .....	3
1.1.4. Interpretación no analógica.....	3
1.1.5. No retroactividad.....	4
1.2. Principios fundamentales .....	5
1.2.1. Legalidad.....	5
1.2.2. Capacidad contributiva o de pago.....	6
1.2.3. Igualdad .....	7
1.2.4. Generalidad .....	8
1.2.5. Proporcionalidad.....	10
1.2.6. Irretroactividad .....	10
1.2.7. Prohibición de doble tributación.....	12
1.2.8. No confiscación.....	14
1.2.9. Equidad y justicia tributaria .....	15
1.3. Fuentes.....	16
1.3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala .....	16
1.3.2. Tratados y Convenios Internacionales.....	17
1.3.3. La Ley.....	19
1.3.4. Decretos leyes .....	20
1.3.5. Reglamentos.....	21
1.4. Relación jurídica tributaria .....	22
1.4.1. Características .....	25



## CAPÍTULO II

2. Principios constitucionales del derecho tributario.....	39
2.1. Definición de los principios constitucionales del derecho tributario.....	39
2.2. Principio de razonabilidad .....	39
2.3. Principio de legalidad y reserva de ley.....	40
2.4. Principio de igualdad.....	42
2.5. Principio de generalidad.....	43
2.6. Principio de proporcionalidad.....	44
2.7. Principio de irretroactividad.....	44
2.8. Principio prohibición de doble tributación.....	45
2.9. No confiscación.....	46
2.10. Equidad y justicia tributaria .....	47
2.11. De capacidad de pago .....	47

## CAPÍTULO III

3. La Superintendencia de Administración Tributaria y el Régimen Tributario.....	49
3.1. Definición .....	50
3.2. Contribuyente.....	65
3.3. Responsables .....	66
3.4. Tributos .....	66
3.5. Clasificación tributaria.....	73
3.5.1. Principales impuestos en Guatemala.....	73
3.5.2. Principios constitucionales de la tributación.....	74

## CAPÍTULO IV

4. El procedimiento administrativo en materia tributaria.....	79
---	----



4.1. De acuerdo a lo estipulado en el Código Tributario, el procedimiento administrativo fiscal puede clasificar .....	81
4.2. Procedimientos que regulan los recursos para impugnar las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria. Como ejemplo de estos procedimientos existen .....	82
4.3. Las atribuciones de las autoridades.....	83
4.4. El procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal.....	84
4.5. Fases del procedimiento administrativo para determinar la obligación Tributaria.....	85
4.6. El Principios doctrinarios que rigen el procedimiento administrativo.....	92
4.7. Clases de recursos administrativos .....	96

## CAPÍTULO V

5. Incumplimiento del Principio de Razonabilidad en un requerimiento de Información emitida por la Superintendencia de la Administración Tributaria a un contribuyente .....	99
<b>CONCLUSIÓN DISCURSIVA .....</b>	<b>113</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>	<b>115</b>



## INTRODUCCIÓN



La presente investigación es el relacionado a la importancia del principio de razonabilidad encuentra su esencia en la primacía de ley, es decir, que norma tributaria, debe encontrarse regida en cuanto a su creación aplicación y procedimientos por normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de supremacía constitucional. Así mismo implica en la simplificación de pago de impuestos y cumplimiento de los procedimientos que sean racionales y apegados a la ley, conforme lo exige la propia ley orgánica de la ley reguladora.

Es por eso que hablar de razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, supone analizar si las soluciones a los conflictos de relevancia jurídica son o no razonables, o sea, si las razones que hay detrás de aquellas son o no ajustadas a la razón.

Se puede decir, que sistematizar el estudio de los principios constitucionales encara la dificultad de que algunos principios se refieren expresamente a los tributos y otros, constituyen principios generales de aplicación en materia tributaria.

Por tal razón existiendo la razonabilidad con exigencia al principio de legalidad en el requerimiento de información que se debe cumplir en los tres días obligatorios establecidos en el Artículo 93 del Código Tributario de Guatemala.

La Superintendencia de Administración Tributaria en sus requerimientos solicita información en la cual se recalca el exceso de la misma al contribuyente, quien no está en la obligación legal de presentar, pero la arbitrariedad realizada en mucho tiempo a cometido en costumbre dentro de los procedimientos utilizados.

La hipótesis fue comprobada al establecer la falta de análisis en el principio de razonabilidad no se cumple, porque se considera el plazo de los tres días, para presentar el exceso la información a la Superintendencia de Administración Tributaria.



En cuanto a la metodología, se utilizó el método analítico, en el sentido que se estudió el derecho tributario, en cuanto a la creación de un beneficio fiscal para los trabajadores, considerados como una estimación cuantitativa de la disminución que se producirá en los ingresos tributarios como consecuencia del establecimiento de determinadas medidas fiscales con las que se persiguen objetivos concretos de carácter económico y social; se empleó el método sintético para que lo investigado individualmente se convirtiera en un todo en relación al tema. Dentro de las técnicas utilizadas en la realización de la investigación, se aplicó las bibliográficas y documentales que permitieron recopilar y seleccionar adecuadamente el material de referencia.

Se propone la aplicación del principio razonabilidad para reducir los eventos procedimentales en el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria lo cual es una obligación para el ente recaudador en base a su ley orgánica.

La tesis se encuentra comprendida de la siguiente forma: el capítulo primero, generalidades del derecho tributario; capítulo segundo, principios constitucionales; el capítulo tercero, creación de la Superintendencia de Administración tributaria y el régimen tributario; capítulo cuarto, procedimiento administrativo; capítulo quinto, incumplimiento del principio de razonabilidad.



## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

El derecho tributario cuenta con varias definiciones, desde diversos puntos de vista analizados por autores, tanto nacionales como extranjeros, y según la autoría nacional se propone la definición siguiente: “El derecho tributario es la rama del derecho público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la relación jurídico tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos, siendo el más importante el poder tributario por ser el origen del mismo, en un contexto cada vez más polémico.”<sup>1</sup>

Al analizar el contenido y el punto de vista que desarrolla la autora, observamos que trata al derecho tributario como una rama independiente, y de naturaleza de derecho público; no obstante su naturaleza es acertada, este derecho es una ramificación del derecho financiero, y su inclusión se basa en el poder potestativo que el Estado ostenta al crear tributos, como parte del poder financiero, con el fin de obtener los recursos o medios económicos necesarios para lograr el bien común, siendo éste la satisfacción de las necesidades públicas de los particulares.

También no incluye en su definición el aspecto procesar que se desarrolla en el ámbito de la defensa de los derechos de quienes intervienen en la relación por lo que puntualiza únicamente el aspecto sustantivo. Se puede así concretar que, el derecho

---

<sup>1</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios, sistema tributario de la República de Guatemala.** Pág. 5.



tributario es la rama del derecho financiero, de naturaleza pública, que consiste en el conjunto de doctrinas, principios, instituciones y normas jurídicas que estudian y regulan todo lo referente a los tributos.

## **1.1 Características**

El derecho tributario, por su especial trato ante las diferentes ramas del derecho, contiene varias características que lo describen, siendo estas las siguientes:

### **1.1.1. Coacción en la génesis del tributo**

Se basa en el criterio del principio de legalidad *nullum tributum sine lege*, no hay un nacimiento, mucho menos un cumplimiento del tributo sin una ley que lo cree o lo proceda. El Estado hace uso de la potestad tributaria que se deriva de su poder tributario y de acuerdo a sus propias necesidades financiera. La coacción se encuentra determinada desde el surgimiento de la ley, tipificando los hechos que darán surgimiento a los derechos y a las obligaciones tributarias; el ejemplo tradicional de esta característica es la creación de un nuevo impuesto, en el que no existe consenso entre el Estado y los particulares, y como su nombre lo indica, el Estado lo impone sin una consulta previa.



### **1.1.2. Normas homogéneas**

En la actualidad la relación tributaria es una relación de derecho que cumple con principios constitucionales, los cuales deben ser respetados por el Estado. Las normas tributarias ejercen coactivamente su contenido, de acuerdo a los elementos de la relación jurídico tributaria que las componen, atendiendo solamente a los tributos, es decir, que solo rigen actos o hechos que constituyen tributos en sus diversos aspectos, aunque esos actos o hechos no sean el objeto principal, sin normar cualquier otra actividad.

### **1.1.3. Normas de derecho público**

Las normas tributarias son de carácter público de observancia general, obligatorias, sin libertad de ser interpretadas, y sin ningún tipo de manifestación de la voluntad de los particulares, sino que es la unilateralidad del Estado al crearlas.

### **1.1.4. Interpretación no analógica**

No deben interpretarse las normas tributarias por simple analogía, creando figuras similares para llenar lagunas existentes, las figuras deben estar plenamente identificadas en la ley, en base al principio y criterio de legalidad, para contar dentro de un sistema tributario, con la certeza jurídica necesaria.



Dentro del Código Tributario 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, establece en los Artículos 4 y 5 desarrolla los principios aplicables a la interpretación de sus normas, en caso de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de ellas, y deja fuera la integración analógica, prohibiendo instituir figuras tributarias.

#### **1.1.5. No retroactividad**

La ley tributaria es irretroactiva, no pueden ser aplicadas sus disposiciones, por muy coactivas que sean, a sucesos o actos que hayan acaecido antes de que la ley entre en vigor. Esta característica se relaciona con el criterio o principio de legalidad, debido a que la ley es creada para ser aplicada posteriormente, sin ningún fin de retrotraer sus efectos antes de su vigencia, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, en el Artículo 7 numeral 1, fundamenta lo anteriormente mencionado.

Sin embargo la doctrina y la propia legislación aplica una excepción a ésta característica e institución, al considerar que las disposiciones de las normas tributarias, si tendrán efecto retroactivo, cuando existan infracciones y sanciones anteriores a la ley, y dichas normas favorezcan al infractor, suprimiéndolas o haciéndolas más benignas, limitando también este favor por disposición expresa de la misma u otra norma, el cuerpo normativo citado, en sus Artículos 7 numeral 3, y 66, enfatizan en esta excepción en los casos de infracciones y sanciones. Por tal razón las normas tributarias se regirán desde la fecha en ellas establecidas, cumpliendo con la ley.

## 1.2. Principios fundamentales

Como toda rama del derecho, el derecho tributario se encuentra inspirado en criterios o directrices, que fundamentan el contenido de su existencia, y que sirven para su creación, interpretación y aplicación, por medio de sus normas jurídicas; dichos criterios o directrices son los denominados principios, mismos que en muchos casos son conocidos como garantías de los particulares, y en el derecho tributario son los siguientes:

### 1.2.1. Legalidad

Este principio encuentra su esencia exclusivamente en la primacía de la ley, puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al derecho tributario, *nullum tributum sine lege*, que se traduce: es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley, es decir, que toda 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 jerarquía constitucional.

Además haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una ley, lo cual es ampliamente aclarado, según transcripción de la parte medular de la gaceta número 59, expediente 471-200 de la Corte Constitucionalidad, que cita la autora dice que: “La ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, tipo impositivo, periodo fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, descuentos, reducciones y recargos, sanciones e



infracciones. Por lo tanto, ley y solamente la ley puede ser fuerte de las obligaciones tributarias.”<sup>2</sup>

Como fundamentos legales de este principio, debemos mencionar y tener en cuenta la Constitución Política de la República de Guatemala que establece el principio de legalidad en varios artículos, sin embargo, el artículo que regula ampliamente dicho criterio es el 239. En materia específica del derecho tributario, encontramos el principio aludido, invocado en los primeros tres considerandos del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas.

### **1.2.2. Capacidad contributiva o de pago**

“Este principio se refiere a la aptitud, disposición, o suficiencia económica del particular, gravando o afectando la riqueza con la que cuenta, por lo que los tributos deben ser establecidos en función de dichas enunciaciones, individualizando la carga tributaria para cada uno, de acuerdo a su situación financiera en la sociedad.

La capacidad contributiva o de pago debe ser tomada en cuenta de forma justa equitativa, es decir, contribuir por justicia en virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde.”<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> **Ibid.** Pag. 30

<sup>3</sup> Osorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.** Pág. 526





“En sentido jurídico, lo que es conforme al Derecho y conforme a equidad como distributiva, es decir la basada en la igualdad o proporcionalidad por lo que se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor riqueza representada por la renta, la propiedad, o el consumo, mayor es el pago tributario.”<sup>4</sup>

El presente principio se encuentra fundamentado primordialmente en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 en su primer párrafo, que indica: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el Principio de capacidad de pago.

### 1.2.3. Igualdad

“Este principio es aplicable al campo tributario en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía, ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales.”<sup>5</sup> Esto se refiere a que doctrinariamente el criterio de igualdad no priva, ni restringe la facultad que el Estado ostenta para que en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de sujetos, afectándoles con diferentes tributos, tasas, simplificaciones, o afecte determinadas actividades, mientras exime a otros, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado. Se trata primordialmente que, en las mismas condiciones, se impongan las mismas cargas tributarias.

---

<sup>4</sup> Mansilla, María Eugenia. **Principios del derecho tributario**. Pág. 332.

<sup>5</sup> **Ibid.** Pág. 354.



Para apoyar lo anteriormente descrito, podemos pensar en circunstancias en las cuales la igualdad se hace presente.

El impuesto sobre circulación de vehículos, es el tributo que afecta a aquellos particulares que se encuentran en la condición de poseer vehículo, se da un tratamiento igualitario, pero también categoriza la carga tributaria a soportar, de acuerdo al bien, por ejemplo el modelo, marca, más aquellos que no cuentan con dichos bienes, no están obligados al cumplimiento tributario, la igualdad recae solo en aquellos que si posean, es así como mencionamos también el impuesto único sobre inmuebles, el impuesto sobre la renta en sus respectivas categorías, el impuesto al valor agregado en sus distintas aceptaciones entre otros.

Este criterio es fundamental en cuanto al establecimiento de los sujetos que soportan la carga tributaria del tributo a crear, y se debe observar para establecer la condición en la que deben encuadrar los particulares distinguiéndolos de otros, en individualizándolos expresamente.

#### **1.2.4. Generalidad**

Este criterio es de aplicación para todo el derecho y se refiere a que la ley es de observancia general, es decir, que todas las normas del derecho tributario contienen un hecho generador y no importa quien se encuentre en dicho hecho, sin importar si es persona individual, jurídica, la edad, sexo, nacionalidad, estará obligada a la observancia de la norma tributaria, con limitaciones como puede ser la aplicación del



principio de capacidad de pago. De acuerdo a la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 135 literal d), regula este principio, al normar que: son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes de la República de Guatemala, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

En el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, desarrolla el principio de generalidad en materia tributaria, en el primer párrafo del Artículo 1, que copiado literalmente indica: carácter y campo de aplicación. Las normas de este código son de derecho público y regirán, las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

No obstante, cabe mencionar que la generalidad tiene límites, aun estando encuadrando en el hecho generado, evitan el cumplimiento de la obligación tributaria, dichos límites se refieren a que, la misma ley indica que no se cumpla aun encontrándose en el hecho generador; un ejemplo breve es el pago del impuesto sobre circulación de vehículos, a dicho pago, se encuentran libres de su cumplimiento el cuerpo bomberil.

