

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

**LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y EL
PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

MARÍA MANUELA PUAC MORALES

GUATEMALA, MARZO DE 2023

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

**LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y EL
PRINCIPIO DE LEGALIDAD**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

MARÍA MANUELA PUAC MORALES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, marzo de 2023

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

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

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Eddy Aguilar Muñoz
Vocal: Licda. Cristina Elizabeth Gómez
Secretaria: Licda. Josefina Cojón Reyes

Segunda Fase:

Presidente: Licda. Roxana Elizabeth Alarcón Monzón
Vocal: Licda. Ana Reyna Martínez Antón
Secretario: Lic. Cristóbal Gregorio Sandoval García

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 Sociales y del Examen General Público).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 08 de abril de 2019

Atentamente pase al (a) Profesional, **MAYNOR LEONEL FLORIAN CARBONELL**
 Para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **MARÍA MANUELA PUAC MORALES**, con carné: **199919433** intitulado: **LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.**

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.



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

JPTR

Fecha de recepción 22/04/2019

(f)

Lic. **Maynor Leonel Florian Carbonell**
 ABOGADO Y NOTARIO

Asesor (a)
 (Firma y sello)



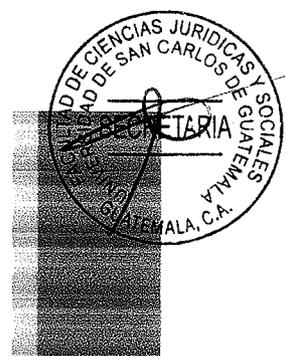
Maynor Leonel Florian Carbonell

Maynor Carbonell

41516240

maynor@ig.guatemala.com

Teléfono: +502 2222 2222



Guatemala, 02 de noviembre de 2021

Licenciado

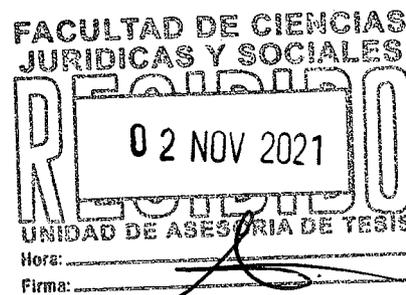
Carlos Ebertito Herrera Recinos

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Universidad de San Carlos de Guatemala

Su despacho.



Estimado Licenciado Herrera Recinos:

De conformidad con el oficio emitido por la Unidad de Asesoría de Tesis me permito informar a usted que he asesorado el trabajo de tesis de la Bachiller **MARÍA MANUELA PUAC MORALES** intitulado **“LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD”**.

La Bachiller en su trabajo de tesis mencionado anteriormente, realiza un análisis en el cual enfoca con propiedad lo referente al principio constitucional de legalidad en la reglamentación de los procedimientos de pago por medio de los formularios SAT-2237 del Impuesto al Valor Agregado, así como la inaplicabilidad de dicho principio en las solicitudes de devolución del crédito fiscal a los contribuyentes inscritos en el Régimen General, siendo el sujeto de estudio la Superintendencia de Administración Tributaria; esto desde el punto de vista jurídico. En el análisis realizado concluyó que el tema es abordado de una forma sistemática, de fácil comprensión y didáctica abarcando antecedentes, definiciones, doctrinas, conclusiones y recomendaciones, así como regulación legal y jurisprudencia en la

Lic. Maynor Leonel Florian Carbonell
ABOGADO Y NOTARIO

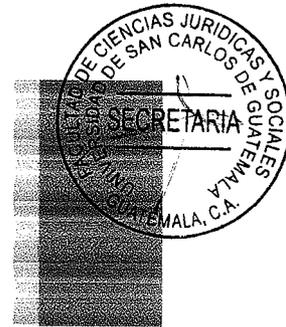
Maynor Leonel Florian Carbonell

Carretera a San Carlos

41516240

maynor@yggman.com

"El Poder es el que se ejerce"



materia, apoyando su exposición con fundamento en normas constitucionales y administrativas; concluyendo que este trabajo constituye un documento de consulta y referencia en cuanto a la aplicación del principio de legalidad.

Al trabajo de tesis se le hicieron las recomendaciones pertinentes durante las sesiones realizadas, las cuales fueron atendidas de forma correcta, asimismo la autora aportó al trabajo sus propias opiniones y criterios, las cuales lo enriquecen, también se estableció un manejo de criterio jurídico sobre la materia. También declaro expresamente que no soy pariente dentro de los grados de ley de la bachiller María Manuela Puac Morales.

Por lo tanto, se concluye que el presente Trabajo de Tesis reúne los requisitos legales y académicas, establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, motivo por el cual me permito emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite correspondiente, para posteriormente ser evaluada por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis.

Sin otro particular, me suscribo de usted, en forma atenta y respetuosa.

F. 

Lic. Maynor Leonel Florian Carbonell

Abogado y Notario

Colegiado 7,094

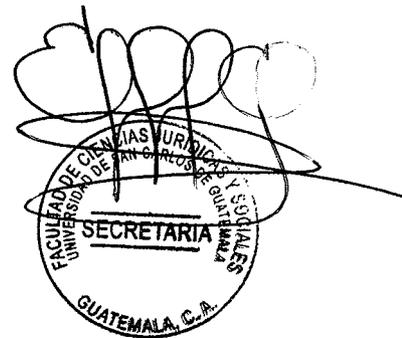
Lic. Maynor Leonel Florian Carbonell
ABOGADO Y NOTARIO



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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante **MARÍA MANUELA PUAC MORALES**, titulado **LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PARA LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS Y EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD**. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

CEHR/SAQO



DEDICATORIA



A DIOS Y LA VIRGEN SANTÍSIMA:

Por permitirme alcanzar este logro, sin su amor y misericordia no habría sido posible.

A MIS PADRES:

José Roberto Puac Pirir y Manuela Morales Puac, gracias por ser mi inspiración.

A MI ESPOSO:

Hugo Santay, gracias por tu apoyo y tu paciencia, sin ti a mi lado no lo habría logrado.

A MIS HIJOS:

Andrea, Sebastián y Francisco Santay, gracias por su paciencia y su amor.

A MI FAMILIA:

Gracias, por el apoyo que me han brindado.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala, gracias.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, gracias.



PRESENTACIÓN

La investigación es de tipo cualitativo; la rama de la ciencia a la que pertenece la investigación es al derecho financiero y tributario. El contexto diacrónico es el municipio de Guatemala, departamento de Guatemala; el contexto sincrónico comprende los años 2018 al 2019. El sujeto de estudio lo constituye la Superintendencia de Administración Tributaria como el único ente recaudador del Estado, así como los contribuyentes inscritos bajo el Régimen General que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a las personas exentas del impuesto, afectos al Impuesto al Valor Agregado.

El objeto de estudio lo constituye la legislación en materia fiscal, así como los formularios SAT-2237, que extiende la Superintendencia de Administración Tributaria, instrumentos que fueron creados únicamente como un régimen que facilita la presentación de declaración jurada mensual, pago de dicho impuesto, y reporte del crédito fiscal.

El aporte académico es que se establezcan procedimientos específicos por medio de la creación de una ley en materia tributaria que evite que la Superintendencia de Administración Tributaria modifique constantemente los requisitos y los plazos de entrega de los formulario lo que conlleva a retrasos en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes modificación de las bases de recaudación; además que comete arbitrariedades en contra de los principios de seguridad jurídica y de legalidad regulados en los Artículos 2 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.



HIPÓTESIS

La falta de regulación en las normas internas en el requerimiento e incorporación de requisitos que se fijan en los formularios de pago del Impuesto al Valor Agregado, declaración jurada y reporte del crédito fiscal que la Superintendencia de Administración Tributaria exige a los contribuyentes, contradice y tergiversan el principio de seguridad jurídica y de legalidad regulados en los Artículos 2 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, provocando incertidumbre y perjuicios a los contribuyentes al cambiar e imponer constantemente procedimientos de pago, plazos y sanciones, que retardan el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes.

COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS



Derivándose de lo anterior se determina que la hipótesis del presente trabajo fue comprobada, debido a que los constantes cambios e incorporación de requisitos en los formularios de pago del Impuesto al Valor Agregado, que la Superintendencia de Administración Tributaria autoriza por medio de reglamentos, resoluciones del Directorio y circulares son jerárquicamente inferiores a las normas constitucionales lo que provoca contradicciones y falta de certeza jurídica.

Los métodos utilizados para la comprobación de la hipótesis fueron el inductivo y el deductivo, por medio de los cuales se estableció que sí existen arbitrariedades en contra de los principios de seguridad jurídica y legalidad regulados en los Artículos 2 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al no existir una normativa tributaria que evite modificar constantemente los requisitos requeridos para presentar los formularios de pago del Impuesto al Valor Agregado.



ÍNDICE

Pág.

Introducción..... i

CAPÍTULO I

1. Derecho financiero.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Naturaleza jurídica	3
1.3. La actividad financiera del Estado.....	4
1.3.1. Definición de la actividad financiera	5
1.3.2. Teorías de la actividad financiera	6
1.3.3. Fases de la actividad financiera	8
1.3.4. Ente rector encargado de dirigir las finanzas de Guatemala	11

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario	13
2.1. Definición de derecho tributario.....	13
2.2. Finalidad de la tributación.....	14
2.3. Antecedentes históricos de la tributación	14
2.4. Tributación en Guatemala	15
2.5. Poder tributario.....	17
2.6. Características del poder tributario de Guatemala	18



2.7. Definición de los tributos	21
2.8. Clasificación de los tributos en Guatemala.....	21
2.9. Clasificación doctrinaria de los tributos	21
2.10. Clasificación legal de los tributos en Guatemala	22
2.10.1. Impuestos	23
2.10.2. Arbitrios	26
2.10.3. Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras	27
2.11. La relación jurídica tributaria.....	27
2.12. Principios constitucionales del derecho tributario	30

CAPÍTULO III

3. Superintendencia de Administración Tributaria	33
3.1. Antecedentes	33
3.2. Justificación de su creación.....	34
3.3. Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	36
3.4. Organización interna de la Superintendencia de Administración Tributaria	40

CAPÍTULO IV

4. Aplicación de los principios de legalidad y seguridad en la elaboración de formularios para la recaudación tributaria	43
4.1. Definición del Impuesto al Valor Agregado.....	43
4.2. Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado	44
4.3. Porcentaje del Impuesto al Valor Agregado	45



4.4. Procedimiento de determinación de pago de los contribuyentes	46
4.5. Instituciones del Estado que fiscalizan o supervisan las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	47
4.6. Instituciones que protegen los derechos de los contribuyentes en materia tributaria.....	48
4.7. Defensorías de los derechos de los contribuyentes en materia tributaria	50
4.8. Jerarquización de las normas del derecho tributario	51
4.9. Jurisprudencia	53
4.9.1. Doctrina legal.....	53
4.9.2. Inaplicabilidad del Artículo 23 y 23 “A” del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria	60
4.9.3. Inconstitucionalidades de carácter general de leyes y reglamentos con respecto al Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.....	61
4.9.4. Principio de legalidad.....	70
4.9.5. Principio de seguridad	72
4.10. Creación de los formularios electrónicos para el pago del Impuesto al Valor Agregado.....	73
4.11. El procedimiento de pago	75
4.12. Información respecto a terceros	76
4.13. Sanción.....	77
4.14. Resistencia a la acción fiscalizadora	77
4.15. Análisis de la problemática de los cambios constantes de los requisitos de pago del Impuesto al Valor Agregado en los formularios de pago.....	78



CONCLUSIÓN DISCURSIVA	
ANEXO	85
BIBLIOGRAFÍA	95

INTRODUCCIÓN



El objetivo de la Superintendencia de Administración Tributaria es obtener por medio de sistemas informáticos específicamente del formulario SAT-2237, el pago del Impuesto al Valor Agregado, declaración jurada mensual y el reporte del crédito fiscal; y una vez cumplidos con los requisitos establecidos en la ley realizar la solicitud de la devolución del crédito fiscal, esto aplicado a los contribuyentes que estén inscritos bajo el régimen general; dicho procedimiento fue creado para llevar un mejor control y agilizar la recaudación de impuestos, así como apoyo en el área de fiscalización, cobranza coactiva y el derecho de poder rectificar la base imponible y la cuantía a pagar; sin embargo, junto a estos avances también han surgido otro tipo de problemas como la incorporación descontrolada de requerimientos en los formularios de pago, la creación de anexos y un nuevo tipo de figuras sancionatorias que no cumplen con las formalidades de los procedimientos establecidos en las leyes constitucionales; causando este tipo de modificaciones atrasos en las obligaciones de los contribuyentes. El estudio de la investigación realizada surge de la necesidad de verificar si la modificación e incorporación constante de requisitos en los formularios de pago del Impuesto al Valor Agregado, cumplen con las formalidades de las normas legales reguladoras de las bases de recaudación tributaria en los procedimientos de pago de dicho impuesto.

El objetivo general, es demostrar que la falta de aplicación del principio de legalidad y seguridad jurídica en la modificación o requerimientos de determinados requisitos para poder realizar el pago del Impuesto al Valor Agregado en los formularios antes mencionados causa violación de los derechos de los contribuyentes. Por lo que, se puede concluir que se alcanzó dicho objetivo, pues derivado de lecturas de diversas fuentes bibliográficas, se constató que no hay uniformidad en la emisión de normativa interna por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en lo concerniente a establecer la clase de requisitos que pueden ser requeridos en los formularios de pago de impuestos; quedando demostrado que las modificaciones constantes de los requisitos, así como los anexos obligatorios en la presentación y pago de los impuestos por medio de formularios, causa agravios a los derechos de los contribuyentes.



En la hipótesis se menciona que la aplicación excesiva y constante de requisitos en los formularios SAT-2237, para presentar mensualmente la declaración jurada, pago del Impuesto al Valor Agregado y reporte del crédito fiscal, que requiere la Superintendencia de Administración Tributaria a los contribuyentes violenta el principio de legalidad regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y de seguridad jurídica en el Artículo 2 del mismo cuerpo legal, provocando falta de certeza jurídica y perjuicios a los contribuyentes al imponer procedimientos complejos que modifican la responsabilidad de pago y el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes. Se comprobó la hipótesis, debido a que se determinó que no existe una normativa interna que frene y regule la modificación e incorporación de requisitos en los formularios SAT-2237, que fueron creados exclusivamente para realizar el pago del Impuesto al Valor Agregado; quedando en evidencia que los requisitos son autorizados de acuerdo al criterio que realiza el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria del gobierno que este de turno, interpretando las normas legales y los reglamentos no acorde a los procedimientos legales establecidos en los Artículos 2 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala; lo que trae consigo como bien se dijo anteriormente incertidumbre, desconfianza y el retraso del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y de la recaudación tributaria.

Los métodos utilizados fueron: el inductivo, el deductivo, el analítico y el sintético. La técnica utilizada fue la documental.

La investigación consta de cuatro capítulos cuyo contenido es el siguiente: capítulo I, se menciona lo relativo al derecho financiero y la actividad financiera del Estado; en el II, se hace énfasis en los aspectos relevantes del derecho tributario; el III, se hace alusión a la Superintendencia de Administración Tributaria y sus funciones; y en el IV, se estudia el tema central que es la aplicación de los principios de legalidad y seguridad en la elaboración de formularios SAT- 2237 utilizados para la recaudación y pago del Impuesto al Valor Agregado y reporte del Crédito Fiscal.



