

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

**DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE
CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN
GUATEMALTECA**

BRANDON MAURICIO GARCÍA DEL CID

GUATEMALA, MAYO DE 2024

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

**DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE
CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN
GUATEMALTECA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

BRANDON MAURICIO GARCÍA DEL CID

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, mayo de 2024

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

DECANO:	M.Sc.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I:	Lcda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II:	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Br.	Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic.	Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lcda. Candi Claudy Vaneza Gramajo Izeppi
Vocal:	Lcda. Ana Marcela Castro
Secretaria:	Lcda. Brenda Lisseth Ortiz Rodas

Segunda Fase:

Presidente:	Lcda. Silvia Patricia Hernández Montes
Vocal:	Lic. Magbis Mardoqueo Mendez Lopez
Secretario:	Lda. Karla Lisette Aguilar Quiroz

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
PRIMER NIVEL EDIFICIO S-5

REPOSICIÓN POR: Extravió
FECHA DE REPOSICIÓN: 28/04/2022



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. seis de abril de dos mil veintiuno

Atentamente pase al (a) profesional **JEDAIAS ISRAEL RODRIGUEZ LÓPEZ**, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante **Brandon Mauricio García Del Cid**, con carné **201601185** intitulado **DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA**. 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.

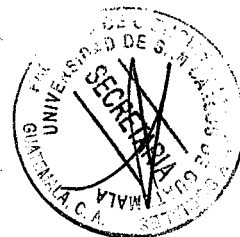
Dr. Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Fecha de recepción: 07 / 01 / 2022

(f)

Asesor(a)
(Firma y Sello)

Lic. Jedaias Israel Rodríguez López
Abogado y Notario



LIC. JEDAIAS ISRAEL RODRÍGUEZ LÓPEZ

Abogado y Notario

Colegiado 10301

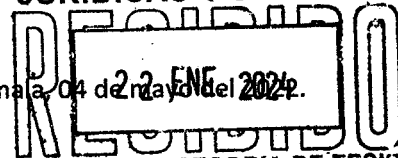
Caserío Los Chajones, Aldea Cerro Alto, Municipio de San Juan Sacatepéquez

Guatemala, Centro América

Cel 31087287

**FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES**

Guatemala, 04 de mayo del 2022.



UNIDAD DE ASESORIA DE TESIS

Hora: _____

Firma: _____

Doctor

Carlos Ebertito Herrera Recinos

Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales Universidad de San Carlos de Guatemala

Su Despacho.

Respetable Doctor:

De conformidad con el nombramiento emitido con fecha seis de abril del dos mil veintiuno, mediante el cual se me designa para realizar las modificaciones de forma y de fondo en el trabajo de investigación como Asesor de Tesis del Bachiller Brandon Mauricio García Del Cid, me dirijo a usted haciendo referencia a que el mismo, no es pariente de mi persona dentro de los grados de ley u otras circunstancia pertinentes a la misma y con el objeto de informar mi labor de conformidad con el nombramiento de mérito, informo lo siguiente:

- 1) El trabajo de tesis se denomina: DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA
- 2) Al realizar la revisión sugerí correcciones que en su momento consideré oportunas para mejorar la comprensión del tema desarrollado, las cuales fueron efectuadas, la tesis contiene cinco capítulos desarrollados en un orden lógico, cumpliendo con los requisitos de la unidad de tesis.



3) **Contenido científico y técnico de la tesis:** La tesis abarco contenido innovador en el campo del derecho penal en específico en materia de las pruebas como elementos de convicción.

4) **La metodología y técnicas de la Investigación:** En el presente trabajo se tuvieron como base los métodos analíticos, sintéticos, deductivo e inductivo y el método científico. Dentro de las técnicas de investigación se encuentran: la recopilación documental y bibliográfica que a través de ellas se estudió el fenómeno investigado y se obtuvieron conclusiones y soluciones jurídicas y sociales sobre el tema a investigar

5) **La redacción:** La tesis se estructuro de manera formal a partir de cinco capítulos en los cuales se desarrollaron en primer lugar los contenidos mas generales hacia los más específicos con el fin que sea entendible el trabajo realizado y se desarrollo sobre la base del plan de investigación antes propuesto por el estudiante. Además, se corroboro que la bibliografía fuera acorde al trabajo presentado.