Estos límites o excepciones a la generalidad, son las exenciones y los beneficios tributarios, el primero se refiere a un privilegio otorgado por la ley, para liberarse de la obligación tributaria, y lo segundo surge posteriormente a la ley tributaria, normando a



que se condiciona a realizar alguna actividad a cambio de no cumplir, un ejemplo es la actividad de las maquilas, que está regulada con su propia ley, y al realizar dicha actividad, elude el pago de tributos.

#### **1.2.5. Proporcionalidad**

Se encuentra vinculado con la capacidad contributiva, el sujeto obligado cumplirá atendiendo a la riqueza de ostente, es decir, en proporción a lo que tenga. Los tributos no deben atentar contra el derecho de propiedad, debiéndose adaptar las cargas a la situación financiera que cada quien posea.

La propiedad privada no debe verse absorbida por la dureza de los tributos. La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 segundo párrafo regula este criterio, cuando prohíbe la múltiple tributación además el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula que en ningún caso las multas o sanciones podrán exceder del valor del impuesto no cumplido, ya que esas sanciones también deben ser solventadas de forma proporcional a la riqueza que cada quien posea.

#### **1.2.6. Irretroactividad**

Este principio representa que las normas tributarias no obran, o carecen de fuerza en el pasado, sobre hechos o actos que regulan en su entrada en vigor, solo serán de observancia general, ante las circunstancias que surjan posteriormente a su creación.



También relacionado con lo que inspira el principio de legalidad, no puede existir obligación tributaria si no existe una ley que anteceda a las situaciones que le dan origen, eso hace a que la ley no tenga efecto retroactivo.

Sin embargo, tendrán ese efecto en antítesis expresamente establecidas en sus mismas normas, siempre que existan ventajas o sean favorables para librarse de cargas por infracciones.

Este principio se encuentra enunciado en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regulando que: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.”

Desarrollándose normativamente el criterio, en el Artículo 66 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, cuando indica que: “Las normas tributarias sancionatorias regirán para futuro.

No obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.”

En el mismo contexto el Artículo 7 del citado cuerpo normativo, establece lo relativo a la vigencia en el tiempo y establece que: “La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes: 1. Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior

a la emisión de la norma. Si no la estableciere, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el diario oficial.”



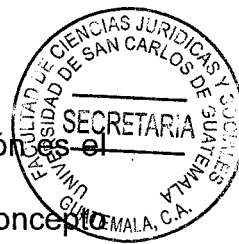
Atendiendo al principio de irretroactividad, las normas tributarias regirán en fecha posterior a su propia emisión. Constitucionalmente, en relación al principio de irretroactividad, en la gaceta No. 20, expediente No. 364-90, sentencia No. 26-06-91 de la Corte de Constitucionalidad, la misma resolvió en relación a la irretroactividad de la ley, lo siguiente: La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella.

La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a no anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización.

Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado para apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado.

### **1.2.7. Prohibición de doble tributación**

Para la comprensión de este principio, debemos tener claro que es la doble tributación, debido a que prohibir la misma se refiere a que no debe darse esa circunstancia, o este



medio de la aplicación de la misma. En ese sentido de ideas, la doble tributación es el acto de afectar o gravar dos veces la misma causa, o a la misma persona, por concepto análogo, similar o idéntico, en el mismo tiempo.

A este respecto la doble tributación se concreta cuando, un destinatario de la carga tributaria durante un período fijado, es afectado o gravado por encontrarse en el hecho o acto que genera la obligación tributaria, por una o más entidades que ejercen su potestad tributaria, ya sea que se trate del gobierno central o del gobierno local o municipal imponiendo el cumplimiento de dos o más tributos, al unificarse en un mismo hecho o acto, los elementos de la relación jurídico tributaria.

La prohibición de doble e inclusive múltiple tributación está re direccionando al criterio de capacidad de pago por lo que éste conceptualiza, por lo que no está permitido que se de dicho fenómeno, constitucionalmente está prohibido, y si al crear una ley que cree tributo o tributos que violen a esa prohibición, sería una ley inconstitucional.

Este principio se encuentra fundamentado en el segundo párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica: "Se prohíben los tributos confiscatorios, y la doble o múltiple tributación interna.

Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuido a un 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".



### 1.2.8. No confiscación

La confiscación es la “la acción y efecto de privar a uno de sus bienes y aplicarlos al fisco; también se puede definir como el despojo de bienes, efectuada sin reparación alguna, es contrario a la expropiación por la que existe una tasación previa e indemnización realizada por cumplir un bien común público. Un tributo confiscatorio obliga al desprendimiento por parte de los particulares, de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas públicas, verificándose una expropiación indirecta.”<sup>6</sup>

“El tributo no debe constituir un despojo, para lo cual debe respetar el derecho de propiedad. Este principio consiste en que la recaudación impositiva llevada a cabo por el Estado, nunca podrá ser tal que conlleve la privación completa e bienes del sujeto, es decir, el cien por ciento”.<sup>7</sup>

Por lo que de ninguna manera un tributo, o una sanción al no cumplirse con la obligación tributaria, podrán consistir en un despojo de bienes, privando así el derecho de protección de la propiedad, ni ser mayores o extralimitarse a la capacidad de pago o a la determinación del tributo mismo. Una sanción no podrá ser más de lo que se adeuda en concepto del tributo; prohibiendo así agresiones al derecho de propiedad de los particulares, mediante tributos y/o sanciones desproporcionados.

---

<sup>6</sup> García Fuentes, Paolo. **Los tributos**. Pág. 54.

<sup>7</sup> **Ibid.** Pág. 74.





En los Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala está garantizado el principio de no confiscación, regulando la “Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias.

Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.” “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.”

### 1.2.9. Equidad y justicia tributaria

La equidad “Es definida como justicia distributiva; es decir, la basada en la igualdad proporcionalidad”<sup>8</sup>

La justicia “es la virtud que inclina a dar a cada uno lo que le corresponde.”<sup>9</sup> Este criterio apunta a que existe un deber por parte de los particulares con el Estado, por el vínculo de nacionalidad, que consiste en aportar, dar, contribuir, o cumplir con lo que es necesario y justo, en razón de ese vínculo, para la realización del bien común y así satisfacer las necesidades públicas, distribuyendo ese deber en proporción a la capacidad de cumplirlo.

La justicia conlleva la garantía de que el cobro del tributo se realizará respetando con razonabilidad, la situación económica de cada particular, pagando cada quien lo que es

<sup>8</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. *Derecho financiero*. Pág. 19  
<sup>9</sup> *Ibid.* Pág. 26.

justo, de lo que es suyo en proporcionalidad e igualdad de condiciones; cuanto se debe cumplir con un deber de contribuir, con equidad, igualdad, proporcionalidad debida, acorde a la capacidad contributiva.



El primer párrafo del Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

### **1.3. Fuentes**

El termino fuente, en el ámbito del derecho, designa el origen en manifestación, que contribuye a la creación del conjunto de reglas jurídicas dentro de su campo de aplicación es decir, de donde proviene, la esencia que hace existir todo un engranaje jurídico, así como la forma de creación de esa manifestación el acto que origina una norma. El régimen de chas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación, y en el derecho tributario, por su especial estructura, es el siguiente:

#### **1.3.1. La Constitución Política de la República de Guatemala**

Es la norma fundamental y suprema del ordenamiento jurídico, y jerárquicamente superior, primera en orden de observación, que condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en dicho caso éstas son inconstitucionales, consideradas nulas de pleno derecho.



La Constitución Política de la República de Guatemala garantiza e instituye principios generales de la tributación, tales como la legalidad, equidad, justicia tributaria, no confiscación, irretroactividad, y muchos más que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias deben implementarse.

### **1.3.2. Tratados y Convenios Internacionales**

Estas fuentes vistas en segundo plano jerárquicamente, son consideradas leyes ordinarias, al ser incorporadas al derecho interno del Estado, cuando son aceptados y ratificados por el Congreso de la República de Guatemala, tomando así fuerza de ley dentro del territorio. Es menester observar que existe una corriente que sostiene que en la articulación entre tratados y derechos interno no existe jerarquía, si no que distribución de materias.

En la legislación guatemalteca en materia de Derechos Humanos, los convenios y Tratados Internacionales aceptados y ratificados, tienen preeminencia sobre la normativa del país, y la aplicación de esta postura es necesaria en materia tributaria, por ser uno de los aspectos de la administración pública en que con mayor frecuencia son violentados estos derechos.

Así en el Artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala se establece que: “Se establece principio general de que, en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y ratificados por Guatemala, tienen preeminencia sobre el derecho interno.”



Es importante aclarar que jerárquicamente no son superiores a la ley ordinaria, sino que tiene la misma categoría, lo relevante es la preeminencia, es decir, el privilegio, ventaja, gracia o favor de considerarlos por lo cualitativo e importante de su materia, y más si la ley ordinaria no desarrolla o queda limitada en cuanto a la protección de los derechos humanos.

En materia tributaria, los tratados y convenios internacionales sobre derechos humanos tiene conexión por las violaciones a dichos derechos en relación a la tributación. “Para que se cumplan los principios del derecho tributario como lo son capacidad de pago, equidad y justicia tributaria, doble tributación, no confiscación, los convenios firmados por Guatemala tiene preeminencia sobre el derecho interno.”<sup>10</sup>

Por lo anteriormente aportado por la autora, tales tratados y convenios internacionales en derechos humanos, son fuente de derecho tributario, debido a que garantizan el cumplimiento a la protección de los particulares sujetos a una obligación tributaria.

El Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “Los derechos y garantías que otorga la Constitución Política de la República de Guatemala no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana.

” a este respecto los derechos inherentes a la persona individual son los derechos a la no confiscación, a la equidad y a la igualdad, por la titularidad de que debe gozar la

---

<sup>10</sup> Berlini, Antonio. **Principios de derecho tributario**. Pág. 66



persona para vivir una vida digna, misma que se logra en gran parte con el respeto a mantener su propio patrimonio, su trabajo, su industria y su comercio, sin por ello dejar de cumplir con sus obligaciones financieras para el desarrollo de la sociedad.

### 1.3.3. La ley

El conjunto de normas jurídicas especializadas creadoras de tributos, que deben atender a los principios constitucionales, es la fuente inmediata del derecho tributario, ubicada en segundo plano de observancia, junto con los tratados y convenios internacionales en derechos humanos, considerando su orden y preeminencia.

Esta fuente enfatiza la forma de su creación como origen de su manifestación, para que ésta sea el punto de salida para el desarrollo del derecho tributario, porque atiende al principio de legalidad, puntualizando que solamente el Congreso de la República de Guatemala puede decretar toda norma tributaria, así como las bases de la recaudación; por lo que la ley tributaria es todos acto emanado del poder legislativo, sancionando conforme al procedimiento legislativo previamente establecido.

En Guatemala, el derecho tributario tiene su fuente en la ley como ley formal porque ha recorrido el procedimiento legislativo, y no como ley material, porque los acuerdos o resoluciones no son fuente del derecho tributario, según lo establecido en el Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, que indica: “La ley es la fuente del ordenamiento jurídico.”



El fundamento legal de lo expresado, lo encontramos en el Artículo 2 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, que textualmente establece que son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley, los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

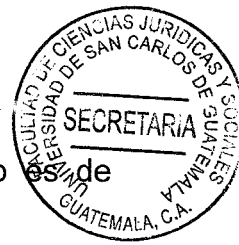
A este respecto se puede observar en el texto de la ley que las fuentes están debidamente delimitadas de acorde al orden jerárquico.

#### **1.3.4. Decretos leyes**

A este respecto, como fuente de derecho tributario, pueden dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria, en casos extraordinarios de necesidad y de urgencia, emitiéndose los mismos cuando el orden constitucional del Estado se rompe o se interrumpe, en sus diferentes manifestaciones.

La cualidad de esta fuente es que mantiene su fuerza de ley, sin haber sido creada a través o llevando el procedimiento legislativo ordinario, ni por el órgano correspondiente según el orden constitucional que ha sido roto o interrumpido.

De acuerdo a este tipo de fuente dentro de la legislación no está contemplada, según el Artículo 2 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, sin embargo es importante considerarla, debido a que



cuando el ordenamiento jurídico es interrumpido o es roto, el mismo ya no observancia, procedimiento a emitir esos decretos leyes.

### 1.3.5. Reglamentos

Normas que nacen debido a una ley ordinaria o decreto ley, que desarrolla lo enunciado en su ley, sin contravenirla, y necesarias para la ejecución de las leyes, ocupando una posición de subordinación con relación en la misma.

La reglamentación de las leyes es una función administrativa que corresponde al poder ejecutivo, y su función es la de desarrollar la Ley, no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma, aclarando que no son los reglamentos administrativos que puede crear el Organismo Ejecutivo.

El último párrafo del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece “*Son nulas ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación.”

El mismo principio se encuentra regulado en el ordenamiento ordinario, en el Artículo 2 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas. En Guatemala la mayor parte de las leyes tributarias tiene su respectivo reglamento, que en la práctica son de suma utilidad para el desarrollo de la misma ley.



Históricamente ha habido normas reglamentarias que contienen dentro de su normativa aspectos que tratan de superar deficiencias de la ley, subordinándose a la misma, lo que hace al reglamento nulo de pleno derecho en el caso concreto.

De allí la imperiosa necesidad de la debida aplicación del mismo por parte de las autoridades; el reglamento es jerárquicamente inferior a la ley y necesario para su desarrollo.

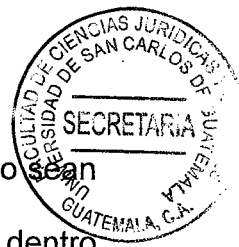
#### 1.4. Relación jurídica tributaria

“Es el vínculo que existe entre un sujeto activo y un sujeto pasivo, derivado de una ley tributaria, donde surgen derechos y obligaciones ya sean de carácter sustantivo, formal, y/o de tolerancia, producto de la potestad tributaria al establecer todos los elementos necesarios para su existencia. Es imperativo que concurren los elementos de la relación jurídico tributaria, para que la misma prevalezca, de lo contrario, no se provoca ningún derecho u obligación que exigir o cumplir.”<sup>11</sup>

Cuando se refiere a obligaciones de carácter sustantivo, éstas conllevan el cumplimiento de dar, y comúnmente en el derecho tributario se refiere al pago de tributos, generalmente de impuesto, multas intereses entre otros. Para las de carácter formal, se refieren a las obligaciones de hacer o no hacer, como ejemplo de dichas obligaciones, se puede mencionar entre muchas, aquellas de hacer, como presentar una declaración u operar los registros en sus respectivos libros; las de no hacer, como

<sup>11</sup> Rodas Martini, Pablo. **El reto es trazar lineamientos a largo plazo.** Pág. 90.





las de abstenerse de hacerlo o de no incluir dentro de la operación, gastos que no sean del giro normal de la misma, utilizar documentos legales que no se encuentren dentro de un período impositivo o que adolezcan de requisitos esenciales.

