

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



**¿ES EFECTIVO PARA EL FISCO EL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO?**

**ERVIN YOVANI MONTERROSO ALEGRÍA**

**GUATEMALA, AGOSTO DE 2023**

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

**¿ES EFECTIVO PARA EL FISCO EL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO?**



TESIS

Presentada a la honorable junta directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**ERVIN YOVANI MONTERROSO ALEGRÍA**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
Y LOS TÍTULOS PROFESIONALES DE ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, agosto de 2023

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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXÁMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:	Lic. Edwin Noel Peláez Cordón Licda. Amalia Azucena García Ramírez Licda. Paula Estefani Osoy Chamo
---------------	---

Segunda Fase:	Lic. Dimas Camargo Lic. Marco Vinicio Leiva Lic. Abraham Augusto Díaz Sánchez
---------------	---

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



Guatemala 25 de abril de 2022

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



Distinguido Doctor Herrera:

De manera atenta le informo que fui consejero de estilo de la tesis titulada: "¿ES EFECTIVO PARA EL FISCO EL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO?", realizada por la bachiller: ERVIN YOVANI MONTERROSO ALEGRÍA, para obtener el grado académico de licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

El alumno cumplió con todas las observaciones que le hiciera, por lo que dictamino de manera FAVORABLE, por lo que el trámite de orden de impresión puede continuar.

ID Y ENSEÑAD A TODOS

Lic. Roberto Fredy Orellana Martínez  
Consejero de Comisión de Estilo



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria  
Guatemala, C. A.



Guatemala, 07 de junio del año 2011.

Licenciado (a)  
CÉSAR ARTURO LÓPEZ GIRÓN  
Ciudad de Guatemala

Licenciado (a) López Girón:

Atentamente me dirijo a usted para hacer de su conocimiento que recibí el dictamen del (de la) Consejero (a)- Docente de la Unidad de Asesoría de Tesis de ésta Facultad, en el cual hace constar que el plan de investigación y el tema propuesto por el (la) estudiante: ERVIN YOVANI MONTERROSO ALEGRIA, CARNE NO. 9218594, intitulado "¿ES EFECTIVO PARA EL FISCO EL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO?" reúne los requisitos contenidos en el Normativo respectivo.

Me permito hacer de su conocimiento que como asesor (a) esta facultado (a) para realizar modificaciones que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, 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, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes"...

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

  
**LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY**  
**JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS**

c.c. Unidad de Tesis, interesado y archivo





Lic. César A. López Girón  
Abogado y Notario



Guatemala, 23 de noviembre de 2021

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



Licenciado Herrera Recinos:

Con el debido respeto que se merece, tengo el honor de dirigirme a usted, en virtud de que con base en la resolución en la cual fui nombrado como Asesor del trabajo de Tesis elaborado por el Bachiller **ERVIN YOVANI MONTERROSO ALEGRÍA** intitulado **¿ES EFECTIVO PARA EL FISCO EL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO?** y con fundamento en la Normativa para elaboración de tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, me permito informarle lo siguiente:

- a) Es criterio personal de este asesor, el indicar que el presente trabajo de investigación, cumple con los aspectos técnicos y científicos exigidos para la elaboración de tesis.
- b) Contiene abundante cita de autores y tratadistas del derecho en sus distintas ramas que sustenta los fundamentos del tema tratado por el bachiller Monterroso Alegría.
- c) Desarrolla en cada uno de sus capítulos, los elementos necesarios para dar por comprobada la hipótesis rectora de la investigación.
- d) Para llevar a cabo tal comprobación se determinó que hizo uso de distintos métodos y técnicas, utilizando los métodos deductivos e inductivos para efectuar todo el contenido del presente trabajo, generando juicios de aplicación general a un caso particular.
- e) El procedimiento para la elaboración de la investigación incluyó la técnica de fichas bibliográficas y documental, así como también los siguientes métodos de investigación:

a. **Sintético:** Donde se realizó un análisis con un enfoque eminentemente cuantitativo-deductivo, utilizando metodología y técnicas de investigación documental, recolección de información en cuanto a determinar que, en Guatemala, es necesario que se realicen análisis, estudios y reformas a las leyes en relación al procedimiento administrativo tributario, para minimizar tiempo para la recaudación y no haya perdida ni violación de derechos al Estado.

b. **Dialectico:** Donde se determinó que las leyes ordinarias y reglamentos en materia fiscal, se enfocan en procedimientos obsoletos que, en lugar de mejorar el sistema de recaudación fiscal, lo obstaculiza con metodología y procedimientos que hacen que los expedientes administrativos lleven años para

Lic. César Arturo López Girón  
ABOGADO Y NOTARIO



Lic. César A. López Girón  
Abogado y Notario

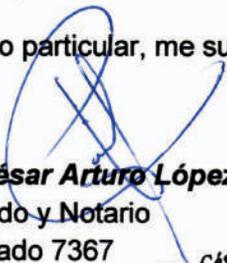


resolverse y posteriormente al trasladarse al plano judicial, los procesos pasen de igual forma años en resolver, lo que hace que la recaudación sea ineficaz para el Estado.

- f) En cuanto a su aportación científica, el estudiante hace énfasis en una de sus conclusiones que *“Se logró analizar que el procedimiento administrativo tributario cobra especial relevancia debido a la complejidad de las leyes que establecen la obligación tributaria y su recaudación, e indudablemente al antagonismo de intereses por parte de los sujetos activo y pasivo de dicha obligación; se visualizaron los elementos que inciden directamente en el criterio con que ambos interpretan y aplican las leyes tributarias. Por lo tanto, se propone la conceptualización y funcionamiento de los entes asignados a operar con facultades jurisdiccionales, tomando en cuenta que, lo importante realmente es proteger los bienes del Estado para garantizar la seguridad tributaria de los habitantes del país”*.
- g) Con ello da a conocer que, los procedimientos administrativos tributarios en Guatemala, tienden a ser demasiado burocratizados y no resuelven en su totalidad la problemática de la recaudación tributaria en el país, toda vez que se vuelve un proceso tedioso y sin provecho.
- h) La Constitución Política de la República de Guatemala regula un debido proceso y que a través del proceso administrativo se está llevando a cabo el procedimiento constitucional regulado, para no violentar un derecho ordinarios pero sobre todo el derecho de defensa, pero para lograr ese objetivo, es necesario que se visualice por parte del Estado que, al iniciar un procedimiento administrativo fiscal y seguir por la vía judicial en un proceso contencioso administrativo posterior, se está atrasando en demasía la recaudación fiscal.
- i) Es conveniente que se haga un análisis a profundidad de las leyes tributarias para que estos procedimientos sean más acelerados, por motivo que, al estudiar el tema, se están violentando derechos constitucionales y legales al Estado de Guatemala por el atraso de la recaudación fiscal.

Por todo lo anterior y tomando en consideración que el presente trabajo satisface todos los requisitos establecidos en las normas de la Facultad, es procedente emitir el **DICTAMEN FAVORABLE** para que el Bachiller **ERVIN YOVANI MONTERROSO ALEGRÍA** continúe con su trabajo hasta su culminación.

Sin otro particular, me suscribo de usted como su atento y seguro servidor,

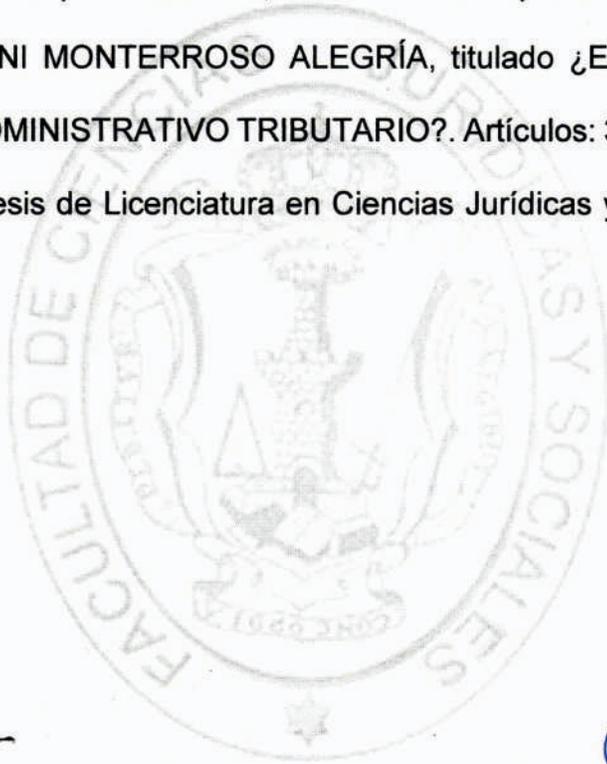
  
**Lic. César Arturo López Girón**  
Abogado y Notario  
Colegiado 7367

Lic. César Arturo López Girón  
ABOGADO Y NOTARIO



Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Ciudad de Guatemala, diez de mayo de dos mil veintitrés.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante ÉRVIN YOVANI MONTERROSO ALEGRÍA, titulado ¿ES EFECTIVO PARA EL FISCO EL PROCESO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO?. 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

*[Handwritten signature]*  
 UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
 FAC. DE C.C., J.J. Y S.S.  
 UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS  
 GUATEMALA, C. A.

*[Handwritten signature]*  
 FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
 UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
 DECANO  
 GUATEMALA, C. A.

*[Handwritten signature]*  
 FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
 UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
 SECRETARIA  
 GUATEMALA, C. A.



## DEDICATORIA

- A DIOS:** Por ser todo en mi vida.
- A MIS PADRES:** Por ser siempre mi inspiración de dedicación y bondad.
- A MI ESPOSA:** Lesly Dennise, por su amor y apoyo en todo momento y ser parte fundamental en mi vida y en la culminación de ésta meta.
- A MIS HIJOS:** Diego, Sofía y Daniela, porque son la fuerza motriz de mi existencia; que esta meta, sirva para ellos como ejemplo, que todo se puede lograr con esfuerzo y dedicación.
- A MIS HERMANOS:** Miriam, Blanca, Salvador, Mario y Hugo, porque siempre me han apoyado, desde mi infancia y son un ejemplo de esfuerzo.
- A:** Katy y Keila, por su cariño, por ser parte de mi vida y creer que todo es posible, si se quiere, se propone y se esfuerza para lograrlo.
- A MIS SOBRINOS:** Juanita, David, Edwin, Keylin, Ludwing, René, Salvador, Mynor, Dany por que logren sus objetivos académicos y saber que nunca es tarde para empezar.
- A:** Todas esas personas que intervinieron en mi preparación y de alguna manera me apoyaron, para no dejar de creer que se puede cumplir con las metas trazadas, especialmente a Byron Pivaral, mi admiración y respeto.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, por permitirme culminar una vez más, mis estudios en sus aulas, en dónde aprendí que los conocimientos se adquieren con dedicación y entrega.

## PRESENTACIÓN

En esta investigación se presenta como objetivo general; determinar la situación legal del proceso administrativo tributario y si es funcional para la Administración Tributaria, a través del análisis de la normativa legal vigente contenida en el Código Tributario y elaborar una propuesta que permita mayor efectividad en el cobro de los tributos.

El presente trabajo pertenece a una rama del derecho público y mercantil porque el contenido del mismo es exigible coactivamente, en cuanto a la metodología, la investigación desarrollada es de tipo descriptiva y los métodos usados fueron el hipotético-deductivo, el deductivo y el sintético. A través de estos se logró comprobar la hipótesis propuesta, se cumplieron los objetivos planteados. La información recopilada se obtuvo con las técnicas de investigación información bibliográfica, observación científica del fenómeno jurídico estudiado y citas textuales.

La investigación tuvo lugar en el departamento y municipio de Guatemala, el sujeto de estudio es el proceso administrativo tributario actual y el rol del fisco, la delimitación geográfica de la investigación es en virtud de lo fijado por la Ley y es de aplicación para toda la población nacional.

El aporte del trabajo académico contribuye al conocimiento existente en materia de derecho tributario en Guatemala, con el fin primordial de evitar las deficiencias en la recaudación de los tributos del Estado, que continúa siendo una de las grandes tareas incompletas.

## **HIPÓTESIS**

La hipótesis general planteada corresponde a; la recaudación tributaria se ha visto mermada a consecuencia de la obsolescencia del proceso administrativo tributario, por lo que es necesario crear las reformas orientadas a garantizarle al fisco la obtención de recursos en esta vía a través de un proceso corto y efectivo.

Es preciso mencionar que para lograr comprobar la hipótesis y como fundamento se aplicaron los métodos; científico en las fases indagatoria y analítica, a través del uso de la fase indagatoria se lograron los conocimientos necesarios de la forma de dar a conocer al contribuyente los ajustes y determinaciones por parte de la Administración Tributaria.

## COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

Respecto a la hipótesis planteada, se logró comprobar que, actualmente la recaudación tributaria sí se ha visto mermada a consecuencia de la obsolescencia del proceso administrativo tributario, comprobando que sí es necesario crear las reformas orientadas a garantizarle al fisco la obtención de recursos en esta vía a través de un proceso corto y efectivo.

La comprobación de la tesis se logró a través del uso de técnicas de investigación como la información bibliográfica, la observación científica del fenómeno jurídico analizado y diversidad de citas textuales, asimismo el método utilizado fue el científico en cada una de las fases, tanto en la indagatoria como la analítica, para tener los conocimientos imprescindibles de la administración tributaria.

# ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
INTRODUCCIÓN .....	i

## CAPÍTULO I

1. Derecho tributario .....	1
1.1. Antecedentes históricos .....	1
1.2. Definiciones del derecho tributario.....	4
1.3. Fuentes del derecho tributario .....	9
1.4. Autonomía del derecho tributario.....	14
1.5. Principios del derecho tributario.....	16
1.6. Obligación tributaria .....	21

## CAPÍTULO II

2. Los tributos.....	29
2.1. Antecedentes históricos de los tributos .....	29
2.2. Definiciones sobre tributos.....	31
2.3. Necesidad y finalidad de los tributos en Guatemala .....	36
2.4. Clasificación de los tributos .....	37
2.4.1. Impuestos .....	37
2.4.2. Tasas .....	42
2.4.3. Arbitrios.....	43
2.4.4. Contribuciones especiales.....	47
2.5. Extinción de la obligación tributaria .....	48
2.5.1. Pago .....	52
2.5.2. Prescripción.....	54
2.5.3. Condonación.....	56

2.5.4.	Compensación.....	57
--------	-------------------	----

**CAPÍTULO III**

3.	Proceso administrativo tributario .....	59
3.1.	Acto administrativo.....	59
3.2.	Proceso administrativo tributario.....	63
3.2.1.	Definiciones .....	65
3.2.2.	Atribuciones de las autoridades .....	67
3.2.3.	Función administrativa.....	71
3.3.	Fases del proceso administrativo tributario .....	74
3.3.1.	Determinación de la obligación tributaria .....	76
3.3.2.	Trámite del procedimiento administrativo tributario .....	77
3.3.3.	Procedimiento para imponer sanciones .....	82
3.3.4.	Impugnación de las resoluciones de la administración tributaria .....	85

**CAPÍTULO IV**

4.	Derecho comparado .....	89
4.1.	Sistema tributario mexicano.....	89
4.1.1.	Marco jurídico .....	90
4.1.2.	Determinación de la obligación tributaria .....	94
4.2.	Procedimiento administrativo tributario en Costa Rica.....	95
4.2.1.	Marco jurídico .....	96
4.2.2.	Determinación de la obligación tributaria .....	98
4.3.	Proceso tributario en Argentina .....	100
4.3.1.	Marco jurídico .....	101
4.3.2.	Determinación de la obligación tributaria .....	103
4.4.	Análisis comparativo del proceso administrativo tributario.....	104

	<b>Pág.</b>
4.4.1. Tabla comparativa .....	107
CONCLUSIÓN DISCURSIVA .....	109
BIBLIOGRAFÍA .....	111

## INTRODUCCIÓN

La investigación está concentrada en el proceso administrativo tributario, con la finalidad de identificar si es realmente efectivo para el fisco, en virtud de que una gran cantidad de procesos que se inician, resultan resueltos a favor del contribuyente sin importar el régimen en el que se encuentran inscritos, por lo mismo, el presente estudio permitirá una mejor perspectiva para determinar de una forma correcta, en qué consisten las deficiencias del proceso, el cual afecta directamente en la recaudación de los tributos del Estado.

En este mismo orden, se lograron cumplir los objetivos planteados, desde el general que comprende; determinar la situación legal del proceso administrativo tributario y si es funcional para la Administración Tributaria, a través del análisis de la normativa legal vigente contenida en el Código Tributario y elaborar una propuesta que permita mayor efectividad en el cobro de los tributos. Asimismo se lograron cumplir los objetivos específicos de la siguiente forma; se logró establecer la existencia entre la baja recaudación tributaria en el cobro de infracciones tributarias y las deficiencias en el proceso administrativo tributario, además se establecieron las deficiencias contenidas en el, adicionalmente, se estableció el efecto debido a la falta de modernización de la norma tributaria en la recaudación de los tributos; también se logró establecer la incidencia en el proceso administrativo tributario, de la interpretación de la ley tributaria y se alcanzó a establecer el efecto al prevalecer las garantías individuales en el proceso administrativo tributario.

Consecuentemente, se comprobó la hipótesis planteada; la recaudación tributaria sí se ha visto mermada a consecuencia de la obsolescencia del proceso administrativo tributario, comprobando que sí es necesario crear las reformas orientadas para garantizarle a la Administración tributaria las herramientas adecuadas para la obtención de recursos en esta vía a través de un proceso corto y efectivo, así como evitar que se limiten los derechos de defensa de los contribuyentes, garantizados en la Constitución Política de la República y las leyes tributarias.

Este trabajo de investigación se divide en cuatro capítulos; en el primero se trataron las generalidades del derecho tributario desde los antecedentes históricos, las definiciones de diversos autores, las fuentes del derecho tributario, los principios y qué es la obligación tributaria; en el segundo, se ampliaron las generalidades de los tributos, desde los antecedentes, definiciones, la necesidad y finalidad de los tributos en Guatemala, seguidamente se muestra la clasificación y finaliza el capítulo con la extinción de la obligación tributaria; en el tercero se desarrolló el procedimiento administrativo tributario a través del acto administrativo, las generalidades del procedimiento administrativo tributario y las fases del mismo; en el último capítulo se presenta a el derecho comparado que corresponde al sistema tributario mexicano, el marco jurídico y la determinación de la obligación tributaria en México, Costa Rica y Argentina, finalizando dichos capítulos con un análisis de la situación actual de los países en mención.

El método utilizado en la investigación corresponde al científico, utilizado por medio de la fase indagatoria se lograron los conocimientos imprescindibles sobre la forma de dar a conocer al contribuyente los ajustes y determinaciones por parte de la Administración Tributaria, las técnicas de estudio empleadas fueron la observación y entrevistas, enfocados en el ambiente del problema expuesto. La metodología utilizada fue con el fin de obtener nuevos conocimientos, a través de la observación sistemática, medición, experimentación y la formulación, análisis y modificación de hipótesis

El estudio hace un aporte al conocimiento existente en materia de derecho tributario en Guatemala, como antecedente inicialmente la presente tesis se propuso investigar sobre el derecho tributario para el Estado de Guatemala, con el fin esencial de evitar las deficiencias en la recaudación de los tributos del Estado.

Con base a la información y definiciones investigadas, se puede afirmar que la cultura tributaria es un conjunto de valores y actitudes compartidas por una sociedad con respecto a la tributación y a la observancia de las leyes que la rigen. Con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el buen uso de los recursos públicos, enfocado en la capacidad de promover la participación constructiva de la comunidad en la definición de requerimientos sociales, para la inversión pública y en la auditoría social.

# CAPÍTULO I

## 1. Derecho tributario

En el presente capítulo se desarrollan las generalidades correspondientes al derecho tributario, desde los antecedentes históricos hasta la obligación tributaria, previo a esta información es importante resaltar que, en general el derecho tributario es una rama del derecho financiero que analiza los aspectos jurídicos de la tributación en las distintas actividades. En efecto, en Guatemala cada ciudadano tiene el carácter de contribuyente, a través de la obligación de pagar impuestos, como respuesta a esta acción el Estado trata de cubrir las necesidades públicas del país.

### 1.1. Antecedentes históricos

Desde una perspectiva histórica el Estado ha ido adoptando funciones crecientes en número y en intensidad, en cuanto al derecho común, es el derecho que da origen al derecho civil, este es el fundamental de todas las ramas del derecho, como parte de los antecedentes es preciso citar que “el derecho civil se compara a un gran tronco y de este se desprendió el derecho público, aparentando una separación entre derecho público y derecho privado, no obstante, esta separación no es completa, porque no existe una completa independencia en cuanto a las figuras que contiene tanto uno como el otro.”<sup>1</sup>

En líneas generales, así como el derecho público y el derecho privado son ramas dependientes porque tienen relación entre ellas, de igual manera pasa con todas las materias del derecho estas se relacionan entre sí, el derecho penal de una u otra manera está vinculado con el derecho civil, mercantil y notarial, de igual forma tiene relación con el derecho tributario por lo tanto, “el derecho es uno, dividido en materias específicas, pero la división del mismo se ha dado por necesidades coyunturales históricamente, se

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 173.

han creado códigos específicos para cada rama del derecho, también instituciones propias, pero el derecho siempre será uno.”<sup>2</sup>

En virtud de, el hombre desde el inicio de la humanidad, se inclina por vivir en sociedad, vida colectiva que da origen a necesidades diferentes a las que tiene el ser humano de manera individual, de igual manera cuando el ser humano decide integrarse a una sociedad, esa reunión de individualidades supone distintos ideales en común que primariamente son el de defenderse recíprocamente, optar normas de convivencia que sistematicen una interdependencia armoniosa y velar por que se cumplan, así como buscar el medio de solucionar las discrepancias y castigar infracciones con el mayor grado de justicia, dichos ideales dan origen a necesidades públicas.

Desde esta perspectiva, “con la evolución que traen los siglos, las agrupaciones crecen y se perfeccionan, convirtiéndose en Estados, a través de la conjunción de tres elementos: población, territorio y gobierno, este último que por estar orgánicamente constituido, es el representante del Estado, y como tal ejerce su poder imperio, sustituyendo al jefe de la antigüedad.”<sup>3</sup> Esta referencia expone que el gobierno de cada Estado es el delegado para organizarse de forma correcta para poder crear la normativa legal en todos los ámbitos para normar la actividad pública como una de las actividades del Estado.

El derecho tributario es una rama joven, que forma parte del derecho público, es una serie ordenada de normas científicas y positivas, que se relaciona con la organización económica de los gastos e ingresos del Estado. El derecho tributario es “la disciplina jurídica que estudia los principios y los preceptos legales que rigen la organización del Estado, para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen para el Estado y los contribuyentes, como los que se generan como consecuencias de la imposición.”<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Monterroso Velásquez de Morales, Gladis. **Derecho financiero**. Pág. 130.

<sup>3</sup> Espín Cánovas, Diego. **Manual de derecho civil español**. Pág. 92.

<sup>4</sup> Amoros, Narciso. **Derecho Tributario**. Pág. 118.

En efecto el derecho tributario es un área del derecho poco analizada y olvidada de los estudios del Derecho en general, en manos de especialistas de las ciencias económicas en el siglo XX iniciaron a identificar esta nueva rama del Derecho nombrada Derecho Tributario, inicia a formar parte del Derecho Financiero, por lo mismo en las universidades el estudio del mismo es impartido en uno y hasta dos cursos, prestando mayor importancia a otras ramas del Derecho, como la Civil, y la Penal, entre otras, presentando el Derecho Tributario como parte de la rama financiera, es preciso resaltar que el tributo desde tiempos inmemoriales ha sido uno de los más imprescindibles recursos públicos con los que cuenta el Estado.

Como ya se mencionó la humanidad desde su inicio tuvo la necesidad de agruparse, lo que generó establecimiento de normas para comportarse en sociedad, en su inicio tuvo la necesidad de vivir en sociedad, organizándose de forma social con fines de convivencia, ingresos de naturaleza económica, culturales y jurídicos, para lograr dichos fines y el bien común de la misma, se busca la convivencia pacífica a través de normas creadas y aplicadas por órganos que representan el Estado.

En referencia al Estado de Guatemala se encuentra establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 140 que expone en su parte conducente "Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano, organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades. Su sistema de gobierno es republicano, democrático y representativo."

De estas razones Guatemala posee un sistema de gobierno republicano debido a que los gobernantes son electos por medio del derecho de voto, que ejerce un sistema político según lo establecido en la Carta Magna, es representativo porque las autoridades ejercen funciones en cierto tiempo y es democrático, porque el poder deriva del pueblo quien delega facultades a las personas electas por la sociedad.

En este mismo sentido, puede citarse el Artículo 1 de la Constitución Política República de Guatemala establece "El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común." Se comprende como bien

común al conjunto de condiciones espirituales, culturales y materiales, entre otras, para que una sociedad logre presentar su ordenamiento jurídico facilitando al pueblo alcanzar un fin trascendental.