6) **Conclusión discursiva:** Es un tema acorde a la realidad social y jurídica del país. Comparto su idea en la conclusión pues es acorde a un problema que acontece en la realidad nacional y que tiene un fundamento legal sólido.

En conclusión y de conformidad con lo estipulado por el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, informo a usted que APRUEBO, la investigación realizada, por lo que emito DICTAMEN FAVORABLE, por considerar el tema un aporte de importancia.

Lic. Jedaias Israel Rodríguez López

Abogado y Notario

Colegiado 10301

Lic. Jedaias Israel Rodríguez López

Abogado y Notario



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

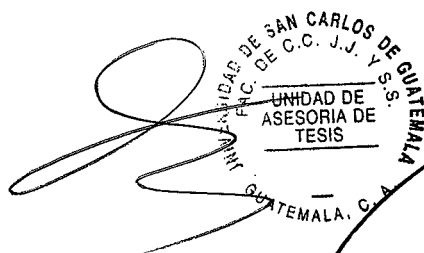
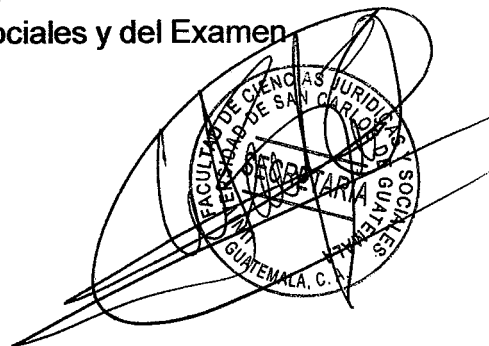


D. ORD. 26-2024

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

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante **BRANDON MAURICIO GARCÍA DEL CID**, titulado **DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

HMAC/JIMR



[Large handwritten signature]



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

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



DEDICATORIA



A MI PADRE:

Oswaldo Alexander García Pérez, Por ese esfuerzo y dedicación con la que me ayudó a formarme como una persona de bien. Por todo el apoyo, la confianza, el tiempo, amistad y alegría que me ha dado a lo largo de todos estos años

A MI MADRE:

Maira Vidilia Del Cid Mayén. Para agradecerle no me va a alcanzar la vida, ni habrá nada que pueda darle a cambio, que logre compensar todo lo que ha hecho y sigue haciendo por mí. Este, al igual que cada meta que alcance, va a llevar un agradecimiento a su persona

A MI HERMANA:

Dayana Clarisa García Del Cid. Por apoyarme directa e indirectamente a alcanzar esta meta.

A MI PRIMO:

William Manuel García Maldonado. Compartimos luchas, sacrificios, sueños, y caminamos juntos para llegar hasta donde estamos hoy día. Es un honor también



compartir la satisfacción de alcanzar esta nueva meta.

A:

La tricentenaria Universidad de San Carlos.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,

gracias.



PRESENTACIÓN

La investigación jurídica es de tipo cualitativa, la cual se desarrolla con el propósito de evaluar los Artículos 106 y 111 del Código Tributario, para obtener una comprensión más profunda sobre la interpretación y aplicación de estos Artículos en la corrección de errores de cálculo que se comenten en la presentación de la declaración de la obligación tributaria de los contribuyentes o responsables. Esta investigación comprende el tema relacionado con la determinación de la obligación tributaria, que se encuentra comprendido en el área del derecho tributario. La unidad de análisis de esta investigación son los Artículos 106 y 111 del Código Tributario, teniendo como sujeto pasivo a los contribuyentes y responsables de la obligación tributaria y como sujeto activo a la Administración Tributaria.

La investigación se centra en la contradicción supuesta que se da entre los Artículos 106 y 111 del Código Tributario, en lo referente a la corrección de errores de cálculo, ya que el Artículo 111 establece que la Administración Tributaria deberá notificar al contribuyente o responsable el error de cálculo, cuando la diferencia se a favor del ente recaudador, en la cual se le requiere el pago corriéndole audiencia para tal efecto, mientras que el Artículo 106 establece que el contribuyente puede corregir estos errores siempre y cuando no se le notifique de la audiencia en que se le requiera el pago, surgiendo la pregunta de ¿cómo el contribuyente podría corregir su error si no se le ha hecho saber?