CAPÍTULO I

1. Derecho financiero

La importancia del derecho financiero radica en la interpretación y la aplicación de las normas jurídicas de las finanzas de las administraciones públicas, siendo necesario el estudio de la definición, antecedentes, naturaleza jurídica, actividad financiera del Estado, así como las fases en que está dividida y las teorías relacionadas con la misma; las cuales se desarrollarán muy puntualmente en el presente capítulo.

1.1. Definición

Una definición muy completa de lo que es el derecho financiero la refiere el jurista Sáinz de Bujanda como: “La rama del derecho público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines.”¹

Es importante resaltar que dentro del estudio del derecho financiero se hace referencia a dos grandes actividades que realiza el Estado, que son consideradas como la estructura del derecho financiero como lo es el ingreso y el gasto público, la importancia de estas

¹Sistema de derecho financiero I. Pág. 476.



actividades radica en que dan origen a otras dos grandes ramas del derecho: el derecho tributario que es el encargado de estudiar los ingresos públicos y el derecho presupuestario que estudia el gasto público.

También se puede utilizar la definición del jurista Sergio de la Garza que indica que derecho financiero es: “El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos a saber: en el establecimiento de tributos y obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.”²

Las definiciones de los juristas antes mencionados son congruentes con el objeto del derecho financiero, sin embargo, a criterio personal, éstas necesitan ser ampliadas con el objeto de entender de mejor manera el género próximo, el concepto y la diferencia específica, en este orden de ideas, se considera que el derecho financiero es la rama del derecho público, que consiste en el conjunto de doctrinas, principios, teorías, instituciones y normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, las relaciones entre la administración y los particulares y las formas de recaudación del gasto.

² **Derecho financiero mexicano.** Pág. 15.



1.2. Naturaleza jurídica

La doctrina es partidaria que el derecho financiero debe estudiarse como disciplina jurídica autónoma, la autora María de la Luz Mijangos indica que la naturaleza del derecho financiero: "Tiene carácter más instrumental en el sentido de que persigue por sí mismo y de modo directo a la satisfacción de las necesidades."³

Se dice que una rama del derecho es autónoma cuando cumple con las siguientes características: objeto de estudio totalmente independiente de otra rama, principios, normas e instituciones; tal es el caso del derecho administrativo que regula las relaciones que surgen entre los particulares y el Estado en cuanto a la administración pública; y el derecho tributario cuyo objetivo es dar las directrices para obtener los ingresos que se necesitan para sufragar los gastos del Estado, dentro de las similitudes que tienen estas disciplinas es que todas ellas dentro de sus características principales es que pueden ser aplicadas en todas las actividades y materias objeto de estudio del derecho financiero.

El análisis anterior permite concluir que el derecho financiero es un conjunto de normas que regulan las actividades financieras, los ingresos y el gasto público; y su objeto de estudio es totalmente independiente del derecho tributario y del derecho administrativo, pero se debe hacer referencia a la rama genérica, es decir, al género próximo que constituye al derecho público, ya que este se encarga de estudiar toda relación que se

³ **Conceptos generales del derecho financiero.** Pág. 15.



da entre el Estado y los particulares, por ese motivo no hay inconveniente en situarla dentro del derecho público y a partir de ahí inicia la autonomía a la que se hizo mención.

1.3. La actividad financiera del Estado

La historia marca la evolución de la forma de pago desde la antigüedad, primero con la utilización de metales preciosos, luego con el dinero como medida de valor y de cambio, lo que da origen a la actividad financiera. En la edad antigua los reyes obtenían su riqueza de las guerras cuando conquistaban otros pueblos, en la edad media la riqueza de los soberanos y de los señores feudales provenía de las finanzas patrimoniales en específico de la tierra, en la época mercantilista en los Siglos XVII y XVIII, en países como Alemania y Austria se origina la Hacienda quien se encargaba de la administración de los recursos del Estado.

En la época del liberalismo financiero o Estado gendarme, en el Siglo XIX y principios del Siglo XX, las funciones del Estado se basaban únicamente en la observación y no intervenía en la economía del país. Durante el capitalismo debido a las concentraciones industriales, surge el desempleo, aumento de la riqueza de unos pocos y la pobreza de la mayoría de los trabajadores. Es aquí donde el Estado crea nuevos principios que permiten rescatar el desarrollo económico y social.

En la época del nuevo liberalismo o intervención estatal después de la primera guerra mundial, las condiciones económicas y sociales cambiaron totalmente, y el Estado debe



intervenir para proteger los derechos de los particulares por el surgimiento de los grandes monopolios y a la quiebra de los principios de la libre competencia.

El Estado fáustico o dirigista, después de la segunda guerra mundial crea nuevas empresas públicas de interés general y controla la actividad económica privada, surgiendo aquí la figura de un Estado benefactor o totalitario en donde los actos del Estado van encaminados a la obtención de recursos financieros para garantizarle a la población los servicios necesarios.

1.3.1. Definición de la actividad financiera

El autor Carlos Acevedo la define como: “La actividad del estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades.”⁴

El Estado debe crear los medios y las instituciones que sean idóneos que permitan agenciarse de fondos y de esta forma se aumente la renta nacional para poder cubrir las necesidades de los habitantes del país, así como la distribución de los fondos en forma equitativa y de acuerdo con las necesidades de la colectividad.

⁴ La actividad financiera del estado. Pág. 13.



Héctor Villegas define también a la actividad financiera del Estado como: “Conjunto de operaciones del Estado que tienen por objeto tanto la obtención de recursos como la realización de los gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y los servicios públicos aptos para satisfacer las necesidades de la comunidad.”⁵

Dadas las anteriores definiciones se puede concluir que la actividad financiera es el mecanismo que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos. Es una actividad permanente, que consiste en adquirir los medios económicos para la realización del gasto público y la prestación de sus servicios de acuerdo con las necesidades colectivas, utilizando medios personales, materiales y jurídicos para lograrlo.

El estado como un órgano de control creado jurídica y constitucionalmente establece las medidas necesarias y de orden imperativas para poder cumplir con las necesidades de los particulares y sus propias cargas públicas que le permiten seguir subsistiendo, esto por medio de la imposición de tributos a los particulares o al asumir el endeudamiento público.

1.3.2. Teorías de la actividad financiera

Las funciones que la actividad financiera realiza son recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos,

⁵ **Manual de finanzas públicas.**Pág.12



pero para desarrollar dichas funciones se necesita estudiar su naturaleza la cual desarrolla por medio de tres teorías que muy puntualmente refiere el jurista (Giuliani,1986). Siendo estas la teoría económica, sociológica y política.

La teoría económica indica que la actividad financiera es un fenómeno económico y que va encaminada a la satisfacción de las necesidades de los particulares, es una concepción individualista y que dependiendo de la cantidad de los tributos que recaude el Estado así será la retribución en los servicios públicos, surgiendo aquí un problema mayor ya que los gastos estatales son improductivos al estarlos pagando al Estado y no genera una ganancia económica.

La teoría social da preminencia al principio social, dándole una mayor importancia a las necesidades colectivas y no se individualiza a los particulares, su fin es que la actividad financiera va encaminada a la utilidad comunitaria.

Por último, la teoría política que indica que el estado debe basar la distribución de cargas y recursos de acuerdo con la conveniencia pública.

Las teorías anteriores tratan de encuadrar a la actividad financiera del Estado, de modo que es oportuno indicar qué teoría adopta Guatemala, por lo que luego de haber realizado el análisis respectivo de las teorías, se puede afirmar que Guatemala adopta una postura ecléctica, ya que contiene aspectos fundamentales de cada teoría, pero con inclinación hacia la política, con lo cual se puede considerar como el motor de las otras.



1.3.3. Fases de la actividad financiera

Existen tres fases fundamentales de la actividad financiera las cuales son las más aceptadas por los estudiosos del derecho, ya que, en torno a ellas, gira el que hacer del derecho financiero, por lo que es importante conocer tales fases que son: obtención, administración y erogación de recursos.

La finalidad de la fase de obtención de recursos es que el Estado de Guatemala se agencie de fondos para poder funcionar, lo cual logra por medio de la imposición de tributos de la sociedad en base a la recaudación que realiza, entendiendo a la misma, como la fase fundamental de la actividad financiera del Estado, para que existan las demás. Cabe resaltar que, durante la fase de obtención de recursos el Estado solamente percibe ingresos monetarios, ya que esta constituye la esencia fundamental.

En la fase de administración de recursos el Estado de Guatemala procede a la programación, planificación, manejo y distribución de los fondos públicos, los cuales son obtenidos por el Estado en su función recaudadora, que se realiza a través de la Secretaría de Planificación Económica y el Ministerio de Finanzas; según lo establecen los Artículos 14 y 35 del Decreto Número 114-97 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Ejecutivo; también se le llama fase de administración de los recursos debido a que el Estado debe llevar a cabo una serie de actividades para el adecuado manejo de los fondos y de esta manera distribuir los ingresos que provienen de los tributos para su efectivo cumplimiento, siendo su finalidad garantizar a los habitantes una equidad en el pago de impuestos.



La fase de administración o gestión de los recursos monetarios se puede alcanzar a través del debido cobro de estos y de retorno de los ingresos mediante la prestación de servicios públicos, de la explotación y administraciones sus bienes patrimoniales los cuales cuentan con un carácter de permanencia. Esta fase es de suma importancia porque es donde el Estado va a hacer uso de los recursos que ha recaudado en la primera fase.

En esta fase es donde el Estado por medio de la creación de instituciones como la Superintendencia de Administración Tributaria, vela por el adecuado manejo de los recursos para cumplir con sus fines, asimismo, puede cobrar, por los medios legalmente establecidos los tributos, tales como el juicio económico coactivo, que es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios establecido en el Artículo 171 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y el juicio de cuentas regulado en el Decreto Número 1126 Ley del Tribunal de Cuentas, lo cual se realiza en última instancia; sin duda alguna, la finalidad de esta fase es realizar un presupuesto para que el Estado pueda cumplir con los fines que se le han encomendado.

Y por último en la fase de erogación de recursos, la autora María Paz hace una distinción entre gasto y erogación siendo la siguiente: “La palabra gasto incluye utilizando conceptos de las cuentas nacionales a todos los empleos o usos corrientes más las transferencias netas de capital por pagar y no incluye la adquisición neta de activos no



financieros, mientras que los términos erogación y desembolso son sinónimos incluyen la adquisición (neta) de activos no financieros.”⁶

Se puede afirmar que esta fase es donde el Estado emplea los recursos obtenidos para la satisfacción de necesidades básicas en servicios públicos que directa o indirectamente benefician en conjunto a los guatemaltecos. En esta etapa el Estado emplea los recursos con que cuenta para la satisfacción de sus propias necesidades o en las de la comunidad. El Estado programa las necesidades que va a satisfacer en el presupuesto, pues es en este documento en el cual prevé los ingresos y egresos de un determinado periodo, que generalmente es un año.

Su ejecución o realización se hace por medio de la Dirección Técnica del Presupuesto y la Tesorería Nacional, las cuales son dependencias del Ministerio de Finanzas Públicas y como órgano fiscalizador actúa la Contraloría General de Cuentas, las que deben trabajar en conjunto para que se cumplan las fases objeto de estudio.

Esta fase es la más importante de todas, ya en su mayoría las entidades descentralizadas y autónomas dependen del presupuesto general, es aquí donde el Estado debe priorizar las necesidades básicas de la población para cumplir con los fines para los que ha sido creado.

⁶ Estimación de las erogaciones sociales a partir del sistema de cuentas nacionales. Pág. 8.



1.3.4. Ente rector encargado de dirigir las finanzas de Guatemala

El Ministerio de Finanzas Públicas es la entidad encargada de cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, tiene a su cargo todo lo relacionado a las leyes fiscales y el presupuesto público nacional; así como de generar y administrar de forma eficaz los recursos financieros y patrimoniales del Estado.

Dentro de las funciones más importantes que realiza la entidad antes mencionada con relación al estudio del presente trabajo se encuentran: formular el presupuesto del Estado, el gasto público y los impuestos a corto, mediano y largo plazo en función de la política económica y social del Gobierno así como proponer a la Superintendencia de Administración Tributaria normas para desconcentrar la recaudación de impuestos, además que coordinar con dicha institución la programación de ingresos derivados de la recaudación tributaria.



CAPÍTULO II



2. Derecho tributario

El derecho tributario pertenece a la rama del derecho público, y es considerada una disciplina jurídica independiente del derecho financiero debido a que posee principios constitucionales, leyes especiales y reglamentos, los cuales se desarrollarán en el presente capítulo.

2.1. Definición de derecho tributario

El autor Arrija Vizcaino define el derecho tributario indicando que: “Es el conjunto de normas jurídicas que reglamentan la determinación de los tributos, entendidos por las contribuciones o aportaciones económicas que legalmente los ciudadanos se encuentran obligados a efectuar en favor del Estado.”⁷

Como bien se ha expuesto anteriormente la finalidad del Estado es agenciarse de fondos para poder solventar los gastos públicos y cubrir las necesidades básicas de los habitantes del país, dentro de estos se puede mencionar la infraestructura y servicios esenciales; pero tomando en cuenta que el cobro de los tributos se realice de una forma justa y equitativa.

⁷ Derecho fiscal. Pág.16



El derecho tributario como disciplina jurídica estudia las normas, doctrinas y principios que regulan las relaciones jurídicas que surgen de las actividades que el Estado realiza para administrar y recaudar los tributos y los particulares sujetos de este pago. El derecho tributario se divide en normas generales y en normas específicas aplicables a casos concretos.

2.2. Finalidad de la tributación

La finalidad fiscal del Estado de Guatemala es la obtención de recursos para cumplir con el principio de satisfacción del bien común de sus habitantes, pero también busca fines extrafiscales al determinarse que el Estado debe actuar de manera positiva al incentivar al contribuyente para mejorar la recaudación de los tributos. El Estado debe tomar una posición orientadora y de poder tributario, debido a la facultad que cuenta para la debida organización de las finanzas públicas de la sociedad guatemalteca, tanto de los ingresos y de los egresos, así como también debe de exigirles a las personas particulares la obligación de pagar los tributos.

2.3. Antecedentes históricos de la tributación

Es importante mencionar la historia de la tributación, varios autores refieren que la tributación se originó en Egipto tres siglos antes de Cristo, en donde se encontraron papiros que detallan los primeros registros de los tributos que exigía el faraón, quien sometía a la clase más débil para que tributaran, aquí se evidencia un régimen autoritario.



El sistema económico de la edad media era el feudalismo, el señor feudal era el encargado de recolectar los tributos para entregárselos al rey, la agricultura era la actividad económica primordial, los siervos eran las personas a quienes el señor feudal les confería una parte de la tierra para que la trabajaran, su pago era por prestación de servicios, económica en especie o frutos, así como la obligación de prestar servicio militar.