En este mismo sentido “siempre en descubrimiento y posterior conquista de América, los Rabinleb, Cakchiqueles, ya tenía un concepto del tributo, estas organizaciones los Quichés, Tamub y Ilocab formaron una sociedad esta mentaría en cuya cúspide estaban los jefes de las parcelas conocidos como Ah Pop, quienes eran alimentados y sostenidos por los tributos de las clases bajas.”<sup>5</sup>

De lo antes expuesto, se comprende que en la época antigua en Babilonia ya se pagaban tributos a través de servicios prestados o en especie. Puede mencionarse que, Grecia es vista como la cuna de muchos antecedentes culturales porque reconocía la relevancia y la necesidad de mantener al Estado, esto lo alcanzaba por medio de aportaciones de los habitantes quienes en ejercicio de la democracia eran exigentes con la correcta inversión de los tributos que aportaban, en esta época existían antecedentes de dos tipos de tributos:

- a) Prestaciones Voluntarias: el ciudadano pagaba por convicción para el mantenimiento del Estado.
- b) Sistema de imposición indirecta: se pagaba el impuesto en la compra de las mercancías.

Es importante recordar que, el *jus civile* romano se constituyó en la ley común de todo el imperio y comprendió tanto el derecho público como el derecho privado y esto se comprueba con la codificación de justiniano.

## **1.2. Definiciones del derecho tributario**

“Tributo, suele recogerse en la teoría de los ingresos públicos del Estado, pero no es esta faceta la más caracterizada porque el tributo representa una auténtica institución,

---

<sup>5</sup> Monterroso Velásquez, Gladys. **Fundamentos Tributarios**. Pág. 83.

es decir, un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y la hacienda pública en virtud de la cual esta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.”<sup>6</sup>

Puede expresarse que es una rama del Derecho público que estudia las normas jurídicas por medio de las cuales el Estado ejerce el poder tributario con la finalidad de lograr los particulares ingresos que se utilizan para sufragar el gasto público en aras de la consecución para lograr el bien común. En este mismo sentido es, un conjunto de normas jurídicas y principios del derecho que pertenecen a los tributos, y esencialmente a los impuestos, ejercidos por medio de los ingresos y que se usan para el bien común.

“El estudio de las normas jurídicas que disciplina todo lo relacionado con los tributos o cargas tributarias y la relación del Estado con los particulares por este concepto, constituye el objeto de una rama especial del derecho público, que suele denominarse derecho tributario.”<sup>7</sup>

Con base a la definición anterior, el derecho tributario como rama de la ciencia jurídica, tiene el estudio sistemático de normas y se presenta como una parte del derecho público. Por esto mismo, puede ser incluido en el derecho administrativo, siempre que este sea considerado en sentido amplio, porque contempla indudablemente además la actividad tributaria del ente impositor y de las relaciones con los sujetos pasivos.

“El derecho tributario o el derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico tributario en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos.”<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Matus Benavente, Manuel. **Finanzas públicas**. Pág. 127.

<sup>7</sup> Avilés Salazar, Luís. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Pág. 92.

<sup>8</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 135.

Cabe mencionar que, el objeto del tributo es una prestación en aspectos de dinero en efectivo, periódica o no, dependiendo del hecho que lo incentive a cumplir con la obligación como contribuyente o ciudadano sujeto al pago, con carácter excepcional, en algunas normas está reconocida la prestación en especie, ejemplo en materia de hidrocarburos debe entregarse un porcentaje o de patrimonio artístico donde son permitidas obras de arte en pago del impuesto hereditario o sucesorio.

Ante la obligación tributaria surge de la ley, de tal manera que es un principio de rango Universal y reconocido en cada una de las constituciones, como principio de reserva de ley para el establecimiento de los tributos y garantizar así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, considerando siempre el principio de igualdad que aplicado a esta materia es traducido en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

En general el derecho tributario “es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos de tributo y determinar normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión y de resolución encaminadas a la aplicación del llamado recurso financiero.”<sup>9</sup>

Cabe resaltar que el tributo es una obligación cuyo origen radica en la ley, con contenido pecuniario y cuyo fundamento esencial es la capacidad económica de los eventuales sujetos pasivos, los cuales deben solventarla ante un ente público, bajo las normas de derecho público y con el cometido esencial de satisfacer las necesidades económicas.

Asimismo “el derecho tributario es la rama del derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su Poder imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”<sup>10</sup>

---

<sup>9</sup> Sainz De Bufanda. Fernando. **Sistema de derecho financiero I**. Pág. 76.

<sup>10</sup> Villegas, Héctor. **Óp. Cit.** Pág. 193.

Para tal efecto, el derecho tributario es como la creación y percepción de los tributos, sin profundizar sobre la relación que nace de esta creación de los mismos y su posterior cobro. “El derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones con este con los particulares y en las que se generen entre estos últimos.”<sup>11</sup>

Por lo tanto, el derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus distintos aspectos, los órganos que la ejercen, los medios en que se exterioriza y el contenido de las relaciones que surge.

“El derecho tributario lo compone las normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.”<sup>12</sup>

En otras palabras, en el derecho tributario se realiza el reconocimiento de una obligación de parte de un particular a favor del Estado, a través de la imposición del pago de impuestos, que conlleva un conjunto de normas legales que regulan la relación entre ambos, para que el Estado cubra los gastos públicos.

“El tributo es un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos.”<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos. **Óp. Cit.** Pág. 142.

<sup>12</sup> Díaz Reyes, Marco. **Principales obligaciones fiscales que debe cumplir una empresa comercial en su apertura anual.** Pág. 29.

<sup>13</sup> Queralt, Juan M; Carmelo, Gabriel y Tejerizo José. **Curso de derecho financiero y tributario.** Pág. 142.

Resulta asimismo interesante resaltar que, el derecho tributario regula la actividad del Estado, la actividad administrativa y recaudadora ante los particulares, para el cumplimiento de las normas establecidas, por lo que, el derecho tributario no puede deslindarse del derecho financiero, no obstante, puede observarse que dentro de la legislación guatemalteca, el derecho tributario goza de autonomía, porque tiene sus propias leyes sustantivas y procesales.

En efecto los tributos, como los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir.

Con base a las ideas expuestas de diversos autores, el Derecho Tributario es el conjunto de normas que establece los supuestos de las obligaciones tributarias, cuya finalidad es la prestación del tributo y las obligaciones accesorias, además de la relación que surge del pago indebido, estos constituyen el derecho tributario sustantivo y material.

“El derecho tributario forma parte del estudio de las ciencias de las finanzas, como el conjunto de normas y principios del Derecho que atañe a los tributos y especialmente a los impuestos.”<sup>14</sup>

En este mismo sentido, cabe agregar que la naturaleza del derecho tributario es la de un derecho de las obligaciones tributarias, el contenido está constituido, por relaciones jurídicas tributarias que poseen la misma estructura de las obligaciones del derecho común. Asimismo, los sujetos activos y pasivos de estas relaciones jurídicas tributarias se encuentran en posición de igualdad, procediendo sus pretensiones y obligaciones recíprocas de la ley. Es preciso aclarar que, el derecho tributario no es integrado con la actividad de la administración pública y no constituye el marco legal en el cual opera.

Resulta asimismo importante mencionar las características generales del derecho tributario:

---

<sup>14</sup> Jarach Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Pág. 159.

- a) Coacción en la génesis del tributo: el objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que deriva de su poder imperio, por lo tanto, la potestad tributaria surge cuando se da el tributo, en esa potestad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos que serán pagados por los contribuyentes de forma obligatoria.
- b) Coacción normada: la coacción que el Estado ejerce en el contribuyente surge de la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente en los Estados de derecho, además no es relación de fuerza, pero sí relación de derecho.
- c) Finalidad de cobertura del gasto público: el fin del cobro coactivo, normado es la cobertura del gasto público, porque a través del gasto público el Estado obtiene la satisfacción de cubrir las necesidades públicas.
- d) Capacidad contributiva: en referencia a esta característica, si el tributo nace por razones económicas, por las necesidades que el Estado presenta y da cobertura a las necesidades públicas se comprende que, el aporte sea según las pautas económicas, por lo tanto, el aporte de los individuos del gasto público es la capacidad contributiva de los mismos.

### **1.3. Fuentes del derecho tributario**

Son conocidas como fuentes del derecho tributario las normas que establecen la actividad financiera del Estado, la actividad tributaria, las normas generadoras y de creación, también es origen de otra norma, en el derecho tributario al igual que sucede con el conjunto del ordenamiento jurídico público la teoría de las fuentes del derecho esta ceñida a los modos de creación del derecho establecido por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, exponiendo que no se pueden crear ni cambiar las figuras tributarias por costumbre.

a) La Constitución Política de la República de Guatemala

Dentro de esta perspectiva, la primera de las fuentes del derecho tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República de Guatemala, debido a que está reconocida y es la norma suprema del ordenamiento jurídico porque condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella.

La Constitución Política de la República de Guatemala instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirmando principios generales de la tributación como lo son el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad, dichos principios son reconocidos como base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse, porque de hacerlo se estaría ante una violación de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Esencialmente la Constitución Política de la República de Guatemala como ley suprema del país, refiere al conjunto formado por normas que son fundamentales para organización del Estado, delimitando y regulando el funcionamiento de los órganos jurisdiccionales, estableciendo principios y garantía para todos los habitantes del país, creando mecanismos de defensa para el cumplimiento de los derechos esenciales que otorga.

En referencia a la ley suprema del Estado es la superioridad que tiene la Constitución en referencia a cualquier otra norma en un determinado territorio, en el caso de Guatemala se encuentra establecido el principio de la supremacía constitucional en los artículos siguientes:

Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece en su tercer párrafo “serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuya restrinja o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.”

Artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su primer párrafo “ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure.”

b) Tratados internacionales

Bajo la Constitución, se encuentra la primera fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales, como leyes ordinarias, cuando los mismos no son en derechos humanos, se encuentra aceptada por la doctrina, sin embargo, se logra sostener que en la articulación entre tratados de derecho internacional tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional, la posición constitucional guatemalteca es que referencia a derechos humanos, los Convenios y Tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país y que la aplicación de esta postura de la Administración Pública es que con mayor frecuencia son vulnerados los derechos.

c) La ley

Esta es presentada como una fuente inmediata del derecho, tiene un papel central en el derecho tributario, por lo imperioso del principio de legalidad, que determina que únicamente el Congreso de la República podrá decretar toda norma tributaria, así como las bases de la recaudación, por lo tanto, la ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado según el procedimiento previamente establecido, que norma todo el sistema tributario del país, es importante resaltar que, la ley no debe vulnerar la Constitución Política de la República.

En este mismo orden de ideas, en Guatemala por la estructura del Estado, al derecho tributario únicamente se puede aplicar como fuente la ley debido a que los acuerdos y resoluciones no son fuente del derecho tributario, según lo establecido en Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89 del Congreso de la República que establece “La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, lo complementará.”

d) Reglamentos

Son elementos imprescindibles del derecho tributario, los reglamentos son presentados por el Organismo Ejecutivo, además son necesarios para la ejecución de las leyes,

comprenden el desarrollo de la ley respectiva y ocupan una posición de subordinación con referencia a la misma. De esta manera, la reglamentación de las leyes es una función administrativa que pertenece al poder ejecutivo, dicha función es la de desarrollar la ley y no sobreponerse a ella, tampoco crear nuevas figuras que no estén reguladas en la misma; cabe mencionar que en Guatemala, un reglamento que se sobrepone a la ley es reconocido como nulo de pleno derecho además puede invocar su inconstitucionalidad.

En este mismo contexto, 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 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.”

Reconocido como un conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Organismo Ejecutivo, con uso de facultad propia cuyo objeto es facilitar la exacta observancia de las leyes extendidas por el Organismo Legislativo. Dicho de otra manera, la atribución de la facultad reglamentaria al Organismo Ejecutivo es justificada desde una perspectiva práctica por la necesidad de aligerar la tarea del Organismo Legislativo, exponiéndolo ante la necesidad de desarrollar y completar en detalle las leyes para facilitar su ejecución, considerando que el ejecutivo está en mejores condiciones de realizar ese desarrollo, porque está íntimamente en contacto con el medio.

#### e) Leyes delegadas y decretos leyes

Parte del eslabón son las leyes y decretos, es importante aclarar que existen diferencias sustanciales entre las leyes delegadas y los decretos leyes, siendo las dos fuentes del derecho importantes.

Decretos leyes: son dictados con fuerza de ley ordinaria en casos extraordinarios de necesidad y urgencia, son sometidos al Organismo Legislativo el mismo día de ratificación o dentro de los sesenta días para no perder su eficacia, de igual manera, se

dan los decretos leyes, cuando hay guerra, crisis financiera, o se encuentra en el poder un gobierno de facto, por lo que, en Guatemala la ley del impuesto al valor agregado surge de un gobierno de facto, y que actualmente parte del ordenamiento tributario interno.

Leyes delegadas: son configuradas ante el Organismo Legislativo exclusivamente, la promulgación de las leyes, pertenece al Organismo Ejecutivo, por lo general eso no es admisible, sin embargo, en unos textos constitucionales es permitido, por lo tanto se práctica, una situación de este tipo es inconstitucional, porque la Carta Magna fija que compete exclusivamente al Congreso de la República, el decretar leyes, sean estas tributarias o no.

f) La Jurisprudencia

Corresponde a la ciencia del derecho o teoría del orden jurídico positivo, de igual forma es usada para designar el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales. Asimismo, la ley otorga en las resoluciones de ciertas autoridades judiciales, carácter obligatorio, relativamente a otras autoridades de inferior rango. Por lo que, en el derecho guatemalteco, la jurisprudencia obliga no únicamente a la Corte Suprema de Justicia, sino de igual forma a los demás tribunales existentes.

g) Leyes de tributos

1. Ley del Impuesto Sobre la Renta: regula lo referente al pago de las declaraciones juradas, de los contribuyentes y responsables del pago del impuesto, el Artículo 64 fija la manera de pago y el artículo 65 establece, el impuesto y cuando proceden los intereses y multas, cuando pagar en las cajas de la Superintendencia de Administración Tributaria o en la Administración Departamental correspondiente.
2. Ley del Impuesto al Valor Agregado: según el Artículo 1 de la ley en mención “Se establece un Impuesto al valor Agregado, sobre los actos y contratos grabados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas.”

3. Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles: enfocada en la administración y liquidación del impuesto delegada a la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, liquidando según lo establecido en el Registro de la Matrícula Fiscal, emitiendo requerimientos de pago exponiendo que puede ser fraccionado en cuotas trimestrales de igual manera, además el contribuyente paga en las cajas fiscales, el Banco de Guatemala o uno de los bancos del sistema, según como lo establece la ley.
  
4. Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos: enfocado en el pago de impuestos vehiculares, en esta se desarrolla el pago en el Capítulo VI, “De la liquidación del impuesto” Artículos del 20 al 22, el impuesto debe liquidarse en un solo pago anual, que se efectúa entre el 1 de enero y el 30 de abril de cada año. Dicha ley no permite en ningún caso pagos fraccionados, pero sí que a los vehículos, es decir, sus propietarios, que circulan en el último trimestre del año, les aplican la rebaja del cincuenta por ciento del impuesto.

#### **1.4. Autonomía del derecho tributario**

En referencia a la autonomía, este es conocido como una disciplina autónoma debido a que tiene sus propias normas jurídicas, entre estas el Código Tributario, la Ley del Impuesto o Sobre la Renta y la ley de Tributación Municipal, las mencionadas anteriormente. En lo esencial es autónomo porque existen libros de derecho tributario, porque hay cátedras enfocadas al mismo. En este mismo sentido, es imprescindible considerar que la jurisprudencia también es fuente del derecho, porque si bien es cierto el legislador no hace alusión a la tributaria, es evidente, que se debe considerar la misma.

Por lo tanto, se estima que el derecho tributario es una rama autónoma del derecho, debido a que cuenta con todos los factores tomados en cuenta por sí mismos, para ser verdaderamente autónoma y cuenta con instituciones propias, el tributo, la multa, la sanción, el sujeto pasivo y el hecho generador.

Existen diversas perspectivas en referencia a la autonomía del Derecho Tributario:

- a) Que niegan todo tipo de autonomía el derecho tributario porque lo visualizan subordinado al derecho financiero.
- b) Porque el derecho tributario es una rama del derecho administrativo.
- c) Que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente autónomo.
- d) Porque el derecho tributario es dependiente del derecho privado, civil y mercantil, entonces conceden al derecho tributario únicamente un particularismo exclusivamente legal. Es decir, que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogador, derecho privado, no obstante, si no lo hace, sigue rigiendo el mismo.

De lo expresado, el derecho tributario es autónomo porque está regulado de forma individual por normas y principios que establecen los tributos desde su regulación en la ley hasta el nacimiento de la obligación tributaria. Es evidente que el derecho tributario, ha adquirido mayor participación, no únicamente dentro del derecho financiero, sino además en el campo del derecho de forma general. Cabe agregar que, en varios países el derecho tributario, se ha desarrollado como una disciplina jurídica autónoma, como ya se mencionó, tiene principios propios, leyes y reglamentos, así como las instituciones que coadyuvan al funcionamiento de este.

Actualmente el derecho tributario ha tenido auge, porque pertenece a la rama del derecho público, es autónoma y posee sus propios principios, porque está fundamentado en normas que en casi todos los países tiene rango constitucional.

Por lo tanto, el Derecho Tributario es autónomo porque, cumple la subordinación jerárquica de la norma tributaria a la norma constitucional respetando todas las garantías, se concluye que es legítimo que las normas tributarias creen conceptos e instituciones

propias señalando sus caracteres legales como; crédito, expendio, retención de la fuente, extinción, sustitución, percepción en la fuente, entre otros.

De igual manera es legítimo porque el derecho tributario adopta conceptos e instituciones del derecho privado y les da una acepción distinta de la que tiene en las ramas de origen. Sin embargo, lo discutible es que de estas realidades intente extraerse una noción de autonomía científica del derecho tributario. Cabe observar que por la simple razón de no poder existir regla jurídica independiente de la totalidad del sistema jurídico, la autonomía en sentido de independencia relativa, de cualquier rama del derecho positivo.

Es por eso que, la aceptación del término autonomía didáctica del derecho tributario, como de una autonomía funcional derivada de que establece un conjunto de reglas jurídicas homogéneas, que opera concatenado en un grupo orgánico y singularizado. Puede referirse entonces que el singularismo normativo de este grupo de reglas, logra tener sus propios conceptos e instituciones o usan los de otras ramas del derecho asignándoles un significado característico.

### **1.5. Principios del derecho tributario**

Referente a los principios, el termino principio etimológicamente es del latín *principium*, este “es la base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia, causa, origen de algo, norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.”<sup>15</sup>

Entre diversas definiciones del término principio, mencionan las que se relacionan con el derecho tributario:

- a) Base, origen, razón fundamental sobre la cual se procede discurrendo en cualquier materia.

---

<sup>15</sup> Jarach Dino. **Óp. Cit.** Pág. 76.

- b) Cada una de las primeras proposiciones o verdades fundamentales por donde se empiezan a estudiar las ciencias o las artes.
- c) Norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.

De esta manera, se menciona como concepto inicial que los principios son las bases fundamentales sobre las cuales se desarrollará, en su totalidad, la materia tributaria, como rama independiente del Derecho. En otras palabras, los principios son constituidos como criterios a partir de los cuales se interpretarán todas las normas tributarias aplicables y se desarrollará toda la doctrina que aborde al derecho tributario.

Por lo tanto, los principios generales del Derecho son dictados de la razón aprobados por el legislador como pronto fundamento de disposiciones y en los cuales se haya contenido el capital pensamiento.

Dichos principios, son entendidos como la síntesis de los valores más relevantes del ordenamiento jurídico, se convierten en condiciones legales preestablecidas, a partir de los cuales deberán ser considerados como la imposición de las cargas tributarias; motivo por el cual, además es conveniente reconocerlos como limitaciones al poder tributario; una vez que sean los criterios mínimos de garantía que deben guardarse al instante de crear cualquier obligación tributaria, así como los elementos de los mismos. Los principios del derecho tributario son:

- a) Principio de legalidad

“El axioma fundamental en esta rama jurídica, y que bien se podía llamar la partida de nacimiento del derecho tributario, es el principio de legalidad, agregando seguidamente, luego de marcar las analogías y diferencias con el que rige en el derecho penal, que también se lo denomina principio de reserva de ley.”<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Jarach Dino. **Óp. Cit.** Pág. 85.

En otras palabras, que el principio de legalidad corresponde, que no puede exigirse un tributo sino está establecido en la ley, que demuestre su existencia, que exista la exigibilidad del Estado, así como la obligación del contribuyente de cumplirlo. Este está regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio refiere que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, y se apoya en la máxima romana *nullum tributum sine lege*.

b) Principio de capacidad de pago

Es considerado como constitucional, porque refiere a que los sujetos pasivos que tienen la capacidad económica, quienes, según el Código Tributario, Decreto 6-91 en el Artículo 23 establece “los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este código y por norma legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso.”

De igual manera, el principio de capacidad de pago está fijado en el Artículo 243 de la Constitución de Política de la República de la Guatemala, desarrolla en el primer párrafo que, el sistema tributario deber ser justo y equitativo para et efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

“En principio, la magnitud que, sin duda, mejor expresa la capacidad de pago de un sujeto es el conjunto de sus propiedades, su patrimonio. Y, de hecho, este fue el indicador utilizado tiempo atrás por algunas haciendas cuando el establecimiento de impuestos constituía un acontecimiento relativamente excepcional.”<sup>17</sup>

Es decir, que este principio de capacidad de pago admite los ingresos globales que toda persona obligada a pagar tributos tiene, y de esa forma se impone la necesidad de gravar todos los hechos indicativos de riqueza, no se detiene a especificar un ingreso aislado, además se enfoca en los incrementos por patrimonio y de capital porque dependiendo de ello, esta persona va a cumplir con sus obligaciones tributarias.

---

<sup>17</sup> Sevilla Segura, José. **Política y técnica tributaria**. Pág. 169.

c) Principio de igualdad

La igualdad en materia tributaria, no es la igualdad de manera numérica, sino a la necesidad de garantizar las condiciones imprescindibles para hacer efectivo el tributo, es decir, a proporcionar el mismo tratamiento a las personas que se encuentran en similares condiciones, y así evitar la discriminación fiscal. Asimismo, este principio nace del precepto constitucional que señala que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

d) Principio de generalidad

“Cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario, no se está luchando contra la subsistencia de privilegios que es algo que ya no encuentra cabida en el Estado de Derecho, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario.”<sup>18</sup>

Desde el origen de este principio trata de proscribir la existencia de privilegios e inmunidades que exoneraran el pago de tributos, no obstante, desde que el tributo es presentado como símbolo de victoria y de poder de los pueblos vencidos a pagar tributos al vencedor, el tributo es reconocido como una contribución social, por lo que desde su origen, combate la arbitrariedad en referencia a las dispensas en el pago de tributos.

Este principio se encuentra vinculado con el principio de igualdad, desde la perspectiva que prohíbe la discriminación o privilegios fiscales. Evidentemente la vigencia de este principio, no quiere decir que no existan exenciones o beneficios fiscales, porque según el carácter es excepcional, las mismas se centran en la capacidad económica social o política del sujeto contribuyente, y no para otorgar alguna clase de beneficios.

Por lo tanto, puede mencionarse que este principio vela porque todo contribuyente en conformidad con la ley este obligado a pagar sus impuestos, hacerlo y así evitar que existan sectores privilegiados que no los realicen.

---

<sup>18</sup> Lozano, Juan; Casado Gabriel y Tejerizo José. **Curso de derecho financiero y tributario**. Pág. 94.

e) Principio de proporcionalidad

La proporcionalidad como principio del derecho tributario, es aquel que se da en la relación jurídico tributaria entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, donde estos al momento de cumplir con su obligación tributaria deberá de ser atendiendo a su capacidad contributiva, en otras palabras, en forma proporcional a sus ingresos.

Cabe mencionar que, el principio de la proporcionalidad es uno de los más importantes en materia tributaria, porque al momento de emitir los tributos se establece el deber de contribuir con el Estado, para la recaudación de recursos de cualquier naturaleza, por tanto, en la carga tributaria debe existir una congruencia con la capacidad de económica que está a su vez refleja la capacidad contributiva de los sujetos pasivos que forman la relación jurídico tributaria.

En este mismo sentido, la proporcionalidad implica que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, reflejando una auténtica manifestación de la capacidad económica del contribuyente, donde surge la relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa, por lo que, deberá pagar más quien tenga mayor capacidad contributiva y menos quien la tenga en menor proporción.

Cabe mencionar que “los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa y en función de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio un instrumento que el Estado usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto.”<sup>19</sup>

Por lo tanto, el principio de proporcionalidad, comprende a todos los tratados por igual, relacionándose con la capacidad económica que tiene cada contribuyente para aportar una parte de sus ingresos predestinados al cubrimiento de las necesidades del Estado.

---

<sup>19</sup> Luqui, Juan Carlos. **La obligación tributaria.** Pág. 116.

#### f) Principio de la irretroactividad

El principio de la irretroactividad señala que en principio y de forma general las normas tributarias no tienen efectos retroactivos, señalando que no se podrá aplicar y ejecutar en el ámbito temporal dirigido hacia el pasado. No obstante, se encuentra la excepción a este principio, señalando que si se podrá aplicar hacia el pasado siempre que favorezca a las personas obligadas al pago de los tributos.