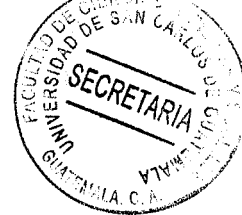
HIPÓTESIS

El aparecimiento de contradicciones en el sistema jurídico tributario pone a los sujetos pasivos de esta obligación en un estado de incertidumbre pues no tienen claro la forma de conducirse, ya que la realización de cualquiera de las conductas, que se encuentran reguladas en las normas contradictorias, tendrá consecuencias jurídicas negativas para ellos. En este sentido, la forma de resolver la antinomia que se suscita entre los Artículos 106 y 107 del Código Tributario sería a través de una reforma que aclare el procedimiento para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria, estableciendo en qué momento procede una rectificación voluntaria y en qué momento cualquier rectificación realizada llevará intereses y multas por realizar el pago del tributo de forma extemporánea, además de incluir en esta reforma un lapso de tiempo dentro del cual, después de haber sido notificado del error, el sujeto pasivo de la obligación lo pudiera subsanar, ya que como ser humano se es susceptible de cometer estos errores.

COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS



Se utilizaron los métodos: analítico, inductivo y deductivo. La unidad de análisis se centró en la interpretación e integración de los Artículos 106 y 111 del Código Tributario, concluyendo a partir de la bibliografía consultada que la hipótesis es parcialmente válida: esto se debe a que no existe contradicción entre ambos Artículos por lo cual la hipótesis planteada es rechazada en este sentido. Sin embargo, se pudo establecer la necesidad de dar un plazo para que el contribuyente pueda corregir errores de cálculo después de haber sido notificado, ya que una vez se realiza la notificación el contribuyente o responsable no podrá corregir su error sin incurrir en el pago de interés y multa por pago extemporáneo, por lo que la hipótesis es válida en este sentido.



Pág.

ÍNDICE

Introducción

CAPÍTULO I

1.	Código Tributario guatemalteco.....	1
1.1.	La obligación tributaria en el Código Tributario.....	4
1.2.	Cronología del Código Tributario.....	5
1.3.	Legalidad de los tributos en el Código Tributario.....	9
1.4.	Importancia del Código Tributario en la legislación guatemalteca.....	11

CAPÍTULO II

2.	interpretación de las leyes.....	15
2.1.	Concepto.....	17
2.2.	Objeto de interpretación.....	18
2.3.	Interpretación de las normas jurídicas tributarias.....	22
2.4.	Métodos de interpretación jurídica.....	23
2.4.1.	Estricto o literal.....	25
2.4.2.	Subjetivo.....	26
2.4.3.	Contextual.....	27
2.5.	Integración de la ley.....	27
2.6.	Uso e importancia de la lógica en el derecho.....	29
2.7.	Uso e importancia de la filosofía en el derecho.....	32

CAPÍTULO III

3.	Error de cálculo.....	35
3.1.	Características.....	40
3.2.	Entre error de cálculo y de concepto.....	43



CAPITULO IV

LA EJECUCIÓN PENAL

4.	Antinomia.....	47
4.1.	Casos de incompatibilidad normativa.....	50
4.2.	Formas en que puede originarse.....	51
4.3.	Formas en las que puede perjudicar.....	53

CAPITULO V

5.	Antinomia entre el Artículo 106 y 111 del Código Tributario, con respecto al procedimiento para corregir un error de cálculo.....	55
5.1.	Antecedentes.....	55
5.2.	Análisis.....	57
5.3.	Convenientes y/o ventajas.....	61
5.4.	Muestra de la investigación de campo.....	62
5.5.	Análisis jurídico para la determinación del procedimiento para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria, de acuerdo a los Artículos 106 y 111 del Código Tributario.....	64
	CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	69
	ANEXOS.....	71
	BIBLIOGRAFÍA.....	83



INTRODUCCIÓN

La falta de claridad en el procedimiento para la corrección de errores de cálculo hace que el ejercicio contributivo se vea entorpecido. Este entorpecimiento contraría esa característica facilitadora que debe revestir el sistema tributario, que permita la obtención de mayores recursos financieros que ayuden al desarrollo de programas en beneficio de la sociedad. La presente investigación se enfoca en esclarecer la controversia suscitada en el momento de integrar e interpretar el Artículo 106 y 107 del Código Tributario, que dificulta la subsanación de errores de cálculo, por parte del contribuyente, y evita una rápida recolección de los tributos.