En la edad moderna en los Siglos XVII y XVIII, el rey percibía un diezmo sobre todo trabajo realizado, marcándose el abuso de la monarquía hacia la población, otro factor muy importante que surgió durante esta época es el descubrimiento de América que permitió a los reyes expandir su poder más allá de sus tierras, empezando una nueva forma de tributación sobre el pueblo conquistado.

Los impuestos que utilizaban para financiar a las flotas españolas originaron que las Asambleas Legislativas redactaran la Constitución del Estado y con esto el nacimiento de un conflicto social y político llamado Revolución Francesa que tuvo un gran impacto en todo el mundo.

2.4. Tributación en Guatemala

La tributación en Guatemala se divide en varios periodos que marcan claramente la evolución de los impuestos, por lo que se hace una breve reseña de los acontecimientos que marcaron el inicio de esta época.



Los mayas exigían tributos como recompensa al vencer a un pueblo durante la guerra.

En la época colonial el control lo ejercía la Corona por medio de las instituciones que designaban, las Reformas Borbónicas desencadenaron una serie de acontecimientos que marcarían esta época, se limitó el poder de la iglesia católica y se estableció la encomienda que propicio el nuevo sistema económico: la explotación de la fuerza de trabajo indígena la cual es calificada hasta la fecha como una política discriminatoria.

El pago de nuevos tributos produjo el final del Reino de Guatemala, iniciando el proceso de independencia de España es aquí donde surgen nuevas figuras: los monopolios de tabaco, la alcabala marítima y la pólvora. Con el gobierno liberal inicia una serie de reformas dentro de las cuales se pueden mencionar la expropiación de los bienes eclesiásticos; luego durante el gobierno conservador se impone el impuesto a las bebidas embriagantes y surge la economía cafetalera.

Con la Revolución Liberal de 1871 se introduce un nuevo régimen: mano de obra para la cosecha de café que fue calificado como la nueva fuente de la economía del país, el control que ejerce Estados Unidos sobre Guatemala crea un impacto en la economía y en la política, en esta época la economía prospera debido a la cosecha de café y banano que permiten al país entrar al mercado mundial.

En el año de 1980, debido a la crisis que afronta el país entra en vigencia el Decreto Ley 72-83 Ley del Impuesto al Valor Agregado; y por último en el año de 1998 como parte de los compromisos pactados en los Acuerdos de Paz suscritos entre el Gobierno de Guatemala y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca se da la creación de la

Superintendencia de Administración Tributaria, mediante el Decreto Número 100-2015 del Congreso de la República de Guatemala como parte de las nuevas reformas fiscales.



2.5. Poder tributario

Una definición muy completa la refiere el jurista Carlos Peralta: “El poder tributario también denominado de potestad tributaria, poder financiero, poder fiscal, supremacía o competencia tributarias, es considerado como una manifestación de la potestad soberana del Estado y es inherente al poder político. El Estado en el ejercicio del poder tributario, a través del Poder Legislativo, está facultado para crear, modificar, extinguir tributos, así como también para establecer exenciones tributarias.”⁸

El poder tributario es la potestad que tiene el Estado para el cobro de los tributos, para organizarse en cuanto a la obtención de los ingresos y la forma de distribución de los impuestos, potestad que tiene el Estado en base al principio de legalidad regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, indicando que los hechos generadores que estén previamente establecidos en la ley darán origen al cobro de los impuestos.

⁸ **Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario.** Pág. 98.



2.6. Características del poder tributario de Guatemala

Las características del poder tributario más aceptadas son las que el jurista Giuliani, propone, la cuales son: abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable.

Se dice que es abstracto porque el poder legislativo es el ente encargado de crear las normas jurídicas que regulen el poder tributario; el poder tributario es permanente debido a que no puede existir si no hay Estado; irrenunciable porque es de orden público y de interés colectivo a la vez que es de carácter obligatorio para todos los habitantes; y por último es indelegable porque no puede transferirse a un tercero.

Por lo tanto, la afirmación anterior demuestra la importancia del poder tributario dentro de un Estado, ya que permite se cumpla con los fines establecidos en una sociedad, en donde existe una alta concentración del ingreso, la carga impositiva y el gasto público, lo que deben ser utilizados como medios solidarios para el logro del desarrollo humano, así como instrumento redistributivo del ingreso en sectores como la educación, la salud, la infraestructura básica y la seguridad.

La tributación va encaminada a la obtención de recursos para garantizarle al Estado su subsistencia, por medio de la utilización de las herramientas necesarias que permitan una recaudación de tributos justa y equitativa; tomando en cuenta que la obtención de recursos que debe ser realista, de manera lícita, individualizada y de acuerdo con cada hecho generador.



2.7. Definición de los tributos

El jurista Diego González define a los tributos como: “La obligación legalmente impuesta al ciudadano, por la que se exige a éste la realización del pago de una suma de dinero a un ente público, como contribución al sostenimiento de los gastos públicos.”⁹

Nótese que el citado autor cataloga al tributo como una obligación, lo cual no está tan alejado de la realidad, ya que en efecto el tributo es una carga que el Estado impone a una persona y con ello se da a entender que la obliga a aportar determinada cantidad de dinero a una entidad del Estado legitimada para ello que en el caso de Guatemala es la Superintendencia de Administración Tributaria.

El autor César Romero define a los tributos como: “Un aporte razonable que debe hacer toda persona, social por naturaleza, fundamentado en el consenso de la voluntad general por medio de la ley.”¹⁰

Esta definición contiene aspectos muy importantes como lo es la obligatoriedad del pago establecida en una norma legal; en la legislación guatemalteca se pueden encontrar las normas legales en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece claramente los procedimientos de recaudación de los tributos.

⁹ El tributo. Pág. 1.

¹⁰ El concepto de tributo en la jurisprudencia de la corte constitucional. Pág. 120.



Otra definición muy puntual es la que se encuentra regulada en el Artículo 9 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario que indica que: “Son prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Con las definiciones descritas anteriormente se pueden extraer elementos trascendentales para entender en qué consisten los tributos y su importancia en Guatemala; en este orden de ideas, se puede afirmar que existen tres elementos muy importantes, en primer lugar, que los tributos se fijan únicamente como prestaciones en dinero, esto significa que el tributo ha de adoptar la forma de recursos monetarios, de modo que no constituyen ingresos públicos las prestaciones en especie.

El segundo elemento hace referencia a una prestación coactiva en cuanto que viene impuesta por la ley prescindiendo de la voluntad del obligado, basta con que se realice el supuesto de hecho de la norma, el llamado hecho imponible, para que surja la obligación tributaria. El tercer elemento fundamental es la finalidad del tributo y es la realización del supuesto de hecho, con este elemento es con el que el Estado debe velar por el bien común porque todos los ingresos se destinan a la cobertura de los gastos públicos, estas son las razones por las cuales son importantes los tributos y que el Estado vele por su estricto cumplimiento.



2.8. Clasificación de los tributos en Guatemala

Los tributos son los ingresos obtenidos por las actividades económicas de los habitantes, son de carácter obligatorio, y permiten que el Estado pueda cumplir con sus fines constitucionales; la clasificación más aceptada es doctrinaria y legal, la cual se desarrollará a continuación:

2.9. Clasificación doctrinaria de los tributos

La clasificación más aceptada por la doctrina y el derecho positivo es la que refiere el jurista Héctor Villegas que considera que son: “Los impuestos, las tasas y las contribuciones especiales. Estas categorías no son sino especies de un mismo género, la diferencia se justifica por razones políticas, técnicas y jurídicas.”¹¹

El Estado para poder subsistir y cumplir con sus fines que son garantizar a todos los habitantes: la vida, seguridad, justicia, paz y desarrollo social, debe contar con los recursos que provienen de los tributos que paga la población, los pagos son de carácter obligatorio y deben ser individualizados de acuerdo con cada hecho generador.

¹¹ **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág.69



2.10. Clasificación legal de los tributos en Guatemala

El Artículo 9 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece la siguiente definición: “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.” Y en el Artículo 10 de la referida ley indica que: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejora”.

De acuerdo con las anteriores definiciones se establece que una obligación constitucional que la población debe cumplir es de contribuir al gasto público y que el Estado debe velar por el estricto cumplimiento de dicha obligación; en Guatemala la Superintendencia de Administración Tributaria, es el ente designado para recaudar y verificar el pago de los impuestos más importantes, el cual varía de acuerdo con el régimen y el tipo impositivo al que pertenezca. La entidad antes mencionada además propondrá las estrategias adecuadas y en el marco de la ley para garantizar y fiscalizar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Los arbitrios son decretados por ley, siendo las entidades encargadas de recaudarlos las municipalidades; las contribuciones especiales y contribuciones por mejoras son recaudados también por las municipalidades, pero son aplicados solo a los propietarios de inmuebles por la construcción de obras que le benefician, con la diferencia que estas son creadas mediante reglamentos municipales.



2.10.1. Impuestos

El jurista Héctor Villegas define los impuestos como: “Tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado.”¹²

En la legislación guatemalteca se encuentra la definición de impuestos en el Artículo 11 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario: “Tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Se puede concluir de las anteriores definiciones que los impuestos son todas las prestaciones generalmente en dinero que son consideradas como obligaciones tributarias y que da origen a una relación jurídica que nace entre los particulares denominados acreedores del tributo y el sujeto activo que es el Estado.

Los impuestos para poder ser considerados como una obligación tributaria deben de contar con un hecho generador o hecho imponible, clasificarse dentro de un régimen o modalidad para poder realizarse el cobro del impuesto y debe tener una base o tipos impositivo que pueden ser tasas o tarifas.

¹² *Ibid.* Pág.72



a) Clasificación de los impuestos

Los impuestos son los tributos de carácter obligatorio y necesario para que el Estado pueda agenciarse de fondos para poder subsistir, por lo que se hace necesario agruparlos para poder aplicarlos, la página oficial de la Superintendencia de Administración Tributaria refiere que en Guatemala dependiendo del tipo de gravamen, hecho generador o tipo impositivo se realiza la siguiente clasificación:

- Impuestos directos

Estos impuestos se van a determinar según sea la procedencia y la capacidad económica de los contribuyentes, el patrimonio, los ingresos y/o rentas. Dentro de estos impuestos se encuentran el Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Único Sobre Inmuebles, Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones e Impuesto de Solidaridad.

- Impuestos indirectos

Estos impuestos recaen sobre la persona, la propiedad, la posesión o la riqueza de los contribuyentes, dentro de cuales se encuentran el Impuesto al Valor Agregado.



b) Procedimiento de pago de los impuestos directos e indirectos

Los impuestos directos e indirectos son prestaciones que necesariamente el contribuyente debe pagar en dinero, no se puede tributar en especie, y este pago se realiza por medio de formularios que la Superintendencia de Administración Tributaria pone a disposición del contribuyente en el portal electrónico: <https://declaraguatate.sat.gob.gt>. El cual debe llenar y posteriormente acudir a un banco para realizar el pago o para mayor rapidez puede realizarlo por medio de la banca en línea; de esta manera, el contribuyente puede pagar todos los impuestos legalmente requeridos por la Superintendencia de Administración Tributaria.

La entidad mencionada en el párrafo anterior requiere del pago de los impuestos por medio de varios formularios, pero para fines del presente trabajo solo se hará referencia a los que se utilizan para cancelar el Impuesto al Valor Agregado, Régimen General, formulario SAT- 2237.

En los Artículos 1, 2 y 3 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Impuesto al Valor Agregado se establece un impuesto que debe ser cancelado por la prestación de servicios o venta de bienes que realice el contribuyente, en el primer caso, se incluyen a todos los profesionales liberales, quienes tienen la obligación de tener factores, tener al día los libros de contabilidad, el cual debe estar disponible a las revisiones que solicite la Superintendencia de Administración Tributaria, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones tributaria y así evitar ajustes.



El Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria regula el impuesto sobre la renta; dicha ley fue creada para modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, ampliando la base tributaria en cumplimiento a los principios de generalidad y capacidad de pago.

Esta ley se implementó debido a los compromisos enmarcados en los Acuerdos de Paz, especialmente el Acuerdo Sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria y la Constitución Política de la República de Guatemala. La normativa en referencia contiene un mejor orden que su antecesora, la Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, la cual fue derogada en el año 2012 cuando el gobierno de turno trajo una serie de reformas tributarias para el país.

2.10.2. Arbitrios

La definición de arbitrios está regulada en el Artículo 12 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario: “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.”

Los arbitrios están establecidos en la ley, son impuestos decretados por Congreso de la República y serán las corporaciones municipales las que se encarguen de la captación de estos fondos, procurando utilizarlos de una forma adecuada para elevar las obras y servicios que sean necesarios para su municipio.



2.10.3. Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

El Artículo 13 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario establece que: “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. Y 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 acuerdo con esta definición se puede establecer que el impuesto antes mencionado surge de la recaudación que realizan las municipalidades, de carácter obligatorio para los propietarios de un inmueble y sirven para costear una obra pública o para poder prestar un servicio estatal; generalmente son creado por reglamentos en Consejo Municipal, y su importancia radica que trae un beneficio extra para el contribuyente debido al aumento de valor de su propiedad.

2.11. La relación jurídica tributaria

La jurista Ana Patricia Duarte define a la relación jurídico-tributaria como: “El vínculo jurídico existente entre el Estado quien actúa como sujeto activo y los particulares, quienes tienen la calidad de sujeto pasivo, por medio del cual se hace efectivo el cobro de los tributos a que está obligado el sujeto pasivo, y que están plasmados en la ley

tomando en consideración los presupuestos que constituyen el hecho generador de la obligación.”¹³

En la relación jurídico-tributaria se distinguen tres elementos preponderantes: el primero, la obligación por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria de cobrar tributos haciendo uso del poder imperio que le confiere el Estado; el segundo elemento, es la obligación del pago de los impuestos por parte del contribuyente; y el tercero, se refiere a que debe existir un hecho generador.

Con la relación jurídico-tributaria se da un vínculo entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente, el cual inicia con el hecho generador, tal como lo explica Isaac Arias: “Tan pronto se origine el hecho generador el contribuyente estará obligado a informar, declarar o meramente informar sobre el cumplimiento de esta obligación generada a la administración tributaria dando origen al intercambio de datos entre las partes y que servirán de base para el desarrollo de la inteligencia tributaria cuyo fin ulterior es el cumplimiento tributario.”¹⁴

La afirmación del referido autor es fundamental porque demuestra el momento preciso en que se origina la relación jurídico-tributaria y es precisamente cuando se da el hecho generador, es decir, el supuesto jurídico establecido en las leyes tributarias para que la Superintendencia de Administración Tributaria tenga vía libre para requerir al contribuyente el pago del impuesto al que estuviere afecto.

¹³ **Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación.** Pág. 34.

¹⁴ **Fuentes de información de administraciones tributarias de América Latina.** Pág. 16.

Es oportuno mencionar que en las leyes tributarias se explica el hecho generador, siendo este de gran importancia ya que permite diferenciar los actos jurídicos que están exentos de impuestos y aquellos que no están afectos; bajo estos términos, un acto exento es el que tiene un hecho generador pero la ley tributaria lo condiciona a reunir un determinado número de requisitos para que el contribuyente no deba realizar el pago de este; mientras que un acto no afecto es porque no tiene hecho generador.