En referencia al principio en mención se hace una relación de artículos, en la ley suprema se establece de forma clara y precisa en el Artículo 15 “Las leyes procesales tienen efecto inmediato, salvo lo que la propia ley determine”. De igual manera, se encuentra establecido en el Código Tributario, Decreto 6-91, Artículo 66 al tratar acerca de la irretroactividad especificando que “Las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro. No obstante, tendrán efectos retroactivos las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes.” Aplicando en caso lo que se le conoce como el *in dubio pro contribuyente*.

Con base a lo antes mencionado, en principio las normas jurídicas rigen todos los hechos que, durante el lapso de su vigencia, ocurren en concordancia con los supuestos, es decir, que si un supuesto se realiza mientras una ley está en vigor, las consecuencias jurídicas que la disposición indican que deben imputarse al hecho condicionante, alcanzando este, *ipso facto* actualizando las consecuencias normativas.

### **1.6. Obligación tributaria**

Comprende la obligación establecida por la ley de entregar a un ente público una suma de dinero a título de tributo. Es decir, que la obligación tributaria es un vínculo jurídico esencial y principal, porque todas, las relaciones jurídico tributarias existen en función de la obligación tributaria y existen para garantizar y hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria.

El acto de obligación tributaria está fundamentado por dos factores esenciales, con arreglo a las cuales se configura el tributo en el ordenamiento constitucional:

- a) El deber jurídico de contribuir de acuerdo con la capacidad económica.
- b) El mandato de establecer las prestaciones patrimoniales con arreglo a la ley.

De estas evidencias, los principios de capacidad económica y legalidad tributaria, son los ejes sobre los cuales se perfila el concepto de obligación tributaria.

En este mismo orden, se mencionan las características de la obligación tributaria, desde tres caracteres que rigen a la misma:

- a) Obligación legal: según el principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239 la obligación tributaria es una obligación cuya fuente es la ley, en otras palabras, la obligación tributaria surge de la voluntad de la ley y asocia su origen a la realización de un hecho previsto por la ley, entonces la obtención de un beneficio por parte de una sociedad o por una persona física, origina el pago de Impuestos sobre Sociedades o el Impuesto Sobre la Renta.
- b) Contenido patrimonial: esta expone que el objeto de la obligación tributaria es el débito de una prestación patrimonial a una renta pública, frente a una obligación de dar y más, específicamente dar una suma de dinero.
- c) Indisponibilidad de los tributos: surge del interés público tutelado que pone en la norma tributaria es la inderogabilidad de la obligación tributaria o en la indisponibilidad del crédito tributario.

Parte de la obligación tributaria de cada contribuyente influye la cultura tributaria, que comprende, un complejo que incluye el conocimiento, las creencias, el arte, la moral, el

derecho, las costumbres y cualesquiera otros hábitos y capacidades adquiridos por el hombre en cuanto es miembro contribuyente de la sociedad.

La cultura es “la mayor parte de las reacciones motoras, los hábitos, las técnicas, ideas y valores aprendidos y transmitidos y la conducta que provocan... es el producto especial y exclusivo del hombre, y es la cualidad que lo distingue en el cosmos.”<sup>20</sup>

De la definición anterior, la cultura incluye todas las manifestaciones de los hábitos sociales de una comunidad, las reacciones del individuo en la medida en que se ven afectadas por las costumbres del grupo en que vive, y los productos de las actividades humanas en la medida en que se ven determinadas por dichas costumbres.

Diversos autores exponen que su visión negó la formulación de las leyes sociales, ya que su interés se centraba en lo individual, convirtiéndose en un enfoque particularista, inductivo y empirista. “La cultura es el resultado de la actividad humana. Ya sea de forma individual o colectiva. Practicarla es una característica peculiar de los seres humanos. Ya que debe comprender que es necesario vivir en grupo y aprender a desarrollarse dentro del mismo para poder satisfacer sus necesidades.”<sup>21</sup>

Se comprende entonces que una persona puede en cualquier momento modificar su cultura, es decir, su forma de actuar en beneficio propio o para terceros. Porque una cultura es el resultado de todo lo que le rodea y lo que le han inculcado desde el inicio, lo que piensa, lo que siente y lo que le puede favorecer.

En referencia a la cultura y tributación es un tema de interés social, porque cuando el estado obtiene los ingresos necesarios garantiza los servicios que una sociedad necesita para que su población tenga mejor educación, salud, infraestructura, seguridad, entre otros.

---

<sup>20</sup> García Gaspar. **Ideas en Economía, Política y Cultura**. Pág. 39.

<sup>21</sup> Soler, Osvaldo. **Derecho Tributario**. Pág. 112.

“La cultura como el conjunto total de los actos humanos en una comunidad dada. Los principales agentes de la socialización son los padres y otros miembros de la familia, las instituciones educativas y los medios de comunicación social.”<sup>22</sup> Generalmente, ellos cumplen la función de transmitir a los niños los valores y las creencias de su mundo socio cultural, así como los significados otorgados en su mundo socio cultural a las relaciones interpersonales y a los objetos.

“Cultura tributaria es el conjunto de conocimientos, valoraciones y actitudes referidas a los tributos, así como al nivel de creencia respecto de los deberes y derechos que derivan para los sujetos activos y pasivos de esa relación.”<sup>23</sup>

Con base a la definición anterior, es importante resaltar que los sujetos de la relación tributaria deben contar con ciertos conocimientos que les permita analizar las obligaciones que se tiene ante el Estado y así poder cumplirlas de manera voluntaria en donde entran en juego ciertos valores como la honestidad, la responsabilidad y la solidaridad como miembros de una sociedad para beneficios de todos. Por lo que, al mantener una actitud colaborativa se puede avanzar como nación si cada uno realiza el papel que le corresponde y unidos para el bien de todos, los programas que realiza el gobierno para fomentar una buena Cultura Tributaria, los realiza la Superintendencia de Administración Tributaria por medio de sus programas de concientización, educación y promoción de una buena cultura tributaria.

Es evidente que Guatemala no cuenta con una cultura que contribuya a mejorar la calidad de vida de todos los guatemaltecos como grupo. Los ciudadanos ven sus necesidades individuales y se olvidan de aquellas que son necesarias en las comunidades como salud, educación, entre otros. Por ello le restan importancia a la voluntad del ciudadano de cumplir con sus obligaciones, es por qué se debe educar a la población en general.

Se aprende a ser humano, social, moral a través de la educación, debido a que la educación brinda capacidades, y el nacimiento brinda las capacidades, pero la educación

---

<sup>22</sup> Tokman, Victor. **De la informalidad a la modernidad**. Pág. 82.

<sup>23</sup> García, G. y Marusic, A. **Economía Informal y Tributación**. Pág. 55.

desarrolla las facultades y potencialidades del ser humano. Esta es la tarea que tiene la educación para que las personas sean cada vez más humanas. Los elementos principales que forman los elementos de la obligación tributaria:

- a) Sujeto activo: el Estado y sus diferentes organismos.
- b) Sujeto pasivo: el contribuyente.
- c) Objeto de la obligación tributaria: es la prestación que deriva mediatamente del impuesto.
- d) Causa de la obligación tributaria: es el presupuesto del tributo.

La tributación representa la mayor parte de recursos del Estado, porque todos aportan para hacer posible los servicios públicos que directa o indirectamente benefician al conjunto de habitantes. Así los servicios de orden público, de justicia, de educación, salud, entre otros. Interesan a unos de modo directo y a otros jurídicamente, porque permiten y hacen posible y aseguran la coexistencia y cooperación social.

Asimismo, son obligaciones tributarias con base en principios, valores y actitudes congruentes con el deber ciudadano de contribuir a que el Estado de Guatemala cumplan con sus fines constitucionales.

Entendida esta “como el conjunto de valores, creencias y actitudes compartido por una sociedad respecto a la tributación y las leyes que la rigen, lo que conduce al cumplimiento permanente de los deberes fiscales, se requiere que la población obtenga conocimientos sobre el tema y comprenda la importancia de sus responsabilidades tributarias.”<sup>24</sup>

La cultura tributaria representa un “conjunto de información y el grado de conocimientos que en un determinado país se tiene sobre los impuestos, así como el conjunto de

---

<sup>24</sup> Arango, L. **El Salario Mínimo: Aspectos Generales sobre los casos de Colombia y otros países.** Pág. 83.

percepciones, criterios, hábitos y actitudes que la sociedad tiene respecto a la tributación.”<sup>25</sup>

Con base a las definiciones anteriores, la cultura tributaria es un conjunto de valores y actitudes compartidas por una sociedad con respecto a la tributación y a la observancia de las leyes que la rigen. Con el cumplimiento de las obligaciones tributarias y el buen uso de los recursos públicos. De igual manera, enfoca la capacidad para promover la participación constructiva de la comunidad en la definición de requerimientos sociales, para la inversión pública y en la auditoría social.

a) **Objetivos de la cultura tributaria**

En este mismo orden de la obligación tributaria, se mencionan los objetivos de la cultura tributaria que corresponde, el objetivo esencial de que exista una cultura tributaria es hacer sostenible el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias con base en principios, valores y actitudes congruentes con el deber ciudadano de contribuir a que el Estado de Guatemala cumpla con sus fines constitucionales.

“Uno de sus objetivos es romper ese círculo vicioso y hacer conciencia de que la tributación no únicamente es una obligación legal, sino un deber de cada persona ante la sociedad. Además, se le debe convencer de que cumplir con tal responsabilidad le confiere la autoridad moral necesaria para exigir al Estado que haga un uso correcto y transparente de los recursos públicos.”<sup>26</sup>

El pago de los impuestos puede llevarse a cabo usando la coerción o apelando a la razón, la fuerza se manifiesta en las leyes y en su cumplimiento obligatorio, mientras que la razón únicamente puede estar dada por una cultura tributaria con bases sólidas.

---

<sup>25</sup> Roca, Carolina. **Estrategias para la formación de la cultura tributaria – asamblea general del ciat nº 42.** Pág. 6.

<sup>26</sup> Gasparico, J. **Propuesta de un Monotributo como opción tributaria para la Economía Informal.** Pág. 65.

“En la edad media, el pago de impuestos a los ciudadanos era obligatorio y cada Estado era el encargado de determinar el objeto, validez y tiempo en que se debían pagar, esto originó una confusión y abusos por parte de las autoridades recaudadoras de impuestos. Por lo tanto, fue necesario regularlo en leyes.”<sup>27</sup>

Cabe resaltar que, la primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la Constitución Política de la República de Guatemala, está como norma suprema del ordenamiento jurídico condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan y no pueden oponerse a ella, en el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala esta es inconstitucional, porque contradice la ley fundamental de la nación, en la que se encuentran regulados los principios inherentes a la persona humana, la Constitución Política de la República de Guatemala.

Uno de los objetivos esenciales, es que instituye las bases de normas financieras y tributarias, afirmando principios generales de la tributación como lo son el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad; los que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse, ya que de hacerlo se estaría ante una violación de la Constitución Política de la República de Guatemala.

#### b) Importancia de la cultura tributaria

Esta radica en la voluntad del ciudadano de realizar el pago de los impuestos voluntariamente cumpliendo una función insustituible en el orden social, ya que a través de ellos se pueden garantizar los derechos de los ciudadanos. Como Educación, salud, seguridad, lo cual justifica la recaudación de los impuestos. No obstante, en la sociedad persiste la cultura de la evasión y de la corrupción, que finalmente, obstaculiza la plena efectividad de los derechos que establece la Constitución Política de la República.

---

<sup>27</sup> Gasparico, J. **Óp. Cit.** Pág. 66.

“La cultura tributaria representa una herramienta importante para que la sociedad se concientice de los problemas económicos, sociales y culturales de la sociedad.”<sup>28</sup> Cabe agregar que la baja carga tributaria puede explicarse con la evasión y defraudación que se da por parte de las autoridades que gobernaban el país; creando desconfianza y poca voluntad para el tributo.

---

<sup>28</sup> Alamilla, Ileana. **Perspectivas y Realidades de las mujeres que trabajan en la economía informal.** Pág. 18.

## CAPÍTULO II

### 2. Los tributos

En este capítulo se presenta los antecedentes históricos, las definiciones, la necesidad y finalidad, la clasificación de los tributos y por último la extinción de la obligación tributaria a través del pago, prescripción, condonación y compensación. En Guatemala el tributo representa las prestaciones en dinero que el Estado requiere de forma obligatoria del ciudadano en ejercicio del poder tributario con el fin esencial de lograr recursos para el cumplimiento de los fines en solventar los gastos públicos.

#### 2.1. Antecedentes históricos de los tributos

La historia de los tributos inicia “En la época antigua en los estados de Egipto y Babilonia, se encuentra la mayoría de los antecedentes de los impuestos, los mismos se pagaban en servicio o en especie.”<sup>29</sup> Asimismo, en Grecia por ejemplo cuando iniciaron a regular la tributación, en la polis, los griegos que se opusieron, porque decían que era un acto en contra de su voluntad, seguidamente entendieron la necesidad de regularlo, porque había que invertir en los recursos de la población.

Por lo tanto, “en Roma al inicio no se pagaban impuestos, porque eran los pueblos vencidos en la guerra los que tenían que pagar a los pueblos que resultaran vencedores. (Botín de guerra). En esta época nació la palabra *Tributum* o *Stipendium*, que era el impuesto pagado por el concusionario, el *Tributum Capitis*, impuesto directo y personal pagado por las provincias, *Tributum Soli* impuesto pagado por tierras, luego se originó la frase: dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios.”<sup>30</sup>

Seguidamente en la Edad Moderna, cayó el feudalismo, porque existió una concepción autoritaria en el cobro de tributos, que se dio entre el Siglo XVI al Siglo XVIII,

---

<sup>29</sup> Díaz Dubón, Carmen. **Derecho financiero II**. Pág. 39.

<sup>30</sup> García Belsunce, Horacio A. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Pág. 26.

precisamente en esa época recuperaron el poder de los reyes y los emperadores. Después en la época contemporánea, surgió el desarrollo de las disciplinas tributarias, y fue necesario cubrir gastos del Estado y las necesidades de la población por medio del pago de tributos, con el objetivo de cubrir los distintos gastos públicos y cubrir las necesidades esenciales de los habitantes.

Conforme fue pasando el tiempo, puede constatarse que los tributos fueron reconocidos como una contribución voluntaria de los ciudadanos con la finalidad de sostener al Estado, y que este a su vez logrará prestarle los servicios esenciales y básicos a la población.

La existencia de los impuestos se relaciona al mismo tiempo con la existencia de los gobiernos, es decir, que su origen, así como los antecedentes, son como el de los gobiernos, porque por medio de la recaudación de impuestos, el Estado despliega su poder de imperio para lograr cubrir las necesidades de la sociedad.

Respecto al origen de los tributos, estos se remontan a los siglos anteriores, más en la edad media siglo VI y VII, que se diferencia por ser un sistema pre capitalista. “Durante ese período con la influencia griega y etrusca, comienzan las dinastías romanas entre los que destacan las pertenecientes a la gens tarquinia y de otros procedentes de la ciudad etruscas de Vulci.”<sup>31</sup>

Según diversos historiadores, en esa época “los reyes que gobernaban las ciudades tenían como propósito el aumento de su patrimonio y de sus súbditos, razón por la cual se producían guerras, resultando de esta manera para el victorioso nuevos tesoros y tierras que adquirirían para los nobles y obtener cada vez más hegemonía imperial, sin embargo algunas guerras se prolongaban lo que tenía como consecuencia una disminución de los tesoros del rey o reyes, quedando a veces al borde de la quiebra y con esa situación el rey se veía en la obligación de solicitar el apoyo de la clase noble para el sostén de los ejércitos en guerra.”<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Aguiló Regla, Josep. **Teoría General de las Fuentes del Derecho**. Pág. 44.

<sup>32</sup> Pérez Royo. Fernando. **Derecho Tributario y Financiero**. Pág. 241.

Al comparar estas evidencias, las necesidades de la guerra en ocasiones se producen a ritmos acelerados, obligando al rey no únicamente a afectar a los nobles sino de igual manera a los súbditos para lograr más recursos para fines bélicos. Fue en este ambiente que se originaron los tributos con fines de reciprocidad y no públicos.

Por lo tanto, la evolución de los impuestos y la expansión territorial del imperio romano creó primeramente, órganos de consejos del rey, para seguidamente darse las cortes, los comunes, los estados generales, en la segunda mitad del siglo XII.

En otras palabras, el origen de los tributos fue en la edad media por circunstancias bélicas de los reyes que dominaban en esa época para el mantenimiento de los ejércitos que dedicaban su tiempo a conquistar pueblos y ciudades con el objetivo de adquirir tesoros y tierras que eran entregadas al rey, a los nobles y súbditos de forma jerárquica.

“Posteriormente a esta época, con los inicios del sistema capitalista y su periodo de consolidación, se crean distintos tipos de tributos con fines públicos, sin descartar en algunos casos, los fines bélicos que imperan en la mente de algunos gobiernos actuales, como lo evidencia los conflictos en el medio oriente.”<sup>33</sup> Actualmente el tributo se conoce como un proceso jurídico de cualquier Estado con el objetivo esencial de agenciar fondos dinerarios para cubrir los gastos públicos; en este mismo sentido en el proceso de constitución se perfila una variedad de tributos, que se clasifican en impuestos, tasas y contribuciones especiales.

## **2.2. Definiciones sobre tributos**

Existen diversas definiciones de tributos, a continuación, se mencionarán algunas. “Es toda prestación patrimonial obligatoria, habitualmente pecuniaria, establecida por la ley, a cargo de las personas físicas y jurídicas que se encuentren en los supuestos de hecho

---

<sup>33</sup> Luqui, Juan Carlos. **La Obligación Tributaria**. Pág. 47.

que la propia ley determine, y que vaya dirigida a dar satisfacción a los fines que el Estado y a los restantes entes públicos, estén encomendados.”<sup>34</sup>

De conformidad con lo anterior, el tributo es como una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, requerida de forma obligatoria por el Estado en virtud del poder de imperio y que permite las relaciones jurídicas de carácter público. Por lo tanto, los tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado en virtud de su soberanía territorial, obliga a sujetos económicos sometidos a la misma a tributar.

“Es entregar el vasallo al señor una cantidad en señal de reconocimiento del señorío. Pagar la cantidad determinada por las leyes o autoridades para contribuir al sostenimiento de las cargas públicas y otros gastos.”<sup>35</sup>

En la actualidad la regulación tributaria, presenta que el término tributo es un concepto genérico para reunir o acoger a un sin número de ingresos de naturaleza coactiva con nombre propio y otros que aún no se registran o preestablecen son parte de la naturaleza y elementos constitutivos del tributo. No obstante, el Código Tributario actual acoge una conceptualización tríplica al establecer que el término genérico tributo abarca los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales.

Es importante mencionar que “el tributo tiene tratamientos desde distintas perspectivas y una de ellas es como prestación pecuniaria obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder y que da relaciones jurídicas de derecho público.”<sup>36</sup>

Considerándose que, el tributo es una prestación pecuniaria, parte de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos, desde una perspectiva el que tiene derecho a exigir la prestación, el acreedor del tributo, en otras palabras, el Estado u otra la institución o entidad pública que, por virtud de una ley positiva, tiene el derecho, y desde otra

---

<sup>34</sup> Albi Ibañez, Emilio. **El Sistema Fiscal Español I**. Pág 405.

<sup>35</sup> Bravo Cucci, J. **Fundamentos de Derecho Tributario**. Pág. 82.

<sup>36</sup> Gonzales, E., & Lejeune, E. **Derecho Tributario**. Pág. 39.

perspectiva el deudor, o deudores, que están obligados a cumplir la prestación pecuniaria establecida.

“El tributo como norma, describe un hecho gravable, elemento descriptor ante cuya ocurrencia prescribe que se generará una obligación, una prestación de suma de dinero, o su equivalente, con carácter definitivo, elemento prescriptor.”<sup>37</sup>

Es decir, que tributo es toda prestación pecuniaria compulsoria, en moneda o que el valor puede expresarse en ella, se caracteriza porque no constituye sanción de algo ilegal, instituida en ley y cobrada a través de la actividad administrativa a que está vinculada.

Desde otro enfoque, “el tributo como prestación corresponde al deber jurídico del sujeto pasivo, es utilizado para mencionar el comportamiento de cierta persona, física o jurídica que se sustancia en el pago de una determinada cantidad pecuniaria.”<sup>38</sup>

Es de esta forma que, el tributo es definido en la doctrina como toda prestación en dinero que el Estado requiere en ejercicio de la potestad tributaria, para cubrir gastos que demanda el cumplimiento de su rol, asimismo es una prestación pecuniaria de carácter coactivo establecida por el Estado u otro ente público con el único fin de financiar los gastos de los habitantes.

Es importante mencionar que, el tributo es considerado más importante, no únicamente por razones científicas, sino además por razones fiscales, debido al volumen de captación de recursos que representa para el Estado, no obstante, pese a que algunos autores usan como sinónimos tributos e impuestos, estos no deben confundirse porque en ellos existe una relación de género a especie.

De lo anterior puede referirse que, la forma de tributar en la edad media, en la era de reyes y subordinados, cuando la plebe era considerada de una categoría menor, y por la

---

<sup>37</sup> Villegas, Héctor. **Óp. Cit.** Pág. 159.

<sup>38</sup> Gonzales, E., & Lejeune, E. **Óp. Cit.** Pág. 41.

misma categoría ellos debían pagarle al rey, porque al final los reyes eran superiores a ellos, creencias que se consideraban ciertas en esa época.

En este mismo orden de ideas, puede mencionarse que la etimología del tributo, que es una institución jurídica fundamental del derecho tributario, en otras palabras, que su definición legal es esencial para la sustentación jurídica en todo ordenamiento jurídico tributario, por lo tanto, se reflejan las máximas romanas de “*nullum tributum sine lege*” es decir, no hay tributo sin ley. Son medidas romanas, cabe agregar que actualmente en Guatemala, adquiere la categoría constitucional a partir del principio de legalidad e implícitamente el principio de reserva de ley, y por ello, el tributo tiene rango constitucional.

“El término tributo proviene del latín *tributum*, que significa en idioma español contribución. De esta manera se puede afirmar que el tributo conforme al origen de la palabra se refiere a una contribución, la cual significa una acción de hacer o dar algo para una ayuda, auxilio o aporte para el sostenimiento de algo.”<sup>39</sup> Desde este enfoque, el tributo es convertido en una prestación dineraria ofrecida por los ciudadanos para el sostenimiento del Estado, que es el delegado de cumplir y desarrollar los fines que se propone.

Por lo tanto, el tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, requerida de forma obligatoria a los sujetos. Algunas de las características en general son:

- a) Público: los tributos son ingresos que constituyen parte del Derecho Público que percibe el Estado en su calidad de ente soberano.

Son una prestación en dinero, porque el tributo resulta ser una prestación a cargo del contribuyente en favor del Estado, y dicha prestación se presenta de manera primordial en dinero, y en casos excepcionales se podría presentar en especie. Contenida en ley:

---

<sup>39</sup> Bravo Cucci, J. **Óp. Cit.** Pág. 87.

los tributos operan bajo un principio de legalidad, en otras palabras, la carga tributaria debe consignarse o estar expresada en la Ley.

Relación personal, de derecho y obligatoria: la obligación en la relación tributaria tiene lugar entre el Estado como sujeto acreedor del tributo, es decir, el sujeto activo y por otro lado el contribuyente sujeto deudor del tributo, es decir, el sujeto pasivo, quien tiene la obligación de dar, hacer o no hacer al sujeto acreedor la prestación en dinero.

Finalidad de obtención de recursos para satisfacer las necesidades del Estado y hacer frente al gasto público.

b) Justos: estos son los tributos que no repercuten en un menoscabo a los particulares, por lo que deben ser proporcionales y equitativos.

En este mismo hilo conductor, el carácter coactivo de los tributos está presente en la naturaleza desde los orígenes porque el tributo se impone unilateralmente por el Estado, sin tomar en consideración la voluntad u opinión de los contribuyentes. Por esto es que se caracteriza el tributo por ser de carácter coactivo porque en virtud del cual se reserva a la ley la determinación de los elementos de la obligación tributaria o al menos de sus elementos principales.

Tal y como se presentó en los antecedentes, en los sistemas tributarios capitalistas, la obligación tributaria era de carácter dinerario, sin embargo, podían mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias en colaboración con la realización de las funciones del Estado, además existían situaciones donde se permitía el pago en especie, sin implicar pérdidas significativas en la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se daba una donación para cumplir, en la actualidad las mismas condiciones se aplican a casos en los que la administración, en caso de impago, procede a embargo de bienes del deudor.

El tributo también se caracteriza por ser de carácter contributivo, quiere que sea un ingreso enfocado a la financiación del gasto público y por lo mismo a la cobertura de las necesidades sociales. Desde este enfoque por medio de la figura del tributo, los

ciudadanos apoyan a las cargas estatales, porque el Estado precisa recursos para sus operaciones, a través del carácter contributivo se diferencian a los tributos de otras prestaciones patrimoniales requeridas por el Estado y cuyo objetivo sea sancionador, como por ejemplo las multas.

Es preciso citar el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 9 que establece “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.”