Esta investigación jurídica contribuye a determinar la correcta integración e interpretación de los mencionados Artículos, haciendo uso de correctas técnicas interpretativas e integrando correctamente ambos Artículos, con lo cual se puede determinar el procedimiento que existe para la corrección de errores de cálculo sin que el contribuyente deba pagar intereses y multas por el pago extemporáneo de tributos, al mismo tiempo que se determina el caso en que el contribuyente incurre en pago extemporáneo de impuestos.

Para determinar el procedimiento para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria se han desarrollado los siguientes capítulos: el Capítulo I desarrolla todo lo relacionado al Código Tributario guatemalteco, iniciando con los antecedentes, tanto legales como doctrinarios, estableciendo la cronología del Código Tributario, y, por último, la importancia de este cuerpo normativo en la legislación



guatemalteca; el Capítulo II desarrolla todo lo relacionado con la interpretación de leyes, desarrollando temas relacionados con el concepto, el fin de la interpretación; el Capítulo III toca el tema referente al error de cálculo, su concepto, sus características y la diferencia que existe entre un error de cálculo y un error de concepto; el Capítulo IV desarrolla el tema de la antinomia, definiéndola y estableciendo la forma en que pueden originarse y perjudica; y el Capítulo V, en el cual se desarrolla el tema de la antinomia entre el Artículo 106 y 111 del Código Tributario, con respecto al procedimiento para corregir un error de cálculo, desarrollando sus antecedentes, analizando cada uno de los referidos Artículos, estableciendo sus ventajas y/o desventajas.

Los métodos utilizados en la presente investigación son el método analítico, el método inductivo y el método deductivo. Así también se utilizó información bibliográfica de las cuales se sintetizó toda la información relevante respecto al tema de investigación. Entre las técnicas utilizadas para la recolección de información se encuentran las bibliográficas, las documentales, las decampo, como la observación directa y la entrevista. Esta investigación es de suma utilidad, tanto para estudiantes como profesionales universitarios y principalmente para los contribuyentes o responsables de una obligación tributaria, ya que determina de una manera sencilla y comprensible los procedimientos que existen para la corrección de errores de cálculo, evitando confusiones en la interpretación e integración de los Artículos 106 y 111 del Código Tributario.

CAPITULO I

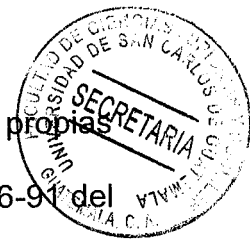


1. Código Tributario Guatemalteco

El Código Tributario es toda la compilación de preceptos jurídicos, que regulan la relación jurídica tributario que proviene del Estado, cuando establece los tributos, los hechos que la originan y como se tienen que recaudar los tributos. El Código Tributario fue creado en Guatemala en el año de 1991, en este cuerpo normativo se establece porque era necesario la creación de un conjunto de normas en materia tributaria y en uno de sus considerandos indica "Que es conveniente emitir un Código Tributario para que las leyes de esa materia sean armónicas y unitarias, se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política y para uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias."

Este cuerpo normativo contiene los preceptos legales que desarrollan los principios en materia tributaria plasmados en la Constitución Política de la República de Guatemala, así como lo relativo a los conceptos generales del Derecho Tributario, la obligación tributaria, sujetos de la obligación tributaria, infracciones, recursos, procedimientos, etc.

El Código Tributario, es el cuerpo normativo que reúne todo lo que jurídicamente concierne a esta rama del derecho. Su articulado, regula de manera concreta la forma de estructura y desarrollo del sistema tributario del Estado de Guatemala, implementado así disposiciones base de aplicación general a todos los tributos,



impuestos, tasas, arbitrios, y de las relaciones que de la aplicación de las propias normas del derecho fiscal se ocasionen. Por tal razón, se afirma que el Decreto 6-91 del Congreso de la República, es una norma base que desarrolla los supuestos esenciales bajo los cuales se debe estructurar el sistema de tributos del Estado de Guatemala. El Código Tributario, se encuentra conformado por dos partes:

- a) Una parte General: Este segmento del Código establece un conjunto de normas de aplicación general a todos los tributos y leyes particulares de la materia tributaria; esta parte puede ser considerada como la más importante del código, ya que a través de la misma se estructura lo que es la base del derecho tributario, y se establecen aquellos principios propios de la materia a través de los cuales el Estado podrá cumplir su función fiscal.
- b) Parte Especial: Este segmento comprende disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema fiscal guatemalteco, estableciendo una serie de lineamientos en cuanto a su aplicación y ejercicio.