Es importante identificar a los sujetos que intervienen dentro de la relación jurídico-tributaria, en primer lugar, se encuentra el sujeto activo que puede ser cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semiautónoma, facultado conforme la ley, para cobrar tributos como lo es la Superintendencia de Administración Tributaria, las Municipalidades y el Instituto Técnico en Capacitación y Productividad INTECAP. En segundo lugar, el sujeto pasivo que lo constituye toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haberse realizado el supuesto jurídico establecido en la norma, es decir, el hecho generador.

Esta es la primera etapa de la actividad financiera del estado, mediante la cual los ingresos pueden ser obtenidos por el Estado a través de las instituciones de derecho privado como son el explotar el propio patrimonio, y es desarrollado mediante empresas comerciales, industriales y de servicios, que pertenecen al Estado. La obtención o recaudación de tributos es la parte fundamental dentro de la relación jurídico-tributaria, porque es primordial para que existan las demás obligaciones, por lo que surge necesidad



del Estado de agenciarse de fondos para poder funcionar y cumplir con sus obligaciones es importante resaltar que dentro de la obligación jurídico-tributaria hay derechos y obligaciones tanto para la Superintendencia de Administración Tributaria como para el contribuyente.

El Estado haciendo uso de su poder de imperio, establece el deber de todos los guatemaltecos de contribuir al gasto público y para poder hacer realidad la fase o función de recaudación ha creado instituciones administrativas específicas que han venido realizando dicha función en este caso la entidad designada es la Superintendencia de Administración Tributaria.

El objeto de la administración del régimen tributario es aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.

2.12. Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios tributarios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala son el punto de partida para establecer los derechos y obligaciones que se originan al establecerse la relación entre los contribuyentes y el fisco creando las bases sobre el cual se apoyará el sistema tributario y así evitar las arbitrariedades y el abuso de poder, los cuales se detallan a continuación:



- Principio de legalidad: regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, este principio contiene las disposiciones que regulan las bases de la recaudación tributaria y designa al órgano legislativo para promulgar tributos, y ha sido creado para evitar los abusos y arbitrariedades.
- Principio de seguridad jurídica: regulado en el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala en donde se establece que es un fin del Estado y que debe garantizársele a todos los habitantes de la República.
- Principio de equidad y justicia tributaria: regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio determina la contribución que cada habitante debe realizar de acuerdo con las necesidades y circunstancias en que cada contribuyente se encuentre.
- Principio de generalidad: regulado en el Artículo 135 literal d) de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio indica que la ley establece que es un deber contribuir a los gastos públicos para el sostenimiento del país.
- Principio de capacidad de pago: regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio indica que debe haber una proporcionalidad en cuanto al pago que cada habitante debe realizar, el cual debe realizarse de acuerdo con la capacidad económica de los que tengan la obligación tributaria el cual debe ser justo y equitativo.



- Principio de la no confiscatoriedad: regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio refiere que el Estado debe garantizar los derechos a la propiedad privada y crear las condiciones adecuadas del uso y disfrute de sus bienes para su beneficio y el desarrollo nacional.
- Principio de la doble tributación: regulado en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio protege a los habitantes del país de pagar dos o más veces por el mismo evento o período de imposición en materia tributaria.
- Principio *Solve et repete*: regulado en el Artículo 221 segundo párrafo y Artículo 28 tercer párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala. Este principio protege en materia fiscal al contribuyente de poder impugnar una resolución en un tribunal sin necesidad de realizar ningún pago o garantía previa.



CAPÍTULO III

3. Superintendencia de Administración Tributaria

Es importante estudiar a fondo al ente rector encargado de la recaudación y administración tributaria, antecedentes; definición, creación y objetivos; sobre todo tener presente las obligaciones fundamentales de dicha entidad y los instrumentos necesarios para que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias.

3.1. Antecedentes

El conflicto armado se inicia en 1960, por un grupo de militares que no estaban de acuerdo con las políticas del gobierno vigentes en ese entonces, por tal razón se unieron y formaron al denominado frente guerrillero Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca (URNG), que por muchos años trajo consigo una serie de problemas económicos, sociales y políticos; el conflicto armado, iniciado entre la guerrilla y el gobierno duró 36 años; luego de una larga serie de negociaciones en diciembre de 1996 llegó a su fin, esto al suscribirse los Acuerdos de Paz entre el Gobierno de la República de Guatemala y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca URNG.

Dentro de los compromisos establecidos y aceptados por ambas partes requería realizar una reforma estructural de la administración tributaria y que sobre todo se incrementara la carga tributaria; el objetivo del Estado era fortalecer el sistema tributario haciéndolo más eficaz y equitativo para toda la población, por tal motivo en 1997 el Ministerio de



Finanzas propone un proyecto que crea a la Superintendencia de Administración Tributaria aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigor a partir del 21 de febrero de 1998.

Como se puede apreciar, el objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente y con ello poder prestarle a la población, servicios esenciales que les permita cubrir las necesidades básicas para garantizar el bien común y estar en concordancia con lo que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, pero también evitar que exista abuso de derecho por parte del ente recaudador.

3.2. Justificación de su creación

Se puede afirmar que la razón principal por la que se creó a la Superintendencia de Administración Tributaria fue el manejo adecuado de los recursos con los cuales debe contar el Estado. En el auge de la globalización, los tributos tienden a evolucionar y cada día surgen nuevas formas de prestar servicios públicos para beneficio del pueblo, por lo que se debe asegurar los recursos suficientes para que el Estado de Guatemala pueda contribuir a la estabilidad macroeconómica y equilibrio de ingresos y gastos; en conclusión, se debe velar por el cumplimiento del principio de satisfacción del bien común y de esta forma lograr la estabilidad de las finanzas del país.

En Guatemala hay atraso en temas tributarios como bien lo denota el autor Rubén Najera: “La recuperación de la economía guatemalteca ha sido modesta, lo cual no ha permitido que las finanzas públicas mejoren significativamente. A la vez, la demora en modificar la legislación tributaria no ha contribuido a dotar de mayores recursos al presupuesto público.”¹⁵

Para la recuperación de la economía es importante una adecuada recaudación de impuestos, pues la Dirección General de Rentas Internas, que fue el ente recaudador antecesor de la Superintendencia de Administración Tributaria, no se adaptaba a los cambios sociales; aunado a ello, en los Acuerdos de Paz el gobierno de la República de Guatemala adquirió el compromiso de modernizarse en lo que respecta a la recaudación, situación que devino en tener una institución descentralizada con mayor independencia para el cumplimiento de los fines.

Los objetivos esenciales de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria consistían en incentivar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y de esta forma bajar los niveles de evasión fiscal que tanto daño le hace a Guatemala; asimismo, garantizar los derechos de los contribuyentes estableciendo los procedimientos adecuados que sean rápidos, claros y que los mismos no sean tan burocráticos, y mejorar el servicio de la administración tributaria procurando fuera eficiente y eficaz.

¹⁵ **Reformas tributarias en Centroamérica.** Pág. 30.



La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad descentralizada con competencia en todo el país, para el eficaz cumplimiento de sus funciones; por lo que se debe establecer subsedes en los departamentos de la República, situación que todavía está en proceso, ya que los servicios que presta la administración tributaria no son del todo eficientes, haciendo que los contribuyentes pierdan tiempo y recursos económicos al momento de realizar sus gestiones.

Es necesario aclarar que el hecho que posea autonomía funcional, no significa que sea autónoma, esto quiere decir que a través de su ley orgánica, puede determinar taxativamente cuáles son las principales atribuciones, así como de cada uno de los funcionarios que la integran, pero depende del Organismo Ejecutivo por el hecho que al superintendente de administración tributaria lo nombra el presidente de la república; no posee autonomía presupuestaria, motivo por el cual el ejecutivo ejerce cierto control y mando sobre el ente recaudador, lo que sí es beneficioso es que puede otorgar su propia normativa, es lo que se denomina autonomía reglamentaria, esto contribuye a que pueda emitir el directorio pueda emitir acuerdos para el ejercicio de sus atribuciones.

3.3. Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria

El Artículo 3 del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que: “Es objeto de la SAT ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que



gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.”

Se concluye que, mediante la implementación adecuada de las herramientas, la Superintendencia de Administración Tributaria debe procurar elevar la confianza en los contribuyentes y de esta forma garantizar un nivel alto de cumplimiento tributario; y si hay evasión o defraudación de impuestos, dicha entidad debe iniciar los procedimientos correspondientes de conformidad con la ley.

La importancia de la recaudación radica en que es un mecanismo por medio del cual el Estado, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria se agencia de recursos monetarios, por medio de los procedimientos establecidos en las ley, para que la población pueda acceder a los servicios públicos básicos, por lo que se pone de manifiesto que el interés social y la ayuda a las personas más necesitadas debe prevalecer antes de cualquier interés particular; durante la recaudación, las autoridades de la Superintendencia de Administración Tributaria deben observar estrictamente el cumplimiento del principio de legalidad en materia tributaria.

La autora Anna Córdova refiere que la recaudación: “No constituye una delimitación, un margen o una frontera más allá de la cual no deba ser ejercido el poder tributario, sino su único y exclusivo modo de manifestación.”¹⁶

¹⁶ **La administración tributaria.** Pág. 11.



Se comparte la opinión de la referida autora, ya que para que exista una adecuada recaudación se debe observar estrictamente el principio de legalidad, regulado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, cuya esencia radica en que solamente la Superintendencia de Administración Tributaria pueda cobrar impuestos si están regulados en la ley constitucional, porque esta es la condición *sine qua non*, de lo contrario constituye una ilegalidad y el contribuyente no tendría la obligación de pagar.

La finalidad de la recaudación es que el contribuyente pague los impuestos a los cuales está afecto según la actividad económica que realice, siempre y cuando estén regulados previamente en la ley, puesto que el Congreso de la República de Guatemala, en el uso de su facultad legislativa, debe crear los tributos que sean necesario para cumplir con los fines del Estado de Guatemala y no para beneficio personal de los legisladores ni para beneficiar a una minoría de población, ni mucho menos a la Superintendencia de Administración Tributaria.

El segundo objeto de la administración tributaria es evitar el ilícito tributario, la autora Fiorela Shaman amplía este tema de la siguiente manera: “Resulta en consecuencia pertinente evaluar, las situaciones en las cuales el incumplimiento de las obligaciones tributarias proviene de una intención clara por parte del sujeto obligado a fin de obtener un beneficio de manera ilícita, o más bien resulta de una situación no deseada por este último, debiendo recalcar en ello el conocimiento por parte de todos los involucrados de



que el hecho de incurrir en las conductas previstas en las normas como *contras*, deviene en una sanción contemplada en cualquiera de los ordenamientos vigentes.”¹⁷

Lo que da a entender la autora citada es que en el ilícito tributario hay intención del contribuyente de evadir el pago de los tributos, lo que causa perjuicio a la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que no le permite cumplir los fines previstos en la legislación y esta es la razón por la cual se debe sancionar el mismo; por otro lado, la sanción lleva implícita un fin preventivo porque impide que otros contribuyentes pretendan realizar las mismas acciones ya sabiendo las consecuencias jurídicas.

Y el tercer objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria es facilitar a los contribuyentes, los medios para que puedan cumplir con las obligaciones impuestas por la legislación, por lo que es importante describir a la obligación tributaria, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias la define así: “Es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona, sujeto principal, contribuyente o responsable, está obligada hacia el Estado, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.”¹⁸

Lo expuesto anteriormente demuestra que toda persona debe contribuir al pago de tributos según la actividad económica y el régimen en el cual esté inscrito en la Superintendencia de Administración Tributaria, así como debe estar establecido un hecho

¹⁷ **El ilícito tributario, naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación.** Pág. 67

¹⁸ **Serie temática tributaria.** Pág. 7.



generador y un tipo impositivo, esto implica que hay procedimientos establecidos en la ley que regulan la forma y los plazos al realizar el pago de los impuestos, que debe realizarse a través del portal electrónico mediante los formularios autorizados.

3.4. Organización interna de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria para lograr realizar sus objetivos contenidas en la legislación, necesita delimitar las responsabilidades y funciones de los Órganos que la integran, así como los requisitos que los funcionarios deben cumplir para poder optar a dichos cargos; a continuación, se detallan el ámbito de competencia de las autoridades superiores que la dirigen.

El Superintendente, que al tenor del Artículo 22 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria es: “La autoridad administrativa superior de la SAT y funcionario de más alta jerarquía y el representante legal de la entidad. Y las intendencias que son cuatro: a) la intendencia de aduanas; b) intendencia de fiscalización; c) intendencia de recaudación y gestión; y, d) intendencia de asuntos jurídicos.” Y su nombramiento será de acuerdo con lo establecido en el Artículo 24 de la misma ley, que refiere que el Superintendente será nombrado por el Directorio para un período de cinco años y los Intendentes serán nombrados y removidos por el Superintendente.

La función del Superintendente consiste en administrar el régimen tributario llevando un control de las metas alcanzadas anualmente, ejercer la representación de la



Superintendencia de Administración Tributaria, así como la aplicación de la legislación tributaria y el control de los tributos internos y externos. Las funciones que ejercen los Intendentes serán designadas por regiones o departamentos dentro de la República de Guatemala y serán nombrados por el Superintendente regulado en el Artículo 31 de la Ley en mención.

En segundo lugar, se encuentra el Directorio, que en el Artículo 6 de la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, indica que se integrara: “a) en forma *ex-officio*, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que él designe. b) Dos miembros nombrados por el Presidente de la República de una lista de candidatos propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en esta Ley; y, c) El superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz, pero sin voto, quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el Intendente que él designe.”

El Directorio al ser el órgano superior de la Superintendencia de Administración Tributaria es el encargado de dirigir y tomar las decisiones que correspondan para mantener en armonía y con apego a derecho las políticas tributarias y aduaneras del país que permitan fortalecer el sistema tributario contenidas en la legislación.

Y por último el tribunal administrativo tributario y aduanero, que al tenor del Artículo 21 bis de la Ley en mención le corresponde: “Conocer y resolver todos los recursos en



materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales; ordenar el diligenciamiento de pruebas sobre los hechos que ha de resolver.” Y serán nombrados por el Directorio previo concurso público por oposición, para un período de 8 años.

Este tribunal es el encargado de conocer y resolver los recursos en materia tributaria y se integrará con cinco miembros especialistas en materia tributaria. Cuando el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero se constituya en Tribunal Administrativo Aduanero, atenderá las disposiciones establecidas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento.



CAPÍTULO IV

4. Aplicación de los principios de legalidad y seguridad en la elaboración de formularios para la recaudación tributaria

En este capítulo se desarrollará el procedimiento que aplica la Superintendencia de Administración Tributaria en el momento de la recaudación del Impuesto al Valor Agregado y la aplicabilidad de los principios generales de legalidad y seguridad jurídica que garantizan a los contribuyentes la inviolabilidad de sus derechos y obligaciones tributarias en los formularios de pago SAT- 2237; aplicado a los contribuyentes que están inscritos en el Régimen General, en donde se determina su obligación tributaria y pago del impuesto.