### **2.3. Necesidad y finalidad de los tributos en Guatemala**

En referencia a la necesidad y finalidad de los tributos en Guatemala, el Estado brinda bienes sociales y bienes monetarios, algunos de los bienes poseen se caracterizan o se hacen poco aptos para su provisión por medio del mercado. En otras palabras, el Estado gasta dinero para proteger a los pobres y opera para corregir ciertas falencias del mercado en orden para su adecuado funcionamiento como un mecanismo planificador.

Sin embargo, propugnar por la no intervención del Estado, seguidamente es justifica la existencia e intervención al reconocer que ciertos bienes o servicios únicamente pueden ser brindados por el Estado, entre los cuales están, el hogar, la limpieza de calles, el mantenimiento de los parques urbanos y la educación.

Los tributos son necesarios, porque así como el Estado es el obligado a ofrecer una serie de servicios públicos, para satisfacer las necesidades en general del país, así como la defensa del territorio, al igual que la administración de justicia, el seguimiento a la educación, a la salud pública, entre otros. Con el fin esencial de satisfacer los requerimientos públicos a través de la prestación de los servicios correspondientes, es imprescindible realizar erogaciones que suponen los previos ingresos. Se observa por lo pronto la necesidad de que el Estado realice gastos, es decir, si el Estado necesita gastar evidentemente debe contar con los medios pecuniarios imprescindibles para afrontar

tales requerimientos, el Estado debe contar con ingresos, y es por eso que es necesaria la recaudación y obligación de los tributos.

Las finalidades de la tributación son frente al Estado, porque este como ente delegado para brindar atención constante y permanente de los intereses generales del país, requiere de recursos para lograr cumplir con el objetivo de satisfacer las necesidades públicas, entre estas, la defensa del territorio, la administración de justicia, las comunicaciones, la educación, la salud pública, entre otros. Es decir, que la finalidad de la tributación de los recursos, es para el cumplimiento de los fines con la sociedad.

## **2.4. Clasificación de los tributos**

La clasificación de los tributos, se encuentran establecidos en el Artículo 10 del Código Tributario de la siguiente forma:

- a) Impuestos
- b) Arbitrios
- c) Contribuciones especiales
- d) Contribuciones por mejoras

### **2.4.1. Impuestos**

El fin esencial de los impuestos es brindar al estado los recursos imprescindibles para el sostenimiento de las obligaciones que tiene con los habitantes, y de esa manera cumplir con el ejercicio de las atribuciones en un marco jurídico legal que logre una justa y equitativa recaudación de los mismos.

El impuesto es “el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones considerada por la ley como hechos imponibles, siendo hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”<sup>40</sup>

---

<sup>40</sup> Villegas, Héctor. **Óp. Cit.** Pág. 163.

Por lo tanto, el hecho imponible en los impuestos está constituido por negocios, actos o hechos que manifiestan la capacidad contributiva del sujeto, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta. Asimismo, en el Artículo 11 del Decreto 6-91 establece que “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Los impuestos en ocasiones, se definen como “aquellos que no implican contraprestación, condición criticada porque da a entender que existe contraprestación en otros tipos de tributo, tomando en consideración que la relación tributaria es una unilateral y coactiva por lo que no se toma en consideración una obligación para prestar un servicio.”<sup>41</sup>

Es decir que el impuesto es un recurso que es percibido por el Estado como medio de recaudar fondos financieros y que efectúa por razones políticas, económicas o sociales. Estos recursos son utilizados por el Estado para cubrir las necesidades de su sostenimiento y de los habitantes.

El impuesto en una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción. Por lo tanto, la prestación pecuniaria requerida a los particulares por vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir con las obligaciones públicas.

De las evidencias anteriores, un impuesto es un pago que se realiza al Estado, es de carácter obligatorio, el mismo que consiste en el retiro monetario que realiza el gobierno sobre los recursos de las personas y empresas que realizan actividades económicas y sobre los bienes que se posee.

---

<sup>41</sup> Bravo Cucci, J. **Óp. Cit.** Pág. 93.

En general “impuesto, tributo, gravamen, prestación económica a título definitivo y sin contra partida, requerida por el Estado a los ciudadanos o empresas con el objeto de financiar el gasto público.”<sup>42</sup> En otras palabras, que el tributo, es el pago de impuestos u otro cargo económico, también es lo que se paga para contribuir al gasto público.

Es preciso mencionar que efectivamente, el origen y evolución de los impuestos o tributos en la República de Guatemala, es remontada a los tiempos de la colonización española, porque los colonizadores imponían a los indígenas un pago en oro o especie para lograr el derecho a ciertos servicios, desde época se originó en Guatemala el concepto de la injusticia en el cobro de los tributos.

Con respecto al tributo en Guatemala, este se oficializa con la creación de la República, la cual crea la Constitución que es la base de todas las leyes. Aunado a lo anterior, los impuestos se clasifican de acuerdo a la actividad financiera del Estado en la República de Guatemala. Por lo tanto “El desarrollo de cualquier país o nación está fundamentado en la actividad financiera que el mismo desarrolla, una actividad financiera incluye aspectos económicos, sociales, jurídicos, laborales, técnicos y otros.”<sup>43</sup>

- a) Impuestos directos: son los que gravan de manera directa el patrimonio, los ingresos y/o las rentas de una persona, dichos impuestos no pueden trasladarse por el contribuyente a un tercero.

Impuesto Sobre la Renta: el hecho generador de este impuesto son las rentas que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente, patrimonio o bien que especifique la ley, provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Impuesto de Solidaridad: el 22 de diciembre de 2008 fue publicada en el Diario de Centroamérica, la Ley del Impuesto de Solidaridad ISO, la que entró en vigencia a partir

---

<sup>42</sup> Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 210.

<sup>43</sup> Chacon, José. **Enfoques del impuesto según distintas teorías**. Pág. 29.

del 1 de enero de 2009. El Impuesto de Solidaridad es aplicado a personas individuales o jurídicas, fideicomisos, contratos de participación, sociedades irregulares, sociedades de hecho, el encargo de confianza, sucursales, agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en Guatemala, copropiedades, comunidades de bienes, patrimonios hereditarios indivisos y de otras maneras de organización empresarial que dispongan de patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio de Guatemala.

Impuesto Único Sobre Inmuebles: es un impuesto único anual, sobre el valor de los bienes inmuebles situados en el territorio de la República, considerando que el impuesto recae sobre los bienes inmuebles rústicos o rurales y urbanos, integrando los mismos el terreno, las estructuras, construcciones, instalaciones adheridas al inmueble y mejoras; así como los cultivos permanentes. Asimismo, para efectos de la determinación del impuesto, no integrará la base imponible el valor de los bienes como, la maquinaria y equipo; en las propiedades rústicas o rurales, las viviendas, escuelas, puestos de salud, dispensarios u otros centros de beneficio social para los trabajadores de tales propiedades.

Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos: de igual manera, es un impuesto anual sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y el espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado. Así mismo, el impuesto directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cuales quiera que sea su clase y categoría.

#### b) Impuestos indirectos

Son aquellos que “gravan los objetos de consumo en general o determinados servicios y se encuentran incluidos dentro del precio con indicación o sin ella, el cual es pagado por el consumidor final. Se imponen a los bienes y servicios y no a las personas

directamente.”<sup>44</sup> En otras palabras, indirectamente las personas, por medio de la compra de bienes y servicios, pagan el impuesto, pero el Estado no se los cobra directamente, como los siguientes:

El Impuesto al Valor Agregado: el hecho generador del impuesto es la venta, permuta, arrendamiento y donación, tanto de bienes muebles como inmuebles; la prestación de servicios, excepto los prestados por empleados; las importaciones de bienes; la destrucción, pérdida, retiro o faltante de mercancías en inventario. El IVA es un impuesto que grava el valor agregado en las cadenas productivas y que paga el consumidor final. Para la liquidación usa el mecanismo de débitos-créditos, el IVA pagado por importaciones se convierte en crédito fiscal para la liquidación del IVA doméstico.

Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles: derivados del Petróleo, la causa del impuesto o hecho generador es el despacho de los productos afectos, que han sido previamente nacionalizados o de producción nacional, de los depósitos o lugares de almacenamiento de los importadores, almacenadores, distribuidores, refinerías o plantas de transformación, para su uso, distribución, disposición o consumo propio.

Para “el Estado poder satisfacer las necesidades básicas de un país, el mismo debe contar con un sistema financiero que le permita cumplir con tales fines. Las necesidades esenciales de un país o nación están expresadas en las áreas de educación, salud, vivienda, trabajo y demás servicios complementarios.”<sup>45</sup>

De estas evidencias, el Estado requiere de ingresos para cumplir con sus compromisos, los cuales obtiene a través de los impuestos establecidos en la Ley, así como la tasa a determinados servicios y de igual forma con las contribuciones especiales, donaciones, préstamos internos y externos. Los ingresos del Estado son gestionados por medio, de un presupuesto nacional, donde deben ser cubiertas las necesidades de un pueblo o nación.

---

<sup>44</sup> Minfin, D. **ABC de Gestión por Resultados**. Pág. 20.

<sup>45</sup> Chacon, José. **Óp. Cit.** Pág. 38.

En este mismo orden es preciso mencionar que el hecho generador de los impuestos, son los hechos que una vez producidos se obtienen ingresos, que hacen surgir la obligación tributaria o liquidación del impuesto. Hay dos factores que intervienen una vez que ocurre el hecho generador, estos son: el sujeto activo y el sujeto pasivo.

- a) Sujeto activo: está representado por el Estado quien exige y hace cumplir la obligación tributaria.
- b) Sujeto pasivo: es el que queda obligado al pago tributario, en este caso el contribuyente o responsable frente a la administración tributaria.

### **2.4.2. Tasas**

La tasa es visualizada como una figura que admite la existencia de una actividad administrativa, esta puede ser la prestación de un servicio, también la autorización para ocupar una vivienda o alguna autorización para utilizar las aguas, entre otros. Una de las particularidades es que hay un origen contractual en la que queda plasmada la voluntad de una persona obligada por una relación jurídica a pagar cierta cantidad de dinero a cambio de la prestación de un servicio.

Una tasa es un “tributo cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al contribuyente, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los contribuyentes o no se presten o realicen por el sector privado.”<sup>46</sup>

Por lo tanto, en la tasa debe hacerse el cobro con equidad, eso quiere decir que no debe excederse el costo del servicio, asimismo, la tasa es de carácter voluntario, porque únicamente se paga en virtud de la demanda de un servicio.

---

<sup>46</sup> De Soto, H. **El misterio del capital: Por qué el capitalismo triunfa en Occidente y fracasa en el resto del mundo.** Pág. 201.

La tasa es definida como “la suma de dinero que paga una persona individual o jurídica como contraprestación a un servicio público que proporciona el Estado por la municipalidad de su jurisdicción o por cualquier otro ente estatal con la finalidad de cubrir los gastos que se producen con la prestación. La tasa es una retribución o una compensación que se paga por un servicio.”<sup>47</sup>

Las tasas establecidas, de algunos municipios de la República de hecho generador la prestación de un servicio público municipal y la tercera se debe al uso o aprovechamiento de bienes o espacios de propiedad del Estado. A continuación, se mencionan las tasas que en general son aplicadas:

- a) Tasas por registro de títulos
- b) Tasas por concesiones de agua
- c) Tasas por inscripción de propiedad
- d) Tasas por certificaciones
- e) Tasas por derecho de uso de la vía pública por metro lineal
- f) Tasas administrativas
- g) Tasas por servicios
- h) Tasas por uso de propiedad municipal
- i) Tasas por uso de cementerios
- j) Tasas por circulación de taxi y moto taxi
- k) Tasas por servicio sanitario
- l) Otro

### **2.4.3. Arbitrios**

El arbitrio es un pago pecuniario fijado por ley de carácter obligatorio que realiza una colectividad fijada en un municipio, y su objetivo es desarrollar obras de beneficio colectivo. Es decir, que es el dinero que el vecino paga al municipio por medio de las municipalidades a fin de que estas cumplan con la prestación de los servicios públicos.

---

<sup>47</sup> Díaz Dubón, Carmen. **Óp. Cit.** Pág. 42.

En este punto es importante citar el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece, “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a. El hecho generador de la relación tributaria;
- b. Las exenciones;
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- d. La base imponible y el tipo impositivo;
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

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

En otras palabras, solo el Congreso de la República está facultado para crear impuestos ordinarios y extraordinarios, así como arbitrios, tasas y contribuciones por mejoras, por lo tanto, todos los tributos creados por el Congreso contienen obligación tributaria.

Asimismo, en la legislación guatemalteca, no está regulado el término de tasa, no obstante, se usa el de arbitrio, regulado en el Decreto 6-91 Artículo 12 “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.” De esta forma se refiere la tasa, porque en las municipalidades realizan y prestan servicios que no requieren solicitud de los contribuyentes, no obstante, las municipalidades tienen la obligación de realizarlos.

Dentro de este marco, se mencionan algunos de los arbitrios decretados por el congreso de la República de Guatemala:

- a) Boleto de Ornato, Decreto Número 121-96 del Congreso de la República de Guatemala.

El boleto de Ornato es una de las entradas de dinero más rentables de todas las Municipalidades de Guatemala. Debido a que este es un arbitrio que se cobra con base a lo dispuesto en la Ley de Ornato, Decreto Número 121-96 Congreso de la República de Guatemala. No obstante, este ingreso debe tener un destino específico “Adorna” con base al diccionario de la Lengua Española, ornato quiere decir adornar.

“El arbitrio del ornato municipal es un impuesto cuya recaudación compete a las Municipalidades. Están obligados a pagarlo todos los residentes en los respectivo municipios, que tengan entre 18 y 65 años de edad, así como los menores de edad que trabajan.”<sup>48</sup>

En efecto el boleto de ornato debe presentarse con motivo de toda clase de trámites administrativos, es decir, municipales y judiciales, esencialmente para la obtención de pasaportes, DPI, partidas de nacimiento, licencias para conducir automotores, y placas de circulación o calcomanías de vehículos, también con motivos de la toma de posesión de funcionarios y empleados públicos.

- b) Ley de anuncios en vías urbanas, extraurbanas y similares Decreto Número 34-2003 del Congreso de la República de Guatemala

Reconocido en la categoría de arbitrio porque está establecido en el Artículo 5 del Decreto Número 34-2003 únicamente se mencionará que “...constituyen fondos privativos de las Municipalidades respectivas, cuya recaudación se hará, a través de sus tesorerías...” No obstante, la misma ley establece para que utilizarse dichos fondos mantenimiento de parques, ornato y limpieza de su respectiva jurisdicción.

---

<sup>48</sup> Aguilar Rivera, Edgar. **La primacía de las fuentes reales en la génesis del derecho**. Pág. 89.

En esta normativa del Decreto 34-2003 del Congreso de la República de Guatemala, se establecen los requisitos que deben cumplir las vallas o rótulos publicitarios, los que modifican según la vía en la que son ubicados.

Cabe mencionar que, la finalidad de estos requisitos, es que en las vías que circunscriben un municipio no sean afectadas por el uso inadecuado de anuncios publicitarios o en su defecto de los que están autorizados cuenten con las mismas medidas correctas establecidas en el reglamento, para que exista de esa forma una armonía en el entorno y no una desproporción para no generar contaminación visual.

“En las vías urbanas se exigen requisitos por los comercios o empresas que funcionan dentro del municipio, de la misma manera, porque la mayoría de la población reside en ellas y al carecer de una regulación, se estaría afectando no solo el ornato de la ciudad, sino se estaría ante una evidente contaminación visual, la cual aumentaría en la medida en que se incrementaría el número de habitantes.”<sup>49</sup>

Estos arbitrarios establecen límites a los ciudadanos para no hacer mal uso de los anuncios o vallas publicitarias, con el fin esencial de prevenir que sean colocados por medio de láminas de metal, de plástico u otro material que vayan atornilladas en las carrocerías de buses, y se previene que las señales de tránsito sean obstrucción, por las vallas que no reúnan los requisitos adecuados y no únicamente las señales de tránsito, sino además las vías de acceso que obstruyen.

c) Ley reguladora del uso y captación de señales vía satélite y su distribución por cable  
Decreto No. 41-92 del Congreso de la República de Guatemala

Este arbitrio grava la actividad de las empresas que se dedican al suministro de servicio de televisión por cable, dichas empresas lo que pagan son el uso de las vías públicas para colocar cables o equipos de retransmisión.

---

<sup>49</sup> González Moncada, Solange. **La obligación tributaria, medio de extinción que se incorpora en el Código Tributario de Guatemala.** Pág. 145.

Este arbitrio que está establecido en la Ley reguladora del uso y captación de señales vía satélite y su distribución por cable Decreto No. 41-92 del Congreso de la República de Guatemala cuyo fin esencial es regular el uso y operación de estaciones terrenas que son capaces de captar las señales que provienen de satélites y distribución por medio de cable, o cualquier otro canal conocido y autorización u operación de personas individuales y jurídicas.

#### **2.4.4. Contribuciones especiales**

“Las contribuciones especiales son las obligaciones de índole pecuniaria que deben solventarse ante un ente público y cuyo fundamento radica en la capacidad económica del destinatario, la cual se concreta ya sea en el beneficio que se obtiene en términos de valoración por la instalación o ampliación de un servicio público o por la realización de una obra pública.”<sup>50</sup>

Este impuesto tributario surge de la actividad desarrollada por el Estado por medio de sus distintas instituciones gubernamentales, como; municipalidades, organismos autónomos o entidades delegadas por el Estado, con el objetivo de producir un beneficio especial para ciertas personas o bienes.

“Son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.”<sup>51</sup>

Entre los factores más relevantes de las contribuciones especiales es el que sustituye el principio de capacidad económica por el de beneficio, porque no paga más el que más tiene, sino que paga más el que más se beneficia ya sea por la obra o servicio en trámite.

---

<sup>50</sup> Insignares Gómez, Roberto. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Pág. 210.

<sup>51</sup> Amoros, Narciso. **Op. Cit.** Pág. 148.

Otra particularidad es que los ingresos que se recaudan por medio de la misma están agregados a un gasto concreto, en lugar de ser parte genérica de los ingresos a repartir en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.

Asimismo, en la doctrina, las contribuciones especiales están divididas en:

- a) Contribuciones por mejoras: contribución obligatoria, motivada en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que se origina en la realización de obras públicas.
- b) Contribuciones parafiscales: contribuciones que exigen y administran entes descentralizados y autónomos de gobierno, con el fin de financiar su actividad específica.
- c) Contribución para la seguridad social: discutida su inclusión como contribución especial, pero se encuadra en las definiciones doctrinarias del tributo.

Es importante resaltar que, en el Decreto Número 6-91, en el Artículo 13 se establecen las contribuciones especiales y las contribuciones por mejoras “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. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

De lo antes expuesto, las contribuciones especiales son la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales actividades del Estado.

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

La extinción de la obligación tributaria se encuentra regulada en el Código Tributario de Guatemala, en los Artículos del 62 al 65, definiendo la exención como la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley brinda a los sujetos pasivos de esta obligación tributaria, cuando son verificados los supuestos determinados

en la ley en mención. Es importante mencionar que, si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se debe cumplir solamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.

Por lo tanto, la ley que establece las exenciones, de igual forma específica las condiciones y requisitos necesarios para su otorgamiento, así como los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de duración. En líneas generales, para las leyes que regulan los beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas y para el desarrollo de áreas geográficas, el plazo máximo de su duración por lo general es de 10 años, salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos que se instituyen con posterioridad al otorgamiento.

Asimismo, las exenciones y beneficios tributarios que se brindan son aplicables exclusivamente a los contribuyentes que se realizan de manera efectiva y directa, acciones, actos o contratos que son materia u objeto específico de la exención y beneficio, mientras cumplen con los requisitos legales previstos en las leyes que los regulan, en ningún caso los beneficios logrados podrán transferirse a terceros por ningún título.

En virtud de lo anterior, “en la hipótesis legal denominada hecho imponible están descritos hechos o situaciones que, realizados o producidos por una persona en determinado lugar y tiempo, tornan normalmente aplicable la consecuencia jurídica consistente en la obligación de pagar un tributo.”<sup>52</sup> No obstante, existen otros hechos o situaciones explicados hipotéticamente en otras normas, y que acaecidos en la realidad, neutralizan la consecuencia normal derivada de la configuración del hecho imponible, es decir, el mandato de pagar el tributo.

Se expresa por otra parte que, estos hechos y situaciones que enervan la eficacia generadora del hecho imponible son denominados exenciones y beneficios Tributarios.

---

<sup>52</sup> González Moncada, Solange. **Óp. Cit.** Pág. 207.

Dichas exenciones tienen la función de interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como resultado, cuando se configuran las exenciones, la realización del hecho generador o hecho imponible, ya no es traducido en la exigencia de pagar el tributo originario previsto en la norma; con lo cual las exenciones constituyen límites al principio constitucional de la generalidad, y además sus fundamentos y motivos deberán encontrarse en la política fiscal.

“Un criterio que ha prevalecido, refiere que la exención tributaria no impide que el hecho generador se actualice, pero sin embargo, por disposición de la misma norma tributaria, no surge la obligación tributaria o deuda tributaria, en virtud que hay una desconexión total entre la hipótesis y el mandato.”<sup>53</sup>

Existen diversas clasificaciones de las exenciones, no obstante, con el propósito de no ser extensiva esta explicación, cabe concretarse en la que se clasifica como exenciones subjetivas y objetivas. “Las exenciones subjetivas, son aquellas que la situación neutralizante es un hecho que se refiere directamente a la persona sea individual o jurídica del destinatario legal Tributario, como ejemplo se puede citar a las entidades gremiales, científicas, religiosas, culturales y otros entes que tienen ese beneficio dado por la propia ley.”<sup>54</sup>

De la definición anterior, las exenciones objetivas, son las que en circunstancia enervante, se vincula directamente con los bienes o servicios que forman la materia imponible, sin influir de ninguna forma individual o jurídica como destinatario legal tributario. En Guatemala hay exenciones objetivas, como las de la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA, regulado en el Artículo 7 del Decreto número 27-92 del Congreso de la República y sus reformas, que fija las exenciones generales, las importaciones de bienes muebles realizadas por entidades legalmente constituidas, en referencia a maquinaria, equipo y otros bienes de capital, asimismo, de transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los siguientes casos: herencias legados, fusiones de

---

<sup>53</sup> García Belsunce, Horacio A. **Óp. Cit.** Pág. 38.

<sup>54</sup> Díaz Dubón, Carmen. **Óp. Cit.** Pág. 72.

sociedades y donaciones por muerte, así como la aportación de inmuebles a sociedades y la aportación de bienes muebles a sociedades, entre otros.

De la situación descrita en el caso del Impuesto Sobre la Renta, en el régimen de actividades lucrativas, están exoneradas las herencias legadas y donaciones por causa de muerte, gravados por el Decreto 431 del Congreso de la República.

Desde la perspectiva del régimen de las exenciones, hay beneficios tributarios cuando la actualización del hecho generador es parcial, y según la legislación y país, a dichos beneficios se le conocen con diversos nombres, por ejemplo, las desgravaciones, bonos forestales, amortizaciones aceleradas, entre otros.

Partiendo de los supuestos anteriores, en otros casos, se produce una neutralización cuantitativa parcial del efecto normal que realiza el hecho generador, esto conlleva a que el sujeto pasivo de la obligación tributaria pague el impuesto en menor cantidad a la que el legislador previó como originariamente está establecido, estando frente a una reducción, como la del Artículo 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que en su segundo párrafo establece que serán deducibles de la renta neta gravada por el Impuesto Sobre la Renta las donaciones que se den a favor de las universidades, entidades culturales o científicas, es importante resaltar que, aun cuando este precepto constitucional es antitécnico y no realizable, debido a que no se puede deducir gasto o costo alguno de la renta neta, sino solamente de la renta bruta, de la cual sí procede disminuir todos los costos y gastos como un mecanismo de depuración de la renta bruta por un resultado normativo.

De igual manera que el derecho común, el medio esencial para extinguir las obligaciones sustantivas tributarias es el pago, existen diversas formas por las cuales el sujeto pasivo puede quedar liberado de las obligaciones tributarias, una vez que la obligación fiscal pueda estar extinguida por cuenta del contribuyente cuando logra satisfacer la prestación tributaria o cuando la ley autoriza constituirla extinguida. Según el Código Tributario la extinción de las obligaciones tributarias puede producirse por; pagos, prescripción, condonación y compensación.

### 2.5.1. Pago

Al pago se le conoce como la forma normal de extinción de la deuda tributaria, “es la forma por excelencia como se puede extinguir la obligación. Es el cumplimiento de la prestación que constituya el objeto de la obligación, sea esta una obligación de hacer o no obligación de dar.”<sup>55</sup>

En el Artículo 36 del Código Tributario no indica los efectos del pago, y señala que la obligación puede quedar extinguida por el contribuyente o responsable, de igual manera señala que la Administración Tributaria puede exigir que el pago de la obligación tributaria sea garantizado a través de la constitución de cualquier medio de garantía.

Cabe citar el Artículo 37 del Código Tributario que establece “El pago de la deuda tributaria puede ser realizado por un tercero, tenga o no relación directa con el mismo, ya sea consintiéndolo expresa o tácitamente el contribuyente o responsable. El tercero se subrogará solo en cuanto al resarcimiento de lo pagado y a las garantías, preferencias y privilegios sustantivos. En estos casos, solo podrán pagarse tributos legalmente exigibles. En el recibo que acredite el pago por terceros, se hará constar quién lo efectuó.”