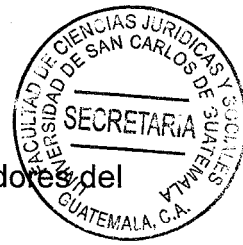
Los particulares como miembros de la población del Estado, con ese estatus, ya cuenta no solo con derechos, sino que también con deberes que cumplir con la nación con esta postura observamos una relación entre el Estado y particulares, un vínculo de nacionalismo por el cual ya contamos con derecho adquirido y deberes contraídos.

Es decir que ya se cuenta con una relación de solidaridad y apoyo con el Estado, para contribuir con los gastos públicos.

El Artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala fundamenta que es un deber del guatemalteco, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Esta es la base para responder a la pregunta ¿Por qué pagamos tributos? Y es el origen de este vínculo potestativo, pero que no desarrolla todos los elementos de la relación jurídico tributaria, para lo cual existen la ley tributaria específica que, si lo hacen, para cumplir con ese orden jerárquico de las normas.

A este respecto, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, en su Artículo 14, establece la relación jurídico tributaria, indicando que "La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de



carácter persona, 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.”<sup>12</sup>

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 también establece la relación jurídico tributaria, determinando los elementos de la misma, al desarrollar el principio de legalidad, indicando que corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuesto 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 siguiente.

El hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y las infracciones y sanciones tributarias.”

---

<sup>12</sup> Díaz Dubón Carmen Lizeth. **Derecho financiero I.** Pág. 110.



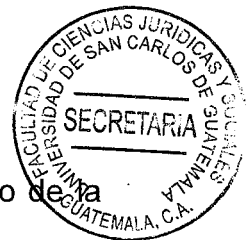
### 1.4.1. Características

**Vínculo personalismo:** la relación jurídico tributaria se traba entre las personas identificadas plenamente como sujeto activo y sujeto pasivo, vínculo que no puede trasladarse a un tercer sujeto o persona, debido a que el cumplimiento de esa relación va a un destinatario legal tributario, quien con exclusividad se encuentra dentro del hecho generador, elemento principal para que exista la relación jurídico tributaria.

**Obligatoriedad pecuniaria:** crea generalmente la obligación de dar en pago dinero para el cumplimiento del tributo, no obstante que existen otros medios por los que se extingue la obligación tributaria, tales como la compensación, confusión, condonación o remisión, y/o prescripción, lo cual está señalado en el Artículo 35 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas.

**Legalidad:** esta característica es de máxima importancia debido a que la relación jurídica tributaria encuentra su existencia en la ley, si no hay ley que anteceda a su determinación, no existirá la obligación tributaria, por no existir un vínculo legítimo creado bajo el imperio de la ley.

**Autonomía Relacional:** es autónoma la relación jurídico tributaria, porque no se encuentra condicionada a situaciones de validez jurídica de actos o pretensiones de los particulares sujetos pasivos, sino que encuentra su existencia y su independencia, siempre que se dé el hecho generador expresamente establecido.



A este respecto, el Artículo 16 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, establece que la existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador, o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebrar éstos y que la posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior.

Importancia de la relación jurídico tributaria: es importante la relación jurídico tributaria, debido a que, sin ésta no existe, no podría haber coacción para el cumplimiento de una obligación que ni siquiera existe, por lo que su importancia radica en los elementos que la conforman, prescindir de alguno o uno de ellos no es opción, no puede adolecer de ninguno, y la falta de uno de ellos hace imposible tipificar la misma, por lo que importe es que exista cada uno de los elementos.

La Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 también establece los elementos de la relación jurídica tributaria, son las bases de recaudación, y son los siguientes: El hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo, la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias.

**Momento en que nace la obligación jurídica tributaria:** aunque la relación jurídico tributaria exista, porque haya cumplido con todos los elementos necesarios para su instauración, y se encuentre debidamente precedida por la ley, es importante precisar el



momento en que nace la obligación contemplada en la relación misma. Ésta obligación abstracta, reacciona o nace en el momento en que el supuesto del hecho generador es puesto en obra por el sujeto pasivo en el tiempo, modo, forma, lugar y bases establecidas en la relación jurídico tributaria. Es decir que el destinatario legal del tributo en un período impositivo, se encuadra en el hecho o acto que genera la obligación, teniendo la base para aplicar el tipo o tasa terminada que impondrá el monto de recaudado.

**Necesidad de su correcta tipificación en las leyes tributarias:** es necesario que los elementos de la relación jurídico tributaria, se encuentren correctamente regulados en las leyes específicas tributarias, para no incurrir en lagunas que acarrearían problemas para la determinación de la obligación tributaria. Cada elemento encuentra su necesidad de ser correctamente determinados, atendiendo a que no se pueden crear figuras tributarias por analogía, tal y como ampliamente lo resuelve el Artículo 5 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas.

**Elementos de la relación jurídica tributaria:** los elementos son las partes que constituyen la base de la relación jurídico tributaria, a este respecto desarrollaremos los elementos siguientes: elemento personal, hecho generador, objeto impositivo, tipo impositivo, base impositiva, elemento temporal y exenciones.

**Elemento personal:** parte de la relación jurídica tributaria, que consiste en aquellos sujetos activos y pasivos, son las personas a las que les asisten derechos o se imponen



obligaciones tributarias. Por tal razón el hombre desde el inicio de la humanidad tiene a vivir en sociedad, y esta vida colectiva, dio inicio a necesidades distintas a las que tiene el ser humano en forma aislada.

**Sujeto activo:** es el ente legitimado para imponer su potestad tributaria, quien unilateralmente determina el tributo. Siempre será el fisco que es el conjunto de instituciones del Estado, facultadas para el cobro de los tributos, actuando básicamente por medio de los poderes que lo integran, en el caso del Organismo Legislativo, que es el encargado de legislar la ley tributaria, el Organismo Ejecutivo a quien se le atribuye el recaudado y el cobro del tributo creado, y el Organismo Judicial quien se encarga de dar cumplimiento a lo establecido en la ley.

Entre los órganos facultados para el cobro de tributos en Guatemala, se mencionan los siguientes: “La Superintendencia de Administración Tributaria, las municipalidades, la unidad de herencias, legados y donaciones del Ministerio de Finanzas Públicas, Aeronáutica Civil, Ministerio de Energía y Minas, Instituto Guatemalteco de Seguridad Social entre otros.” El código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas, en el Artículo 17 establece que “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

**Sujeto pasivo:** es el destinatario legal de la tributación, aquellos entes particulares que especifica la ley en la relación, que son los deudores u obligados ante el Estado como sujeto activo, para el cumplimiento de la obligación tributaria.



El Artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que “Son derechos y obligaciones de los guatemaltecos, además de los consignado en otras normas de la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes de la República de Guatemala, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley”. Siendo éste el fundamento constitucional para la obligación legal de pagar tributos, que ostentan los particulares guatemaltecos.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala exige la indicación del sujeto pasivo como una de las bases de la recaudación tributaria, exige la indicación del sujeto pasivo como una de las bases de la recaudación tributaria.

Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, 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: El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.”

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y todas sus reformas, en el Artículo 18 establece que “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

**Hecho generador:** es la hipótesis o condición fijada por la ley, contenido una descripción clara y precisa, que permite conocer con certeza cuáles hechos o



situaciones en el momento de realizarse por el sujeto pasivo, hacen nacer o crean la obligación y relación jurídica tributaria.

En la ley tributaria, puede existir uno solo o varios hechos generadores. Existen dos tipos de hipótesis o condiciones, siendo éstas la positiva, que es el hecho generador mismo, y la negativa, que es la que evita que la obligación tributaria sea cumplida, siendo esta hipótesis a lo que denominamos exención o beneficio tributario, punto que desarrollaremos más adelante en cuanto a las exenciones.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, fundamenta la existencia del hecho generador, como una de las bases de recaudación tributaria, regulando “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinados 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.”

El Artículo 31 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso del República de Guatemala y todas sus reformas, conceptualiza: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Como se observa la ley también le denomina de otro modo, hecho imponible, debido a que el hecho o situaciones descritas en la ley impondrán la obligación tributaria.





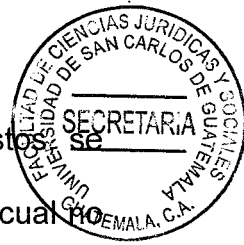
Efectos de la investigación se observa cuál es el hecho generador del impuesto objeto de estudio, es decir cuál es el hecho, hipótesis, situación, o supuesto por la que nace la obligación de pagar el Impuesto de Solidaridad.

Para lo cual citamos el Artículo 3 de la ley del impuesto de solidaridad Decreto 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, el cual regula que “Constituye hecho generador de este impuesto la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional por las personas, entes o patrimonios a que se refiere el Artículo 1 de esta Ley.”

En ambas normas se fijan los hechos generadores, sin embargo en la última, fija otra situación por la que hace nacer la obligación al cumplimiento del impuesto.

Realizando un esquema del mismo, es importante precisar los supuestos en un orden claro, de lo más genera a lo especial, para visualizar la situación en particular a la cual se le atribuye la obligación tributaria.

1. La realización de actividades mercantiles o agropecuarias.
2. Realizar las actividades mencionadas, en el territorio nacional.
3. Disponer de patrimonio propio.
4. Obtener un margen bruto superior al 4% de los ingresos brutos. Esto ya es determinado por la determinación contable y financiera del ente respectivo.



Por lo que, todo lo contrario a cualquiera o a uno solo de estos cuatro supuestos, traduciría en una total ausencia del hecho generador o falta del mismo, para lo cual no existiría obligación tributaria alguna, aun sin encontrarse en las condiciones o hipótesis negativas que puedan regular las exenciones de la Ley.

Es considerable mencionar en cuanto a la obligación tributaria, que cuando existe hecho generador de un tributo, se puede decir que se está "afecto" al mismo, y si existe también exención, hablamos de que se está afecto a la obligación, la misma persiste, pero se está exento al cumplimiento del mismo, se evita el cumplimiento de esa obligación persistente, es un beneficio otorgado por la ley.

Por lo que no podemos considerar que se esté exento de un tributo, si en principio no estamos efectos, es decir, no puede existir exención sin que exista hecho generador.

Puede estarse o no exento, si se está afecto, o estado afecto, puede estarse o no exento. Sin embargo nada puede estar exento sin que este afecto, poder estarse o no exento. Sin embargo nada puede estar exento sin que este afecto.

Si no está afecto, la obligación jurídica no existe, entonces ¿para qué considerar la exención? No se presenta buscar el beneficio, si de plano no hay obligación alguna.

Este juicio es valioso para dar interpretación y corregir en el resultado de la presente investigación de tesis, debido a que es un pilar para comprender si es necesario o no reformar el Artículo 4 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008

del Congreso de la República de Guatemala, para incorporar o no a los profesiones liberales en las exenciones de la Ley.



**Importancia del hecho generador:** esta radica en la imperativa necesidad de que la descripción del supuesto jurídico, debe encontrarse debidamente tipificada en la ley para que pueda darse el nacimiento de la obligación tributaria; es decir, si no hay hecho generador, no habrá origen de obligación alguna a la cual contraerse. Además, es importante el hecho generador, por ser base de la recaudación tributaria.

**Elementos del hecho generador:** son las partes que integran la descripción del hecho o situación que el legislador prevé para que se originen las diversas obligaciones tributarias, siendo esos elementos los siguientes:

- a) El hecho, actividad, condición, situación.
- b) Los datos para individualizar al particular que realizará el hecho, acto, condición, o que se situará en la respectiva descripción.
- c) El momento en el que se tenga por realizado el hecho, acto, condición o situación.
- d) El lugar en donde se dé, debe o deba darse la realización de la descripción.

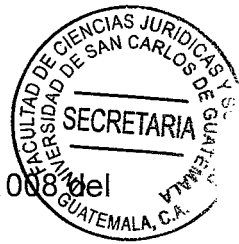
**Objeto impositivo:** es el elemento, substancia o algo con la finalidad de carácter económico, sobre el cual recae la obligación tributaria. Los tributos, en las respectivas leyes que los crean conllevan el fin que se pretende gravar, para obtener la prestación económica.



El objeto impositivo es denominado también el elemento finalista de la relación jurídica tributaria. Los objetos más comunes y frecuentes en el medio guatemalteco son: La renta, el patrimonio, el capital, los actos materiales y/o formales, los contratos. Como ejemplos relacionados a la presente investigación mencionaremos las normativas en las cuales se identifican objetos impositivos. Por un lado el Artículo 1 de la Ley del Impuesto de Solidaridad número 73-2008 y por otro Artículo 1 de la Ley de Actualización Tributaria Decreto número 10-2012, ambos cuerpos legales del Congreso de la República de Guatemala.

**Tipo impositivo:** es el elemento cuantitativo expresado en medidas y/o parámetros, que es representado en cuantías o porcentajes establecidos previamente por la ley, por el que aplicando su expresión, resulta la deuda tributaria cuantificable a cumplir; valor que el sujeto pasivo entregará al sujeto activo como obligación impuesta. Es conocido también como tasa impositiva. El Artículo 8 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, fija el tipo impositivo del 1% a aplicar o a agravar a la base impositiva.

**Elemento temporal:** es el exacto momento que la ley señala en el que se produce el hecho generador, momento en que nace a la vida jurídica la obligación tributaria. No se debe confundir éste elemento, con el momento en que se cumplirá con la obligación, si bien se relacionan con el tiempo, son dos momentos diferentes que deben ser identificados; uno en la ley para el cumplimiento.



Los Artículos 6 y 10 de la Ley del Impuesto de Solidaridad Decreto número 73-1008 del Congreso de la República de Guatemala, identifican lo que exponemos en cuanto al período impositivo como elemento temporal, y el período de este tributo.

El elemento temporal es el período impositivo, representado por unidades de tiempo, en los que acontecerá el hecho generador. Los Artículos 32, 33 y 34 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, determinan el elemento temporal de la relación jurídica tributaria, regulando los momentos en los que se perfecciona el hecho generador, siendo éste un acaecimiento u ocurrencia, o un acto jurídico condicionado.

**Exenciones:** “Es la hipótesis negativa que neutraliza o anula la consecuencia jurídica del acaecimiento del hecho generador, liberando al sujeto pasivo de la obligación que le correspondería normalmente. Es el supuesto o situaciones que, aunque se configure el hecho generador, no se realiza el cumplimiento de la obligación, es decir, si existe la obligación tributaria, sin embargo evitan realizarla. La consecuencia de la exención es impedir el cumplimiento de la obligación, destruye la consecuencia de realizarla.”<sup>13</sup>

**Las exenciones tributarias:** “Son las excepciones previstas por la ley a favor de determinados sujetos o situaciones que quedan así liberados de la obligación de pagar tributo alguno.