4.1. Definición del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado, siendo uno de los impuestos más importantes y que más ingresos genera a las arcas del Estado cuenta con innumerables elementos de control, esto debido a su amplio ámbito de aplicación y al grupo específico de contribuyentes que tienen la obligación de pagarlo, la autora Elizabeth Emilfork lo define como: “Un mecanismo de pago fraccionado de un impuesto a las ventas de carácter monofásico a nivel de consumidor final.”¹⁹

¹⁹ Impuesto al valor agregado, el crédito fiscal y otros estudios. Pág. 13.



Derivándose de la definición anterior se puede concluir que es un impuesto indirecto ya que recaen sobre la propiedad, la posesión o la riqueza de los contribuyentes, y que es trasladado dentro de la cadena productiva en primer lugar por el importador a los productos, de los productos al distribuidor y de este al consumidor final al que se le denominará contribuyente; y que crea una obligación jurídica al establecerse la relación Estado-contribuyente, y que el Estado requiere para así cumplir con sus obligaciones constitucionales.

4.2. Antecedentes del Impuesto al Valor Agregado

La historia del Impuesto al Valor Agregado es muy reciente tal como lo refiere el autor Hugo Macías: “En 1953 el hacendista francés Maurice Lauré plantearía la posibilidad del IVA, aunque se conoce una propuesta realizada en Alemania en 1919 por Von Siemens, de allí se implementaría en Francia en (1954) y otros países europeos, pero su expansión se presenta a partir de los años setenta, tanto en los países desarrollados como en América Latina. En 1979, de un total de 27 países que lo habían adoptado, 12 correspondían a Europa y 12 a Latinoamérica.”²⁰

En Guatemala se implementa hasta en el año de 1982, debido a que Efraín Ríos Montt dio un Golpe de Estado en contra del gobierno de Lucas García creando una crisis económica, política y social, debido a esto, se realizan varias reformas una de las cuales era la ley del Impuesto al Valor Agregado aprobada mediante el Decreto Ley 72-83, la

²⁰ **Recaudar más con menor alícuota de IVA: Colombia en el contexto latinoamericano.** Pág. 4.



tasa del impuesto de esa época era del 10%, y se aplicaba a todas las actividades que tuvieran como último fin la transferencia de dominio de mercancías. Esta ley ha sufrido muchas reformas, en 1985 la tasa del impuesto se bajó al 7%, en el año de 1994 se reforma la tasa al 10%, y en el año 2001 hasta la fecha actual se reformó la tasa del impuesto al 12%, mediante el Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4.3. Porcentaje del Impuesto al Valor Agregado

El pago del Impuesto al Valor Agregado se realiza mediante los formularios proporcionados por la Superintendencia de Administración Tributaria y de acuerdo con el régimen al que se haya inscrito el contribuyente, el que puede ser régimen de pequeño contribuyente o régimen general. Para efectos del presente trabajo se tomará como base la definición de los contribuyentes inscritos bajo el régimen general la cual se encuentra regulada en el Artículo 19 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado que indica que es: “La Suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo, es la diferencia ente el total de débitos y el total de créditos fiscales generados.”

Todos los contribuyentes inscritos bajo el régimen del contribuyente general están obligados a reportar mensualmente el pago del Impuesto al Valor Agregado en sus compras y este a su vez será cobrado en sus ventas, quedando la diferencia establecida como Impuesto al Valor Agregado el cual deberá ser reportado en las facturas de compras y ventas, siendo esta cantidad del 12% sobre el valor o contrato gravado.



4.4. Procedimiento de determinación de pago de los contribuyentes

El pago se realiza por medio de la declaración jurada del Impuesto al Valor Agregado conforme a lo establecido en el Artículo 40 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, y también del Acuerdo Ministerial Número 5-2013 del Ministerio de Finanzas Públicas. El cual indica lo siguiente: “Los contribuyentes deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto y consignar en la misma forma los demás datos que se señale en el reglamento utilizando los formularios que proporcionará la Dirección al costo de su impresión. Juntamente con la presentación de la declaración se hará el pago del impuesto resultante.”

El pago del impuesto antes mencionado se realizará por medio del formulario SAT-2237, correspondiente para los contribuyentes inscritos en el régimen general quienes realizan operaciones locales y de exportación, extendido y habilitado por la Superintendencia de Administración Tributaria en su sitio web. Así como en el Artículo 40 de la citada Ley que establece que: “El impuesto se pagará en efectivo o por cualquier otro medio que la Administración Tributaria ponga a disposición de los contribuyentes, a través de la declaración mensual que para el efecto se establezca.”

Por medio del pago se extingue la obligación tributaria que es el fin que busca el fisco del contribuyente, así como la simplificación de procedimientos para la recaudación de los impuestos. A partir del mes de enero del año 2019 la Superintendencia de Administración



tributaria a través de una Resolución del Directorio estableció que el formulario SAT-2037 llevará un anexo detallando un listado de los primeros 10 proveedores registrados en su libro de compras y el sistema Declaraguat no permite el envío de la declaración si no se incluye los datos requeridos de los proveedores; determinándose que los requisitos agregados a los formularios retrasan el pago, violando el derecho de pago una de las obligaciones de los contribuyentes.

4.5. Instituciones del Estado que fiscalizan o supervisan las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

De acuerdo con el análisis efectuado, en Guatemala no existen instituciones especializadas en materia tributaria que protejan a los contribuyentes cuando no se apliquen los procedimientos de cobro de impuestos de acuerdo a la ley, o si la actuación de la Superintendencia de Administración Tributaria sea contraria a los principios de legalidad y seguridad jurídica amparados en los Artículos 2 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, concluyéndose que la única institución que funciona como fiscalizadora es la Contraloría General de Cuentas, pero solo en cuestiones administrativas internas, como por ejemplo que no se entregaron las copias correspondientes, en materia laboral por la omisión de contratos laborales o por la falta de documentación de respaldo en anticipos entregados a diferentes empresas.



4.6. Instituciones que protegen los derechos de los contribuyentes en materia tributaria

En países como México, Colombia, Perú, funcionan instituciones que protegen a los contribuyentes contra los abusos y las arbitrariedades que las autoridades tributarias pudieran cometer. En México a partir del año 2011 empieza a funcionar la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente cuyo objetivo se detalla en su sitio web como: “Institución que garantiza el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, a través de la prestación de los servicios gratuitos de asesoría, representación y defensa, velando por el cumplimiento efectivo de sus derechos, para contribuir a propiciar un ambiente favorable en la construcción de una cultura de plena vigencia de los derechos del contribuyente en el país.”²¹

Es importante tener presente que en varios países de Latinoamérica los contribuyentes están protegidos, pero no es el caso de Guatemala, pues la Superintendencia de Administración Tributaria solamente se limita a recaudar sin realizar mediciones periódicas de las condiciones en que se encuentre la población, en México, existe una institución responsable de velar por la defensa del contribuyente que ya lleva un poco más de una década, lo que implica compromisos por parte de algunos Estados en proteger a la población.

²¹ <https://www.prodecon.gob.mx>. (Consultado: 1 de abril de 2020).



En Perú en el año 2004 empieza a funcionar la Oficina de Defensoría del Contribuyente y Usuario del SUNAT cuyo objeto es: “Encargarse de procesar las quejas-reclamos y/o sugerencias de los contribuyentes, usuarios aduaneros y ciudadanos, con el fin de alertar a la Administración de los factores que determinan una insatisfacción o iniciativa, relacionados con el actuar de ésta, para garantizar el respeto de los derechos que les asisten.”²²

Los alcances de la legislación peruana son trascendentales para la defensa de los contribuyentes quienes sufren constantemente los abusos de la administración tributaria, pues desde principios del milenio, se evidencia la preocupación por parte de las autoridades peruanas para garantizar los derechos de estos que conforman la mayoría de la población, lo que es de suma importancia para un Estado que necesita recaudar tributos pero que se realice sin violentar los derechos fundamentales.

En Colombia en 2001 se crea la Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero: “Encargado de Formular recomendaciones al director general de la DIAN para asegurar una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal. Dar seguimiento a las solicitudes de los contribuyentes y usuarios aduaneros, dentro de los procesos de fiscalización, asegurando el cumplimiento del debido proceso.”²³

En Guatemala no se cuenta con este tipo de instituciones, pero el contribuyente puede tomar como referencia para poder defenderse el Artículo 28 de la Constitución Política

²² <http://www.sunat.gob.pe>. (Consultado: 1 de abril de 2020).

²³ <http://www.defensoriadian.gov.co/>. (Consultado: 1 de abril de 2020).



de la República de Guatemala, el cual hace alusión al derecho de petición a través del libre acceso a tribunales y dependencias del Estado, con lo cual pueden hacer valer todos sus derechos sin excepción alguna, de modo que esta norma es el asidero legal para que al contribuyente se le respeten sus derechos.

4.7. Defensorías de los derechos de los contribuyentes en materia tributaria

Estas instituciones funcionan en los países que pertenecen a la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico, que proponen políticas que ayudan a mejorar la relación entre los contribuyentes y el Estado a nivel económico, y que ayudan a los contribuyentes a conocer sus derechos en materia tributaria; la figura del Defensor del Contribuyente (DC) definición que se desarrolla en la publicación de los Organismos de Defensoría del Contribuyente en América Latina como: “El concepto de Ombudsman (delegado o mandatario en su acepción literal, pero entendido y de uso generalizado como defensor del pueblo. El Ombudsman nace como una entidad independiente, con autoridad para dirigir recomendaciones a las administraciones, a fin de corregir las disfuncionalidades observadas.”²⁴

Lo antes citado demuestra que la mayoría de países velan porque la administración tributaria de cada Estado no abuse de la potestad recaudadora que por ministerio de la ley le corresponde, pues si bien es cierto, la recaudación es importante, no debe sobrepasarse los derechos fundamentales, de esta manera, las resoluciones de estas

²⁴ <http://documentos.bancomundial.org/curated/organismos>. (Consultado: 1 de abril de 2020).



instituciones cuando existe un conflicto entre el Estado y el contribuyente son a nivel alternativos, no son de carácter jurisdiccional, pero siempre en miras del interés de los afectados los contribuyentes.

4.8. Jerarquización de las normas del derecho tributario

Para Hans Kelsen la jerarquización de normas es como una pirámide, encontrándose en la cúspide la Constitución, la cual regula y determina la suprema competencia del sistema jurídico, la suprema autoridad del Estado. Así, la Constitución representa el nivel más alto de sistema jurídico, refiriendo que es: “La unidad de éstas hallase constituida por el hecho de que la creación de una norma la de grado más bajo- se encuentra determinada por otra de grado superior- cuya creación es determinada, a su vez, por otra todavía más alta. Lo que constituye la unidad del sistema es precisamente la circunstancia de que tal *regressus* termina en la norma de grado más alto, o norma básica, que representa la suprema razón de validez de todo el orden jurídico.”²⁵

El principio de jerarquía planteado por el autor antes mencionado coloca a la Constitución como la norma supra positiva superior, primaria y prevalente, que evita que las decisiones de las autoridades sean arbitrarias y protege los derechos fundamentales de las minorías y la democracia del Estado constituido, e indicando que el nivel de aplicación debe ir escalonado una debajo de la otra.

²⁵ **Teoría Pura del Derecho.**Pág.10.



En el Artículo 175 de la Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra tal mandato el cual indica que: “Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas ipso jure. Las leyes calificadas como constitucionales requieren, para su reforma, el voto de las dos terceras partes del total de diputados que integran el Congreso, previo dictamen favorable de la Corte de Constitucionalidad.”

La Constitución es una ley superior, origen del ordenamiento jurídico; y cuando una ley inferior es contraria a los preceptos que ésta establece es ineficaz y no hay necesidad de declarar ni solicitar su nulidad. Un ejemplo muy claro es cuando existe una ilegalidad formal o sustancial por la aplicación de un reglamento este es nulo.

El dictamen que emita la Corte de Constitucionalidad es vinculante y garantiza la supremacía constitucional. En el peldaño inferior se encuentran las leyes ordinarias las cuales son creadas por un organismo permanente y especializado del Estado, dentro de las cual se pueden mencionar el Decreto Número 63-94 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Organismo Legislativo; Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial y Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Dentro de las anteriores leyes también se pueden incluir el Decreto Número 325, Ley Orgánica de la Universidad de San Carlos de Guatemala; Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de

Administración Tributaria. Y los Decretos-Leyes que son de carácter excepcional como Decreto Ley 106, Código Civil y el Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil.



Luego están los reglamentos dentro de los cuales se pueden encontrar: los reglamentos del ejecutivo y los reglamentos internos de una institución en particular dentro de los cuales se pueden nombrar los Acuerdos Gubernativos dictados por el presidente en Consejo de Ministros o este con el ministro del ramo que corresponda y los Acuerdos dictados por otros organismos o instituciones autónomas. Y por último las leyes Individualizadas aplicadas a situaciones concretas o particulares y son el resultado de la aplicación de las leyes de jerarquía superior.

4.9. Jurisprudencia

El Artículo 2 del decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala Ley del Organismo Judicial indica que: “La ley es la fuente del ordenamiento jurídico y la jurisprudencia, la complementaria.” Aquí está establecida la interpretación, integración y aplicación de la leyes tributarias al surgir una relación jurídica-tributaria entre la entidad representante del Estado y los contribuyentes.

4.9.1. Doctrina legal

La acción constitucional de amparo está regulada en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad contenida en el Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente que contempla en el Artículo 43 la definición: “Doctrina Legal. La



interpretación de las normas de la Constitución y de otras leyes contenidas en las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, sienta doctrina legal que debe respetarse por los tribunales al haber tres fallos contestes de la misma Corte, sin embargo, la Corte de Constitucionalidad podrá separarse de su propia jurisprudencia, razonando la innovación, la cual no es obligatoria para los otros tribunales, salvo que lleguen a emitirse tres fallos sucesivos contestes en el mismo sentido.”

El amparo es utilizado como un instrumento procesal cuyo fin es restaurar o prevenir las lesiones provocadas por la autoridad que emite reglamentos, acuerdos o resoluciones de cualquier naturaleza que contraríen los derechos fundamentales constitucionalmente protegidos.

Por lo tanto, se puede concluir que el amparo protege a los contribuyentes cuando la autoridad restringe el derecho a realizar la solicitud de devolución de crédito fiscal, por el incumplimiento de los plazos establecidos; surgiendo de esta forma agravios y arbitrariedades en contra del principio de legalidad, de seguridad jurídica, del debido proceso y al derecho de petición.

Las normas tributarias refieren en el Artículo 19 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, la obligación de pagar dicho impuesto, el cual debe realizarse por medio del formulario de pago SAT Número 2237, utilizado por los contribuyentes que están afectos al régimen general y que realizan el pago mensual por medio de una declaración jurada detallando las operaciones locales y de exportación que realicen.



La importancia de este formulario radica en que es una declaración mensual donde se realiza el reporte del crédito fiscal para cuando proceda la solicitud de devolución, regulado en el Artículo 20 y 23 del mencionado cuerpo legal y que aplica a los exportadores y a los contribuyentes que presten servicios o vendan bienes a personas por ley exentas del Impuesto al Valor Agregado, el cual debe ser mayor al 50%, y se solicitará de acuerdo al procedimiento establecido en el Artículo 23 “A” de la ley antes mencionada.