Por su parte, es la forma ideal de extinguir una obligación tributaria, que surge por el cumplimiento de la obligación o la prestación de la forma prescrita. Asimismo, el pago es definido como la satisfacción del interés del acreedor a través del cumplimiento del deber jurídico que recae generalmente en el deudor, es decir, que el sujeto pasivo queda liberado de la obligación tributaria principal derivada de la realización del hecho imponible.

El pago es “la entrega de una cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física o moral que se encuentre comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso

---

<sup>55</sup> Lozano, Juan; Casado Gabriel y Tejerizo José. **Óp. Cit.** Pág. 110.

en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indique en dicha disposición legal.”<sup>56</sup>

Por lo tanto, la forma normal y generalizada de realizar el pago de tributos en Guatemala es realizarla en un solo acto, por cualquiera de los métodos regulados y establecidos por la administración tributaria. No obstante, la ley establece otras maneras que puede realizarse el pago del tributo, estas son:

- a) El pago bajo protesta: al no contar con la determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté establecida, se permite a la persona que pretende efectuar el pago, hacerlo bajo protesta, con el objetivo de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifica la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda. Además, es considerado que el contribuyente o el responsable tenga derecho de asentar o solicitar y anotar cualquier objeción o inconformidad con el pago que este efectuará bajo protesta. Asimismo, el contribuyente puede ejercer su derecho de petición ante la administración tributaria a efecto de plantear la devolución de lo que este pagó bajo protesta, previo análisis de sus argumentos y pruebas aportadas.
- b) El pago por abonos: el sujeto pasivo podrá solicitar a la administración tributaria que le sea otorgado facilidades de pago, a efecto de cumplir con la obligación a través de abonos mensuales y consecutivos de hasta doce pagos.
- c) El pago por consignación: ante la negativa del acreedor tributario de recibir el pago del adeudo, el contribuyente o responsable puede consignar ante un juez competente, el total del tributo que se le esté requiriendo o cuando el sujeto pasivo considere adeudarle a la administración tributaria, ello con el fin esencial de evitar sanciones pecuniarias y el pago de intereses resarcitorios.
- d) El pago a cuenta: se considera la posibilidad de un período impositivo de un año, con pago en períodos menores dentro de los parciales con pago al final del periodo anual que en obligaciones tributarias que logre efectuar cortes parciales período.

---

<sup>56</sup> Amoros, Narciso. **Óp. Cit.** Pág. 151.

## 2.5.2. Prescripción

La prescripción es la manera de extinguir obligaciones tributarias, y surgen cuando el deudor queda liberado por la inacción del acreedor, es decir, el Estado en cierto tiempo. Los Artículos del 47 al 53 del Código Tributario establecen el concepto legal de la prescripción, porque la misma se da cuando desaparece la obligación por el mero transcurso del tiempo, y es producida por la inacción del titular de los mismos en el tiempo que la ley establece.

El Artículo 47 del Código Tributario establece “Plazos. El derecho de la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.”

En referencia a la prescripción, “los derechos y acciones si no son accionados, pierden eficacia por el transcurso del tiempo hasta que desaparece definitivamente la posibilidad de hacerlos valer. El fundamento de la prescripción es precisamente la segunda en las relaciones jurídicas.”<sup>57</sup> Cabe mencionar que, la legislación guatemalteca contempla la figura de la prescripción especial, la cual se da cuanto el contribuyente o responsable no se haya registrado ante la administración tributaria.

En este mismo sentido, es importante mencionar las clases de prescripción reguladas:

- a) A favor del contribuyente: en la cual el contribuyente se libera de obligaciones y sanciones por el transcurso del tiempo.

---

<sup>57</sup> Sevilla Segura, José V. **Óp. Cit.** Pág. 82.

- b) La que opera a favor de la administración pública: en la cual este se libera de las obligaciones que nacen a favor de los sujetos pasivos por la devolución de créditos fiscales, de lo pagado de más de indebidamente, así como a los intereses que estas obligaciones pudieron haber generado.

También los plazos que operan en la prescripción, están en la normativa tributaria general se establecen los siguientes:

- a) Artículo 47 Código Tributario; 4 años para las obligaciones tributarias, la cual consiste en el derecho que tiene la administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones sobre las mismas, liquidar intereses y multas y exigir el cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables.
- b) Artículo 48 Código Tributario; Prescripción especial de 8 años, en el caso de falta de inscripción de sujetos pasivos.
- c) Artículo 76 del Código Tributario; el periodo de tiempo en el cual prescriben las infracciones tributarias que es de 5 años.

“En el ámbito tributario, se establece que el derecho de la administración tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas vinculadas al impuesto omitido y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, será de cuatro años.”<sup>58</sup>

Asimismo, en igual plazo los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la administración tributaria, los efectos de la prescripción son la extinción de la obligación tributaria y que la obligación ganada aprovecha por igual a todos los obligados al pago de la deuda tributaria.

---

<sup>58</sup> Spisso, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**. Pág. 42.

En efecto, la prescripción constituye una institución llamada a servir al valor de seguridad jurídica, aportando sobre todo certidumbre, además la legislación regula la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no este registrado ante la administración tributaria, en estos casos, el plazo para la prescripción de sus obligaciones tributarias es de ocho años.

### **2.5.3. Condonación**

Es la “acción y efecto de condonar; de perdonar o de remitir una pena, multa u obligación, de ahí su importancia jurídica, especialmente en lo que se refiere a las deudas.”<sup>59</sup>

La condonación no puede darse por una decisión administrativa, dado que partiendo de la base de la creación de los tributos compete con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, emite una ley que permita la condonación de la obligación tributaria.

La condonación “es el perdón o liberación de la deuda concedido por el acreedor. Este principio se basa en que cualquier persona puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte las prestaciones que le son debidas excepto aquellos casos en que la ley lo prohíbe. La condonación de tributos solo puede hacerse a título general y nunca particular porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes o el ejercicio caprichoso del poder tributario por parte de los administradores del impuesto.”<sup>60</sup>

La condonación también es conocida como remisión, porque es el acto por el cual el acreedor libera de la deuda al deudor. Otro autor expresa que “las obligaciones tributarias son indisponibles, queriendo decir que quien administra las mismas no puede decidir si procede a cobrar o a requerir, si no es su obligación y no tiene facultades para librar de las mismas a los sujetos pasivos.”<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Vivas, Ussher Gustavo. **Manual de derecho procesal penal**. Pág. 105.

<sup>60</sup> Tarsitano, Alberto, **Interpretación de la ley tributaria**. Pág. 52.

<sup>61</sup> Sánchez Hernández, Mayolo. **Derecho Tributario**. Pág. 93.

Sobre las bases expuestas, no puede existir condonación por una decisión de la administración tributaria, porque partiendo de la base que la creación de los tributos compete con exclusividad al Congreso de la República, en materia tributaria, únicamente el Organismo del Estado, podrá liberar o condonar una obligación tributaria.

#### **2.5.4. Compensación**

Generalmente, las obligaciones tributarias de un contribuyente se extinguen total o parcialmente por compensación, son constituidas como un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, que dispensa de igual forma a los dos deudores de la ejecución efectiva de la obligación, hasta la concurrencia de la más breve.

En referencia a compensación se conoce como aquella institución a través de la cual se anulan dos obligaciones que titulares son al mismo tiempo deudor y acreedor entre sí, hasta la medida en que una de ellas alcance el importe de la otra. Desde otra perspectiva es “junto con el pago la otra modalidad de extinción de la deuda tributaria que comporta el cumplimiento de la obligación y puede producirse cuando dos personas son recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra.”<sup>62</sup>

Cabe citar al Código Tributario que regula esta figura en el Artículo 43. “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el Artículo 99 de este Código sobre cuenta corriente tributaria.”

---

<sup>62</sup> Menéndez Ochoa, Ángel Estuardo. **Breves consideraciones de derecho tributario.** Pág. 62.

De esta manera, el Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala tiene a la compensación como una forma de extinción de la obligación tributaria, asimismo para la aplicación de esta figura, se considera la Cuenta Corriente Tributaria y para el adecuado funcionamiento de la Cuenta Corriente Tributaria, la administración cuenta con la suficiente y confiable información en los sistemas informáticos y la capacidad para cargar y abonar la cuenta corriente, según se den situaciones tributarias firmes.

## CAPÍTULO III

### 3. Proceso administrativo tributario

El análisis del proceso administrativo es de suma relevancia en la investigación presente, en este apartado se presenta el acto administrativo de diversas perspectivas, así como las atribuciones de las autoridades, la función administrativa, además se exponen las fases del proceso administrativo tributario. Aunado a esto el proceso administrativo tributario, fue constituido con la finalidad de analizar las acciones y principios que determinan las formalidades en el cumplimiento de la función administrativa tributaria.

#### 3.1. Acto administrativo

Referente al acto administrativo, el Estado de Guatemala para alcanzar los fines establecidos desarrolla por medio de los órganos administrativos, una serie de procesos nombradas según sea el caso, ya sean actos de la administración y actos administrativos, generalmente no toda la actuación de la administración es realizada por medio de actos administrativos, porque en ocasiones llevan a cabo actos que no cumplen las características de estos.

En este mismo sentido, es importante mencionar que “la diferencia entre acto de administración y acto administrativo radica en que este último proyecta sus efectos hacia el exterior, hacia afuera del ámbito de la Administración Pública, incidiendo en el ámbito jurídico del administrado, en tanto que el acto de administración retiene sus efectos dentro de la esfera jurídica de la Administración Pública, agotándose dentro de tal ámbito.”<sup>63</sup>

Agregando a lo anterior, la teoría general del derecho resalta que, los distintos fenómenos producidos por los hombres y naturaleza, podrían no estar regulados por el

---

<sup>63</sup> Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Pág. 151.

derecho, cuando lo están, tienen efectos jurídicos, que logran hacer la diferenciación entre hechos naturales y hechos jurídicos.

“Los hechos naturales y jurídicos, pueden diferenciarse en razón de la intervención de la voluntad del agente, manifestada o no con el propósito de producir los efectos jurídicos, en cuyo caso se pueden mencionar los hechos jurídicos en sentido estricto y de actos jurídicos.”<sup>64</sup>

Por lo mismo, el acto jurídico comprende la manifestación de voluntad para producir efectos jurídicos. Desde otra perspectiva “la actuación de la Administración Pública puede ser jurídica y no jurídica, la misma puede exteriorizarse a través de hechos y actos no jurídicos, y de hechos y actos jurídicos.”<sup>65</sup> A continuación se describen los actos mencionados:

- a) Actos no jurídicos son las declaraciones de voluntad que no producen efectos jurídicos según el sujeto de derecho, como las invitaciones, las comunicaciones generales, las simples recomendaciones, entre otros.
- b) Los hechos no jurídicos comprenden operaciones técnicas o materiales que no tienen consecuencias de derecho, como; limpieza de oficinas, impartición de clases en las escuelas públicas, entre otros.
- c) Los actos jurídicos, representan las declaraciones de voluntad, de juicio o de opinión, que originan efectos jurídicos directos, en otras palabras, las que originan, cambian, o extinguen derechos u obligaciones, conocidos como los actos administrativos, los contratos administrativos y los reglamentos administrativos.
- d) Los hechos jurídicos refieren a las conductas administrativas de carácter material o técnico, productoras de efectos jurídicos, entre estas; la demolición de un edificio en estado ruinoso, también el arrastre de un automóvil estacionado de manera incorrecta estacionado por un agente de tránsito, entre otros.

---

<sup>64</sup> García Oviedo, C. **Derecho administrativo y Financiero**. Pág. 39.

<sup>65</sup> Castillo, G. J. **Derecho Administrativo Guatemalteco: Teoría general**. Pág. 150.

En virtud de precisar la definición de acto administrativo, cabe exponer el acto emanado de entes particulares, el acto administrativo que emana de los órganos del Estado y el acto administrativo es unilateral o puede ser también bilateral:

a) Acto emanado de entes particulares

“La aplicación del criterio de que ciertos actos emanados de entidades privadas encargadas de la prestación de servicios públicos pueden ser sometidos a la competencia contencioso-administrativa, ha llevado a formularme la interrogante si estos constituyen realmente actos administrativos, tal es el caso de los concesionarios de servicios públicos.”<sup>66</sup>

De la definición anterior se deduce que, la noción de acto administrativo no depende del régimen de revisión de los actos, por lo mismo, los actos emanados de entidades no estatales no son actos administrativos, debido a que carecen de los caracteres de presunción de legitimidad, coercitividad y de ejecutoriedad que tienen los que proceden de los órganos del Estado.

b) El acto administrativo que emana de los órganos del Estado

“Al analizar este asunto surge la cuestión de cómo ha de considerarse a la administración, si en sentido orgánico o en sentido material, es decir, si como conjunto de órganos que integran el Ejecutivo es orgánico, o como una actividad administrativa que pueden ejercer tanto el órgano ejecutivo como el legislativo o el judicial que es material.”<sup>67</sup>

De esta manera, el acto administrativo es solamente el que emana del órgano ejecutivo, se tiene la idea errónea que, también son actos administrativos los que emanan de los órganos legislativo y judicial cuando estos ejercen funciones administrativas.

---

<sup>66</sup> Ávila Del Cid, Roberto Carlos. **Procedimiento Administrativo Tributario Guatemalteco**. Pág. 118.

<sup>67</sup> González-Varas Ibáñez. **Tratado de derecho administrativo**. Pág. 102.

De acuerdo con el siguiente autor que define a la administración pública como “el conjunto de órganos administrativos centralizada, descentralizada y autónomas que desarrollan una actividad para el logro de un fin, el bienestar general, por medio de los servicios públicos, que representa el medio de que dispone la administración pública para alcanzar el bienestar general.”<sup>68</sup> De igual manera, regula su estructura y funcionamiento, normalmente con base al Derecho Administrativo.

Ante el surgimiento de razonamientos que puedan originarse en la doctrina, es imprescindible seguir a cabalidad el derecho positivo cuando este regula algunas disposiciones aplicables. Según el artículo 232 de la Constitución Política de la República, de igual forma el artículo 2 de la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, puede determinarse que la administración pública en Guatemala es descentralizada y soberana.

En otras palabras, que el derecho positivo considera a la administración en sentido orgánico, de acuerdo con el derecho vigente, el acto administrativo surge de un órgano administrativo, esencialmente del Poder Ejecutivo, porque se trata de actos que integran la función administrativa, formal y material, excluyendo en el concepto de acto administrativo, las actividades que efectúan los órganos legislativo y judicial.

c) El acto administrativo es unilateral y bilateral

De esta manera, para que un acto pueda ser bilateral es imprescindible que la voluntad del particular apoye a la formación del mismo y además a la realización de sus efectos, como los contratos administrativos. “El problema a resolver es el de determinar que función juega la voluntad de los particulares en la formación del acto administrativo, en el procedimiento administrativo a petición del particular, el acto es bilateral, porque de no haber intervenido la voluntad del particular, la administración no se hubiera pronunciado.”<sup>69</sup>

---

<sup>68</sup> Calderón, M. H. **Derecho Procesal Administrativo**. Pág. 53.

<sup>69</sup> Meza Duarte, Eric. **Manual de derecho administrativo**. Pág 126.

En este mismo sentido, es evidente que la voluntad ha servido únicamente para provocar la actividad de la administración, no obstante, no ha intervenido en la estructura del acto, porque la voluntad de particular no concurre como un factor de creación del acto. Además, la expresión de voluntad legal de la autoridad es apta para integrar el acto administrativo. De igual manera puede mencionarse que el acto administrativo solamente puede ser unilateral, debido a que la voluntad del particular no contribuye a la formación del acto administrativo, sino solo a provocar la actividad del órgano administrativo.

### **3.2. Proceso administrativo tributario**

Es importante primero, definir al procedimiento administrativo en general “es este 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 y 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.”<sup>70</sup>

Con base a lo anterior, el proceso administrativo, es una primera acepción, como una secuencia o serie de actos que se desarrollan progresivamente, con el fin esencial de resolver, a través de la autoridad, el conflicto sometido a decisión.

El proceso administrativo en la fase más imprescindible del derecho procesal administrativo es la razón de ser de disciplina. Por lo tanto, “en sentido amplio equivale a juicio, causa o pleito, además una secuencia, el desenvolvimiento, la sucesión de momentos en que se realiza un acto jurídico. En un sentido más restringido, el

---

<sup>70</sup> Menaldo, R. E. **Relación estado-contribuyente**. Pág. 62.

expediente, autos o legajo e que se registran los actos de un juicio, cualquiera que sea su naturaleza.”<sup>71</sup>

Por su parte, el vocablo significa progreso, transcurso del tiempo acción de ir hacia delante, desenvolvimiento, en general todo proceso es una secuencia. Desde este punto de vista el proceso administrativo es “un cúmulo de actos, su orden temporal su dinámica la forma de desenvolverse. De la misma manera que un proceso físico, químico, biológico, intelectual, todo proceso jurídico se desenvuelve, avanza hacia su fin y concluye.”<sup>72</sup>

El proceso administrativo tributario, es parte del derecho administrativo que analiza las reglas y los principios que establecen para la intervención de los interesados en la preparación y la impugnación de la voluntad de la administración, comprende a las formalidades a las que deben estar sujetos la administración y los administrados en el proceso de cumplimiento de la función administrativa; dichas formalidades garantizan la eficacia de la gestión de la administración y el respeto de los derechos e intereses de los administrados.

El procedimiento administrativo tributario es realizado a través de una serie de garantías constitucionales, estas son tanto para el administrado como para la propia Administración Pública, son garantías con las que cuenta el ciudadano de que la administración no actúe de manera arbitraria y discrecional, porque el funcionario público según la Constitución Política de la República, debe actuar estrictamente apegado a la ley, según lo establecido en la Carta Magna el Artículo 154 de los funcionarios públicos, que estos son reconocidos como depositarios de la ley sujetos a ella y en ningún caso superior a la ley, garantizándole al administrado que el actuar del funcionario siempre está acorde a la ley, de lo contrario el servidor público incide en responsabilidad la cual es de tipo administrativa, penal, civil, o de cualquier otra variante.

---

<sup>71</sup> Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 173.

<sup>72</sup> Santiago De León, Erock Gustavo. **Derecho tributario**. Pág. 105.

### 3.2.1. Definiciones

A continuación se citan las definiciones de diversos actores expertos en el tema, el procedimiento administrativo “es conceptualizado como la serie de fases o etapas que comprende un expediente administrativo, que se ejecuta por o ante las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos cuya finalidad es la decisión administrativa.”<sup>73</sup>

En otras palabras, el procedimiento administrativo no es otra cosa que la vía legal que conlleva a la resolución de un acto administrativo, brindando tanto a la Administración como a los administrados, la oportunidad de lograr hacer valer los derechos e intereses, este es comprendido como un conjunto de formalidades que deben cumplirse para someter una pretensión a la Justicia.

En referencia al procedimiento administrativo el siguiente autor sostiene que “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.”<sup>74</sup>

Por lo tanto, es necesario someter las relaciones entre la administración y los administrados a las causas formales de un procedimiento, en el que, sin vulneración de eficacia, se garanticen los derechos fundamentales y libertades de forma individual.

“El procedimiento administrativo es conceptualizado como la serie de actos en que se desenvuelve la actividad o función administrativa; es decir, es el aspecto formal o adjetivo a través del cual se va conformando la actividad administrativa.”<sup>75</sup>

---

<sup>73</sup> Calderón Morales, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. Pág 115.

<sup>74</sup> Porras y López, Armando. **Derecho procesal fiscal**. Pág. 76.

<sup>75</sup> Castillo González, Jorge Mario. **Óp. Cit.** Pág. 29.

Por otra parte, del procedimiento administrativo resulta como finalidad esencial un acto final, es decir, una resolución administrativa, que declara el ejercicio de un derecho, es importante señalar que el procedimiento administrativo no solo tiene como objetivo la emisión del acto administrativo, sino además es usado para producir, formar o ejecutar la voluntad de la administración en situaciones de diversa naturaleza.

De la misma manera, el procedimiento administrativo resulta un elemento esencial para establecer la juridicidad y la legalidad del acto administrativo, que puede solamente manifestar la voluntad en la manera que esta preestablecida, con el fin esencial de tener el equilibrio entre el ejercicio de la función administrativa y el cumplimiento de las garantías de los habitantes.

Desde otra perspectiva “es la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen intervención de los interesados e impugnación del acto administrativo, las fases o etapas que comprende un expediente administrativo, que se ejecutan por o ante las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos, cuya finalidad es la decisión o acto administrativo.”<sup>76</sup>

Dicho de otra manera, el procedimiento administrativo está enfocado a las formalidades a las que debe sujetarse la administración y los administrados en el desarrollo del rol asignado en la administración, porque a través del procedimiento se forma, prepara, produce y ejecuta el acto administrativo que cumple la voluntad administrativa; dichas formalidades garantizan la eficacia de la gestión de la administración, de igual manera el respeto de los derechos e intereses de los administrados, porque el mismo es el que dará la condición de validez a estos, es importante mencionar que de no seguirse el procedimiento establecido por el ordenamiento legal, el acto en proceso estará afectado de ilegalidad por vicios del mismo procedimiento administrativo.

Base de las definiciones, es lo establecido en el sistema jurídico, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en este se constituye el

---

<sup>76</sup> Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Óp. Cit.** Pág. 121.

cuerpo legal de carácter público que establece el procedimiento administrativo en materia fiscal, salvo lo relativo en materia aduanera y municipal y en casos cuando una ley específica tributaria sistematiza su propio proceso.

En referencia al procedimiento administrativo tributario este es considerado que el mismo es conceptuado como una serie de formalidades y gestiones que debe ser constituida por la Administración Tributaria en la emisión de un acto administrativo que afecte o ratifique los derechos del responsable o del contribuyente.

Establece el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en el Artículo 121, establece “Naturaleza. El proceso ante la Administración Tributaria será impulsado de oficio. Las resoluciones finales dictadas en este proceso, son impugnables ante los tribunales competentes.”

De dicho artículo citado, se comprende que el proceso ante la administración tributaria será impulsado de oficio. Además, establece los requisitos que se deben cumplir en la primera solicitud presentada a la administración tributaria, no obstante, la omisión de uno o algunos de ellos, no es motivo para refutar la solicitud.

En otras palabras, por la misma obligación legal, la administración tributaria no debe negarse a darle seguimiento a ninguna gestión presentada por escrito por el contribuyente; solamente en casos que las mismas sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y las autoridades o de igual manera que, contengan palabras o expresiones injuriosas aunque estén tachadas, por lo tanto, todo rechazo debe ser razonado y establecido por la ley, lo anterior de conformidad con lo fijado en el Artículo 122 del Código Tributario.

### **3.2.2. Atribuciones de las autoridades**

Parte del proceso administrativo tributario son las atribuciones a las autoridades, por lo mismo es preciso mencionar el Artículo 135 inciso c) de la Constitución Política de la

República de Guatemala constituye que es un deber cívico de los guatemaltecos contribuir con los gastos públicos de la manera prescrita en la ley. En líneas generales, los guatemaltecos y extranjeros que efectúen los presupuestos de hechos generadores de tributos constituidos en las leyes fiscales automáticamente se convierten en sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, con facultad en la SAT de requerir coactivamente el pago de impuestos si el contribuyente o responsable no cumpliera con su obligación de forma voluntaria.

En esta misma línea, en la Constitución Política de la República de Guatemala, en referencia a las atribuciones del Congreso de la República constituye que corresponde: "...c. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación." Asimismo es imprescindible comprender que en ningún momento se establece que la Administración Tributaria sea quien de alguna forma regule impuestos o constituya nuevos, sino que, su función es la recaudación de los tributos establecidos por el Congreso de la República de Guatemala conforme las facultades que aclara la Constitución Política de la República. Esta responsabilidad resalta con lo establecido en el Artículo 239 que regula al principio de legalidad en referencia tributaria como de la siguiente forma "corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributarias, así como determinar las bases de recaudación..."

Otra de las atribuciones, son las que establece el Artículo 183 de Constitución Política de la República de Guatemala que detalla las funciones del Presidente de la República y establece entre estas "... r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo."

De igual forma, el Estado delega atribuciones suficientes a las autoridades de la Administración Tributaria para que gestionen, recauden, le den seguimiento y fiscalicen los tributos, establecidos en los artículos 98 al 101 del Decreto Número 6-91 del

Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario. Estableciendo que si el sujeto pasivo de la relación fiscal no se presenta a la Superintendencia de Administración Tributaria para tener conocimiento y cumplir con la obligación fiscal o infringiera de alguna manera las normas tributarias, entonces las autoridades del fisco tendrán la autoridad para iniciar de oficio la característica de la semi autonomía científica del derecho tributario. Los respectivos procedimientos con el objetivo de recaudar los ingresos que el Estado requiere para cumplir con las obligaciones constitucionales.

De lo mencionado se comprende que “la función de las autoridades administrativas en los procesos administrativos tributarios, se clasifican en dos: a) la actividad genérica administrativa y b) la actividad específica de determinación y liquidación de los créditos fiscales.”<sup>77</sup>

También la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el Artículo 5 designa a la Superintendencia la “Prohibición para exonerar de multas, intereses y recargos. La Superintendencia de Administración Tributaria no podrá otorgar exoneración de multas, intereses y recargos, a los contribuyentes que hubieren sido sancionados con los mismos por incumplimiento de sus obligaciones tributarias.”