---

<sup>13</sup> Canel García, Pedro. **Análisis jurídico de las obligaciones tributarias de los comerciantes.** Pág. 36



En consecuencia, el beneficiario de la exención se encuentra, según la norma legal que establece el tributo, sujeto al mismo, es decir, le corresponde pagarlo, pero la misma ley, en consideración a determinadas circunstancias, lo declara exento del tributo”<sup>14</sup>

En otras palabras, es la privación de efectos constitutivos de obligaciones tributarias respecto de ciertos hechos o en relación con determinadas personas, normalmente incluidas en el supuesto de hecho que da lugar a tributos, mediante una norma de carácter excepcional. La exención tributaria no debe, por tanto, confundirse con los supuestos de no sujeción, que delimitan el hecho que da lugar al tributo, los cuales dejan fuera de dichos supuestos determinadas situaciones que no entran en la proyección del tributo.

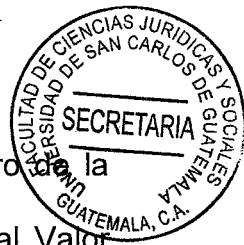
Las exenciones tributarias se refieren a hechos imponderables que dan lugar a tributos pero que son liberados de la obligación de pagar tributos por voluntad de la ley.

**Clases de exención:** Atendiendo a la norma que otorga la exención ésta pueden ser constitucionales u ordinarias. Las primeras están determinadas en la Constitución Política de la República de Guatemala y que deben además desarrollarse en una norma ordinaria. Las segundas, son las que están estipuladas en las normas de carácter ordinario.

Atendiendo al fin que se persigue, existen las económicas y las sociales, también denominadas socioeconómicas. Las primeras, “Son las que de algún modo contribuyen

---

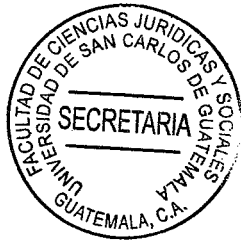
<sup>14</sup> Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, financiero y tributario.** Pág. 70



al desarrollo económico de determinado sector del país, un caso, típico dentro de la legislación guatemalteca en este caso es la exención al pago del Impuesto al Valor Agregado de que gozan las exportaciones que se realizan por las personas que se acogen<sup>15</sup> el régimen del Decreto número 29-89 del Congreso de la República de Guatemala.

---

<sup>15</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 15







## CAPÍTULO II

### **2. Principios constitucionales del derecho tributario**

Son normas generales que, a pesar de no haber sido integrados formalmente en los ordenamientos jurídicos, o bien extraen de manera abstracta el contenido de un grupo de ellos. Los principios del derecho tributario que están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental de nuestro país; el Estado es garante de los derechos mínimos de los contribuyentes, entre estos principios analizaremos brevemente los principios de legalidad, de capacidad de pago, de no confiscación y el de irretroactividad.

#### **2.1. Definición de los principios constitucionales del derecho tributario**

Son principios aludidos en la Constitución Política de la República de Guatemala más o menos expresamente, como marco general para el sistema tributario su intérprete supremo es el Tribunal constitucional básicos y las normas fundamentales que enmarcan el sistema tributario.

#### **2.2. Principio de razonabilidad**

El principio de razonabilidad encuentra su esencia en la primacía de ley, es decir que toda norma tributaria, debe encontrarse regida en cuanto a su creación aplicación y procedimientos por normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de



supremacía constitucional. Así mismo implica en la simplificación de pago de impuestos y cumplimiento de los procedimientos que sean racionales y apegados a la ley conforme se lo exige la propia ley organica de la ley reguladora.

### **2.3. Principio de legalidad y reserva de ley**

Principio general del derecho, reconocido expresamente por la constitución que supone el sometimiento penal de la Administración a la ley y al derecho, la sujeción de la Administración de la ley y al derecho, la sujeción de Administración al bloque normativo.

El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como: Exacciones del estado y de las corporaciones del derecho público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateral por el autoridad Público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas; o bien como la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente.

Como lo define el tratadista Héctor Villegas: El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponible, siendo estos hechos imponible ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.

Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, y procedimientos en aspectos legales en su regulación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional.

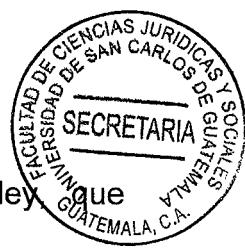


Además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de la ley, en la Constitución Política de la República de Guatemala se puede encontrar el principio de legalidad en varios artículos principiando por el Artículo 5 que norma así “Nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley”.

Por su parte el Artículo 28 señala: “La facultad de todo habitante de la república de hacer sus peticiones a la autoridad las que deberán ser resueltas conforme a la ley”, de la misma manera podría seguirse citando artículos relativos al principio de legalidad; sin embargo.

En el Artículo 239 la Constitución Política de la República de Guatemala regula de una manera amplia que: “corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

Es interesante mencionar como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: El hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos y las infracciones y sanciones tributarias.



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

El Código Tributario Decreto número 6-91, del Congreso de la República y todas sus reformas, se encuentra inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado él mismo en sus primeros tres considerádonos.

#### **2.4. Principio de igualdad**

Este principio establece que tanto los nacionales como los extranjeros se benefician de las instituciones públicas, de los servicios públicos que el Estado presta y por consiguiente, en igualdad de circunstancias, también la obligación de contribuir al gasto público, tomando en consideración que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república.

Exigencia de trato igual y carente de discriminación por ley y los poderes públicos que la aplican, deriva da de la igualdad ente todos los hombres.

Este principio se encuentra plasmado en el Artículo 4° de la Constitución Política de la República de Guatemala, impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma, pero para que el mismo rebase un significado



puramente forma y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias.

Este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la constitución acoge.

## **2.5. Principio de generalidad**

Este principio es valedero para todo sistema jurídico de derecho positivo.

Para nuestro caso, Guatemala, la constitución la Constitución Política de la República de Guatemala lo establece en el Artículo 153 en donde establece: "Imperio de la ley.

El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República de Guatemala."

En materia tributaria hace referencia a que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir a los gastos del estado en la proporción que a cada uno corresponde por consiguiente no pueden crear tributos particulares.



## **2.6. Principio de proporcionalidad**

El principio de proporcionalidad implica que el monto de los tributos este en relación directa con la capacidad de pago de los sujetos pasivos del gravamen. El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala referente al principio de capacidad de pago lo trata indirectamente. "Este principio garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor, de esta forma, sacrificio sea igual."

## **2.7. Principio de irretroactividad**

La Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 15 establece: "Irretroactividad de la ley.

La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo" la retroactividad consiste en la traslación la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento a uno anterior al de su creación por lo que se contemplan ciertas situaciones reales ocurridas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización".

Basado en este principio el Código Tributario en el Artículo 7 que se refiere a la aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas indica que se decidirán conforme a las dictas en diferentes épocas.



El principio general que domina esta materia es que la ley no debe retroactivamente en perjuicio de persona alguna.

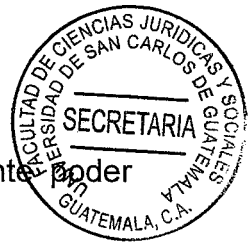
La posibilidad de una aplicación retroactiva, implica por consiguiente la subsistencia de los deberes y derechos derivados de la realización del supuesto de ley precedente.

Este principio de la irretroactividad de la ley tributaria vale tanto por los jueces como para el legislador ordinario todo tipo de relación jurídico-tributaria que se produzca después la aplicación de la ley fiscal, se someterá al imperio de esta última y, como lógica consecuencia, las que se produzcan con anterioridad a la fecha de su vigencia se regirá por la ley anterior, la ley nueva no debe afectar los derechos realizados antes de su vigencia.

## **2.8. Principio prohibición de doble tributación**

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala define concretamente este principio, señalando que: “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”.

Conforme a la posición de Juan Carlos Luqui, hará que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico



período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos.

Por lo tanto, dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones.

## **2.9. No codificación**

Desde el momento que la Constitución Política de la República de Guatemala asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición, y prohíbe la confiscación de bienes en los Artículos 41 y 243, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta haga ilusorias tales garantías, de aquí el afianzamiento de la doctrina de que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.

Este principio prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o la totalidad de los ingresos de los contribuyentes pues el Estado no podría gravar los gastos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener su ganancia.





## **2.10. Equidad y justicia tributaria**

Estos principios se basan en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto los impuestos tienen que ser justos, entendiendo por justicia: dar a cada quien lo suyo, es decir, la justa distribución de las cargas tributarias, porque no todos los contribuyentes tienen las mismas condiciones para soportar las mismas y responder por el pago del tributo; y por equitativo: darlo en forma proporcional.

El impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los comprendidos en la misma situación, dándole así un carácter de universalidad al tributo. Los principios en estudio, tienen su fundamento en lo que establece el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, y están enunciados tanto en el Artículo 239 como en el 243.

## **2.11. De capacidad de pago**

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo nos dice que “Conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica.



Actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto, las leyes tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”.

Este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa, es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

## CAPÍTULO III



### 3. La Superintendencia de Administración Tributaria y el Régimen Tributario

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto y la creación en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, fue aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998. Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración



tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

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

### **3.1. Definición**

La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala”.

Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Artículo 2. Domicilio: Superintendencia de Administración Tributaria tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala. También podrá fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional. Su denominación podrá abreviarse SAT.



**El directorio:** es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria; le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la institución.

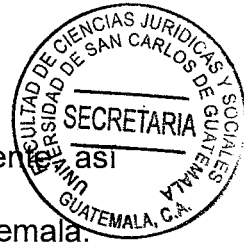
El superintendente de Administración Tributaria, que en esta ley también se denomina el superintendente, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Tiene a su cargo la administración y dirección general de la institución. Para el cumplimiento de la funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Superintendente de Administración Tributaria tiene la representación legal de la institución, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto.

**Integración del Directorio:** como primer paso para el inicio de operaciones de la institución fue precisa la selección de su directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el presidente de la República de Guatemala seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98.

El Directorio está conformado de la manera siguiente: el superintendente de la Administración Tributaria, quién actúa como secretario.

**La intendencia de Aduanas:** es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el Sistema aduanero



guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente así como de los convenios y tratados internacionales escritos y ratificados por Guatemala.

**La intendencia de Recaudación y Gestión:** es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

**La intendencia de Fiscalización:** es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

**La intendencia de asuntos jurídicos:** es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la superintendencia de Administración Tributaria ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autorizada tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**La asesoría Técnico del Directorio:** es el órgano responsable de asesorar al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y a sus integrantes en



forma individual a requerimiento de los mismos. La asesoría técnica del Directorio responde por sus actuaciones directamente ante el Directorio.

**Auditoria Interna:** es la dependencia encargada de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo establecido en la Ley Organica de la Superintendencia de Administración Tributaria, las normas de control interno y de auditoría para el sector gubernamental, reglamentos internos y manuales técnicos y administrativos aplicables.

Asimismo, supervisa, examina, investiga y controla las actuaciones administrativas del personal de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**La secretaria general:** es la encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de los actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo, catalogación, certificación, notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en los distintos órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional:** debe formular y coordinar la aplicación de herramientas y mecanismos de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional, proveyendo información confiable y oportuna para la toma de decisiones y el desarrollo institucional.



**Gerencia de Informática:** debe brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a los diferentes órganos y dependencias de Superintendencia de Administración Tributaria.

**Comunicación Social Externa:** coordina con las dependencias que corresponda, las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población a través de los medios de comunicación.

**Cultura Tributaria:** planifica, desarrolla e impulsa programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias en nuestro sistema.

**Gerencia de Recursos Humanos:** debe administrar la planificación, organización integración y desarrollo de los recursos humanos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluidos los sistemas, métodos aprovechamiento de las capacidades humanas.

La Gerencia de Recursos Humanos está integrado por los departamentos de:

- Administración de Recursos Humanos;
- Reclutamiento, Selección y Contratación; y
- Desarrollo de Recursos Humanos





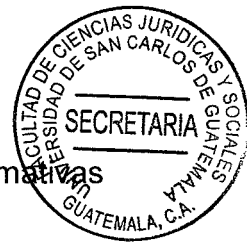
**La Gerencia Administrativa Financiera:** es la dependencia encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros de la Superintendencia de Administración Tributaria, los sistemas y procesos de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda pública, inclusive, así como de administrar eficientemente el sistema de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios, su almacenamiento y registro. Asimismo, le corresponde preparar los instrumentos administrativos y financieros para la rendición de cuentas.

**La Gerencia de Infraestructura:** es la dependencia encargada de administrar los recursos de infraestructura física de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual incluye su planificación, desarrollo, mantenimiento, reparación y supervisión.

**La Gerencia de Seguridad Institucional:** se encarga de establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás propiedades de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**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.

**Las Gerencias Regionales de la Superintendencia de Administración Tributaria:** 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 de la Superintendencia de Administración Tributaria son: Gerencia Regional Central, Gerencia Regional Sur, Gerencia Regional Occidente y Gerencia Regional Nororiente, las cuales operan en su jurisdicción correspondiente.

**La Gerencia de Atención al Contribuyente:** es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y, público en general, se preste un eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente.

La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica, Dto. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. Superintendencia de Administración Tributaria, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

El Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Tiene a su cargo la administración y



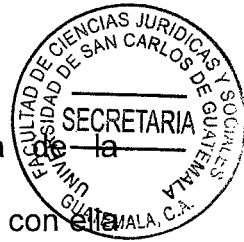
dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponden al directorio.

El Superintendente ejercerá sus funciones con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley.

Sin perjuicio de lo que establecen otras leyes, el Superintendente es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo. La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala.

Atribuciones: corresponden al Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la Política de Administración Tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes:

- a) Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera.
- b) Ejercer la representación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual podrá delegar conforme lo establece la ley.
- c) Resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes.
- d) Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.



- e) Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la Superintendente de Administración Tributaria, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la Superintendente de Administración Tributaria.
- f) Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- g) Velar porque la ejecución de las funciones de la Superintendencia de Administración tributaria asegure el cumplimiento de su objeto.
- h) Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.
- i) Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- j) Someter a su aprobación al directorio los reglamentos internos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la Superintendente de Administración Tributaria, su régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones.
- k) Someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la Superintendencia de Administración Tributaria, y remitirá a la Contraloría de Cuentas y al Congreso de la República de Guatemala conforme lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Organica del Presupuesto.
- l) Someter a la aprobación del Directorio la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la Superintendencia de Administración Tributaria, y remitirá a la

Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República de Guatemala  
Ley Orgánica del Presupuesto.