A continuación, se analizan tres sentencias de Apelación de Amparos en donde la Corte de Constitucionalidad deja plasmada doctrina legal obligatoria, en cuanto al procedimiento legal de la devolución de crédito fiscal cuando hay violación del principio de legalidad y de seguridad jurídica por la inobservancia de la Superintendencia de Administración Tributaria al no cumplir con los plazos establecidos en la ley.

a) Expediente número 3212-2014. Sentencia del 6 de marzo del dos mil quince.

“Acto reclamado: omisión de la autoridad impugnada de realizar las auditorias para determinar y resolver la procedencia de la devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado...Violación que denuncia: a los derechos al debido proceso, de petición y de propiedad, así como al principio de legalidad...Agravios que se reprochan al acto reclamado: la amparista considera que se vulneran sus derechos enunciados, porque los artículos 23 y 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, fijan plazo de sesenta días para realizar las auditorias relacionadas, lo que la autoridad cuestionada no ha



realizado a la fecha de promoción de la presente acción constitucional...por lo que se declara Con lugar la acción de amparo presentada por la entidad...en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria... y Autorizar la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, solicitado por el contribuyente...”

Los requisitos para poder optar a la devolución de crédito fiscal están regulados en el Artículo 23 de la Ley del impuesto al Valor Agregado, el cual refiere que es el derecho que tienen los contribuyentes que se dedican a la exportación de bienes, que presten servicios, que vendan a personas exentas del impuesto o que sus gastos que hayan generado se relacionen con las actividades antes mencionadas.

Las obligaciones que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria, se determinan en el Artículo 23 “A”, de la ley en mención, que indica que el trámite debe realizarse por medio de una solicitud en la cual se adjuntará la documentación requerida, fijándose los plazos regulados en la ley, pero la autoridad antes mencionada al no resolver la procedencia o improcedencia del requerimiento de devolución de crédito fiscal dentro del periodo plazo máximo de treinta días hábiles para el período trimestral y de sesenta días hábiles para el período semestral, constituye violación a los principios constitucionales de legalidad Artículo 239 y Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, negándole la posibilidad de ejercer su derecho a recibir lo solicitado, lo cual le causa graves perjuicios financieros.



b) Expediente número 6471-2016. Sentencia del veintidós de enero de dos mil dieciocho.

“Acto reclamado: la omisión de la Superintendencia de Administración Tributaria de resolver y notificar las solicitudes de devolución de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado...Violaciones que denuncia: al derecho de propiedad privada, así como a los principios de legalidad y debido proceso ...por lo que resuelve I) Otorgar el amparo solicitado por IBEROAMERICANA DE LÁTEX, SOCIEDAD ANÓNIMA, a través de su Administrador Único y Representante Legal, en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria.... POR TANTO, La Corte de Constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: I. Sin lugar el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia de Administración Tributaria y, como consecuencia, se confirma el fallo impugnado, modificando los efectos que conlleva el otorgamiento del amparo en el sentido de que en el supuesto de no haberse realizado aún el pronunciamiento sobre la admisibilidad y el nombramiento de los funcionarios que deban verificar la procedencia de la solicitud, continúe con el trámite de tal gestión dentro del plazo establecido en el artículo 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el caso concreto...La Corte resolvió en el recurso de Apelación que la Superintendencia de Administración Tributaria la cual deberá dentro del plazo máximo de treinta días hábiles para el período trimestral y de sesenta días hábiles para el período semestral pronunciarse sobre la admisibilidad del requerimiento formulado y deberá resolver la solicitud y realice el nombramiento de los auditores respectivos y continúen con el trámite...”

Los agravios que origina la Superintendencia de Administración Tributaria al no pronunciarse sobre la admisibilidad de los documentos que respaldan la solicitud de



devolución del crédito fiscal marca una serie de denuncias de corrupción, que crean un sentimiento de desconfianza hacia la autoridad antes mencionada, dentro de los alegatos que dicha institución expone es que hay demasiadas inconsistencias de proveedores y que deben ser muy minuciosos y debido a la gran cantidad de expedientes los plazos vencen, quedando en evidencia que el proceder pasivo y lento hace que los procedimientos administrativos se atrasen cada vez más, creando agravios en los derechos a los contribuyentes, situación que la corte no acepta como válida y al resolver obliga a la autoridad impugnada agilice los plazos establecidos en la ley.

c) Expediente número 2218-2020. Sentencia del siete de septiembre de dos mil veinte.

“Acto reclamado: la omisión de la Superintendencia de Administración Tributaria de nombrar auditores y realizar las diligencias respectivas, respecto a la procedencia o improcedencia de la solicitud de devolución del remanente de crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado,... Violación que denuncia: a los derechos de defensa, de petición y de propiedad privada, así como a los principios de seguridad jurídica, de legalidad y de debido proceso...CONSIDERANDO I Debe confirmarse el otorgamiento del amparo cuando la autoridad reprochada no atiende debidamente la solicitud de devolución de crédito fiscal formulada por la entidad postulante,... ajustándose a los plazos y procedimientos que para el efecto establece el artículo 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a fin de no transgredir derecho fundamental alguno de los contribuyentes...POR TANTO, La Corte de Constitucionalidad, con fundamento en lo considerado y leyes citadas, resuelve...Con lugar parcialmente el recurso de apelación interpuesto por la Superintendencia de Administración Tributaria y, como consecuencia,



modifica el fallo de primer grado que otorgó el amparo, en el sentido de que: en el plazo de cinco días, contados a partir de que reciba la ejecutoría del presente fallo,...y resolver la petición planteada, así como los plazos establecidos en el artículo 23 “A” de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el supuesto de no haberse verificado aún o, bien, en su caso, que continúe con el trámite en forma debida, conforme lo indicado con anterioridad...”

El artículo 23 “A” del Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que, una vez presentada la documentación requerida, las peticiones sobre devolución de crédito fiscal para el período trimestral deben ser resueltas acogiéndolas o denegándolas dentro del plazo de treinta días hábiles, para el periodo trimestral y de sesenta días hábiles para el periodo semestral.

Otro argumento que presentó la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del expediente antes mencionado es que no existen plazos cuando un expediente está en estado de resolver, por lo que la Corte de Constitucionalidad resolvió que es una violación al principio de petición ya que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene iniciar las diligencias de las etapas administrativas por lo que es imposible deducir cuando inicia el plazo legal para que se dé una respuesta al contribuyente.



4.9.2. Inaplicabilidad del Artículo 23 y 23 “A” del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria

Se puede concluir en base a las sentencias anteriores, que el contribuyente que reporta el crédito fiscal en su declaración mensual, dentro de los dos meses posteriores correspondientes para poder rectificar y reclamar ese crédito, sí está cumpliendo con la obligación de pago del Impuesto al Valor Agregado; contrario a la Superintendencia de Administración Tributaria que incumple con los plazos al no resolver las solicitudes de los contribuyentes dentro del periodo de treinta a sesenta días hábiles como máximo para la devolución o notificación si existieran ajustes al crédito fiscal, derechos que tiene el contribuyente al completar todos los requisitos establecidos en el Artículo 23 “A” de la ley antes mencionada, quedando evidenciada que la disposición es clara y que la norma está siendo infringida.

La Corte de Constitucionalidad al respecto se pronunció aduciendo que en el segundo párrafo del Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días.” Debiendo la autoridad resolver acogiendo o denegando la pretensión, así como de notificar la misma dentro del plazo que se establece o, de treinta días, de conformidad con la norma antes citada y lo previsto en la literal f) del Artículo 10 del Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.



Los requisitos, plazos y el procedimiento de procedencia e improcedencia de la devolución del crédito fiscal están previamente establecidos en la normativa tributaria y la inobservancia de ellos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria impone limitaciones a sus derechos por lo que la interpretación de la ley debe realizarse conforme el sentido propio de su texto, es por ello que la institución antes mencionada no puede **interpretar** y aplicar las leyes y reglamentos en forma desigual y sin tomar en cuenta la justicia tributaria. Llegado el momento de acudir a un órgano de jurisdicción cuando existen agravios denunciados por los contribuyentes es con el propósito de que se verifique el cumplimiento de la normativa y garantice la protección de los derechos fundamentales de las partes.

4.9.3. Inconstitucionalidades de carácter general de leyes y reglamentos con respecto al Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad contenida en el Decreto No. 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente contempla en el Artículo 133 “Planteamiento de la inconstitucionalidad. La inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad se plantearán directamente ante la Corte de Constitucionalidad.”

Las violaciones y arbitrariedades al Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala surgen cuando no se respetan las disposiciones legales de reserva de ley, en donde se establece que únicamente el Congreso de la República de Guatemala,



puede decretar impuestos y modificar las bases de recaudación; lineamientos que la Superintendencia de Administración Tributaria debe aplicar, para garantizar el equilibrio en la relación jurídica tributaria. Dentro de estas bases también se encuentra el hecho generador que es la situación o circunstancias que da origen a tipificar un tributo como tal, y que trae como consecuencia la creación de procedimientos para establecer dicho pago y las obligaciones que de él surjan, el cual debe estar normado en primer lugar por las leyes constitucionales y luego por las leyes tributarias ordinarias y reglamentarias.

La Superintendencia de Administración Tributaria al establecer mecanismos de recaudación de impuestos coercitivamente por medio de leyes tributarias interpretadas de forma desigual y que contienen vicios o errores que crean una problemática y daños a la relación entre el Estado y los contribuyentes que puntualmente cumplen con sus obligaciones, acciones que deja claro que aumentan la desconfianza en las leyes, y la evasión fiscal.

Una norma ordinaria no puede contraponerse a una norma constitucional, al surgir dicha situación genera abusos constitucionales, al imponerse condiciones que impidan el libre ejercicio de los contribuyentes, quedo evidenciado que sí hubo inobservancia o tergiversación de las disposiciones constitucionales por parte de La Superintendencia de Administración Tributaria.

Cuando existe un incumplimiento en las actuaciones administrativas, leyes reglamentos o disposiciones generales que emanan de una autoridad excediéndose de sus facultades legales es necesario recurrir a la inconstitucionalidad de las leyes de carácter general que



se planteará ante la Corte de Constitucionalidad, establecido en el Artículo 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala y como bien se dijo anteriormente en el Artículo 133 del Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

A continuación, se analizarán tres fallos que la Corte de Constitucionalidad de Guatemala concluye y resuelve en base a las razones jurídicas y leyes aplicadas y que expulsan del ordenamiento jurídico las normas que contienen efectos contrarios a las leyes constitucionales.

a) Expediente número 1898-2012. Sentencia del once de julio de dos mil trece.

“Inconstitucionalidad general parcial de los artículos 44 que reforma el artículo 94 del Código Tributario, en el numeral 19: “La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria...”; y “SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q5,000.00)...”; 50 que adiciona el artículo 120 “A” del Código Tributario, en la palabra: “...profesionales...” del primer párrafo... artículo 31 del Decreto 4-2012 del Congreso de la República, que adiciona el artículo 16 “A” al Código Tributario, y que establece: “Simulación fiscal. La Administración Tributaria formulará los ajustes que correspondan, cuando establezca que los contribuyentes, en detrimento de la recaudación tributaria: a) Encubran el carácter jurídico del negocio que se declara, dándose la apariencia de otro de distinta naturaleza; b) Declaren o confiesen falsamente lo que en realidad no ha pasado o se ha convenido entre ellas; o c) Constituyan o transfieran derechos a personas interpuestas, para mantener desconocidas a las



verdaderamente interesadas... El Tribunal resuelve que: En la materia, dos principios importantes se encuentran reconocidos en la Constitución: Uno, el de legalidad; otro, el de capacidad tributaria. El primero, se encuentra, entre otras disposiciones, claramente establecido en el artículo 239, el que contiene los elementos básicos de la obligación contributiva, entre ellos la reserva de ley... Esta reserva de ley se perfecciona al fijar varios aspectos de la llamada *ratio legis* tributaria, entre ellos: la finalidad de su imposición (“conforme a las necesidades del Estado”);...En referencia a la violación del principio seguridad resuelve lo siguiente: La violación al artículo 2o., constitucional se consuma al no propiciar de seguridad jurídica los actos y negocios jurídicos realizados por los contribuyentes, dado que faculta a la Administración Tributaria, para establecer motu proprio y de forma discrecional, la simulación, como uno de los vicios del consentimiento, de tales actos y negocios, sin que exista para ello declaración judicial previa que así lo determine... Lo que se decide en lo relativo al artículo 44 impugnado ... el resultado del impuesto debe ser justo, equitativo y, consecuentemente, razonable; esos principios se transgreden cuando se exige al contribuyente el cumplimiento de una obligación aún inexistente, porque ello implica que al sujeto pasivo se le impone una carga que le limita beneficiarse con parte del fruto de su trabajo a pesar de que no ha surgido el crédito fiscal a favor del Estado...”

El análisis que realiza el Tribunal determina que el límite de una ley reglamentaria es una norma ordinaria y que está sujeta a las disposiciones de las normas constitucionales; estableciéndose que un reglamento solo puede regular procedimientos administrativos, de cobro de impuesto y establecer los instrumentos adecuados que faciliten la recaudación; en relación a lo anterior se puede concluir que el único órgano con facultad



para modificar bases de tributación y recaudación, que establece la Constitución Política de la República de Guatemala es el Congreso de la República de Guatemala.

Dentro de las atribuciones por la que fue creado el Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario es la unificación de las leyes tributarias en sujeción a las normas constitucionales evitando las contradicciones y las arbitrariedades que puedan surgir dentro de las leyes ordinarias como lo es modificar o suprimir obligaciones del contribuyente.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que al ser la entidad encargada de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias para lograr el aumento y recaudación de los ingresos que requiere el Estado, deberá utilizar los procedimientos que simplifiquen los procedimientos y sistemas que no violen los derechos de los contribuyentes o que creen controversias en las obligaciones que adquieren estos cuando están afectos al pago de impuestos.

b) Expediente número 293-87. Sentencia del doce de febrero de dos mil ochenta y ocho.

“Inconstitucionalidad general parcial del Artículo 24 del Decreto número 60-87 del Congreso de la República, Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el Decreto Ley 97-84 viola el precepto contenido en el artículo 239 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala...CONSIDERANDO: El principio de legalidad o de reserva de ley, se encuentra, entre otras disposiciones, claramente establecido en el artículo 239 de la Constitución Política, el que contiene los elementos



básicos de la obligación tributaria y contributiva, entre ellos la mencionada reserva de ley, por la que solamente el órgano dotado de facultad de legislar puede decretar una disposición que conjuga con los artículos 135, inciso c), in fine, y 171, inciso c), de la Constitución, y únicamente en los términos o márgenes de la norma superior, porque en el Estado Constitucional de Derecho, la ley, que es la expresión más evidente del poder público, no es norma suprema, porque sobre ella está la Constitución. Dicha reserva de ley se perfecciona al fijar varios aspectos de la llamada "*ratio legis*" tributaria, entre ellos: la finalidad de su imposición ("conforme a las necesidades del Estado"); su adecuación a la equidad y justicia tributarias y la determinación de las bases de la recaudación, tales como: el hecho generador; los sujetos de la relación; las exenciones; la base imponible y el tipo impositivo; las deducciones, descuentos, reducciones y recargos; y las infracciones y sanciones tributarias...RESUELVE: os Contribuyentes que tengan saldos de crédito fiscal acumulado de ejercicios anteriores a la fecha en que empiecen a regir las reformas del presente Decreto, serán devueltos al contribuyente, previa fiscalización por la Dirección, y por tanto no podrán ser aplicados por los contribuyentes al pago del impuesto al valor agregado que se genere con posterioridad a dicha fecha..."