Parte de las atribuciones a las autoridades, en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario fija en el Artículo 98 que de forma breve solo se menciona “A”: “Atribuciones de la Administración Tributaria:

1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de declaración y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan.
2. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel...”

---

<sup>77</sup> Porras y López. **Óp. Cit.** Pág. 132.

En relación a la idea anterior, es importante mencionar de manera breve al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en el Artículo 105, en referencia a la determinación de la obligación tributaria por el contribuyente o responsable estableciendo “La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley.

La Administración Tributaria podrá autorizar a los sujetos pasivos para que presenten las declaraciones, estados financieros, sus anexos o cualquier información que estén obligados a proporcionar conforme a la ley, por vía electrónica o en medios distintos al papel, cuya lectura pueda efectuarse utilizando dispositivos electrónicos.

Dichos medios deberán cumplir con los siguientes requisitos:

1. Que identifique a través de una clave electrónica al sujeto pasivo de la obligación tributaria. Se entiende como tal la clave electrónica de acceso u otros medios equivalentes a la firma autógrafa, que acreditan quien es el autor. La Administración Tributaria proporcionará a cada sujeto pasivo que lo solicite una clave de acceso distinta, que solo él deberá conocer y utilizar. La utilización de esta clave vinculará al sujeto pasivo al documento y lo hará responsable por su contenido.
2. Que aseguren la integridad de la información, de forma que no pueda hacerse ninguna alteración posterior de los datos consignados en la declaración, anexo o información presentada.
3. Que la Administración Tributaria entregue al sujeto pasivo una constancia de recepción de la declaración, anexo o información, en forma física o electrónica.”

En dicho artículo del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, refiere a la Administración Tributaria los procesos y formalidades a seguir en la presentación de declaraciones, estados financieros, en los anexos e informaciones en papel, ya sea por vía electrónica o por otros diversos medios escritos en papel, dando seguimiento a que cumplan los requisitos antes mencionados.

### **3.2.3. Función administrativa**

La función administrativa en el proceso, se expone como el ejercicio de la función administrativa particularmente como manifestación del poder del Estado, está sujeto al cumplimiento de los requerimientos establecidos, por lo tanto, al estar determinados en la Ley son garantes de los administrados, y de igual manera representan limitaciones al actuar de la autoridad administrativa.

Es importante citar al Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece “Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. Su función es de controlar de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas. Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa...”

Del artículo citado, se deduce que la actuación de la autoridad administrativa, que afecte la esfera jurídica de los administrados, queda sujeta al Contralor de la Juridicidad de la administración, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo. En otras palabras, el procedimiento administrativo, establece la manera de expresión de la función administrativa, por medio, de él se prepara, forma y produce el acto administrativo que conlleva la voluntad administrativa.

Seguidamente, el procedimiento administrativo establece un instrumento formal, imprescindible para la producción de los actos administrativos, porque él mismo le va a dar la condición de validez a estos, porque de no estar afectado de ilegalidad por vicios de dicho procedimiento.

Para la administración, “el procedimiento administrativo viene a constituir una garantía de eficacia, en tanto se tenga la pretensión de dictar sus actos conforme a derecho, a fin

de mantener el imperio de la legalidad y juridicidad en el ejercicio de la función administrativa, de lo contrario el contralor de la juridicidad lo someterá a este imperio.”<sup>78</sup>

De lo antes mencionado se entiende que, el procedimiento administrativo es de carácter público, que constituye un instrumento regulador de relaciones jurídico administrativas, y además es de naturaleza bilateral, debido a que vincula a los sujetos que en él interviene y al órgano administrativo que practica el acto.

En este sentido cabe aclarar que, el procedimiento es bilateral porque siempre hay un sujeto interesado y esta el órgano de la administración, no como el acto administrativo propiamente en sí, que es una declaración unilateral del órgano administrativo al final del procedimiento. Razonablemente, los administrados están garantizados en contra de la actuación arbitraria y caprichosa de la administración; es decir, que el funcionario cumple con formalidades que se determinan, para la seguridad jurídica a los particulares.

Del mismo modo “el procedimiento administrativo resulta un elemento fundamental para determinar la juridicidad y la legalidad del acto administrativo, que puede únicamente manifestar su voluntad en la forma que se encuentra preestablecida, con el objeto de mantener el equilibrio entre el ejercicio de la función administrativa y el goce de las garantías ciudadanas.”<sup>79</sup>

Es importante mencionar que la tutela sustantiva de los derechos subjetivos públicos del Estado, en otras palabras, prerrogativas y de los administrados, es decir, las garantías, arbitran formalmente por medio de técnicas procesales administrativas.

Actualmente en Guatemala, no hay una ley o norma de carácter general que indique la serie de pasos y procesos a seguir o que debe tomarse en el ejercicio de la administración en la expedición de expedientes administrativos, tampoco un conjunto de actuaciones que son promovidas por el administrado orientadas a producir el

---

<sup>78</sup> Sol Juárez, Humberto. **Derecho Fiscal**. Pág. 114.

<sup>79</sup> García Oviedo, C. **Óp. Cit.** Pág. 40.

pronunciamiento del órgano administrativo que en, otras palabras, cuando se emite el acto administrativo general.

La función administrativa comprende “un modo de sucesión, un orden y forma de proceder; es una pauta que debe seguirse para alcanzar un resultado práctico, el acto o resolución del órgano administrativo. Como se ha señalado, al menos entre los administrativistas, que el procedimiento es un concepto común a la distintas funciones del Estado.”<sup>80</sup>

Si bien es cierto, cuando el Estado legisla, juzga o administra lo hace por medio de un procedimiento, con una serie o sucesión de etapas combinados entre sí por un resultado jurídico, es decir, que existe un procedimiento legislativo, uno jurisdiccional y otro administrativo.

De igual forma, la función administrativa sigue una serie de pasos o hechos por medio de actividades administrativas que tienen como objetivo la resolución o acto administrativo, este no corresponde a una serie de actos, porque acto solo y uno y es la decisión final del órgano administrativo y lo que al final origina los efectos jurídicos.

Desde otro enfoque es “toda actividad estatal de tipo administrativo se manifestará a través del procedimiento administrativo y por ello existe una coincidencia entre el concepto de función administrativa y el de procedimiento administrativo.”<sup>81</sup>

Por lo tanto, entiéndase a la función administrativa como toda la actividad que realizan los órganos administrativos y la actividad que realizan los órganos legislativos y jurisdiccionales, excluidos respectivamente los actos y hechos materialmente legislativos y jurisdiccionales, porque la función administrativa se desarrolla por medio de procedimientos.

---

<sup>80</sup> González-Varas Ibáñez. **Tratado de derecho administrativo**. Pág. 71.

<sup>81</sup> Albert, Hensel. **Derecho tributario**. Pág. 46.

Dentro de este marco, se dice que no se involucra el proceso en otras instancias que no sean actividades jurisdiccionales, pero si se puede encontrar al procedimiento en otras actividades del Estado como; legislativas, judiciales y administrativas.

### **3.3. Fases del proceso administrativo tributario**

Tomando en cuenta que el proceso administrativo tributario es un conjunto de actos coordinados que preparan el acto administrativo, el desarrollo de este se da en una sucesión de momentos que integran distintas fases, para finalizar con el objetivo que se desea lograr. Por lo tanto, a esta sucesión de actos integrados por fases en las que se estructura el procedimiento administrativo se le conoce como trámite administrativo, que a través de este se construye, forma y ejecuta la voluntad administrativa.

Desde este enfoque “el trámite administrativo está integrado por una serie de actos jurídicos de diverso contenido y naturaleza, a los cuales suele denominárseles actos de trámite o actos de procedimiento, que dentro del procedimiento administrativo constituyen actos instrumentales o auxiliares del acto final, producidos de manera sucesiva.”<sup>82</sup> Este orden de sucesión conlleva a que un acto pueda darse de forma legal, es imprescindible la existencia de otro previamente finalizado, que venga a dar legitimación y eficacia a los actos subsiguientes.

Dichos actos procedimentales presentan algunas características, sobre todo en los momentos que en el procedimiento se producen, lo que logra agruparlos en las siguientes fases: iniciación, instrucción, decisión, eficacia e iniciación.

#### **a) Fase de iniciación**

Del procedimiento administrativo, conocida como preparatoria o de apertura, esta puede ser presentada de dos maneras: de oficio o a petición de parte interesada. Dicho procedimiento inicia de oficio cuando en la propia administración el órgano competente decide actuar, además el procedimiento inicia a instancia de la parte interesada cuando

---

<sup>82</sup> Meza Duarte, Eric. **Óp. Cit.** Pág. 93.

es promovido por cualquier persona física o jurídica, pública o privada, exigiendo un derecho subjetivo o un interés legítimo, ya porque solo estos sujetos son considerados como parte importante en el procedimiento administrativo.

b) Fase de prueba

En esta fase el órgano administrativo se allega de los factores imprescindibles para lograr una convicción específica en referencia al asunto sometido a su conocimiento. En esta fase es donde, se pone de manifiesto la mayoría de los principios del procedimiento administrativo, como el principio de defensa y de oficialidad. De igual forma, los particulares que logren ser afectados por el acto que sea dicho, debe ser escuchado por la administración, con el objetivo de darles la oportunidad de aportar pruebas y formular alegatos para la defensa de sus intereses. Por lo tanto, la administración para llegar a la verdad real de los hechos, efectuará las diligencias sin necesidad de que lo requiera el particular interesado.

c) Fase de decisión

Esta fase es expuesta con el pronunciamiento de la decisión legítima y establecida que la autoridad realiza de la convicción que tiene con los factores que se allegó, será expresada por escrito y en el plazo fijado en el Artículo 28 Constitucional, en referencia al derecho de petición. Es importante mencionar que el órgano administrativo no se encuentra en libertad de decidir, sino que lo realiza, porque el incumplimiento afecta el derecho de petición, grado de que para combatir la falta de decisión la Ley determina la negativa y la afirmativa ficta, es decir, silencio administrativo.

d) Fase de eficacia

Esta es la última fase, es la de eficacia porque se manifiesta en el principio de publicidad de las disposiciones que afecten los derechos de los sujetos, y se realiza por medio de la notificación del acto producido o de la pena de nulidad, que impide la producción de los resultados del acto. Asimismo, los gobernados tienen el derecho de recibir la notificación de los actos que fije la administración pública, que, de alguna manera afecten su esfera jurídica, bien sea que el procedimiento que les dio origen se haya iniciado a petición de parte o de oficio, considerando que a partir de tal evento el acto administrativo

es eficaz y adquiere el carácter ejecutivo, de igual forma, se inicia el plazo para que el particular afectado sea impugnarlo a través de los medios de defensa que brindan las disposiciones legales.

### **3.3.1. Determinación de la obligación tributaria**

La determinación de la obligación tributaria, se encuentra regulada en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en su Artículo 14 “constituye el vínculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.”

La obligación tributaria se enfoca en las finanzas públicas que estudian el proceso de ingreso-gasto del Estado, estos ingresos son representados por recursos públicos, corresponden a toda riqueza adquirida a favor del Estado e ingresada como tal por la tesorería, asimismo los gastos son las erogaciones con la finalidad última de garantizar el bienestar de los habitantes del país.

En este mismo sentido corresponde, mencionar que la obligación tributaria, es el vínculo de carácter personal entre el Estado y entes públicos, ya sean los sujetos pasivos en referencia al presupuesto establecido en la ley.

Por lo tanto, la determinación de la obligación tributaria “constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales. Su contenido es una prestación jurídico patrimonial constituyendo una obligación de dar sumas de dinero.”<sup>83</sup>

Es de suma relevancia mencionar que, el vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es completamente personal, establecido entre un sujeto activo que corresponde al Estado o delegaciones previstas por ley, por otro lado el sujeto pasivo que puede ser la persona individual o de igual manera las personas colectivas, el vínculo creado por la obligación tributaria surge cuando tienen plena capacidad jurídica con base a los

---

<sup>83</sup> Alvarado Sandoval, José Alejandro y Ottoniel López Cruz. **Derecho Tributario y Legislación Fiscal**. Pág. 85.

principios del derecho privado o disponen solamente de patrimonio propio y establecen entes con capacidad de desarrollar actividad económica de forma autónoma.

Al mismo tiempo la determinación de la obligación tributaria, tomando en cuenta el principio de la legalidad de los impuestos, que es piedra angular del Derecho Tributario moderno, porque los Romanos mencionaban en el "*nullum tributum sine lege*", como única fuente de los impuestos a la ley. Por lo mismo, esta representa una fuente mediata de los impuestos, porque para que nazca en realidad la obligación tributaria, es necesaria la ocurrencia de otro factor llamado el hecho gravado.

### **3.3.2. Trámite del procedimiento administrativo tributario**

En referencia al trámite del procedimiento administrativo tributario, hay diversas maneras de iniciar el procedimiento administrativo tributario, dicho procedimiento es iniciado de oficio por la administración tributaria actuando conforme lo establecido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, denominado procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración, cabe mencionar que este procedimiento de oficio debido a la naturaleza del mismo, en el Artículo 122 establece que "El proceso ante la administración tributaria será impulsado de oficio..."

El artículo antes mencionado, refiere a un proceso frente a la administración tributaria; que aplica la lógica, en referencia a un ente u órgano administrativo, por lo tanto, este proceso inicia con una demanda y finaliza con una sentencia, correspondiente al ámbito judicial frente a un órgano jurisdiccional.

Ante el procedimiento administrativo que finaliza con una resolución administrativa, puede ser favorable o desfavorable al contribuyente. En este mismo sentido es importante mencionar que para llegar a obtener una resolución administrativa se deben seguir los siguientes pasos:

a) Primer paso: determinación de la obligación tributaria

“Dentro de la legislación tributaria no están específicamente determinadas las fases o pasos del procedimiento administrativo tributario y aplicando ciertos conocimientos que humildemente he adquirido en la práctica tributaria considero pertinente que en este primer paso se da la determinación de la obligación tributaria.”<sup>84</sup> Es decir, que no se efectuó el pago del impuesto sobre la renta o no se efectuó el pago al impuesto al valor agregado, multas e intereses resarcitorios, entre otros impuestos, en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria realizará un ajuste fiscal e iniciará el procedimiento administrativo tributario.

Cabe mencionar que las formas de determinación de la obligación tributaria corresponden a, la determinación por el contribuyente y la determinación de oficio, que esta puede realizarse con base a cierta y sobre base presunta. Por consiguiente, “en la practica la administración tributaria empieza los expedientes administrativos tributarios de oficio, nombrando un auditor fiscal para que realice auditoría de campo a algún contribuyente que la administración tributaria designe; el auditor nombrado se constituye en el domicilio fiscal del contribuyente y le requiere documentos de respaldo de su contabilidad que le permitan establecer la renta neta y así poder determinar la base imponible para determinar el impuesto que se generó.”<sup>85</sup>

Si bien es cierto, de los hallazgos el auditor fiscal facciona el acta para hace constar la situación y da acompañamiento a la misma, en toda la documentación proporcionada por el contribuyente, seguidamente las diligencias son remitidas a un órgano interno de la administración tributaria, que llevan como nombre las inspecciones fiscales, y con base a la documentación se emite un dictamen.

b) Segundo paso: audiencias

Una vez emitido el dictamen, en el área se establecen dos situaciones: la primera sí se determina de oficio los tributos que por ley corresponden a administrar, la administración tributaria inspeccionará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de

---

<sup>84</sup> Dos Santos, Paulo Sérgio. **Óp. Cit.** Pág. 65.

<sup>85</sup> Albert, Hensel. **Óp. Cit.** Pág. 52.

impuestos si esto procede, además formulará los ajustes correspondientes, precisando los fundamentos de hecho y de derecho y debe notificar al contribuyente o al responsable informándole de una audiencia en 30 días hábiles improrrogables, como resultado de que presente descargos y brinde los medios de prueba que justifiquen la oposición y defensa. El segundo punto es en el caso que se le imponga sanciones aun cuando sea generada de la omisión del pago de impuestos, debe ser notificado el contribuyente o responsable dándole audiencia por 10 días hábiles improrrogables.

Es imprescindible mencionar que, si el contribuyente o el responsable tributario no se presentan a la audiencia antes indicada, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, ya sea intereses, sean recargos o multas, por lo tanto, al estar firme la resolución se procede a requerir el pago, es decir, a exigir el pago por la vía económica coactiva.

c) Tercer paso: período de prueba

“El periodo de prueba del procedimiento administrativo tributario es opcional al contribuyente porque se va abrir a prueba si este al evacuar la audiencia que le fuera conferida por la administración tributaria solicita la apertura a prueba, o sea que esta decisión de abrir a prueba dicho procedimiento por considerar que lo amerita es exclusividad del contribuyente.”<sup>86</sup> En otras palabras, el periodo de prueba se tendrá por otorgado sin más trámite, resolución ni notificación, bastará solo con la solicitud que el contribuyente presente.

Además, en el caso de que si se formularan ajustes, y el contribuyente o responsable tributario requiera apertura a prueba el plazo será de 30 días hábiles improrrogables, este lapso de tiempo podrá darse por concluido antes de que el mismo termine cuando las pruebas estuvieran presentadas y los interesados así lo requieran.

Sí se diera el caso en el que el contribuyente después de haber cumplido con su obligación tributaria, sin embargo, esta fuere motivo de objeción y le imponen una

---

<sup>86</sup> Sol Juárez, Humberto. **Óp. Cit.** Pág. 114.

sanción, entonces este solicita apertura a prueba el periodo para este trámite serán 10 días hábiles improrrogables.

d) Cuarto paso: diligencias para mejor resolver

En este proceso la administración tributaria, previo a dictar resolución final, puede de oficio o a petición de parte, llegar a un acuerdo para mejor resolver, se haya o no realizado la audiencia, asimismo es importante tener a la vista todos los documentos que se crea convenientes; para la práctica de cualquier diligencia que es considerada imprescindible o se amplíen las que ya se fueron realizadas; es imprescindible que se tenga a la vista para cualquier actuación que sea pertinente; este proceso es importante debido a que servirá a la administración tributaria para lograr obtener los medios probatorios imprescindibles para dictar una resolución administrativa apegada a derecho.

Asimismo, el plazo para practicar estas diligencias para mejor resolver no será mayor de 15 días hábiles, por lo tanto, se debe establecer que contra la resolución que ordene las diligencias para mejor resolver no procederá algún recurso.

e) Quinto paso: resolución administrativa del procedimiento tributario

Este corresponde a “la resolución administrativa será emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, que es la autoridad competente; dicha resolución debe cumplir con citar las normas legales o reglamentarias en que se fundamenta, la resoluciones de la administración tributaria deberán ser razonadas y que atiendan el fondo del asunto y serán redactadas con claridad y precisión.”<sup>87</sup>

Es imprescindible que se emita la resolución administrativa del procedimiento tributario debido a que la misma va construirá el fin del procedimiento administrativo tributario, también es la manifestación de voluntad de la administración tributaria la cual queda fijada en un documento que será notificado de conformidad con la ley correspondiente, produciendo resultados jurídicos favorables o desfavorables al contribuyente; dichas resoluciones de la administración tributaria se deben realizar con base a los principios

---

<sup>87</sup> Figueredo Ara, Lionel y Juan José Narciso Chúa. **Óp. Cit.** Pág. 33.

de legalidad y juridicidad, los que son esencialmente en el derecho administrativo, mismos que garantizan al contribuyente.

En este proceso el plazo para emitir la resolución administrativa es de 30 días hábiles siguientes al agotamiento del proceso correspondiente, cabe agregar que toda resolución de la administración tributaria es necesario que cumpla con los siguientes requerimientos:

- a) Número de la resolución e identificación del expediente.
- b) Lugar y fecha en que se está emitiendo la resolución.
- c) Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente.
- d) Indicación del tributo y del periodo de imposición correspondiente si fuere el caso.
- e) Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.
- f) Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.
- g) La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso.
- h) En su caso de terminación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el Artículo 111 del Código Tributario.
- i) Consideración de los dictámenes emitidos y de los fundamentos de hecho y derecho de la resolución.
- j) La firma del funcionario que lo emita.

En este mismo sentido, es importante citar al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, el Artículo 132 establece “Plazo Para Notificar. Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, bajo pena para el notificador en caso de incumplimiento, de diez quetzales (Q. 10.00) de multa la primera vez; de veinticinco quetzales (Q.25.00) la segunda vez y de destitución la tercera vez.”

El Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en el Artículo 133 establece “Para practicar las notificaciones el notificador o un notario designado por la administración tributaria irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentra o concurra quien deba ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cedula que entregará a sus familiares, empleados domésticos o de otra naturaleza, o la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados. Sino encontrare persona idónea para recibir la cedula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijara en la puerta expresando al pie de la cedula, la fecha y hora de la actuación, también pondrá razón en el expediente de haber notificado en esa forma especificando que no encontró persona idónea o que habiéndola encontrado esta se negó a recibir la cedula...”

### **3.3.3. Procedimiento para imponer sanciones**

El Código Tributario establece supuestos jurídicos que constituyen infracciones tributarias e infracciones específicas, respectivamente. Entre las infracciones tributarias se pueden citar el pago extemporáneo de las retenciones, la mora, la omisión del pago de tributos, entre otros.

El Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario Artículo 85 establece “el calificativo de infracciones específicas se tiene contemplado, entre otras, por ejemplo: la realización de actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en cada impuesto a que esté afecto.”

Además, si el sujeto pasivo de la obligación tributaria adecua su conducta a cualquiera de los supuestos constitutivos de infracción, en otras palabras, vulnera una norma tributaria, la Administración Tributaria como ente encargada de verificar el cumplimiento de las leyes fiscales, está facultada por la legislación para imponer la sanción que corresponda.

Desde otra perspectiva, las infracciones tributarias de mora, incumplimiento de obligaciones formales, la resistencia a la acción fiscalizadora, la omisión de pago de tributos y el pago extemporáneo de retenciones, se encuentran sancionados con multa.

Por lo tanto, la sanción distinta tiene contemplados las infracciones específicas reguladas en el Artículo 85 del Código Tributario, ya que se encuentran sancionadas con la imposición del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.

En ambos casos la SAT cumple con las formalidades establecidas en la legislación fiscal para poder imponer una sanción tributaria. De forma general se puede decir que el procedimiento administrativo tributario para la imposición de la sanción de multa es el siguiente:

Es decir, que, si la SAT comprueba la existencia de violaciones de normas fiscales relativas al cumplimiento de obligaciones formales, concede audiencia al contribuyente o responsable por el plazo de diez días hábiles improrrogables. Según los Artículos 94 y 146 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario:

- a) El contribuyente o responsable puede solicitar la apertura a prueba al evacuar la audiencia. El plazo en que debe realizarse es de diez días hábiles improrrogables. (Artículo 146 del Código Tributario).
- b) La Administración Tributaria puede ordenar diligencias para mejor resolver que se verificarán en un plazo no mayor de quince días hábiles. (Artículo 144 del Código Tributario).
- c) Dentro de los treinta días hábiles siguientes de concluido el procedimiento, la SAT deberá resolver sobre la existencia o no de la infracción. (Artículo 149 del Código Tributario).
- d) La resolución por la cual se impone una sanción al contribuyente o responsable infractor debe ser notificada en forma personal dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución. (Artículo 132 del Código Tributario).

Otro proceso que es importante mencionar para la imposición de la sanción de cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. Según el Artículo 86 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, las formalidades a seguir son las siguientes:

1. Al constatarse la Superintendencia de Administración Tributaria de la comisión de una de las infracciones específicas contempladas en el artículo 85 del Código Tributario, lo documentará en acta.
2. La Administración Tributaria presenta solicitud dirigida al Juez penal competente solicitándole la emisión de la resolución que decrete el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio.
3. Recibida la solicitud de la SAT, el juez bajo su responsabilidad, fijará una audiencia oral dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes de recibida la solicitud. En esta audiencia se escucha a las partes y se reciben las pruebas pertinentes. Para el efecto, a la audiencia deberá asistir un Representante Legal de la Superintendencia de Administración Tributaria, que es el Superintendente, o en su defecto, un mandatario especial judicial con representación o un funcionario de SAT, designado por el Superintendente para este tipo de actos.
4. Concluida la audiencia, el juez de manera inmediata emitirá la resolución correspondiente y, cuando proceda ordenará el cierre temporal.
5. El cierre temporal lo ejecutará el juez penal que lo decreto con la intervención de un representante de la Administración Tributaria. En la empresa, establecimiento o negocio se impondrá los sellos oficiales que indicarán: "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN FISCAL, POR ORDEN JUDICIAL".

Por lo tanto, el procedimiento administrativo tributario para imponer sanciones es resuelto por el Superintendente de la Administración Tributaria el Artículo 25 inciso I, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo Número 2-98 del Directorio de la SAT.

### 3.3.4. Impugnación de las resoluciones de la administración tributaria

En este sentido, los recursos de la actividad tributaria son dos específicamente: recurso de revocatoria y recurso de reposición.

“La aplicación de estos recursos contra la administración tributaria, cuando se trate exclusivamente de resoluciones de carácter tributario se aplican los regulados en el código tributario.”<sup>88</sup> No obstante, cuando se trate de otro tipo de resoluciones se deberán aplicar los recursos regulados en el Decreto 1-98 del Congreso de la República Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT Artículo 45 que establece “Los recursos administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT, en materia tributaria, son los que establece el código tributario y las leyes aduaneras.”