- m) Proporcionar la información o datos que requiera el Directorio o su Presidente, para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trate de información y estadísticas tributarias, éstas se remitirán sin incluir identificación de contribuyentes específicos, salvo los casos concretos, que conforme la ley; corresponda al Directorio conocer y resolver.
- n) Presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- o) Remitir al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la Superintendencia de Administración Tributaria, durante el primer trimestre de cada año.
- p) ejercer las demás funciones que le correspondan de acuerdo con esta ley, reglamentos tributarios y aduaneros y otras leyes y disposiciones aplicables.

**El directorio:** es el órgano colegiado que en calidad de autoridad de la Superintendencia de Administración Tributaria le compete la responsabilidad de tomar decisiones estratégicas para dirigir la política de administración tributaria y aduanera, así como velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero siendo el órgano colegiado que en calidad de autoridad superior le corresponde con exclusividad conocer y resolver todos



los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales que, por disposición del Código Tributario, la Ley Nacional de Aduanas, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento, sean de su competencia, y de las demás leyes y reglamentos aplicables. El superintendente de Administración Tributaria es la autoridad administrativa superior que tiene a su cargo la administración y dirección general de la institución.

Para el cumplimiento de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, el superintendente de Administración Tributaria tiene la representación legal de la institución, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto.

**La Intendencia de Aduanas:** es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.

**La Intendencia de Asuntos Jurídicos:** es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesado, querellante adhesivo o actor civil.



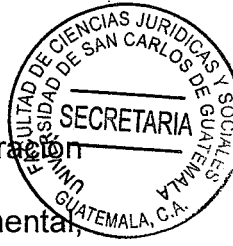
Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**La Intendencia de Atención al Contribuyente:** es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente y planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

**La Intendencia de Recaudación:** desarrolla y aplica las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

**La Intendencia de Fiscalización:** es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

**La Auditoría Interna:** es la dependencia encargada de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo



con lo establecido en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, las normas de control interno y de auditoría para el sector gubernamental, reglamentos internos y manuales técnicos y administrativos aplicables.

Asimismo, supervisa, examina, investiga y controla las actuaciones administrativas del personal de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**La Gerencia de Asuntos Internos:** es la dependencia encargada de realizar investigaciones administrativas y denunciar cuando corresponda.

Las actuaciones de los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria que sean contrarias a la ley, con la finalidad de prevenir y combatir actos de corrupción faltas e infracción, faltas e infracciones administrativas y cualquier otro acto que contravenga los intereses institucionales. Reportará por sus actuaciones directamente al directorio.

**La Gerencia de Investigación Fiscal:** es la dependencia encargada de coadyuvar a la reducción de la evasión fiscal, defraudación tributaria y aduanera, contrabando y delitos relacionados, proporcionando direccionamiento integral en acciones de la Administración Tributaria para fortalecer y transparentar los procesos de fiscalización.

**La Secretaria General:** es la dependencia encargada de proponer la normativa para la emisión y registro emisión y registro de actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo catalogación, certificación, notificación, resguardo de





expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en los distintos órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**La Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional:** es la dependencia encargada de formular y coordinar la aplicación de herramientas y mecanismos de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional, proveyendo información confiable y oportuna para la toma de decisiones y el desarrollo institucional.

**La Gerencia de Informática:** es la dependencia encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a los diferentes órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Comunicación social Externa:** es la dependencia encargada de coordinar con las dependencias que corresponda, las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población, a través de los medios de comunicación.

**Gerencia de Formación de Personal Superintendencia de Administración Tributaria:** es la dependencia encargada de desarrollar acciones formativas permanentes y especializadas, basadas en mallas curriculares definidas que fomenten el desarrollo de la carrera administrativa de los empleados y funcionarios, que impulsen un mejor desempeño, en el marco de una cultura organizacional dinámica, innovadora y de autodesarrollo.



**Gerencia de Recursos Humanos:** es la dependencia encargada de administrar, la planificación, organización, integración y desarrollo de los recursos humanos de la Superintendencia de Administración Tributaria, incluidos de los sistemas, métodos, estrategias, programas, procedimientos e instrumentos que permitan el mejor aprovechamiento de las capacidades humanas.

**Gerencia Administrativa Financiera:** es la dependencia encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros de la Superintendencia de Administración Tributaria, los sistemas y procesos de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda pública, inclusive, así como de administrar eficientemente el sistema de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios, su almacenamiento y registro.

Asimismo, le corresponde preparar los instrumentos administrativos y financieros para la rendición de cuentas.

**Gerencia de Infraestructura:** es la dependencia encargada de administrar los recursos de infraestructura física de la Superintendencia de Administración Tributaria; lo cual incluye su planificación, desarrollo, mantenimiento, reparación y supervisión.

**Gerencia de Seguridad Institucional:** es la dependencia encargada de establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás propiedades de la Superintendencia de Administración Tributaria.



**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.

**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 Medianas, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias

**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 gestión de recursos.

### 3.2. Contribuyente

Como contribuyente se identifica al sujeto sobre el cual recae una obligación tributaria al suscitarse las condiciones que señale determinada ley para pagar un tributo.

La ley lo define también como sujeto pasivo de la obligación tributaria, o sea, aquel que por su vinculación a los hechos constitutivos del hecho generador del impuesto resulta obligado al pago de la obligación tributaria.



Definición: es la persona individual o colectiva (jurídica) a cuyo cargo pone la el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero responsable del cumplimiento de la obligación.

Los contribuyentes pueden ser representados por otra persona, es decir, por responsables, tal como lo establece la legislación actual considerando como responsable a la persona que sin tener el carácter del contribuyente por disposición expresa de la ley debe cumplir las obligaciones atribuidas a este, según Artículo 21, del Código Tributario.

### **3.3. Responsables**

De acuerdo al Artículo 25 del Código Tributario, el responsable es aquella persona obligada por deuda ajena que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

### **3.4. Tributos**

El concepto de la contribución, como inicialmente se conoció a los tributos, es tan antiguo como la misma humanidad, al ser una peculiaridad de la especie humana



desarrollarse en grupo. Desde la época prehistórica, cada integrante de los diferentes grupos humanos que se desarrollan en diferentes partes, contribuía de alguna forma para que su grupo subsistiera, por ser el hombre un ser eminentemente social no puede sobrevivir fuera de su comunidad.

A medida que los grupos se desarrollan, inventan, descubren y crean diferentes herramientas para sobrevivir, compartiendo descubrimientos y transformando sus relaciones internas, así aumentan las necesidades en relación a ingresos de todo tipo para quienes administran. Conforme las relaciones entre los grupos sociales se vuelven más complejas, la práctica contributiva favorece el surgimiento y desarrollo del criterio tributario, por lo que el criterio de la contribución se mantendrá y continuará desarrollándose junto al de la tributación.

Consisten en hacer entrega de determinada cantidad pecuniaria, en este caso específico, los tributos son la contribución para el sostenimiento de las cargas públicas y otros gastos. Por otro lado, Héctor B. Villegas, en la definición que proporciona asegura que los mismos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Son pocos los autores que se han aventurado a definir una institución de Derecho Público tan importante como lo es el Tributo.



A continuación, transcribimos las más importantes definiciones: Carlos Giuliani Fonrouge, en su definición contempla el elemento territorio, y toma la posición de sujeción territorial para el ejercicio del poder tributario al decir que los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

Giulliani Fonrouge, dice que los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, y el elemento primordial del mismo es la coerción ejercida por el Estado, pues es creado por la voluntad soberana del mismo, sin tomar en cuenta la voluntad individual de las personas.

Juan Martín Queralt y compañeros, en su obra definen al tributo como un instituto jurídico que consiste una prestación pecuniaria por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto del hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de gastos públicos.

La definición anterior es por demás acertada, ya que contiene los elementos más importantes de la relación jurídica tributaria, en la que se encuentra comprendida la vinculación legal que existe entre el sujeto activo del mismo, representado por el Estado, el hecho generador y el sujeto pasivo, y; estamos por lo tanto ante una definición más moderna del tributo, que contempla el fin de los mismos.



Las anteriores son definiciones doctrinarias del tributo, en Guatemala tenemos una definición legal, contenida en el Artículo 9 del Código Tributario regula que: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Estos impuestos son aplicables a los ingresos, ganancias y la propiedad de las personas que venden productos o presten un servicio. En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido, no se da la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica al sujeto pasivo, como en el Impuesto Sobre la Renta. Manuel Matus Benavente señala que en el Impuesto Directo el Estado mediante procedimientos de su legislación tributaria determina la capacidad contributiva en relación de las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por un contribuyente.

De acuerdo a ello, los impuestos directos son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que incide directamente en su propio patrimonio. En conclusión, el impuesto Directo es aquel en que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, el verdadero contribuyente. Suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza, grava situaciones normales y permanentes. Son más o menos estables y pueden percibir según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes.



Los impuestos directos a su vez se dividen en: Reales y Personales: los impuestos Personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos.

En principio, recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su especial situación. Ejemplo: impuesto sobre la renta, territorial, impuesto de sociedades.

Los impuestos reales, recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el Impuesto de Circulación de Vehículos, Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones, importaciones, exportaciones, Impuesto al Valor Agregado.

Ventajas de los impuestos Directos:

a) Determinación: Permite conocer a la persona que ha de satisfacerlos, la época del pago, el tipo de imposición, la cantidad de pagar.

Permite al Estado prever una percepción determinada. Permite conocer al contribuyente y hay más oportunidad para fiscalizar su aporte. Por ser un ingreso periódico constante, el Estado lo obtiene aun en época de crisis; tributan las personas que tienen más riquezas; son más difíciles de trasladar.





Desventajas de los impuestos Directos:

Son muy sensibles para los contribuyentes en razón de afectarlos directamente. Por su fijeza no permite al Estado aumentarlos sin imposición. Deja a un gran sector de la población sin tributar.

Indirectos: el Indirecto es aplicado a los costos de los servicios o productos que la persona obtiene. Son aquellos que gravan la riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata. Este impuesto se percibe con ocasión de ciertos actos de la vida económica y en los que el Estado ignora la individualización del contribuyente y aún más, no le interesa conocerla.

En los impuestos Indirectos no se grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por persecución. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. En este tipo de impuestos, el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, sujeto pasivo, lo traslada a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga.

Los impuestos Indirectos se dividen en: Impuesto sobre actos e impuestos sobre el consumo.

El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones, que son parte del proceso económico. Ejemplo: impuestos de exportación, aguardientes y licores



preparados, alcoholes y vinos. En los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias.

Estos los encontramos cuando el gravamen se establece por la realización de la última fase del proceso económico que se está grabando, cuando se realizan operaciones destinadas al consumo. Ejemplo: Impuesto al Valor Agregado, gasolina, venta de automóviles.

Ventajas de los Impuestos Indirectos: son los más productivos para el Estado. Afectan a la mayoría de ciudadanos en la medida de sus posibilidades, estableciéndose una relativa uniformidad y universalidad. Por su flexibilidad permiten al Estado aumentarlos sin mayor oposición al contribuyente.

Desventajas de los Impuestos Indirectos: indeterminación, es decir no permiten conocer a la persona que ha de satisfacerlos; fomentan la traslación como resultado, lo paga el consumidor final, no permiten un efectivo control sobre los contribuyentes; no son justos porque afectan a la mayoría de la sociedad.

Clases: existen en la actualidad en Guatemala dos clasificaciones importantes de los tributos, una es la doctrinaria, que es la propuesta por los estudiosos y doctrinarios del Derecho tributario, y otra que es la legal establecida por los legisladores en el Código Tributario, las que analizaremos a continuación para su mejor comprensión y aplicación del derecho tributario guatemalteco:



### **3.5. Clasificación tributaria**

Impuestos, Tasas, Contribuciones especiales y Arbitrios

Es de suma importancia hacer mención sobre la clasificación que se encuentra en lo que es la recaudación tributaria de un país, como lo es Guatemala, puede clasificarse en tres grupos de forma directa, indirecta y otros.

En nuestra legislación lo encontramos en el Dto. 6-91, Código Tributario, Artículo 11.

Impuesto: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente". Artículo 12.

Contribución Especial y Contribución por Mejoras. "Es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades". Artículo. 13. Contribución Especial: "Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

#### **3.5.1. Principales Impuestos de Guatemala**

Es su tesis de graduación la Licenciada Marilyn Barrientos de Estrada argumenta que impuestos son: La prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, a las personas individuales y colectivas, de acuerdo con su capacidad tributaria sin la existencia de contraprestación alguna determinada con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado.



Sin embargo, En el Artículo 135 de la Constitución Política de la República Guatemala, en sus literal d) "Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley".

### **3.5.2. Principios constitucionales de la Tributación:**

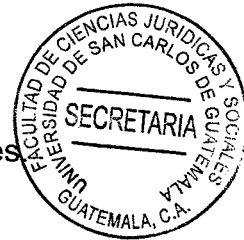
**De legalidad:** solo el Congreso de la República de Guatemala tiene la facultad de decretar impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria.

**De Capacidad de Pago:** el sistema tributario deber ser justo y equitativo es decir que la creación de impuestos debe responder al mandato de que a mayor tenencia de bienes o percepción de ganancia, mayor contribución al Estado.

**Prohibición de Múltiple Tributación:** hay doble o múltiple tributación cuando se cobra dos o más impuestos sobre un mismo hecho generador en el mismo período. Tampoco están permitidos los tributos confiscatorios. El Código Tributario indica que tributos son los pagos que el Estado exige a la población, con el objetivo de obtener, recursos para el cumplimiento de sus fines y deberes.

Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

**Impuesto:** es el tributo que tiene como hecho generador (causa de la obligación), una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.



**Arbitrio:** es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades

**Contribución Especial:** es el tributo que el contribuyente paga a efecto de obtener beneficios directos, a través de la realización de obras públicas o la prestación de servicios estatales.

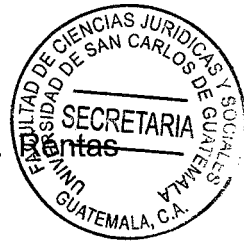
**Contribución Especial por Mejoras:** es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria (aumento de valor de la propiedad) y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado; y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

**La Superintendencia de Administración Tributaria:** tiene a su cargo la recaudación de alrededor de 13 impuestos diferentes y cada uno tiene su hecho generador distinto (causal del gravamen), así como varios regímenes (modalidades) bases y tipos impositivos (tasas o tarifas).

**Impuestos Directos:** gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y/o rentas de los contribuyentes.

**Impuesto Sobre la Renta:** es el impuesto que recae sobre las rentas o ganancias que obtengan las personas y empresas, entes o patrimonios nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.

Esta normado por el Decreto 10-2012. Se genera cada vez que se producen rentas



gravadas. Se determinan según su procedencia: a. actividades Lucrativas, b. del Trabajo y c. Rentas de Capital.

**Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones:** el pago lo realizan los beneficiarios de herencias, legados y donaciones. Esta normado por el Decreto 431.

**Impuesto de Solidaridad:** el pago de este impuesto lo realizan las personas o empresas, afiliadas al Impuesto Sobre la Renta, que dispongan del patrimonio propio, realicen actividades mercantiles y agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos. Esta normado por el Decreto 73-2008. El pago se realiza trimestralmente.

**Impuestos indirectos:** gravan el consumo de bienes y servicios. Se denominan indirectos porque los mismos son trasladados en cada eslabón de la cadena productiva (de importador a productos, de este a distribuidor y de este al consumidor final que será el auténtico contribuyente).

**Impuesto al Valor Agregado:** es el impuesto que más dinero genera para el Estado, lo paga toda persona que compra algún bien o adquiere un servicio. Esta normado por el Decreto 27-92. La tarifa del IVA es del 12% del valor de cada producto o servicio y está siempre incluida en los precios de todo lo que compramos. Los contribuyentes inscritos en el Régimen General están obligados a reportar mensualmente el Impuesto al Valor Agregado pagado en sus compras y el Impuesto al Valor Agregado cobrado en sus ventas.



El estado debe garantizar a todos los habitantes del país, la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral.

Para cumplir con este mandato, es necesario contar con recursos que proviene, en su mayor parte, de los tributos pagados por la población.







## CAPITULO IV

### 4. El procedimiento administrativo en materia tributaria

Antes de desarrollar el tema del procedimiento administrativo tributario es necesario aclarar la diferencia que existe entre proceso y procedimiento. Este punto nos parece muy importante si tomamos en cuenta que en la doctrina jurídica existen algunos autores que se refieren al proceso y procedimiento como términos sinónimos, sin embargo, se ha establecido que son dos figuras procesales distintas.

Por un lado, el proceso es una sucesión de actos que se desarrollan paulatinamente con el objetivo de resolver un litigio sometido al conocimiento de autoridad competente, es el sistema establecido para el desarrollo de la actividad jurisdiccional; en cambio el procedimiento es la coordinación de los actos que se realizan y que se encuentran ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, en otras palabras, es la forma en que se desenvuelve o ejecuta el proceso.

Los juristas citados Guillien y Vicent –citados por Manuel Osorio- definen el procedimiento como: El conjunto de formalidades que deben ser seguidas para someter una pretensión a la Justicia.

En relación al procedimiento administrativo se sostiene –en sentido lato- que está conformado por el conjunto de diligencias y formalidades que se exigen para realizar un acto administrativo. En sentido restringido, el procedimiento administrativo es el



conjunto de reclamaciones que el particular hace ante la administración por la violación o desconocimiento de un derecho.

Por su parte, Rafael Godínez Bolaños define el procedimiento administrativo como: El conjunto ordenado o sistemático de actuaciones administrativas sucesivas, que se inicia de oficio o por solicitud de interesado, a cargo de funcionarios públicos de la administración estatal centralizada, desconcentrada, descentralizada y autónoma o de los concesionarios privados de servicios y obras públicas, con o sin la intervención de terceros, que se desarrollan para conformar decisiones o resoluciones de fondo, con el objeto de cumplir las funciones que les asigna la ley.

La preparación y ejecución de planes de trabajo, resolver peticiones, imponer sanciones administrativas y resolver impugnaciones que formalmente se representa con el expediente escrito o grabado por medios electrónicos, debidamente fundamentado en los principios y normas legales que integran el orden jurídico vigente.

En el sistema jurídico, el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, constituye el cuerpo legal de carácter público que regula el procedimiento administrativo en materia fiscal, salvo lo relativo en materia aduanera y municipal y en aquellos casos cuando una ley específica tributaria sistematice su propio procedimiento.

Respecto al procedimiento administrativo tributario consideramos que el mismo puede ser conceptuado como la serie de formalidades y gestiones que debe observar la

Administración Tributaria para la emisión de un acto administrativo que afecte sancione los derechos del contribuyente o responsable.

La clasificación del procedimiento administrativo tributario obedece a las diversas actuaciones que pueden realizarse ante la Superintendencia de Administración Tributaria. En la Administración Tributaria el procedimiento no es unitario, al contrario, el mismo se conforma por una serie de actividades que se relacionan para luego emitir una resolución definitiva. La complejidad que presenta ocasiona que algunas fases en que se divide alcancen en ocasiones individualización funcional; esto hace que los actos administrativos tributarios pueden ser impugnados y sometidos a control jurisdiccional.

#### **4.1. De acuerdo a lo estipulado en el Código Tributario, el procedimiento administrativo fiscal puede clasificar**

Procedimientos que generan la emisión de una resolución concluyente de la Superintendencia de Administración Tributaria. Dentro de estos citamos:

Procedimiento para la determinación de la obligación tributaria.

Procedimiento de reconocimiento de exenciones o beneficios fiscales.

Procedimiento sancionatorio por infracciones.

Procedimiento de devolución de crédito fiscal del impuesto al valor agregado a exportadores.

Procedimiento de gestión y recaudación.



Procedimiento de Consulta.

Procedimiento de inscripción de contribuyentes y responsables.

Procedimiento de cierre temporal de empresas o negocios por reincidencia.

**4.2. Procedimientos que regulan los recursos para impugnar las resoluciones emitidas por la administración tributaria. Como ejemplo de estos procedimientos existen**

Procedimiento de impugnación en la vía administrativa.

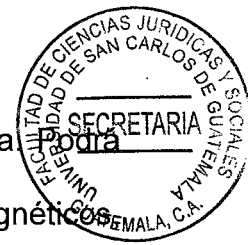
Procedimiento de impugnación en el proceso contencioso administrativo.

Procedimiento de ejecución de adeudos tributarios por la vía judicial.

Cada uno de los procedimientos relacionados son de importancia dentro de las funciones administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria, pero para efectos del presente estudio solo se hará referencia al procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal y de forma general al procedimiento para imponer sanciones tributarias.

De acuerdo al Código Tributario en el Artículo 100. Elementos de la fiscalización. La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomare 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



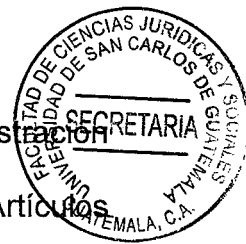
imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. Podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de éste toda la información necesaria, incluso por los mismos medios, para establecer su verdadera situación 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 o por cualquier otro medio magnético, óptico u otros dispositivos de almacenamiento digital.

#### **4.3. Las atribuciones de las autoridades**

El Artículo 135 inciso c) de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que es un deber cívico de los guatemaltecos contribuir con los gastos públicos en la forma prescrita en la ley. En efecto, los guatemaltecos y extranjeros que realizan los presupuestos de hechos generadores de tributos establecidos en las leyes fiscales se convierten en sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, teniendo facultad la Superintendencia Administración Tributaria, de exigir coactivamente el pago de los impuestos si el contribuyente o responsable no cumple su obligación voluntariamente.



El Estado ha delegado facultades suficientes a las autoridades de la Administración Tributaria para que administren, recauden, controlen y fiscalicen los tributos (Artículos 98 al 101 del Código Tributario). Si el sujeto pasivo de la relación fiscal no se manifiesta ante la Superintendencia Administración Tributaria para determinar su obligación fiscal o infringe las normas tributarias, las autoridades del fisco tienen la facultad de iniciar de oficio –característica de la semi autonomía científica del derecho tributario- los procedimientos respectivos con el fin de recaudar los ingresos que el estado necesita para cumplir con sus obligaciones.

#### **4.4. El procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal**

Ante la administración tributaria se pueden ejecutar diversos procedimientos cuyo objetivo es verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Así tenemos el procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal, conformado por un conjunto de actos a través de los cuales el particular en sus condición del contribuyente o responsable o bien la Superintendencia Administración Tributaria, según sea el caso, declaran la existencia de la obligación tributaria, procediendo a calcular la base imponible y su correspondiente cuantía o bien manifiestan la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

La determinación de la obligación fiscal la puede realizar el propio sujeto pasivo por medio de formularios que proporciona la administración tributaria (determinación voluntario o autodeterminación), empero, si se da el caso de que éste no declare la



existencia de la obligación fiscal, la Superintendencia Administración Tributaria, según sea el caso, declarar la existencia de la obligación tributaria, procediendo a calcular la base imponible y su correspondiente cuantía o bien manifiestan la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

La determinación de la obligación fiscal la puede realizar el propio sujeto pasivo por medio de formularios que proporciona la administración tributaria (determinación voluntaria o autodeterminación), empero, si se da el caso de que éste no declare la existencia de la obligación fiscal, la Superintendencia Administración Tributaria, puede realizar de oficio las diligencias establecidas en el Código Tributario para obtener el pago de los tributos y evitar que los contribuyentes o responsables se sustraigan del cumplimiento de sus obligaciones (determinación de oficio).

Asimismo, la determinación de la obligación tributaria la pueden realizar conjuntamente el sujeto pasivo y el sujeto activo de la relación fiscal y al este acto se le denomina determinación mixta.

#### **4.5. Fases del procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria**

- **Inicio:** como ya lo mencionamos, de acuerdo a lo establecido en los Artículos 105 y 107 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, existen tres formas de iniciar el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria:



La determinación voluntaria

La determinación de oficio

La determinación mixta

El inicio de forma voluntaria tiene lugar cuando el contribuyente o responsable declara ante la Superintendencia de Administración Tributaria, la existencia de la obligación fiscal y ésta procede a calcular la base imponible y su cuantía para que inmediatamente después el sujeto pasivo de la relación tributaria proceda a pagar el tributo correspondiente.

La determinación de oficio tiene lugar cuando el contribuyente o responsable no presenta su declaración de la existencia de la obligación tributaria o bien cuando es fiscalizado por la Superintendencia de Administración Tributaria no suministra la información necesaria para establecer la obligación fiscal. Aquí se resalta una característica del proceso administrativo tributario derivada de la ley: su oficiosidad; es decir, será promovido sin necesidad de requerimiento alguno del sujeto pasivo.

La determinación de la obligación tributaria en forma mixta se realiza mediante la acción coordinada de la Superintendencia de Administración Tributaria y el sujeto pasivo. Para efectos del presente estudio, a continuación, haremos referencia al procedimiento administrativo tributario de oficio.

En caso que no hubiera manifestación del contribuyente o responsable sobre su obligación fiscal o bien presentada su declaración, esta resultare inexacta, la





intendencia de la recaudación y gestión en coordinación con la intendencia de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria procede de oficio a realizar la determinación del tributo, pero previamente debe solicitar al sujeto pasivo la presentación de las declaraciones omitidas, fijándole para ello un plazo de diez días hábiles.

Si el contribuyente o responsable no presenta su declaración en este plazo, la administración tributaria en ejercicio de las facultades que le ha delegado el Estado procede de oficio a determinar la cuantía del tributo a pagar.

**-Verificación o comprobación:** luego del reconocimiento del tributo, la Administración Tributaria procede a verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos y si procediere, formulará los ajustes que correspondan expresando los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o responsable Artículo 146 del Código Tributario.

En esta fase del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación fiscal, la intendencia de fiscalización procede a comprobar y examinar los hechos, actos y circunstancias que componen el hecho imponible. Es decir, la Superintendencia de Administración Tributaria no acepta en principio del todo fidedigno los datos obtenidos de la declaración voluntaria o de la determinación de oficio, sino que los somete a verificación para luego proceder a la liquidación del tributo.



Aunque la etapa de liquidación no se encuentra regulada de forma expresa y precisa en el Código Tributario, la misma se realiza en la práctica del procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal.

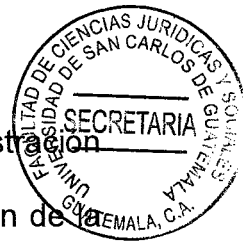
El Artículo 146 del Código Tributario menciona la liquidación al normar lo relativo a los ajustes que la administración Tributaria puede realizar.

Según Ángel Menéndez Ochoa la liquidación es: Una serie de actos administrativos que, partiendo del hecho imponible, concluye en un acto concreto y de determinación de la obligación tributaria, que la hace líquida y exigible.

El autor citado distingue dos categorías de liquidación: Liquidación provisional y Liquidación definitiva.

**-Liquidación provisional:** esta operación dice Menéndez Ochoa se realiza con fundamento en los datos que proporciona el sujeto pasivo de la relación tributaria, al realizar su declaración fiscal o bien con la información que obtiene la Administración Tributaria cuando realiza el procedimiento de oficio.

Elaborada la liquidación fiscal provisional, la Superintendencia de Administración Tributaria confiere audiencia al contribuyente o responsable a efecto de que éste al conocerla proceda a preparar sus argumentos de defensa fundadas en prueba que debe ofrecer al evacuar la audiencia que se le otorgue.



**-Liquidación definitiva:** Menéndez Ochoa sostiene que por este acto la Administración Fiscal determina: La cuantía de la obligación y la vuelve exigible, con la emisión de la resolución administrativa. La resolución debe llenar los requisitos que estipula el Artículo 150 del Código Tributario.

**-Audiencia:** realizada la liquidación provisional se le notifica al deudor tributario. La Administración Tributaria procede a oír al contribuyente o responsable para que exprese su conformidad o inconformidad con los ajustes formulados y haga valer su derecho constitucional de defensa. La audiencia se concede por el plazo de treinta días hábiles, si se trata de ajustes; si el procedimiento es por la aplicación de sanciones, la audiencia se otorga por el plazo de diez días hábiles.

El Artículo 146 del Código Tributario establece que el contribuyente o responsable, al evacuar la audiencia puede formular su oposición ofrecer los medios de convicción respectivos para oponerse a la pretensión de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**-Período de prueba:** esta etapa del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria se otorga sin más trámite, resolución o notificación, si el contribuyente o responsable al evacuar la audiencia que se le confiere, solicita la apertura de prueba por estar en oposición con la liquidación provisional realizada por la Intendencia de recaudación y gestión de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Esta facultad del sujeto pasivo de la relación tributaria es entendible si se recuerda que en todo proceso los hechos controvertidos están sujetos a prueba.

Según regula el Artículo 146 tercer párrafo del Código Tributario, el plazo en que debe realizarse es de treinta días hábiles improrrogables, si se trata de ajustes, que se computan a partir del sexto día hábil posterior al vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia. Pero si el procedimiento se refiere a la imposición de sanciones, la Superintendencia de Administración Tributaria otorgará al contribuyente o responsable el término improrrogable de diez días hábiles

**-Diligencias para mejor resolver:** esta figura jurídica es más conocida dentro de los procesos judiciales que en los administrativos, sin embargo, el ordenamiento tributario de Guatemala lo ha incluido dentro del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación fiscal. De conformidad a lo establecido en los Artículos 144 y 148 del Código Tributario, su aplicación tiene por objeto que la Administración Tributaria tenga más elementos de convicción antes de emitir la resolución final. Se puede de acordar de oficio o a petición de parte, haya o no evacuado el contribuyente o responsable la audiencia. El plazo en que debe practicarse es de quince días hábiles.