En base a lo antes expuesto, se considera que un procedimiento tributario aplicado por la Superintendencia de Administración Tributaria que modifique las obligaciones y responsabilidades de los contribuyentes o que le dé un sentido diferente al sentido material de la ley debe crearse de acuerdo con un mandato constitucional.

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece claramente en el Artículo 239, que solamente el Congreso de la República, es el único ente que tiene



potestad para crear exenciones tributarias las cuales se pueden definir como ~~disposiciones~~ exenciones tributarias que pueden ser totales o parciales y que le permiten a algunas personas, instituciones, funcionarios y organismos internacionales estar exentos del pago del Impuesto al Valor Agregado una vez que sea establecido a consideración y valoración para poder fijarlo y aplicarlo.

La función de cada órgano está regida e instituida en la Constitución Política de la República de Guatemala, así como los límites que son garantes de los derechos de los habitantes del país, por lo que la Corte de Constitucionalidad al realizar el análisis e interpretación adecuada por medio de las pruebas y la argumentación presentada por las partes, permite restablecer los derechos transgredidos y manda se restituyan, tal es el caso antes mencionado en el que se llegó a la conclusión que si había extralimitación de funciones por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y que sus resoluciones y actuaciones contrariaban los preceptos establecidos en ley.

c) Expediente número 2959-2012. Sentencia del dieciocho de junio de dos mil trece.

“Inconstitucionalidad general parcial del párrafo primero, literales a), b) y c) del párrafo segundo del artículo 109 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, “Ley de Actualización Tributaria”...CONSIDERANDO: La doctrina tributaria reconoce como elementos constitutivos del hecho generador los siguientes: a) material: que consiste en la descripción de los aspectos sustanciales del hecho que soporta la obligación tributaria, por ejemplo, vender, transferir, poseer, entregar, adquirir, escriturar, importar. b) espacial:



que en términos generales es el lugar donde el hecho se realiza o la ley lo tiene por realizado; c) temporal: que atañe al momento en que la ley lo tiene por configurado, y que origina el devengo del tributo, lo cual es de suma importancia pues este determina el marco legal que regula la obligación tributaria; d) personal: este consiste en la determinación del destinatario legal del tributo, es decir el que realiza el hecho establecido en el supuesto hipotético de la norma tributaria que origina la obligación fiscal... Resuelve: Con lugar parcialmente la acción de inconstitucionalidad general parcial... contra las literales a) y b) del segundo párrafo del artículo 109 del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, "Ley de Actualización Tributaria"... Como consecuencia de lo manifestado, se expulsa del ordenamiento jurídico las literales aludidas, las cuales dejarán de surtir efectos desde el día siguiente al de la publicación del presente fallo, en el Diario Oficial... La seguridad jurídica tributaria surge del principio de legalidad y se fundamenta en la propia existencia del Derecho, es decir el ordenamiento jurídico constituye en sí mismo una garantía de seguridad; en esa relación seguridad-legalidad, la ley desde un punto de vista positivo es generadora de certeza, y desde el punto de vista negativo, es un medio de defensa contra la arbitrariedad, por lo que la estabilidad normativa, la determinación clara de las disposiciones legales aplicables y la regulación legal de medios de impugnación, son manifestaciones de seguridad jurídica..."

Como se ha expuesto anteriormente, en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el único ente facultado para decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, y las bases de recaudación es el Congreso de la República de Guatemala, a la vez que da los lineamientos que la Superintendencia de Administración Tributaria debe aplicar y que garanticen el equilibrio



en la relación jurídica tributaria. Dentro de estas bases se encuentra el hecho generador que es la situación o circunstancias que da origen a tipificar un tributo como tal, y que trae como consecuencia la creación de procedimientos para establecer dicho pago y las obligaciones que de él surjan, el cual debe estar normado en primer lugar por las leyes constitucionales y luego por las leyes tributarias ordinarias y reglamentarias.

Quedando determinado que las acciones que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria al establecer mecanismos de recaudación de impuestos coercitivamente por medio de leyes tributarias mal interpretadas y que contienen vicios o errores, crean una falta de certeza jurídica y daños a la relación entre el Estado y los contribuyentes que puntualmente cumplen con sus obligaciones, acciones que deja claro que aumentan la desconfianza en las leyes, y por lo mismo provoca evasión fiscal.

Una norma ordinaria no puede contraponerse a una norma constitucional al surgir dicha situación genera abusos constitucionales, al imponerse condiciones que impidan el libre ejercicio de los contribuyentes, evidenciando que si hubo una inobservancia o tergiversación de las disposiciones constitucionales por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Con respecto a reserva de ley se puede concluir que es el derecho que garantiza no existan excesos en la reglamentación y que se infrinjan preceptos fundamentales por medio de normas ordinarias que no llenen los requisitos de legalidad que restrinjan, modifiquen o contraríen los derechos de los habitantes del país. La función primordial de



acudir ante la Corte de Constitucionalidad es para buscar que un mandato constitucional sea aplicado y se ordene la nulidad de una ley que no esté legalmente justificada.

4.9.4. Principio de legalidad

Este principio constitucional no se circunscribe a una materia en particular, sino que es de aplicación general para todas las ramas del ordenamiento jurídico, por lo que no es la excepción en materia tributaria, más aún cuando se pone en riesgo derechos fundamentales del contribuyente. En doctrina un concepto muy completo del principio de legalidad lo establece el autor Horacio García: "Constituye una garantía esencial en el derecho constitucional tributario, en cuya virtud se requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la constitución para la sanción de las leyes, y que contienen una norma jurídica."²⁶

No cabe duda que la legalidad se refiere a la ley, pues todo el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria debe estar amparada en una norma jurídica, de este modo el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es el que contiene este principio, recalcando nuevamente que solo el Congreso de la República de Guatemala es el organismo que le corresponde decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, de modo

²⁶ Temas de derecho tributario. Pág. 78.

que fuera de estos casos no hay forma de implementar tributos y que los mismos **deben** ser garantes de la protección del contribuyente.



Establecer unidades de atención al contribuyente es fundamental en Guatemala para asesorar a los sujetos obligados en el cumplimiento de sus responsabilidades tributarias una publicación del Centro Interamericano de Administración Tributaria refiere: “Asistencia técnica, tecnología de la información y entrenamiento para el diseño y apoyo de la implementación de evaluaciones y reingenierías en al menos cinco procesos claves que afectaban la recaudación de los tributos internos y externos, con el propósito de mejorar los resultados (velocidad, eficiencia y efectividad), transparencia (a través de controles apropiados y supervisión), y atención al contribuyente (simplificación de procesos y equidad).”²⁷

Se comparte la opinión de dicha publicación, pues demuestra que en Guatemala se necesita garantizar plena protección al contribuyente, siendo este el más afectado al ser objeto de sanciones económicas si no están basadas en ley, en base a este orden de ideas es oportuno mencionar, la necesidad de crear una unidad especializada en donde el contribuyente puede reclamar se le restauren de sus derechos violentados sin llegar a iniciar un proceso.

²⁷ El mejoramiento de la eficacia de las administraciones tributarias a través de nuevos modelos de organización. Pág. 11.



4.9.5. Principio de seguridad

Es importante hacer referencia a este principio para entenderlo a cabalidad, el autor Manuel Osorio lo define como: “Condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicio. A su vez, la seguridad limita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos.”²⁸

Se comparte la opinión del citado autor, ya que este valor jurídico, es uno de los fundamentales, más aplicándolo a la defensa del contribuyente, pues la seguridad jurídica da origen a otros principios y lo que trata es de garantizar el marco de protección que el régimen de legalidad les proporciona a los ciudadanos. Es aquí donde se evidencia entonces que para todo debe existir una norma jurídica vigente y positiva que regule la conducta del sujeto dentro de la sociedad.

Es oportuno destacar que el derecho no debe basarse en suposiciones, es por ello por lo que algunas disciplinas prohíben la analogía, para no vulnerar derechos reconocidos plenamente. Por otra parte, deben existir límites para poder actuar como la mayoría de edad por ejemplo o cumplir ciertos requisitos en una norma. Y, por último, el derecho no puede permanecer estático, ya que debe ir a la vanguardia de los cambios.

²⁸ **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales.** Pág. 695.



El espíritu del valor seguridad jurídica va enfocado a proteger a la persona en base al principio de legalidad pero que no contraríen los mandatos de la Constitución Política de la República de Guatemala. Por otro lado, la seguridad no debe quedarse en letra muerta, sino que debe garantizar a los ciudadanos el derecho de defensa en cualquier ámbito, es aquí donde se evidencia la instrumentalización de los valores como se hizo referencia con anterioridad.

4.10. Creación de los formularios electrónicos para el pago del Impuesto al Valor Agregado

A partir del año de 1998 se empezaron a utilizar los formularios los cuales eran impresos, pero a partir de Resolución del Directorio Número 230-2001, se estableció el régimen electrónico Declaraguate.gt, por medio del cual se realiza el pago del impuesto en el formulario SAT-2237, juntamente con una declaración jurada el cual puede debitarse de la cuenta bancaria del contribuyente.

El objetivo principal de utilizar los formularios de pago es agilizar y facilitar el pago de los impuestos y cumplir de esta forma con los procedimientos de la recaudación tributaria, pero todo cambio conlleva también otro tipo de problemas si no existe una regulación específica que frene que tipo de requisitos o información que pueden ser requeridos y exigidos en los formularios; en afirmación a lo antes expuesto hay una nueva resolución aprobada por el Directorio el Acuerdo Número 459-2001, que crea anexos o documentos de soporte que son autorizadas por disposiciones reglamentarias que contrarían las leyes



constitucionales al no seguir los procedimientos establecidos para requerir información de los contribuyentes cambiando plazos, creando sanciones y causando contradicciones en los Artículos 30, 30 "A" y en el Artículo 71 del Decreto Número 6-91, Código Tributario.

Los contribuyentes inscritos bajo el régimen general que realizan operaciones locales y de exportación están afectos al Impuesto al Valor Agregado deben realizar una declaración jurada mensualmente, pagar el impuesto referido, reportar el crédito fiscal y solicitar la devolución del crédito fiscal si están afectos. En el Artículo 20 y 23 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, está regulado el procedimiento para poder reportar el crédito fiscal y el plazo para tener el derecho a su compensación o devolución a los contribuyentes se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, y quedarán sujetas a verificaciones posteriores por parte de la Administración Tributaria.

La definición de crédito fiscal está establecida el Artículo 19 de la ley en mención, que refiere que es la suma neta que el contribuyente debe enterar al fisco en cada período impositivo siendo este la diferencia que resulta entre el total de débitos y el total de créditos fiscal que hubieren sido generados, y cuyos requisitos para poder optar a la devolución de crédito fiscal están claramente establecidos en el Artículo 23, de la ley antes mencionada.

Es un derecho que tienen todos los contribuyentes que estén afectos al Impuesto al Valor Agregado y que se dediquen a la exportación de bienes, que presten servicios, los que vendan a personas exentas del impuesto o que los gastos que hayan generado se



relacionen con las actividades antes nombradas. Surgiendo de esta forma también las obligaciones que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria, que se determinan en Artículo 23 “A” de la ley en mención, que indica el trámite que debe realizarse y los plazos para resolver, verificando dicha autoridad la procedencia o improcedencia del requerimiento de devolución de crédito.

4.11. El procedimiento de pago

El Artículo 40 del Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que dentro de las obligaciones de los contribuyentes se encuentran la de presentar mediante el formulario respectivo la declaración del monto de las operaciones realizadas en el mes anterior y el pago del impuesto resultante.

La forma de pago establecida en el Artículo 41 de la citada ley indica que: “El pago se efectuará en efectivo o por medio de cheque librado a nombre de la Tesorería Nacional.” Por lo que el agregar constantemente requisitos que compliquen y que no agilicen el pago crean incertidumbre y confusiones atrasando el cumplimiento del pago y los plazos establecidos en la ley; y lejos de estimular el cumplimiento de las obligaciones crea atrasos en los objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria que es agilizar y facilitar la recaudación de tributos.



4.12. Información respecto a terceros

Información referente a actos, contratos o relaciones mercantiles con respecto a terceros generadores de tributos, se regula en el Artículo 30 "A" del Decreto Número 6-91, Código Tributario, el cual indica que dentro de veinte días después de haber recibido el requerimiento se podrá entregar la información, y con la garantía de confidencialidad establecida en el Artículo 30 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

En el Artículo 20 del Decreto Número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala, indica claramente que el plazo para presentar los documentos para reportar el crédito fiscal se podrá realizar en los dos meses siguientes del periodo impositivo en el que correspondía su operación; cambiando totalmente el procedimiento mediante la incorporación de anexos que requieren la información inmediatamente; creando de esta forma nuevas figuras sancionatorias como lo es pago extemporáneo de retenciones al no permitir realizarlo sin la información requerida, el cual ya estaba regulado en el Artículo 71 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Las normas tributarias refieren que en el Artículo 19 del Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, que la obligación de pagar el Impuesto al Valor Agregado es por medio del formulario de pago SAT- 2237; la importancia de este formulario radica en que juntamente con esta declaración, se realiza el reporte del crédito fiscal para luego poder reclamarlo.



La regulación del pago se encuentra en el Artículo 23 del cuerpo legal antes mencionado, y que aplica a los exportadores, a los contribuyentes que presten servicios o vendan bienes a personas por ley exentas del Impuesto al Valor Agregado y que se generen de la adquisición de insumos o gastos que provengan de dichas actividades, y ser exportador en más del 50% de sus ventas; procedimiento que solicitará de acuerdo a los requisitos regulados en el Artículo 23 “A” de la ley antes mencionada, que verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal debiendo resolver dentro del plazo de treinta días hábiles para el período trimestral y de sesenta días hábiles para el período semestral o de realizar la notificación si hubieren ajustes que realizar.

4.13. Sanción

Las sanciones están reguladas en el Artículo 89 del Decreto Número 6-91 Código Tributario, que indica que la omisión del pago por la determinación o determinación incorrecta presentada por el contribuyente será sancionada con una multa, y en Artículo 92 de la citada ley se determina la mora por el pago después de la fecha establecida opera de pleno derecho.

4.14. Resistencia a la acción fiscalizadora

El Artículo 93 del Decreto Número 6-91 Código Tributario regula que: “Cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria si el contribuyente vencido el plazo de 3 días improrrogables después de la notificación del requerimiento no presenta la información solicitada.”



En este artículo se señala las acciones tipificadas como como delitos y crean una resistencia en materia penal, señalando el procedimiento para que un juez competente pueda intervenir, ejercitándose aquí el derecho del debido proceso, derechos que tiene el contribuyente y que están establecidos ya en ley.