De lo anterior, se deduce que los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT “en materia no tributaria o aduanera son los establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo. En materia tributaria, contra lo resuelto por el directorio, procede el recurso de reposición; contra lo resuelto por el Superintendente y los Intendentes procede el recurso de Revocatoria. Ambos recursos se regularán por las disposiciones del código tributario.”<sup>89</sup>

En otras palabras, los recursos administrativos de carácter tributario se nominan de igual manera revocatoria y reposición, que los de la administración centralizada, sin embargo, haberse hecho un esfuerzo en la ley de lo contencioso administrativo para unificar en toda la administración dichos recursos administrativos; pero al haberse reformado dicha ley exceptúa que en materia tributaria se aplicará el trámite en su ley tributaria; es por esa razón que el procedimiento es diferente relacionado con los plazos y también lo relativo a la substanciación de los recursos en mención.

---

<sup>88</sup> Menéndez Ochoa, Ángel. **El procedimiento administrativo tributario**. Pág. 68.

<sup>89</sup> Dos Santos, Paulo Sérgio. **Guatemala: Estudio sobre la Administración Tributaria Central**. Pág. 77.

a) Trámite del recurso de revocatoria

Sin embargo, el esfuerzo del Estado en unificar los recursos en la administración pública, actualmente se aplica las disposiciones contenidas en el código tributario; en virtud que la reforma contenida en Decreto 98-97 del Congreso de la República que modifica la Ley de lo Contencioso Administrativo y en el Artículo 1 establece “se adiciona un artículo 17 bis a la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-96 del Congreso de la República el cual queda así: Excepciones. Se exceptúan en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la presente ley, para la substanciación de los recursos de reposición y revocatoria, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos por el código de trabajo y tributario respectivamente.”

En referencia al trámite de este recurso es necesario saber que la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, tiene tres niveles de decisión siendo ellos: el Directorio, el Superintendente y el Intendente. “El recurso de revocatoria tributario procede en contra de resoluciones o actos administrativos emitidos por los órganos subordinados de la administración tributaria, en este caso si es un acto o resolución de un intendente, el superior es el superintendente y es quien tiene que resolver la revocatoria y si la resolución es emitida por el superintendente de la administración tributaria, el superior es el directorio y este debe resolver el recurso.”<sup>90</sup>

Es preciso mencionar que, el recurso de revocatoria se interpone por escrito dentro de los 10 días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución. Por regla general los recursos administrativos no requieren requisitos para su presentación, únicamente que se presenten dentro del plazo legal establecido pero este recurso de conformidad con el Artículo 154 del código tributario establece que el memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el Artículo 122 del mismo cuerpo legal.

Interpuesto el recurso ante el funcionario respectivo, este se limitará a conocer el trámite del mismo; la ley establece que si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al órgano superior jerárquico dentro del plazo de 5 días.

---

<sup>90</sup> Figueredo Ara, Lionel y Juan José Narciso Chúa. **Administración Tributaria**. Pág. 58.

Por lo tanto, al recibir las actuaciones se recabará dictamen de la unidad de dictámenes en recursos administrativos de la unidad superior o dependencia a la que esta acuerde asignar las atribuciones técnicas, dicho dictamen se emite según lo establecido dentro del plazo de 15 días hábiles. Con dictamen o sin él, en todos los casos se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación por el plazo de 15 días hábiles.

Entonces, la administración tributaria antes de dictar la resolución final, podrá ya sea de oficio o a petición de parte, acordar para mejor resolver de la siguiente manera: a) que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente, b) que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíe las que ya se hubiesen realizado; y c) que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Cabe resaltar que el ocurso “de conformidad con la ley esta figura se va a utilizar cuando la administración tributaria el órgano subordinado deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir al superior jerárquico dentro del plazo de 3 días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiéndose se le conceda el trámite del recurso de revocatoria; el órgano superior remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria para que informe dentro del perentorio plazo de 5 días hábiles.”<sup>91</sup> No obstante, cuando la autoridad jerárquica superior lo estime necesario pedirá el expediente original.

Asimismo, el órgano superior resolverá con lugar el ocurso si encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria entrará a conocer de este. De igual forma procederá, cuando determine que transcurrió el plazo de 15 días hábiles sin que la administración tributaria resolviera concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria. Al declarar sin lugar el ocurso se impondrá al ocurrente una multa de 1,000 quetzales y de ordenará se archiven las diligencias del mismo.

---

<sup>91</sup> Dos Santos, Paulo Sérgio. **Óp. Cit.** Pág. 102.

## b) Trámite del recurso de reposición

En este sentido, el recurso de reposición, recurso jerárquico, es un medio de control que se puede plantear contra resoluciones originarias de la administración tributaria el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

Es importante mencionar que, la resolución originaria es la que estos órganos emiten sobre sus propios expedientes que les están encomendados por la competencia administrativa. El trámite del recurso de reposición es el siguiente: en primer lugar procede contra resoluciones originarias del órgano superior de la Superintendencia de Administración Tributaria directorio de la SAT.

Es importante explicar por qué se les denomina resoluciones originarias, porque son aquellas que los órganos superiores emiten con su propia competencia ordinaria, en otras palabras, cuando decide en el expediente que normalmente se gestiona en el propio órgano superior, en otras palabras, competencia del propio directorio de la SAT, por ser cuestiones que por competencia ordinaria le son inherentes al órgano superior, por ejemplo contra las resoluciones originarias emitidas por el directorio de la SAT que es el órgano superior de la Superintendencia de Administración Tributaria.

## CAPÍTULO IV

### 4. Derecho comparado

Este capítulo desarrolla el derecho comparado del sistema tributario, el cual es un alcance y razón de las distintas legislaciones que regulan el sistema tributario en México, en Costa Rica, en Argentina, con el fin esencial de lograr visualizar las diferencias y posibilidades de acercamiento que existe en el marco jurídico de los distintos países analizados.

#### 4.1. Sistema tributario mexicano

Respecto al sistema tributario en México, se iniciará brevemente mencionando que, en México los Aztecas vivían de los impuestos o tributos que hacían pagar a los pueblos ya conquistados, en ese contexto debían pasar muchos años después de la Independencia para que México en referencia a impuestos pasara de la herencia de un sistema impositivo analítico a un sistema impositivo sintético, representado esencialmente por el Impuesto Sobre la Renta.

De esta cuenta, el sistema tributario en México es el reflejo de un acuerdo negociado entre el Gobierno y los agentes económicos del monto de la carga fiscal y la clase de impuestos, este proceso de negociación conlleva al Ejecutivo, al Legislativo, y ciertamente a los partidos políticos, de igual forma a los sindicatos y las diversas asociaciones empresariales, accediendo a llegar a acuerdos de las tasas impositivas y la incorporación de impuestos nuevos.

En México el sistema tributario “tiene dos componentes imprescindibles, el primero se refiere al marco legal que define las reglas sobre la base de las cuales se definen las figuras tributaras. El segundo comprende las técnicas fiscales, es decir, como la fiscalización de los impuestos mediante el uso de comprobantes fiscales, el uso de máquinas registradoras de comprobación fiscal, el cobro coactivo de multas, un padrón

confiable de contribuyentes, entre otros, que se emplean en la recaudación, tendiendo a la equidad según los objetivos del gobierno.”<sup>92</sup>

Con base a lo citado, un sistema impositivo moderno deberá estar sujeto a un marco legal y contar de igual manera con instrumentos imprescindibles para que la política tributaria que sea ejercida en el gobierno sea eficiente y equitativa.

Es necesario subrayar que en México, los impuestos tienen dos funciones esenciales, una es mejorar la eficiencia económica corrigiendo las fallas del mercado, es decir, bienes públicos, externalidades, monopolios y problemas de información, y la otra es la distribución del ingreso disminuyendo los efectos negativos que originan los mercados en la economía.

Por lo tanto, el sistema tributario mexicano requiere de un servicio de administración fiscal, que conlleva al conjunto de instituciones y organismos fiscales que regulan y organizan las actividades fiscales del Gobierno Federal, asimismo, la administración fiscal conlleva todas las actividades que se vinculan con la recaudación de los ingresos públicos.

Creando así una eficiente administración fiscal que logra una recaudación más alta a más bajos costos, proceso en el que interviene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público SHCP, por medio del Servicio de Administración Tributaria SAT es la delegada de la administración fiscal en México.

#### **4.1.1. Marco jurídico**

En México se rigen por una estructura tributaria moderna que es institucionalmente compleja tal y como se refleja en los ámbitos administrativos, legales y contables, porque básicamente a la gran cantidad de leyes que existe en materia impositiva, al excesivo número de trámites que hay que efectuar para el pago de impuestos y que también

---

<sup>92</sup> Carrión, Mauricio. **Manual Elemental de Derecho Financiero y Tributario**. Pág. 42.

emplea formularios complicados, por la creciente burocratización del sistema de colección de impuestos, entre otros.

Desde otro enfoque, “los expertos en materia fiscal les preocupa los elevados costos de la administración y operación del sistema de recaudación de impuestos, además de su creciente burocratización.”<sup>93</sup> Esto debido a que todo ello redundaría en un sistema fiscal incompleto. El marco jurídico en materia tributaria es:

a) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Iniciando con la Normatividad en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que comprende la Constitución Política que es la base de la legislación del marco jurídico en referencia impositiva en México, estableciendo la forma en que el Estado delega los recursos para cumplir con los objetivos establecidos que marca la propia constitución de México. En referencia al sistema tributario se cita el Artículo que conforma la base legal que es:

Art. 31° “Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Para que la ciudadanía pueda disfrutar de un universo de servicios es necesario contribuir para sustentar los gastos que generan tales servicios de manera proporcional y equitativa entre todos los habitantes que constituyen el país.”

b) Código Fiscal de la Federación

Naturalmente el Código Fiscal de la Federación fue constituido por el H. Congreso de la Unión el 13 de diciembre de 1981 estableciendo la obligación de los residentes del país de la contribución con el gasto público, desde diversas fuentes, ya de personas físicas o morales, es importante mencionar que este proceso es realizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quienes realizan un riguroso control por medio del padrón del registro federal de los contribuyentes. Dicho documento regula y enmarca las bases

---

<sup>93</sup> Silva Montes, Rodrigo. **Manual de Procedimiento Tributario y Aduanero**. Pág. 16.

tributarias en México, asimismo se derivan las leyes que constituyen la diversidad de impuestos. A continuación, se citan los artículos referentes a la materia tributaria:

Art. 1° “Las personas físicas y morales están obligados a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, las disposiciones del Código se aplican en su efecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México es parte. Solo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público efectivo.”

El Art.11° establece “Cuando las leyes establezcan que las contribuciones se calcularan por ejercicios fiscales, estos coincidirán con el año calendario. Cuando las personas morales inicien su actividad con posterioridad al 1° de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comience actividades y terminar el 31 de diciembre del año en curso.”

#### c) Ley de Ingresos de la Federación

La Ley de Ingresos de la Federación establece el marco legal que sustenta la política de ingresos de la federación para el ejercicio fiscal posterior, con vigencia de un año. El establecimiento de la Ley de Ingresos se relaciona directamente con los Criterios Generales de Política Económica, porque en ésta están establecidas las metas de recaudación fiscal, de igual forma las tasas que se aplican a los diferentes tipos de impuestos, a la aplicación de estímulos fiscales, de igual manera establece criterios y plazos para cumplir con las obligaciones tributarias.

#### d) Ley de Impuesto Sobre la Renta ISR

Esta norma es de tipo de carga fiscal porque es aplicada a todos los habitantes del país, de igual forma para los extranjeros que tienen negocios en el país, es importante mencionar que fue constituida y publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 30 de diciembre de 1980. A continuación, se mencionan los artículos en materia tributaria:

El Art.1° presenta las regulaciones de las personas físicas y morales que están obligadas al pago de impuestos sobre la renta.

El Art. 22° establece a los contribuyentes que pueden efectuar diversidad de deducciones como; devoluciones, bonificaciones, descuentos, entre otros.

e) Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA

En México el IVA es una carga fiscal que afecta al gasto de las personas físicas y morales en el comercio, arrendamiento y por la prestación de servicios profesionales. Dicha ley regula el IVA que es un impuesto al consumo que funciona bajo el principio de traslación tributaria, en otras palabras, que el contribuyente traslada dicho impuesto, de manera consiente y premeditada al consumidor. A continuación, se mencionan los artículos en materia tributaria más imprescindibles:

El Art. 1° que establece a los obligados a pagar al pago del IVA establecido en esta ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional.

El Art. 2-A establece el impuesto se calculará aplicando la tasa cero (0 %) a los valores a que se refiere esta ley cuando se realicen los actos o actividades.

f) Ley de impuestos especiales sobre Producción y Servicios IEPS

Es preciso mencionar que el IEPS grava las actividades que por sus particularidades originan un costo social o alguna externalidad negativa, no obstante, estas son lícitas, por este motivo son acreedores a impuesto especial con una tasa de igual forma que establece la propia ley. A continuación, se citan los artículos en materia tributaria de dicha ley:

El Art. 1° regula a los que están obligados al pago del IESPS las personas físicas y las morales que realicen los actos o actividades siguientes: la enajenación en territorio nacional o la importación de los bienes señalados en esta ley y la prestación de los servicios señalados en esta ley.

El Art. 2° establece el valor de los actos o actividades y la aplicación de tasas.

El Art. 2-A regula la tasa aplicable en cada mes para la enajenación de gasolina o diesel será la que sea para cada agencia de ventas de Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios.

g) Ley de Coordinación fiscal

En México esta ley es parte de la reforma que ha propuesto llevar a cabo modificaciones en su contenido, especialmente en las fórmulas de distribución de participaciones. Ley que regula la coordinación fiscal, a continuación, se cita el artículo que rige la actividad legal de dicha ley.

Artículo 1° “Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.”

#### **4.1.2. Determinación de la obligación tributaria**

En la determinación de la obligación tributaria en México, debe considerarse que esta presenta una tendencia a incrementarse como resultado del mayor número y de la mayor complejidad de las funciones del Estado, y de igual manera se reconoce que para el cumplimiento de estas el Gobierno cuenta con los recursos económicos imprescindibles, dicho proceso requiere de lo siguiente:

- a) Primero es que los ingresos y los gastos sean exactamente iguales, en cuyo caso existiría un equilibrio perfecto, por lo mismo, el monto de las disponibilidades y el monto de la deuda no se alteran, sino que más bien se compensan.
- b) Otro caso es que los ingresos sean superiores a los egresos, originándose una situación de superávit misma que se reflejara en la situación de las disponibilidades o de la deuda; ese efecto positivo se presenta un incremento de las disponibilidades en la misma magnitud del incremento de los ingresos, sin alterar la deuda, o

disminuyendo la deuda en la misma cantidad que el superávit, sin alterar las disponibilidades.

- c) El último escenario es que los ingresos sean menores a los gastos, dando lugar a una situación de déficit, a la que hace frente el Estado haciendo mano de sus disponibilidades o recurriendo al empréstito.

En México la obligación tributaria, está constituida por la ley que establece las circunstancias que conllevan a generar la obligación, por el texto normativo, contenido en la legislación, en el momento que se actualiza la relación jurídica tributaria, da origen al nacimiento de la obligación misma, que se rige de los siguientes elementos:

1. El primer elemento es, que la obligación debe estar en una ley, por lo mismo, no puede ser atribuido a las partes ningún otro factor, ya que la potestad reside exclusivamente en la función legislativa.
2. El segundo elemento es que al actualizarse el supuesto normativo, son identificables el sujeto activo, que reconoce al sujeto pasivo, en otras palabras, el contribuyente, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.
3. El tercer elemento es la base, en el ejercicio de la obligación requiere de lo siguiente; Se contenga en ley; se establezcan los sujetos activo y pasivo; se describan el objeto de la obligación; se determine la base, la tasa y/o tarifa; y se prescriba el momento y lugar del devengo del tributo.

#### **4.2. Procedimiento administrativo tributario en Costa Rica**

El procedimiento administrativo tributario en Argentina, se centra en la interacción permanente de tres factores imprescindibles: la estructura tributaria que corresponde al elenco de tributos que cubre distintas manifestaciones económicas; a la administración tributaria que corresponde a la entidad encargada de administrar la recaudación en favor de la hacienda pública y al marco jurídico tributario que corresponde la concreción, en los distintos niveles del ordenamiento jurídico, de las normas que establecen la cobertura, la aplicación de cada tributo, las potestades y funciones de la administración tributaria para garantizar la recaudación, de igual manera la interpretación de dichas

normas por parte de las instancias administrativas y judiciales competentes. Por lo mismo, el desarrollo integral del sistema tributario en Costa Rica es según el desarrollo y mejoramiento del marco jurídico para lograr alcanzar mejores resultados en referencia al fin recaudatorio.

Es de suma relevancia mencionar que, la administración tributaria en Costa Rica, para desincentivar el incumplimiento, asume el reto de prevenir y disminuir estas situaciones, a través de las siguientes medidas:

- a. El incumplimiento involuntario, perfeccionando el marco jurídico tributario a través de la eliminación de inconsistencias, contradicciones y ambigüedades.
- b. El incumplimiento voluntario por razones de objeción jurídica, armonizando las distintas normas legales, reglamentarias, resoluciones generales, directrices y circulares, con la voluntad del legislador y la jurisprudencia del intérprete constitucional.
- c. El incumplimiento voluntario sin objeción jurídica, por medio de la promoción y difusión del marco jurídico tributario en la sociedad civil y de la eficiencia en la detección, fiscalización y sanción de las distintas formas de incumplimiento, esencialmente, las que tienen la tipología de fraude fiscal.

#### **4.2.1. Marco jurídico**

##### **a) Constitución Política de 1949**

Se iniciará con la Constitución Política de 1949 porque incluye diversos artículos que de manera expresa o tácita establece principios de justicia tributaria, en una dimensión tanto material, es decir, magnitud, incidencia y distribución de la imposición, como formal en otras palabras, seguridad jurídica, debido proceso y creación legítima de la ley tributaria. Existen diversos artículos que vehiculizan dichos principios y facilitan que la Sala Constitucional pueda tutelarlos, a través del conocimiento de recursos de amparo, acciones de inconstitucionalidad y emisión de consultas preceptivas de constitucionalidad.

b) Ley de Impuesto sobre la Renta 7092

En el marco jurídico de los tributos de Costa Rica resalta la imposición a la renta, que es regulada por la Ley de Impuesto sobre la Renta 7092, existen ciertas inconsistencias que complican y desestimulan el cumplimiento voluntario. Por lo mismo, es imprescindible notar que el Gobierno en este país está enfocado en, implementar opciones técnicas relativas al Impuesto sobre la Renta que coadyuvan estratégicamente a atracción de inversiones extranjeras que se reubican en el tiempo ante la posposición de la derogatoria de los incentivos fiscales del régimen de Zona Franca.

c) Ley N° 8131 Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos

Dicha ley regula la administración financiera de la República y Presupuestos Públicos, se menciona el Título IX. Capítulo único en el Artículo 97 que establece, “Definición El Sistema de Administración de Bienes y Contratación Administrativa estará conformado por los principios, métodos y procedimientos utilizados, así como por los organismos participantes en el proceso de contratación, manejo y disposición de bienes y servicios por parte de la Administración Central.”

En este mismo sentido, es importante citar el Artículo 98 que establece “Objetivos El Sistema de Administración de Bienes y Contratación Administrativa tendrá los siguientes objetivos: a) Propiciar que los bienes y servicios se administren atendiendo criterios técnicos y económicos. b) Promover el mantenimiento adecuado de los bienes de la Administración Central. c) Favorecer el desarrollo de mecanismos ágiles y eficientes para disponer de los bienes en desuso u obsoletos. d) Suministrar información sobre el estado, la ubicación y el responsable de los bienes muebles e inmuebles de la Administración Central. e) Propiciar la integración de los registros de los bienes del Gobierno al Sistema de Contabilidad. f) Propiciar que los bienes se adquieran oportunamente y a satisfacción del interés público, atendiendo los principios de publicidad y transparencia.”

#### d) Código Tributario Ley 4755

El Código Tributario Ley 4755 fue ratificado y publicado el 3 de mayo de 1971 la más reciente actualización fue el 6 de febrero de 2017, regulando lo referente a tributos citan los siguientes artículos:

El Artículo 1 establece “Campo de aplicación. Las disposiciones de este Código son aplicables a todos los tributos y las relaciones jurídicas derivadas de ellos, excepto lo regulado por la legislación especial. No obstante, lo indicado en el párrafo anterior, las disposiciones del presente Código son de aplicación supletoria, en defecto de norma expresa.”

El Artículo 2 regula “Fuentes del Derecho Tributario “Constituyen fuentes del Derecho Tributario, por orden de importancia jurídica: a) Las disposiciones constitucionales; b) Los tratados internacionales; c) Las leyes; y d) Las reglamentaciones y demás disposiciones de carácter general establecidas por los órganos administrativos facultados al efecto.”

En este mismo orden de ideas, cabe citar el siguiente artículo que establece los medios de obligación tributaria en Costa Rica Artículo 35 “Medios de extinción de la obligación tributaria. La obligación tributaria sólo se extingue por los siguientes medios: a) Pago; b) Compensación; c) Confusión; d) Condonación o remisión; y e) Prescripción. La novación se admite únicamente cuando se mejoran las garantías a favor del sujeto activo, sin desmérito de la efectividad en la recaudación.”

#### **4.2.2. Determinación de la obligación tributaria**

En referencia a la obligación tributaria en Costa Rica, existe una serie de requerimientos necesarios que se encuentran regulados en el Artículo 18 del Código de Normas y Procedimientos Tributarios que establece “Obligaciones. Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales establecidos por el presente Código o por normas especiales.”

Una vez, citado lo anterior, el concepto de obligación tributaria principal corresponde a la obligación jurídico-tributaria principal que es parte de las obligaciones materiales de la relación jurídico-tributaria, debido a que su objeto es pagar una suma de dinero, a título de tributo. Por lo mismo, para lograr mayor claridad conceptual, la obligación tributaria principal es la obligación de pagar el tributo.

En este mismo orden de ideas, se menciona que el Código de Normas y Procedimientos Tributarios costarricense constituye lo siguiente Artículo 11 “La obligación tributaria surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.”

En Costa Rica la obligación tributaria constituye la obligación de pagar una suma de dinero en concepto de tributo, en otras palabras, es la obligación principal en esta materia, lo que se entiende como obligación tributaria y que, generalmente, se compone por el deber de cumplir con el pago que corresponde de los tributos.

Es entonces la obligación tributaria una imposición constitucional que recae en el sujeto pasivo, y que conlleva el pago de una obligación dineraria a favor del Estado u otros entes públicos bajo el nombre de tributos, siempre y cuando se haya comprobado la existencia del hecho generador. En el proceso de obligación tributaria, surge una relación jurídica que da pie a diversos vínculos accesorios o secundarios.

En este mismo sentido, es importante mencionar algunas características en general de la obligación tributaria:

1. Es una obligación ex lege: esta para ser legítima debe surgir solamente de la ley, no de la voluntad individual de los particulares, tampoco de disposiciones de la Administración Tributaria o reglamentos tributarios del Poder Ejecutivo. Esto es así en virtud del principio de reserva legal tributaria.
2. Es una obligación de derecho público: constituye un ingreso público cuyo título es la ley, que es dirigido a sufragar los gastos públicos, del cual el ente público es

acreedor y el particular es deudor o sujeto pasivo, asimismo, es parte de una relación jurídica pública.

3. Es una obligación de dar: corresponde a una suma de dinero que pertenece a la riqueza del particular, es decir, al sujeto pasivo, y que requiere una acción de dar para que pase a manos de la Administración Tributaria, es decir, al sujeto acreedor y así, hace efectivo el cumplimiento de la obligación.

#### **4.3. Proceso tributario en Argentina**

El proceso tributario en Argentina, se centra en la relación jurídica que corresponde al medio en el que se desarrolla dicho acto, caracterizándose por ser de caracteres especiales, la obligación tributaria es considerada desde el inicio de su estudio centrada en los conceptos del derecho privado.

Han surgido diversos puntos de vista, que derivan muchas teorías que pretendiendo aclarar quienes son los obligados al pago consideran que existen sujetos activos en virtud no solamente de la realización del hecho imponible, sino de igual forma de la sujeción al pago del mismo.

Por lo tanto, cumple con caracteres, ante la figura del contribuyente que se configura como sustituto, de igual manera el responsable tributario de forma subsidiaria, concurrente y accesorio satisface la obligación no como sujeto pasivo sino como garantizador del cumplimiento de la obligación tributaria. Asimismo todos estos sujetos, en virtud de estar vinculados con el Estado, consideran garantías constitucionales que tutelan el derecho sobre la propiedad con igualdad entre sí y ante un sujeto acreedor de la relación jurídica.

En este mismo sentido, puede mencionarse que en Argentina la Ley de Procedimiento Tributario establece en el Artículo 16, la determinación de oficio como la que se realizará, cuando los contribuyentes no presentan las declaraciones o se sospeche del incumplimiento parcial de las mismas, con lo que se reconoce que, esencialmente, la determinación de la obligación tributaria en Argentina, se puede efectuar a través de la

autoliquidación o por impulso de oficio de parte de la Administración Tributaria correspondiente.