**-Resolución:** la resolución la podemos definir como un acto procesal, judicial o administrativo, por el cual la autoridad competente resuelve el asunto sometido a su conocimiento; en el campo de la Administración Pública nos referimos en forma específica al acto administrativo.



Dentro del procedimiento administrativo para la determinación de la obligación fiscal, la Superintendencia de Recaudación y Gestión puede emitir la resolución correspondiente en los siguientes momentos:

El Artículo 146 del Código Tributario regula que cuando el contribuyente o responsable o responsable manifiesta su conformidad parcial con algunos de los ajustes formulados por el ente fiscalizador, caso en el cual se procede a declarar firmes los ajustes aceptados a través de la resolución de mérito. Se realiza la liquidación respectiva y se otorga un plazo improrrogable de diez días hábiles para su pago.

El Artículo 147 del Código Tributario regula que cuando el contribuyente o responsable no comparece a evacuar la audiencia que se le otorga, la Administración Tributaria emitirá resolución estableciendo el monto del tributo, intereses, recargos y multa, según sea el caso.

Cuando se han realizado todas las etapas del procedimiento, es decir, la Superintendencia de Administración Tributaria ha concluido la fase de fiscalización e investigación para poder determinar la obligación tributaria, el contribuyente o responsable ha aportado las pruebas sobre lo manifestado por el ente fiscalizador en la liquidación provisional debidamente notificada con las formalidades de Ley.

Verificada cada una de las etapas relacionadas, la Administración Tributaria procede a efectuar la liquidación final mediante una resolución.



El Artículo 149 del Código Tributario regula que la Administración Tributaria deberá dictar la resolución que contenga la liquidación final dentro de los treinta días hábiles siguientes de que concluya el procedimiento

La resolución que emite la Administración Tributaria en el procedimiento de determinación de la obligación fiscal tiene las siguientes características: Es un acto administrativo de naturaleza definitiva.

Es impugnabile por medio de un recurso de revocatoria. Pone fin al procedimiento tributario de determinación de la obligación tributaria o de la sanción respectiva, o ambos aspectos. Una vez firme, hace exigible el pago del tributo, la multa o intereses respectivos.

**-Notificación:** toda resolución que dicte la Superintendencia de Administración Tributaria debe darse a conocer al contribuyente o responsable por medio de la notificación. Sobre este tema se profundizará en el capítulo cuarto del presente estudio.

#### **4.6. Principios doctrinarios que rigen el procedimiento administrativo**

El principal objetivo del procedimiento administrativo, es garantizar la debida protección al administrado, que solicita la emisión de una decisión administrativa o la impugna. Los principios de juridicidad y legalidad, rigen en forma absoluta al derecho administrativo y también al procedimiento administrativo, y en virtud de ellos, la autoridad pública, está obligada a resolver en estricta aplicación de la ley, pero sin olvidar que su objeto



primordial, es la búsqueda de la justicia, la seguridad, la paz, el desarrollo y el bien común de los habitantes, que constituyen finalidades máximas del Estado.

Para que el procedimiento administrativo, cumpla con garantizar la protección del administrado, se hace necesario, que además de aplicar las normas jurídicas conforme a los principios que se analizan, se fiscalice estrictamente el actuar de la administración pública, y se reduzcan al mínimo, los efectos de la arbitrariedad, con lo cual, puede alcanzarse la seguridad jurídica de los administrados, en las resoluciones o actos que se emiten.

**-Principio de seguimiento de oficio:** exige, que el funcionario público, asuma la responsabilidad de dirigir el procedimiento administrativo, y ordene la práctica de cuanta diligencia se considere conveniente, para emitir la resolución definitiva, por lo cual, la administración, no debe ser rogada dentro de sus procedimientos, sino por el contrario, debe agilizar, desarrollar, dinamizar y vigilar que los expedientes iniciados, finalicen sin que para ello resulte necesario actuar como en un proceso civil, en el que son las partes quienes están obligadas a promover el trámite del mismo.

La administración pública y sus órganos, tienen la obligación y responsabilidad de dirigir el procedimiento administrativo, en cada una de sus etapas y hasta que se emita la resolución final, independientemente, que el expediente se inicie de oficio o a petición de persona interesada.



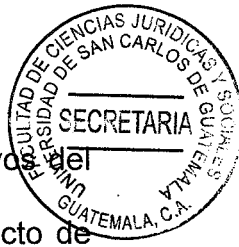
**-Principio de informalidad:** el procedimiento administrativo no debe sujetarse a formalismos, salvo en casos especiales, en que se requiera algún tipo de existencia relación al cumplimiento de requisitos de carácter esencial.

En tal sentido, los errores, las deficiencias y lo que falte al iniciarse el procedimiento administrativo, se harán saber al particular, desde el inicio del trámite, con el propósito que se efectúen las correcciones, completen requisitos y se aporten los documentos necesarios.

El principio que se analiza, manda que el funcionario público se abstenga a calificar, con criterio estrictamente jurídico, las peticiones que dirigen los particulares, y que se admitan para su trámite las mismas, sin que sea indispensable, el incluir cita de leyes en los memoriales respectivos; también, faculta al órgano administrativo que conoce, a buscar la intención de los interesados, sin atenerse a la letra muerta de los escritos, a corregir errores formales evidentes que se hayan cometido, y a brindar la oportunidad para que se cumplan posteriormente, los requisitos omitidos al inicial el expediente.

**- Principio del derecho de defensa:** constituye una norma general y obligatoria para la administración público y consiste en que el administrador antes de dictar una decisión, resolución o acto administrativo, deber dar la oportunidad al particular que se defienda, principalmente sí se trata de una sanción por violación a las normas y reglamentos administrativos, tienen la obligación de informar al particular, de las existencias de un procedimiento iniciado en su contra.





En consecuencia, otorgarle la posibilidad de enterarse del contenido y los motivos del mismo, para que pueda presentar las pruebas que considere necesarias, a efecto de desvirtuar lo que la administración dice, y en su momento oportuno, utilizar los medios de impugnación regulados en el ordenamiento jurídico en contra de lo resuelto por la administración pública.

**- Principio de imparcialidad:** en las decisiones administrativas que causen perjuicio al interesado, no deben intervenir autoridades que tengan intereses contrapuestos a los del particular. La imparcialidad, obliga al funcionario o empleado público, a basar sus decisiones en la igualdad de oportunidades.

**-Principio del procedimiento escrito:** el procedimiento administrativo, es eminentemente escrito, y todas sus actuaciones, pruebas, inspecciones, y diligencias, deben quedar plasmadas en forma documental, dentro del mismo, aunque en casos excepcionales, algunas actuaciones pueden practicarse en forma oral.

**-Principio de procedimiento sin costas:** cuando en un procedimiento administrativo se dicta la resolución final, no aun pronunciamiento de condena en costas al administrado, que lo obligue a asumir los gastos que le ha generado a la administración pública, el trámite del procedimiento administrativo; la razón, es que por mandato legal dicho procedimiento debe ser gratuito.

**-Principio de sencillez, rapidez, economía y eficacia:** tiene como propósito, que la administración moderna no burocratice los expedientes, por lo que en el caso que se



hayan cumplido los requisitos y se han verificado las distintas etapas del procedimiento administrativo, la consecuencia es que deberá resolverse conforme a lo que la ley establezca. El principio que nos ocupa, recopila el ideal de la administración moderna y tecnificada, que se opone al procedimiento burocrático, manual, lento, complicado y cargado de excesiva cantidad de traslados de los expedientes administrativos.

La sencillez, significa simple, fácil y sin complicaciones: Por su parte, la rapidez, expresa velocidad en los trámites, que pueden llevarse a cabo sin esperar el vencimiento de los términos. La economía, impone la obligación, de evitar pérdida de tiempo que aumenta los costos y los gastos; y la eficacia, enuncia la obtención de un resultado buscado. Por lo anterior, el procedimiento administrativo debe culminar con un resultado beneficioso para la organización pública y también para los particulares.

#### **4.7. Clases de recursos administrativos**

En la actualidad, con motivo de la unificación de los recursos en la Ley de lo Contencioso Administrativo, las resoluciones emitidas por la administración pública centralizada, descentralizada y autónoma, se encuentran sometidas por regla general, salvo algunas excepciones, a dos recursos administrativos, siendo estos, los de revocatoria y de reposición.

Sin embargo, doctrinariamente existen diversas clasificaciones de los recursos administrativos, por lo cual nos referiremos a las que consideramos más importantes, colocándose en primer término la clasificación que hace el tratadista Gabino Fraga,



para quien los medios de impugnación son los siguientes: Recurso de revocación, reconsideración administrativa; y recurso de revisión jerárquica, los cuales procederán según se haga valer ante la misma autoridad que dicto el acto recurrido, o ante la superior.

Enrique Sayaguez Lazo, indica en su obra Tratado de derecho administrativo, que los recursos administrativos se clasifican en la forma siguiente:

Recurso de reposición, que se plantea ante el mismo órgano que dicto resolución.

Recurso jerárquico, por el cual se acude al órgano jerárquico inmediato superior de aquel que emitió la decisión a impugnarse.

Recurso de alzada, que se hace valer ante un órgano no jerárquico, que actúa en función de contralor administrativo.

Recurso de queja, que se interpone, cuando el de alzada es denegado.

García Oviedo, considera, que: "la fiscalización administrativa puede efectuarse por la propia autoridad que adopto la resolución, o por la jerárquica superior".

La primera, se produce en virtud de recurso de reposición, por el cual el particular agraviado solicita a la propia autoridad que deje sin efecto la decisión que ella misma emitió; y la segunda, que se ejercita en virtud del recurso jerárquico o de alzada, basado en el principio de la jerarquía administrativa, y por el cual, a instancia particular,



la autoridad superior confirma, modifica o revoca la resolución recurrida. Además de las anteriores existen otras clasificaciones importantes, como la que nos proporciona J.R. Rodeti, citado por Manuel Osorio y Florit, en la cual se divide a los recursos de la siguiente manera:

**-Recursos ordinarios:** se interponen ante el tribunal o autoridad, con el objeto de reparar omisiones, errores o vicios de procedimiento y constituyen trámites comunes o medios de impugnación normales, abarcando a los recursos de la aclaración revocatoria, apelación, nulidad y la queja.

**- Recursos extraordinarios:** se promueven en forma excepcional y con carácter restrictivo, ante el tribunal u órgano superior de aquel que dictó la resolución impugnada, y generalmente su propósito, es asegurar la aplicación de la constitución y las leyes, encontrándose dentro de este tipo de medios de impugnación a los recursos de inconstitucionalidad, casación, y de revisión.

En Guatemala, la intención del legislador al emitir la Ley de lo Contencioso Administrativo, era que las resoluciones de todos los órganos de la administración pública, se rigieran por los recursos de revocatoria y de reposición; sin embargo, por motivos que más adelante se analizan, tal propósito no se alcanzó y hasta la fecha no se ha logrado la unificación absoluta de los recursos administrativos.



## CAPÍTULO V

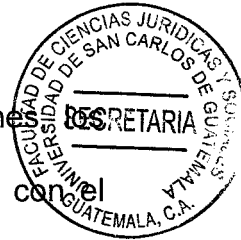
### **5. Incumplimiento del Principio de Razonabilidad en un requerimiento de información emitido por la Superintendencia de la Administración Tributaria a un contribuyente**

Existen elementos de fiscalización solicitados que no se encuentran enmarcados en la ley.

La Administración Tributaria en sus requerimientos solicita información en la cual se recalca el exceso de la misma al contribuyente, quien no está en la obligación legal de presentar, pero la arbitrariedad cometida en mucho tiempo a cometido en costumbre dentro de los procedimientos utilizados por el ente fiscalizador.

La razonabilidad debiera aplicarse para reducir los eventos procedimentales en el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria lo cual es una obligación para el ente recaudador en base a su ley organica.

La Constitución Política de la República de Guatemala regula en el Artículo 239 "Principio de Legalidad, en el cual le da la exclusividad al Congreso de la República de Guatemala 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 las cuales son: El hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la

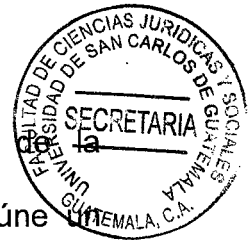


responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias; con el objeto de prevenir ilegalidades, irregularidades y el abuso de poder”.

Es de carácter urgente el de fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes responsables que cumplen con sus obligaciones.

Siempre se debe tener en cuenta que, para alcanzar los objetivos planeados en los considerandos anteriores, es indispensable crear una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios en la cual el Estado delegue las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, con independencia económica, funcional y administrativa.

Si bien es cierto el Código Tributario Decreto número 6-91 en el Artículo 93 establece resistencia de la acción fiscalizadora de la administración Tributaria. Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora en la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable del tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.



Las reglas de conducta de todo procedimiento administrativo, previenen de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que en su texto reúne un conjunto de principios tributarios que orientan y limitan el que hacer tributario del Estado.

Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, deber procurar altos niveles e cumplimiento tributario mediante la reducción de la evasión, actuar la conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.

La posibilidad de sistematizar el estudio de los principios constitucionales encara la dificultad de que algunos principios se refieren expresamente a los tributos y otros constituyen principios generales de aplicación en materia tributaria. Si bien el derecho ofrece siempre varias soluciones posibles aplicables a un caso o situación, la determinación de cuál de ellas es la más adecuada en lo mismo que prestarse cuál de todas ellas es la más razonable.

Para el cumplimiento de estas funciones la Superintendencia de Administración Tributaria, deberá contar con unidades específicas de inspección, investigación y verificación para efectos tributarios y con la finalidad de combatir el contrabando, la defraudación aduanera, la evasión y la defraudación tributaria, para lo cual podrá



inspeccionar con el auxilio de las autoridades competentes de seguridad; entre otros, contenedores, camiones y otros medios de transporte terrestre, acuático o aéreo dentro del territorio nacional. Dichas unidades tendrán las funciones y atribuciones que el Reglamento de esta Ley establezca y no podrán tener la categoría de Intendencia.

Al hablar de razonabilidad como exigencia al principio de legalidad, define el estudio de administración pública y en esencia a la aplicación sencilla de los procedimientos de la Administración Tributaria.

Al recibirse el requerimiento emitido por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, notificado legalmente, en el cual se solicita por parte del ente fiscalizador treinta y dos numerales, lo que conlleva la irracionalidad y complejidad en la entrega de la información, concluyendo que muchos de los numerales no se encuentran contemplados en los elementos de fiscalización lo cual convierte en ilegal dicho requerimiento.