4.15. Análisis de la problemática de los cambios constantes de los requisitos de pago del Impuesto al Valor Agregado en los formularios de pago

Lo expuesto anteriormente demuestra que existen procedimientos establecidos para el requerimientos de información de terceros, plazos para la presentación de dicha información y las sanciones que se aplican en caso de incumplimiento; quedando evidenciado de acuerdo a lo investigado que la Superintendencia de Administración Tributaria, está cometiendo arbitrariedades en contra de los principios amparados en los Artículos 2 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que una normativa reglamentaria no puede modificar los requisitos requeridos en los formularios de pagos SAT- 2237, porque estos únicamente son herramientas que permite agilizar la presentación de la declaración jurada, pago del Impuesto al Valor Agregado y reporte para la devolución del crédito fiscal, y no como un medio para crear atrasos en los pagos de los impuestos y sanciones a los contribuyentes, cambiando totalmente el espíritu o fin por el cual fue creado, atribuyéndose poderes que no le corresponden al cambiar las bases de recaudación que son facultades exclusivas del Congreso de la República de Guatemala.

El principio de legalidad y de seguridad jurídica que debe garantizar el Estado, están siendo violentados, esto debido a los constantes cambios realizados en los plazos de entrega de información requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria, la incertidumbre, la falta de confianza de los contribuyentes, la confidencialidad de la información que se entregando en los formularios, el derecho de defensa al no saber quién está investigando su historial de información de carácter tributario, la simplificación de los procedimientos de pago, la contradicción de normas y la falta de técnica en las leyes ordinarias tal como lo establece el Código Tributario.



En conclusión, se puede afirmar que la importancia de los principios antes mencionados radica en que no pueden individualizarse; que la ley debe prevalecer sobre cualquier reglamento y que no puede existir el principio de legalidad sin que este esté atado al principio de seguridad, y estos como son garantes de los contribuyentes deben ser respetados por las instituciones encargadas de recaudar los impuestos tal como lo es la Superintendencia de Administración Tributaria que debe respetar esos derechos, y evitar que las normas reglamentarias establezcan procedimientos confusos y que por la mala redacción o interpretación de lugar a ser utilizada para beneficio de los gobernantes de turno y que en lugar de crear un clima de confianza a los contribuyentes provoca desconfianza en el sistema aplicado y con esto aumente la defraudación tributaria.

Los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala deben ser garantes de los derechos de los contribuyentes, deben crear una estabilidad normativa los cuales deben ser respetados por las instituciones que se encargan de recaudar los impuestos y de esta forma elevar el nivel de las relaciones de convivencia,



evitar el daño moral y simplificar los procedimientos de recaudación logrando de esta forma que la carga tributaria se eleve, siendo estos los objetivos de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La modernización del sistema tributario se hecho necesaria debido a los constantes cambios sociales, políticos y económicos que ha sufrido Guatemala en los últimos años; el uso de la tecnología se ha ido adaptando a los procedimientos de recaudación de impuestos como lo es el uso de formularios para el pago de los diferentes impuestos, el pago de los impuestos por medio de bancas en línea, el entregar facturas electrónicas, así como los sistemas de fiscalización por medio de programas que procesen la información de las actividades que realicen los contribuyentes, pero todo cambio trae aparejada también una serie de problemas si no se utiliza de conformidad con la ley.

Las debilidades identificadas por cada gobierno proponen soluciones por medio de reformas tributarias que aparentemente su objetivo es el fortalecimiento de la legislación tributaria, aumento de las cargas tributarias y buscar una equidad tributaria; pero por lo contrario cada cambio de gobierno trae consigo modificaciones de reglamentos como lo son las resoluciones que autorizan las autoridades a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Un ejemplo muy claro es la Resolución de la Superintendencia Número SAT-DSI-714-2017, Normativa que Crea y Regula el Funcionamiento de la Junta de Criterios Tributarios de la Superintendencia de Administración Tributaria; cuyo cumplimiento es obligatorio y general para todos los funcionarios y empleados públicos a la hora de emitir dictámenes



o realizar cambios en los instrumentos de recaudación de impuestos de que se emite dicha institución, esta resolución se aprobó tomando como base el análisis del Artículo 98, numeral 12 y del Artículo 4 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

Por lo tanto, se determina que al emitirse un criterio del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria cuando existen controversias tributarias originadas por ambigüedad o falta de claridad en leyes o reglamentos, la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la plena facultad de decidir la forma de aplicación siendo esta de carácter obligatorio y general, pero estos criterios no son vinculantes y no son superiores a la legislación tributaria por no ser ley y no pueden contrariar los derechos ya garantizados a los contribuyentes. Tal como se puede observar al realizar el análisis de los constantes cambios en los requisitos que son requeridos para el pago de impuestos en los formularios que solo fueron creados para la presentación de la declaración jurada, pago del Impuesto al Valor Agregado y reporte para la devolución de crédito fiscal.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA



El problema radica en las arbitrariedades que la Superintendencia de Administración Tributaria comete en contra del principio de legalidad regulado en los Artículos 2 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y en los Acuerdos de Paz, que dieron origen a la creación de dicha entidad, encargada de fortalecer el sistema tributario por medio de estrategias transparentes que evitaran la evasión fiscal.

Cuando se establece la relación jurídica entre el contribuyente y la Superintendencia de Administración Tributaria, inicia también una relación de protección de los derechos fundamentales por parte de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo tanto la interpretación, análisis y adopción continua de normas reglamentarias autorizadas por medio de resoluciones del Directorio, circulares y formularios que modifican los procedimientos de pago, las sanciones, los plazos y los requisitos para determinar y realizar el pago del Impuesto al Valor Agregado, transgreden los derechos fundamentales de los contribuyentes.

Por lo expuesto anteriormente es que surge la necesidad que la Superintendencia de Administración Tributaria aplique los procedimientos establecidos en las leyes constitucionales y que se regule la modificación de los requisitos en los formularios de pago, incorporando mecanismos que agilicen y faciliten la recaudación de impuestos; y con ello se eviten sanciones, incertidumbre, falta de confianza y daño en la moral tributaria de los contribuyentes.





ANEXO



RESOLUCIÓN DEL DIRECTORIO NÚMERO _____



CONSIDERANDO

Que el fin del Estado es procurar la justicia y bienestar de sus habitantes, dando las pautas que conformen un sistema jurídico equilibrado, que administre de una forma eficaz y que garantice las libertades fundamentales a través de las leyes generales.

CONSIDERANDO

Que en base al Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual estipula que le corresponde al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinario, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo con la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente lo relacionado a las sanciones e infracciones tributarias.



CONSIDERANDO

Que la seguridad jurídica regulada en el Artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que su objetivo principal es dar certidumbre a los habitantes de la república con respecto de las consecuencias jurídicas de los actos que realice, así como limitar y controlar las actuaciones de las autoridades a fin de evitar afectaciones arbitrarias en la esfera jurídica.

CONSIDERANDO

Que la finalidad del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario es ser el encargado de regir las relaciones jurídicas que surjan entre los contribuyentes y el Estado; la regulación de los principios de legalidad y seguridad jurídica en materia tributaria; y la aplicación, integración e interpretación de las normas tributarias, conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

CONSIDERANDO

Que el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en el Artículo 30 "A" regula el procedimiento y plazo para la presentación de



información de terceros sobre actos, contratos, actividades mercantiles profesionales o de otra índole requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria.

CONSIDERANDO

Que los Criterios Institucionales autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria establecen la forma en que la institución interpretará las controversias tributarias; pero estos al no ser vinculantes, deben seguir los procedimientos regulados en las leyes constitucionales.

POR TANTO

En ejercicio del Artículo 4 y 5 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, la Resolución del Directorio Número 230-2001 que regula la creación de los formularios electrónicos y la Resolución del Directorio Número 459-2001 que establece los anexos y documentos de soporte de las declaraciones juradas.



RESUELVE:

Establecer la siguiente:

NORMATIVA PARA ESTRUCTURAR LOS FORMULARIOS RELACIONADOS CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO QUE RECAUDA LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA

Artículo 1. Criterio Institucionales.

El Artículo 3 del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria regula que es una institución creada para verificar el correcto cumplimiento de la legislación tributaria, encargada de la recaudación y control de los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, a dicha institución le compete utilizar los procedimientos legales, técnicos, de análisis e investigación que estime pertinentes, razón por la cual no puede interpretar y regular procedimientos por medio de Criterios Institucionales que puedan contradecir las normas legales reguladoras de las bases de recaudación de los tributos o que su integración contraríe las disposiciones constitucionales.



Artículo 2. Modificación de Formularios.

No se autorizarán modificaciones de requisitos en los formularios de pago del Impuesto al Valor Agregado, que tergiversen o contraríen los derechos fundamentales constitucionalmente protegidos, los cuales únicamente serán utilizados como herramientas necesarias para el pago de dicho impuesto; y deberán ser autorizados por medio de los procedimientos establecidos dentro de la legislación tributaria.

Artículo 3. Formularios electrónicos.

Los formularios electrónicos que se utilicen para el pago del Impuesto al Valor Agregado que lleven como anexos la declaración jurada y documentación que sirva de soporte para la verificación del impuesto, lo pueden realizar dentro del formulario al realizar el pago o entregarlo por medio de Acta Notarial en la cual puedan detallar la información que le están requiriendo, la cual no será impedimento para realizar el pago del impuesto, cumpliendo con lo regulado en el Artículo 30 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.



Artículo 4. Información de terceros.

La información que requiera La Superintendencia de Administración Tributaria con respecto a actos, contratos o relaciones mercantiles que generan tributos; en forma escrita, electrónica o por otro medio idóneo será requerida por medio de los sistemas y procedimientos adecuados la cual deberá realizarse de acuerdo con el Artículo 30 "A" del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario dentro del plazo de veinte días de recibido el requerimiento y garantizando la confidencialidad y el secreto profesional. Y no podrá requerirse por medio de los formularios de pago.

Artículo 5. Requerimiento de información.

La Superintendencia de Administración Tributaria podrá requerir los registros informáticos que contengan información relacionada con el pago de tributos o al registro de sus operaciones contables, en línea, o por escrito ello para fines exclusivos que se vinculen con la fiscalización tributaria; la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento. Esto estipulado en el Artículo 112 "A" numeral 5 del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.



Artículo 5. Sanciones

Las sanciones establecidas por el incumplimiento de la no presentación de las declaraciones deberán registrarse únicamente por los Artículos 88, 89, 90 y 91 establecidos en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario. Y si es considerado como resistencia a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria y requiere la intervención de juez competente se aplicará lo regulado en el Artículo 358 "D" Decreto Número 17-73, Código Penal.

Artículo 6. Devolución del crédito fiscal

Los contribuyentes que estén afectos a la reclamación y reporte del crédito fiscal lo pueden realizar mediante la declaración mensual en el formulario SAT 2237, procedimiento que establece plazos y documentación que se debe presentar, regulado en el Artículo 20 Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.



Artículo 6. Situaciones no previstas.

Cualquier situación no prevista en la presente resolución deberá ser conocida y resuelta por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Artículo 7. Vigencia.

La presente Resolución empezara a regir desde el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial.

COMUNIQUESE

BIBLIOGRAFÍA



- ACEVEDO JAGUEY, Carlos Orlando. **La actividad financiera del Estado**. México: Ed. Universitaria, 2014.
- ARIAS ESTEBAN, Isaac Gonzalo. **Fuentes de información de administraciones tributarias de américa latina**. Panamá: Ed. CIAT, 2016.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. **Derecho Fiscal**. México: 17^a. Ed. Themis, 2003.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Argentina: Ed. Heraldista, 2008.
- Centro Interamericano de Administración Tributaria. **El mejoramiento de la eficacia de las administraciones tributarias a través de nuevos modelos de organización**. Francia: Ed. CIAT, 2010.
- Centro Interamericano de Administraciones Tributarias. **Serie temática tributaria**. Argentina: Ed. De Palma, 2010.
- CÓRDOVA NOGUERA, Anna María. **La administración tributaria**. Tesis de grado, Guatemala: Universidad Rafael Landívar, 2014.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México: 9^a ed., Ed. Porrúa, 1979.
- DUARTE OSORIO, Ana Patricia. **Análisis sobre el principio de igualdad y su interpretación**. Tesis de grado, Guatemala: Universidad de San Carlos de Guatemala, 2009.
- EMILFORK SOTO, Elizabeth. **Impuesto al valor agregado, el crédito fiscal y otros estudios**. Argentina: Ed. Jurídica Congreso, 1999.
- GARCÍA BELSUNCE, Horacio. **Temas de derecho tributario**. Argentina: Ed. Abelardo Perrot, 1982.
- GONZÁLEZ ORTIZ, Diego. **El tributo**. 1^a ed.; (s.l.i.): Ed. Universitaria, (s.f.).
- <https://www.prodecon.gob.mx>. (Consultado: Guatemala, 1 de abril de 2020).
- <http://www.sunat.gob.pe>. (Consultado: Guatemala, 1 de abril de 2020).
- <http://www.defensoriadian.gov.co/>. (Consultado: Guatemala, 1 de abril de 2020).
- <http://www.documentos.bancomundial.org/curated/organismos>. (Consultado: Guatemala, 1 de abril de 2020).



KELSEN, Hans. **Teoría pura del derecho**. 2ª ed.; México: Ed. Porrúa. México. 1982.
7ª ed.; Ed. Depalma, 1999.

MACIAS CARDONA, Hugo Arlés. **Recaudar más con menor alícuota de IVA: Colombia en el contexto latinoamericano**. Centro de investigaciones CIECA, Universidad de Colombia, 2006.

MIJANGOS BORJA, María de la Luz. **Derecho financiero, conceptos generales**. 2ª ed.; México: Ed. Fondo de cultura económica, (s.f.).

NÁJERA, Rubén. **Reformas tributarias en Centroamérica**. Estados Unidos de América: Ed. ICEFI, 2012.

OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Argentina: Ed. Heliasta, 2008.

PAZ COLLINAO, María. **Estimación de las erogaciones sociales a partir del sistema de cuentas nacionales**. Suiza: Ed. De las Naciones Unidas, 2016.

PERALTA, Carlos. **Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario**. Costa Rica: Ed. Universitaria, 2014.

ROMERO MOLINA, César. **El concepto de tributo en la jurisprudencia de la corte constitucional**. Colombia: Ed. Themis, 2012.

SÁINZ DE FUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. T.I.Vol.1°. Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, 1977.

SHAMAN SALGADO, Fiorela. **El ilícito tributario, naturaleza jurídica y tratamiento en la legislación**. 1ª ed.; Perú: Ed. San Martín, 2013.

VILLEGAS, Héctor. **Manual de finanzas públicas**. (s.e.). Buenos Aires. Ed. Depalma, 2000.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7ª ed.; Buenos Aires, Argentina. Ed. Depalma, 2001.

Legislación:

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



- Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad**, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala, 1986.
- Código Civil**. Decreto-Ley 106, Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de Guatemala, 1963.
- Ley del Organismo Judicial**. Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.
- Código Tributario**. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, 1991
- Ley del Impuesto al Valor Agregado**. Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.
- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria**. Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.
- Ley de Actualización Tributaria**. Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, 2012.