#### **4.3.1. Marco jurídico**

Referente al marco jurídico en Argentina, se comprende como impuesto típicamente directo además es originalmente provincial según las prescripciones de la Constitución. No obstante, la Nación ha hecho uso de manera permanente de la facultad transitoria que le otorga el Art. 75, inc. 2, de la Constitución Nacional, que regula el impuesto ficticiamente como "de emergencia" y tiene un supuesto término de fencimiento que se va renovando de forma constante, es decir, que su producto es co participado según el sistema en vigencia.

En Argentina, es un impuesto de tipo personal al gravar a personas físicas y sucesiones indivisas, debido a que su alícuota progresiva considera especiales situaciones subjetivas del contribuyente, es decir, origen de la renta y cargas de familia. Que a su vez existe una imposición proporcional de carácter real en referencia a ciertos contribuyentes que son las llamadas "sociedades de capital" y en ciertos casos de retención en la fuente a título definitivo. Por lo tanto, grava el ingreso neto, no el bruto, entonces, es un impuesto de ejercicio porque comprende hechos imponible de formación sucesiva, que se perfeccionan a la finalización del ejercicio económico.

##### **a) Ley 25.795**

En Argentina la Ley 25.795 en el Artículo 1º establece, "Modifícase la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, de la siguiente forma: Incorporase como último párrafo del artículo 6º, el siguiente: Asimismo, están obligados a pagar el tributo al Fisco los responsables sustitutos, en la forma y oportunidad en que, para cada caso, se estipule en las respectivas normas de aplicación."

Puede citarse también que en los incisos g) y h) del Artículo 8º del mismo cuerpo normativo, los siguientes "cualesquiera de los integrantes de una unión transitoria de empresas o de un agrupamiento de colaboración empresaria, respecto de las

obligaciones tributarias generadas por el agrupamiento como tal y hasta el monto de las mismas.”

En otras palabras, en dicha ley se establece que los contribuyentes que por sus compras o locaciones reciban facturas o documentos equivalentes, apócrifos o no autorizados, estando obligados a constatar su adecuación, según las disposiciones del Artículo 33 de la ley en mención, “En este caso responderán por los impuestos adeudados por el emisor, emergentes de la respectiva operación y hasta el monto generado por la misma, siempre que no puedan acreditar la existencia y veracidad del hecho imponible.”

b) Ley 11.683

En referencia a esta ley, es imprescindible mencionar que si bien existe jurisprudencia respecto del incumplimiento tributario, la propia Ley de Procedimiento Tributario Ley. 11683, en los Artículos 37 y 52 regula diversos mecanismos de incumplimiento tributario, establecido para cada uno de ellos varias sanciones.

Asimismo, Argentina constituye el procedimiento tributario a la Ley N° 11683 de Procedimientos Fiscales, nombrada Ley de Procedimiento Tributario, está en vigencia desde 1998, dicho contenido, determina preceptos, normas y medidas imprescindibles para hacerle frente a las necesidades públicas que surgen en referencia a servicios en general.

También establece el procedimiento administrativo según el Reglamento de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos, Decreto N° 1759/72; y la Ley N° 23548, constituida en 1988, no obstante, a nivel tributario no quiere decir un soporte propiamente trascendental.

Es importante mencionar que, el texto original ha sufrido algunos cambios por el Decreto-ley 14.338 y por la Ley 12.965 ratificada el 2 de abril de 1947, asimismo en diciembre de 1973 es sancionada la Ley 20.628 donde, entre los aspectos esenciales se titula al tributo como “Impuestos a las Ganancias” y se determinan las categorías de aplicación actual.

#### **4.3.2. Determinación de la obligación tributaria**

En Argentina la obligación tributaria, es de tipo personal porque es un vínculo que se determina entre dos polos, por un lado el sujeto activo que es el acreedor, que es el Estado, y el otro es el sujeto pasivo que es el deudor, el particular. Claramente la idea de que algún tipo de tributo entrañe una relación de carácter real parece ser inaceptable, porque así el tributo recaiga sobre la posesión o dominio de cosas, es una circunstancia objetiva en el impuesto, es decir, que se calcula el monto del impuesto sobre el valor de un inmueble.

La obligación tributaria en Argentina, también es de tipo patrimonial, porque sigue a la doctrina, en otras palabras, la obligación tributaria es conceptualizada como una obligación de tipo patrimonial, lo que no significa solamente que es de tipo monetaria, porque ineludiblemente implica un dar, lo que puede ser dinero, en la mayoría de los casos, también es algún tipo de aporte en especie en casos cada vez más específicos. La finalidad de la obligación tributaria es hacer llegar a las arcas del Estado aquellos recursos que el mismo requiere para cumplir con las obligaciones tributarias.

En Argentina, la fuente de la obligación tributaria es la ley, considera el principio de legalidad en un espacio tributario, el cual es regulado en la Constitución, únicamente el legislador puede crear tributos por medio de una norma específica, para que esto suceda deberá ser analizado como hecho imponible y como hipótesis de incidencia.

La obligación tributaria en Argentina, nace del cumplimiento de una situación de hecho, porque el hecho de que la obligación tiene su fuente en la ley, esta nace cuando se da lo especificado, abstractamente, en la ley. En otras palabras, sucede en la realidad el presupuesto del tributo, que proyecta la potestad del Estado, como sujeto activo, de poder exigir el cobro del mismo, es importante mencionar que hay una primera creación hipotética del tributo por medio de la hipótesis de incidencia, seguidamente la manifestación en el mundo real por medio del hecho imponible.

Es de derecho público la obligación tributaria en Argentina, porque el derecho tributario es propio de una gran rama del derecho, también de los componentes de la obligación tributaria, que constituye los siguientes elementos:

1. Objeto
2. Hipótesis de incidencia
3. Hecho imponible, es decir, causa
4. Sujetos activo y pasivo

#### **4.4. Análisis comparativo del proceso administrativo tributario**

Actualmente el sistema tributario en Guatemala confiere a la Superintendencia de Administración Tributaria, también a las facultades de gestión y fiscalización de la obligación tributaria, asimismo las de impulso y ejecución de la totalidad de las fases del procedimiento administrativo tributario, fijando por lo tanto, en estas su posición de juez y parte del mismo proceso; hasta que se agota la vía administrativa, opera en detrimento del derecho de defensa del contribuyente y el debido proceso, ambos en acuerdo Constitucional.

Por medio de la presente investigación, se logra conocer y analizar como en los sistemas jurídicos de otros países son similares al guatemalteco que operan órganos ubicados en el poder ejecutivo, los que de forma general son nombrados como tribunales administrativos tributarios, que de igual manera operan con facultades legales y jurisdiccionales solventan las controversias que se originan entre la administración activa y los contribuyentes, logrando que las sentencias o fallos tengan efectos legales que provocan procesos por entes de cosa juzgada.

Con base a la presente investigación, se logra comprender que los órganos gozan legalmente del otorgamiento de facultades jurisdiccionales, en otras palabras, son entes que imparten justicia, lo cual resulta una innovación a la teoría clásica de división de poderes del Estado, para garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria. Se presentó el sistema tributario de México, Costa Rica y Argentina, asimismo el marco legal que establece la obligación tributaria de cada país.

En México se comprende que tanto los ingresos como los egresos ordinarios del sector público muestran una tendencia alcista o creciente, no obstante, debido al incremento de ingresos ha sido en menor proporción que el incremento de los gastos, provocando un aumento en los niveles de endeudamiento tanto interno como externo.

En México, el fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley, y en este caso está conformada con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En otras palabras, una persona está obligada a pagar un impuesto porque la Constitución le impone esa obligación, por lo tanto, el único fundamento de la obligación tributaria es que el Estado tiene a su cargo tareas que la han sido establecidas por la comunidad, como resultado del contrato social que se determina entre Gobierno y sociedad, y por esto es necesario de los medios económicos para lograr satisfacer las necesidades que le demandan la sociedad.

Desde otro enfoque se deduce que, la obligación tributaria en México es el vínculo jurídico que constituye a los contribuyentes en la necesidad de dar o hacer, tolerar y permitir, un vínculo de carácter económico, entre la persona física o moral y el Estado, es importante mencionar que las obligaciones pueden ser materiales o formales, y estas últimas no precisamente implican contenido económico, debido a que el fenómeno de la tributación tiene también un objeto distinto del estrictamente recaudatorio, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diferentes en las diversas leyes como; la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación, la Ley de Ingresos de la Federación, la Ley de Impuesto Sobre la Renta ISR, la Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA, la Ley de impuestos especiales sobre Producción y Servicios IEPS y la Ley de Coordinación fiscal.

En Costa Rica según lo analizado, tanto los contribuyentes como los responsables, que constituyen el sujeto pasivo de la obligación tributaria, están asistidos de la acción para poder reclamar que se les restituya lo indebidamente pagado por concepto de tributos.

En otras palabras, el acreedor de este pago, tiene derecho a que se le registre un interés igual al que se reconoce en favor de la administración tributaria, el cálculo o cómputo del

interés correrá desde el día siguiente de la fecha en que se efectúa el pago por parte del contribuyente.

Una vez, realizado el derecho comparado se puede observar que la legislación tributaria de Costa Rica, considera los principios que integran la Justicia Tributaria material, es decir, igualdad tributaria, capacidad económica, progresividad, no confiscatoriedad, los principios con los que opera la administración tributaria se encuentran implícitos en la Constitución Política. Como resultado de esto, la Sala Constitucional como máximo garante de los derechos y garantías constitucionales, se ha visto en la obligación de pronunciarse sobre estos, abordando de una manera asistemática y disfuncional los principios de igualdad tributaria y capacidad económica, en el proceso administrativo tributario.

En Argentina la Administración Federal de Ingresos Públicos, esencialmente la Dirección General Impositiva, es la encargada de llevar a cabo las determinaciones de oficio, con los respectivos trámites del procedimiento administrativo. Es imprescindible mencionar que los criterios de selección usados por la Administración Tributaria en este sentido, están enfocados en auditar a los administrados que tengan algunas particularidades que sobresalen negativamente en la Administración, en otras palabras, son contribuyentes ubicados en un grupo que representa una alerta en cuanto a que existe una posibilidad de evasión, omisión o fraude al sistema tributario.

Por lo mismo, en Argentina de conformidad con la Ley de Procedimiento Tributario, al finalizar la fiscalización, el contribuyente expresa de forma libre su conformidad, con lo cual debe cancelar lo determinado y concluir el procedimiento, o de igual manera, logra manifestar su disconformidad, con esto se da inicio al procedimiento de determinación de oficio de la obligación tributaria.

Analizando el derecho comparado puede concluirse que, las normas reguladoras de la obligación tributaria en los diversos países son establecidos como elementos constitutivos del concepto de obligación tributaria, desde las siguientes perspectivas; una obligación a pagar; de naturaleza pecuniaria; no es conocida como una sanción;

representa un vínculo de carácter personal; surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos, es decir, contribuyentes; se origina a través de la realización del hecho generador, establecido por la ley.

#### 4.4.1. Tabla comparativa

A continuación, se presentan las similitudes en la obligación tributaria y el marco normativo referente a los tributos de los países analizados, México, Costa Rica, Argentina y Guatemala, con la finalidad de cotejar y formular ideas de los procesos de obligación tributaria.

<i>País</i>	<i>Obligación tributaria</i>	<i>Legislación</i>
México	La obligación tributaria se caracteriza por su contenido patrimonial, de la que constituye su objeto así como la función típica que cumple, que consiste en hacer llegar al acreedor los ingresos que le son necesarios para su funcionamiento.	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Código Fiscal de la Federación Ley de Ingresos de la Federación Ley de Impuesto Sobre la Renta ISR Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA Ley de impuestos especiales sobre Producción y Servicios IEPS Ley de Coordinación fiscal
Costa Rica	La obligación tributaria surge entre el Estado u otras entidades públicas y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el hecho generador previsto en la ley; y constituye un vínculo de carácter personal, aunque su cumplimiento se asegure mediante garantía real o con privilegios especiales.	Constitución Política de 1949 Ley de Impuesto sobre la Renta 7092 Ley N° 8131 Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos Código Tributario Ley 4755
Argentina	Consiste en satisfacer un importe a la Administración tributaria por el obligado a realizar pagos fraccionados, por el retenedor o por el obligado a realizar ingresos a cuenta. Esta obligación tributaria tiene carácter autónomo respecto de la obligación tributaria principal y se podrán deducir de la obligación tributaria principal el importe de los pagos a cuenta soportados, salvo que la ley propia de cada tributo establezca la posibilidad de deducir una cantidad distinta a dicho importe.	Constitución de la Nación Argentina 1860 Ley 25.795 Ley 11.683

Guatemala	Comprende la obligación establecida por la ley de entregar a un ente público una suma de dinero a título de tributo. Es decir, que la obligación tributaria es un vínculo jurídico esencial y principal, porque todas, las relaciones jurídico tributarias existen en función de la obligación tributaria y existen para garantizar y hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria.	La Constitución Política de la República de Guatemala Ley del Impuesto Sobre la Renta Ley del Impuesto al Valor Agregado Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos
-----------	---	---

## CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Con base al análisis realizado, se determinó que el procedimiento administrativo tributario cobra especial relevancia debido a la complejidad de las leyes que establecen la obligación tributaria y su recaudación, e indudablemente al antagonismo de intereses por parte de los sujetos activo y pasivo de dicha obligación; se visualizaron los elementos que inciden directamente en el criterio con que ambos interpretan y aplican las leyes tributarias.

También se logró establecer la existencia de varios procesos administrativos que se quedan pendiente de resolver, lo que lo hace poco efectivo para el cobro de los tributos de infracciones tributarias, por lo que hace imperativo contar con un ente administrativo jurisdiccional equilibrado: con jurisdiccionalidad en el que se pueda conocer, solucionar fallas y ejecutar sobre resoluciones emanadas del órgano administrativo activo.

Se estableció el efecto de la falta de modernización de la norma tributaria en la recaudación de los tributos, es imprescindible que el ente asignado opere con base a los principios del derecho tributario, asimismo exigir a la subordinación de los actos realizados ante un ente administrativo jurisdiccional al Poder Judicial para garantizar su legalidad y la validez jurídica de su resolución de la obligación tributaria.

Se logró establecer la incidencia en el proceso administrativo tributario, de la interpretación de la ley tributaria; en este sentido, se propone que a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, se haga la propuesta necesaria, con el objeto de encontrar los medios factibles para proponer un mecanismo que logre la recuperación de los adeudos tributarios en contra de entidades estatales y personas individuales porque dichos juicios solamente ocasionan erogación de recursos económicos, humanos y materiales, debido a que en cada juicio se agotan las fases procesales, ratificando sentencias que no se logran ejecutar.



## BIBLIOGRAFÍA

- ABARCA, Carlos. **Obreros de la Yunai**. 2ª ed. Costa Rica: San José. 2005.
- AGUILAR RIVERA, Edgar Osvaldo. **La primacía de las fuentes reales en la génesis del derecho**. 5º ed. Guatemala. 2000.
- AGUILÓ REGLA, Josep. **Teoría general de las fuentes del derecho**. Editorial Ariel. 2000.
- ALAMILLA, Ileana. **Perspectivas y realidades de las mujeres que trabajan en la economía informal. La economía informal y la transición a la economía formal: el desafío del trabajo decente**. Guatemala: ASIES. 2013.
- ALBERT, Hensel. **Derecho tributario**. Argentina: Nova Tesis. 2004.
- ALBI IBAÑEZ, Emilio. **El sistema fiscal español I**. 23ª ed. Barcelona: Ariel Economía. 2018.
- ALVARADO SANDOVAL, José Alejandro y Ottoniel LÓPEZ CRUZ. **Derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Serviprensa, S.A. 2012.
- AMOROS, NARCISO. **Derecho tributario**. 11ª ed. Madrid, España: derecho financiero. 2009.
- ARANGO, L. E. **El salario mínimo: Aspectos generales sobre los casos de Colombia y otros países**. Colombia: Banco de la República. 2007.
- ÁVILA DEL CID, Roberto Carlos. **Procedimiento administrativo tributario guatemalteco**. Guatemala: Instituto de Investigaciones Jurídicas. 2001.
- AVILÉS SALAZAR, Luís Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. 9ª ed. Guatemala: Ediciones Mayté. 2005.
- BELISARIO VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas. Derecho financiero y tributario**. 9ª ed. Argentina: Astrea. 2007.
- BRAVO CUCCI, J. **Fundamentos de derecho tributario**. Lima: Jurista Editores. 2015.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico universitario: Tomo I A-H**. Primera Edición, Buenos Aires: Heliasta. 2000.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. 21ª ed. Argentina: Heliasta. 2014.
- CALDERÓN MORALES, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. 2a. ed. Guatemala: Llerena. 1999.

- CALDERÓN, M. H. **Derecho procesal administrativo**. Guatemala: Gital. 2002.
- CARRASCO Iriarte. **Derecho fiscal I: Aspectos generales de las contribuciones e impuestos federales**. 6ª ed. México: Lure editores. 2008.
- CARRIÓN, Mauricio. **Manual elemental de derecho financiero y tributario**. Lugar no identificado: BITECSA. 2000.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho procesal administrativo guatemalteco**. Tomo II, 18ª ed. Guatemala: Guatemala. 2008.
- CASTILLO, G. J. **Derecho administrativo guatemalteco: Teoría general**. Guatemala: Impresiones gráficas. 2004.
- CHACON ROSALES, José Enrique. **Enfoques del impuesto según distintas teorías**. 7ª ed. Guatemala: Heliasta. 2011.
- Datos recogidos en página de la Superintendencia de Administración Tributaria. <http://www.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/noticias/32-tributarias/6508-iqus-una-factura-eletra>. Fecha de consulta: 15.06.2021.
- DE SOTO, H. **El misterio del capital: Por qué el capitalismo triunfa en Occidente y fracasa en el resto del mundo**. Argentina: Sudamericana. 2002.
- DÍAZ DUBÓN, Carmen, Lizzett, Nájera Flores. **Derecho financiero II**. Guatemala: Praxis. 2003.
- DÍAZ REYES, Marco Livio. **Principales obligaciones fiscales que debe cumplir una empresa comercial en su apertura anual, Pie de imprenta**. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala. 1998.
- DOS SANTOS, Paulo Sérgio. **Guatemala: Estudio sobre la administración tributaria central**. Guatemala. 1999.
- ESPÍN CÁNOVAS, Diego. **Manual de derecho civil español**. 12ª ed. Madrileña. Madrid. España. 2017.
- FIGUEREDO ARA, Lionel y Juan José NARCISO CHÚA. **Administración tributaria**. Guatemala: Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales –FLACSO-. 2000.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. **Estudios de derecho constitucional tributario**. 10ª ed. Buenos Aires: de palma. 2004.
- GARCÍA GASPAS, E. **ideas en economía, política y cultura**. Contrapeso. 2007.
- GARCÍA OVIEDO, C. y. **Derecho administrativo y financiero**. España: E.I.S.A. 2000.

- GARCÍA SÁNCHEZ, G. y Marusic, Andrea J. **Economía informal y tributación, XIV Concurso de Monografías CIAT/ AEAT/ IEF**. Argentina. 2001.
- GASPARICO MARROQUÍN, J.E. **Propuesta de un monotributo como opción tributaria para la economía informal**. Tesis de Maestría. Universidad de San Carlos de Guatemala, Maestría en Consultoría Tributaria. Guatemala. 2008.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. 11ª ed. Buenos Aires, Argentina: Desalma. 2014.
- GONZALES, E., & LEJEUNE, E. **Derecho tributario**. 13ª ed. España: Salamanca. 2011.
- GONZÁLEZ MONCADA, Solange del Rocío Maribel. **La obligación tributaria, medio de extinción que se incorpora en el Código Tributario de Guatemala**. 5º ed. Guatemala: Ediciones y Servicios. 2012.
- GONZÁLEZ-VARAS Ibáñez. **Tratado de derecho administrativo**. Tomo I, parte general. Navarra: Aranzadi-Thomson-Civitas. 2008.
- INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Universidad Externado de Colombia. 2003.
- JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. 9ª ed. Buenos Aires. 2014.
- LEFEBVRE FRANCIS. **Memento práctico, procedimientos tributarios**. Madrid: Lefebvre. 2005.
- LOZANO, Juan Martín, Gabriel CASADO, José Manuel Tejerizo. **Curso de derecho financiero y tributario**. 14ª ed. Madrid: Tecnos. 2015.
- LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. 10ª ed. Buenos Aires: De Palma. 2012.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. 13ª ed. Santiago de Chile. Santiago de Chile. 2014.
- MENALDO, R. E. **Relación Estado-contribuyente**. Volumen 4 of colección de educación fiscal. Guatemala: FLACSO. 2000.
- MENÉNDEZ OCHOA, Ángel Estuardo. **Breves consideraciones de derecho tributario**. SAT. Guatemala. 2000.
- MEZA DUARTE, Eric. **Manual de derecho administrativo**. Guatemala: Serviprensa, S.A. 2004.
- MINFIN, D. T. **ABC de Gestión por resultados**. 1º ed. Guatemala. 2013.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero**. Parte II. Guatemala. 2004.

- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios**. Guatemala, C.A. tercera Edición. Impresión Comunicación Gráfica G y A. 2009.
- MORALES, M. **Diplomado en legislación fiscal IGCPA**. Diplomado en Legislación Fiscal IGCPA. Guatemala: IGCPA. 2013.
- ORELLANA DONIS, Eddy Giovanni. **Derecho procesal civil I**. Guatemala: Vásquez. 2002.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 1ª. Edición electrónica. Datascan, S. A.
- PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho tributario y financiero**. 17ª ed. Thomas Civitas. 2014.
- PORRAS Y LÓPEZ, Armando. **Derecho procesal fiscal**. México: Talleres Gráficos Olimpo. 1969.
- QUERALT, Juan M., Carmelo Lozano, Gabriel Casado, José Manuel Tejerizo. **Curso de derecho financiero y tributario**. 9ª ed. España. 2003.
- ROCA, Carolina. **Estrategias para la formación de la cultura tributaria – asamblea general del ciat n° 42, Guatemala**. Serie temática tributaria n°15 septiembre 2011 asistencia al contribuyente. 2008.
- RODRÍGUEZ, L. R. **Derecho fiscal**. USA, Texas: Harper & Row Latinoamericana. 2009.
- SACCONI, Mario Augusto. **Manual de derecho tributario**. Argentina: La ley, S.A. 2002.
- SAINZ DE BUFANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero I**. Volumen segundo. Madrid España. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense. 1985.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo. **Derecho tributario**. 11º ed. México: Cárdenas. Tijuana. 2015.
- SANTIAGO DE LEÓN, Erock Gustavo. **Derecho tributario**. Guatemala: S R Editores. 2007.
- SEVILLA SEGURA, José V. **Política y técnica tributaria**. 2ª ed. Madrid: España. 2014.
- SILVA MONTES, Rodrigo. **Manual de procedimiento tributario y aduanero**. Chile: Editorial Jurídica de Chile. 2014.
- SOL JUÁREZ, Humberto. **Derecho fiscal**. México: Red Tercer Milenio. 2012.
- SOLER, Osvaldo H. **Derecho tributario**. Tucumán. Editorial Copyright. Argentina. 2002.

SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**. 8º ed. Buenos Aires. Argentina: Depalma. 2013.

TARSITANO, Alberto. **Interpretación de la ley tributaria, en tratado de tributación**. AAEF. Buenos Aires: Astrea. 2004.

TOKMAN, Victor E. **De la informalidad a la modernidad**. Boletín técnico interamericano de formación profesional número 155. Montevideo. Uruguay. 2003.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 10ª ed. Buenos Aires. Argentina: Depalma. 2008.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. 13ª ed. Buenos Aires, Argentina Depalma. 2010.

VIVAS, Ussher Gustavo. **Manual de derecho procesal penal**. 5º ed. Argentina: Alveroni. Córdoba. 2010.

### **Legislación:**

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

**Código Tributario**, Decreto No.6-91, Congreso de la República. 1991.

**Código Procesal Civil y Mercantil**, Decreto Ley No. 107. Jefe de Gobierno de la República. 1964.

**Ley de lo Contencioso Administrativo**, Decreto No. 119-96. Congreso de la República de Guatemala. 1996.

**Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria**, Decreto No. 1-98. Congreso de la República.1998.

**Ley del Organismo Judicial, Decreto** No. 2-89. Congreso de la República de Guatemala. 1989.

**Ley Orgánica del Presupuesto**, Decreto No.101-97. Congreso de la República de Guatemala. 1997.

**Ley General de Ingresos y Egresos del Estado para el Ejercicio Fiscal del 2006**, Decreto No. 92-2005. Congreso de la República de Guatemala. 2005.

### **Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos**

**Constitución Política de 1949**

**Constitución de la Nación Argentina 1860**

**Código Fiscal de la Federación**

**Código Tributario Ley 4755**

**Ley de Ingresos de la Federación**

**Ley de Impuesto Sobre la Renta ISR**

**Ley del Impuesto al Valor Agregado IVA**

**Ley de impuestos especiales sobre Producción y Servicios IEPS**

**Ley de Coordinación fiscal**

**Ley de Impuesto sobre la Renta 7092**

**Ley N° 8131 Administración Financiera de la República y Presupuestos Públicos**

**Ley 25.795**

**Ley 11.683**