Es correcto mencionar la aplicación del plazo para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora, esto quiere decir obliga en principio a separar y definir el significado de cada uno de los elementos que compone dicha frase; resolver que es el “plazo para comprender el efecto que tiene la aplicación de éste al conjugarse con el de “acción fiscalizadora” y el de “resistencia”, que en su conjunto forman una infracción tributaria tipificada en la legislación tributaria a la que ésta asignada una sanción.





Cabe mencionar que el plazo es el tiempo o lapso fijado para una acción. Procesalmente, el espacio de tiempo concedido a las partes para comparecer, responder, probar, alegar, consentir o negar en juicio.

El plazo constituye un elemento accidental de los negocios jurídicos, pero no afecta su existencia, sino a su cumplimiento, la fatalidad de éste lo diferencia de los otros elementos que componen la obligación.

En función de la aplicación del plazo, como el tiempo para ejercer una acción, la doctrina no provee de varios tipos de plazos, entre los que se encuentra, el plazo citatorio, el plazo conminatorio, los cuales se definen a continuación. El plazo citatorio es el lapso durante el cual una persona, a la cual se le notifica debidamente, debe comparecer para algún fin ante el tribunal u otra autoridad.

En materia tributaria la legislación aplicable regula la obligación de la Administración Tributaria de notificar el requerimiento hecho llegar al contribuyente para la presentación de la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero plazo conminatorio el que señala a alguien con expresa indicación de que se le seguirá el perjuicio correspondiente de no proceder durante el cual se le indica o legalmente corresponda.

Esta aceptación tiene estrecha relación con el plazo señalado en los requerimientos emitidos por la Administración Tributaria en su función de verificadora de las obligaciones tributarias, toda vez que en ellos se conmina al contribuyente requerido a



proporcionar en el plazo de tres días la información solicitada, contrario en su perjuicio será sancionado con multa.

Como resultado de la incertidumbre en el empleo de los vocablos “Plazo” y “Término” a los cuales se le atribuye una incorrecta sinonimia, al respecto la doctrina explica que no existe contradicción en los conceptos, sino una confusión de las leyes; sin embargo, se atribuye al primero la categoría de género y la segunda como la especie, lo cual permite estudiar el significado de otras acepciones relacionadas con el plazo. Se dice que término es el límite del plazo, pero que, por confusión proveniente de las mismas leyes, una y otros vos que emplean alternativamente en lo procesal y en las obligaciones diferidas en el tiempo, en tal sentido término es el lapso que debe transcurrir necesariamente para crear, modificar, consolidar u extinguir una relación jurídica.

También se emplea muy comúnmente para designar el espacio de tiempo concedido para evacuar un trámite judicial, como término fatal, término improrrogable o término perentorio entre otros. Por término fatal se entiende como improrrogable, que extingue definitivamente un derecho o impide su ulterior ejercicio, se emplea comúnmente el concepto plazo fatal. Se dice del concepto término improrrogable que es el período de tiempo durante el cual debe necesariamente practicarse ciertas actuaciones judiciales, con la prohibición expresa de no poder pasar el mismo.

Los términos improrrogables no pueden suspenderse, ni abrirse después de cumplidos, por vía de restitución, ni por ningún otro motivo; y solo por fuerza mayor que impida utilizarlos podrán suspenderse durante su curso. Una vez transcurridos los términos

improrrogables, se tendrá por caducado de derecho y perdido el trámite o recurso que hubiera dejado de utilizarse, sin necesidad de apremio.



La aceptación término perentorio aun cuando es lacónica, está contenida en algunos ordenamientos jurídicos por lo que se dice que es el tiempo que se concede y con denegación de otro. Acerca del cómputo de los plazos, existe una computación natural, que comprende de momento a momento, y requiere que se cumpla el último instante del mismo; al respecto, el Artículo 8 del Código Tributario establece: "Computo de tiempo.

Los plazos legales, reglamentarios y administrativos, se contarán en forma siguiente:

1. En los plazos legales que se computan por días, meses y años, se observarán las reglas siguientes:
  - a) El día es de 24 horas que empezara a contarse desde la media noche (cero horas). Para los efectos legales, se entienda por noche, el tiempo comprendido entre las dieciocho horas de un día y las seis horas del día inmediato siguiente y es hábil para los contribuyentes y responsables y para la Administración Tributaria, en los casos de actividades nocturnas.
  - b) Los plazos serán fiados en horas, días, meses o años, y se regularán según el Calendario Gregoriano. Los años y los meses inmediatos siguientes, terminarán la víspera de la fecha en que principiaron a contarse.



c) En los plazos designados por días, meses y años, el día en que concluyen termina a la hora en que finalice la jornada ordinaria o extraordinaria de la Administración Tributaria o dependencia respectiva. Si mediare notificación, los plazos comenzarán a correr al día hábil siguiente de efectuada ésta.

d) Los plazos designados por hora se cuentan de momento a momento.

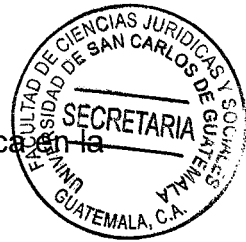
2. Se consideran inhábiles tanto los días declarados y que se declaren feriados legalmente, como aquellos en los cuales la Administración Tributaria no hubiere prestado servicio al público, por cualquier causa, de lo cual se llevará un riguroso registró.

3. Para los efectos de este código se entiende por día, las horas hábiles de trabajo en la Administración Tributaria.

4. En los plazos que se computan por días, se tomarán en cuenta únicamente los días hábiles.

5. en todos los casos, los plazos que vencieren en día inhábil por cualquier causa, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil inmediato siguiente.

6. El Ministerio de Finanzas Públicas, podrá en casos excepcionales, declarar inhábiles en la Administración Tributaria. En estos casos se aplicarán las normas previstas en este artículo.



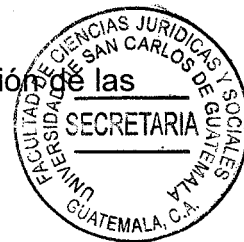
En término de la distancia es imperativo y la autoridad lo fijará en forma específica en la resolución respectiva, según los casos y las circunstancias.

De acuerdo a la doctrina y legislación citada se establece que el plazo, constituye una categoría determinante para el ejercicio de un derecho o para el cumplimiento de una obligación por lo que en materia tributaria los contribuyentes cuentan con plazo limitado para responder a los requerimientos de documentación e información, solicitados por la Administración Tributaria en su potestad de ente fiscalizador y verificador de obligaciones tributarias.

Por otra parte, el hecho que el plazo sea improrrogable o perentorio, demuestra que dicha fatalidad incide en el derecho de defensa de los contribuyentes, quienes se ven privados de poder demostrar los motivos que le impiden el cumplir con el plazo para responder los requerimientos formulados por la Administración Tributaria; toda vez que la norma no contempla los sucesos ajenos a la voluntad de los obligados, que podrían excusar el cumplimiento del plazo determinado, como lo pueden ser el caso fortuito y la fuerza mayor.

Se puede mencionar que la acción fiscalizadora en Guatemala, es fundamental y lleva a realizar una retrospectiva en cuanto al origen normativo de los principios que rigen el sistema tributario y para ello se parte de la instauración del régimen democrático; período en el 85 cual a través de la Asamblea Nacional constituyente se promulga la Constitución Política de la República de Guatemala, norma fundamental que fija los límites y define las relaciones entre los poderes del Estado y de éstos con sus

ciudadanos, estableciendo así las bases para su Gobierno y para la organización de las instituciones en que tales poderes se asientan.



Acción fiscalizadora: es la facultad o poder que otorga la ley a determinado ente para que, en el uso de sus facultades o poderes, se encargue de la verificación del debido cumplimiento de todas aquellas obligaciones tributarias contenidas en las distintas leyes tributarias.

En Guatemala para realizar la acción fiscalizadora, se otorgó dicha facultad a la Superintendencia de Administración Tributaria como se expone en uno de los capítulos de la tesis, para lo cual la ley establece las funciones de planificar, programar, organizar dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación recaudación y fiscalización de los tributos.

Sin embargo, para realizar la función específica de fiscalización o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias el ente tomará como base:

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.

Podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y



requerir y obtener de éste toda la información necesaria, incluso por los mismos medios, para establecer su verdadera situación 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 o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital.

Para comprender la naturaleza jurídica de la acción fiscalizadora, es importante estudiar las distintas acepciones de los conceptos que componen la figura y los diversos nombres como se conoce en el ámbito tributario. Se dice que acción es el ejercicio de la facultad derivada de un derecho subjetivo.

En materia tributaria se entiende que la acción por parte de los sujetos de la relación tributaria, es el ejercicio de la facultad que tienen estos originada de un derecho subjetivo establecido en las normas aplicables de la materia.

No obstante, en cuanto a fiscalización se dice que es la acción o efecto de fiscalizar y a dicha acción como inspeccionar, revisar y vigilar por lo que en materia tributaria se conoce como la acción ejercida por el sujeto activo de las obligaciones tributarias de inspeccionar y revisar.



Se afirma que, a partir de la nueva Constitución Política de la República de Guatemala, la Corte de Constitucionalidad se convierte en actor protagónico y fundamental de la política tributaria en Guatemala, toda vez que la misma faculta a dicha corte como garante del orden constitucional.

Es necesario fortalecer las instancias de apelación ante decisiones administrativas, como son los tribunales fiscales. Este tipo de apelación, separada del aparato administrativo, contribuiría a facilitar la implementación de sistemas expeditos que permitan validar la deuda tributaria determinada por la administración y a la vez proteger los derechos del contribuyente.

Todos los conocimientos de conducta de todo procedimiento administrativo se basan conforme a la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que en ella se encuentran los principios tributarios, sobre los cuales descansa el sistema tributario nacional.

Utilizando de esta manera el principio de razonabilidad como la esencia facultativa de la primacía de ley, es decir, que toda norma tributaria, se debe encontrar regida en cuanto a su creación, aplicación y procedimientos por normas legales que la regulen, sin contravenir el principio de supremacía constitucional. Así mismo implica en la simplificación de pago de impuestos y cumplimiento de los procedimientos que sean racionales y apegados a la ley, conforme se lo exige la propia ley orgánica de la ley reguladora.





Es por eso que hablar de razonabilidad como exigencia al principio de legalidad supone analizar si las soluciones a los conflictos de relevancia jurídica son o no razonables, o sea si las razones que hay detrás de aquellas son o no ajustadas a la razón.

No se debe dejar a un lado una fecha importante como la vigencia del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala la Ley Organica de la superintendencia de Administración Tributaria, que es la del 2 de mayo de 1998, siendo creado como una entidad estatal y centralizada con el objeto de ejercer con exclusividad las funciones de administración, recaudación control y aplicación del sistema tributario nacional.

La mayoría de requerimientos de información que la Superintendencia de Administración Tributaria formula en donde existen elementos de fiscalización solicitados que no se encuentran enmarcados en la ley, y que a juicio del auditor fiscalizado, considera que se deben tener por parte del sujeto pasivo y presentar el Artículo 100 del Código Tributario, es uno de los artículos más vulnerados y violentados por parte de la Administración Tributaria, toda vez que lo utiliza como fundamento legal de sus requerimientos de fiscalización, pero siempre solicita información que no se encuentra enmarcada como elemento de fiscalización.

El principio de razonabilidad determina la forma en que el Estado pueda restringir los derechos constitucionales de las personas, ya que las leyes pueden limitar el ejercicio abusivo de los derechos, pero deben hacerlo en forma razonable y dentro de un marco de legalidad.



Como ejemplo a dicho principio encontramos el siguiente Artículo de la Constitución Política de la República de Guatemala: Artículo 41 “Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

Como podemos observar existe en esta norma, una limitación al poder público, que permite al Estado imponer multas a los particulares, existe también la obligación que, de imponerse una multa, se hará de forma razonable. Para ejemplificar el principio de razonabilidad, podemos citar lo manifestado por la Corte de Constitucionalidad guatemalteca, al comentar sobre la exención de impuestos lo siguiente: “Una exención tributaria, es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

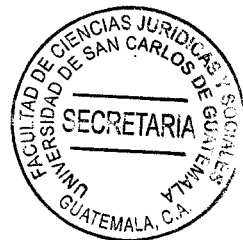
Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes, de acuerdo con los términos de la ley, alcanza el requerimiento; es especial porque priva el principio de que, el impuesto debe ser general cubriendo la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención tiene una razonabilidad del Estado para impulsar el desarrollo a favor de ciertas actividades útiles.



## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

El Artículo 93 del Código Tributario, establece tres días como plazo de aplicación general para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, vulnerando el principio de igualdad plasmado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que regula el plazo para aplicación general de todos los contribuyentes, cuando estos son desiguales de acuerdo a la clasificación determinada por el ente fiscalizador. También regula el plazo para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora, al cual otorga la categoría de improrrogable en contravención del derecho de defensa consagrado en la misma legislación antes mencionada, en virtud que no permite que, en circunstancias calificadas, que podrían excusar el incumplimiento del plazo, el contribuyente realice con posterioridad razonable la entrega de la documentación o información requerida.

Pero en donde y en qué momento se da el principio de razonabilidad por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria al realizar un requerimiento, analizado y emitido por la misma entidad, las fórmulas que se han creado para determinar si las actuaciones de los poderes públicos se ajustan o no a él. Exigiendo de esta manera la razonabilidad como uno de los principios importantes de la legalidad establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes específicas concluyendo en los procedimientos aplicados en la Administración Tributaria. Debiendo de aplicar la razonabilidad para reducir los eventos procedimentales en el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria lo cual es una obligación para el ente recaudador en base a su ley organica.





## BIBLIOGRAFÍA

- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario, **Constitución Política de la República de Guatemala comentada**, Quinta Edición 2003, Guatemala
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero**. Buenos Aires, Argentina, 2t.; 4ª. Ed. Reimpresión; Edit. Depalma, 1990
- REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, **Diccionario de la lengua española**, Madrid España: Edición Espasa Calpe, S.A. 1998
- RODRIGUEZ LABATO, Raúl. **Derecho fiscal**. Segunda Edición. Universidad Nacional Autónoma de México Edición Oxford, 2004.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Los Métodos de Determinación de la Bases Imponibles y su Proyección sobre la Estructura del Sistema Tributario**. Editorial, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación de Madrid, 1970.
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas**, derecho financiero y tributario, tomo I, 3ª ed.; Buenos Aires. Argentina; Ed. De Palma, 1982.

### Legislación:

- Constitución Política de la República de Guatemala de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala, 1986
- Código Tributario**. Decreto número 6-91. Congreso de la República de Guatemala.
- Ley del Organismo Judicial**. Decreto 2-89. Congreso de la República de Guatemala, 1989.
- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**. Decreto número 6-91. Congreso de la República de Guatemala
- Ley del Impuesto al Valor Agregado**. Decreto 27-92. Congreso de la República de Guatemala
- Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles**. Decreto 15-98, Congreso de la Republica de Guatemala.