Específicamente en lo que respecta a las fuentes del Derecho Tributario, el decreto 6-91 del Congreso de la República Código Tributario, en su artículo segundo señala cuáles son los cuerpos normativos que considerará como fuentes directas de su ordenamiento, es decir, aquellas disposiciones que podrán crear nuevas obligaciones fiscales, o bien modificar o suprimir las ya existentes. Los preceptos consignados con anterioridad permiten observar la clasificación de las fuentes del derecho tributario dentro de la estructura interna del estado de Guatemala, el cual se divide en tres

presupuestos, el primero de ellos sitúa a la Constitución en la cúspide del ordenamiento fiscal nacional, ya que esta otorga los parámetros básicos que estructuran el sistema tributario del Estado.

El segundo supuesto, se refiere que por debajo de la constitución se encuentran las leyes y los tratados internacionales que tengan fuerza de ley, ya que estos serán los que impondrán de manera específica cuáles son las obligaciones fiscales propias de cada sujeto, y las circunstancias en que cada uno de estos hechos acontece, previendo una estructura normativa que cumpla con las disposiciones que manda la constitución, y que se acople a las necesidades de la nación.

El tercer y último supuesto, sitúa a los reglamentos como último peldaño de la estructura normativa tributaria del Estado, debido que su función radica en torno a los parámetros establecidos por las leyes, ya que los reglamentos tendrán el objeto de prever los mecanismos adecuados para ejecutar las disposiciones que de las leyes fiscales manden, es decir constituyen un complemento a las disposiciones legales previstas por el Legislador.

De conformidad con lo expuesto, el sistema tributario guatemalteco, sustenta su estructura en dos principios básicos, el principio de legalidad y el principio de supremacía constitucional, a través de los cuales se señala que la Constitución es la cúspide del Ordenamiento legal tributario del Estado, y que únicamente aquellas disposiciones legales emitidas de conformidad con los parámetros establecidos por ésta serán válidas de pleno derecho. Es por tal razón el Código tributario únicamente



considera fuentes de su ordenamiento propio a las leyes, los tratados, y a los reglamentos, que serán los que de conformidad con los presupuestos constitucionales conforme el sistema tributario del Estado.

1.1. La obligación tributaria en el Código Tributario

El Estado, en el ejercicio de su poder de imperio, crea una norma legal que origina una obligación tributaria, la cual en Guatemala se encuentra establecida en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y para la aplicación del mismo, tiene las facultades la Superintendencia de Administración Tributaria, quien es la titular de la gestión administrativa del tributo.

El concepto de obligación tributaria la encontramos en el artículo 14 del Código Tributario el cual indica que “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”. Del concepto citado, se puede concluir que el tributo es exigible coactivamente, cuya potestad la tiene la administración tributaria, para requerir información relacionada con el pago de tributos para llevar a cabo su función fiscalizadora de verificar el adecuado



cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y la facultad de requerir el pago de tributos, así como de sancionar a los contribuyentes o responsables de conformidad con la ley. Se conceptúa la obligación tributaria como “Es el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y otros entes públicos que actúa como acreedores del tributo y los sujetos pasivo de dicha relación obligados al pago del mismo”.¹

El Código Tributario guatemalteco, en el artículo 15 regula la preeminencia de la obligación legal sobre la contractual e indica “Privilegios y garantía de crédito tributario. Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes”. La preeminencia de la obligación legal sobre la contractual en materia tributaria significa que no importa lo que pacten las partes, ello no afectará el pago de los tributos al fisco, ni la calidad de sujeto pasivo.

1.2. Cronología del Código Tributario

El Código Tributario es la columna vertebral sobre la que descansa el derecho tributario, constituyéndose en un conjunto de normas de carácter sustantivas, administrativas y procesales, además de sancionadoras, que regulan la obligación jurídico-tributaria y las relaciones que se desprenden entre el ente recaudador y los contribuyentes. A través

¹ Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco**. Pág. 51



de la historia del Código Tributario guatemalteco, se puede establecer que este fue emitido por el Congreso de la República de Guatemala el nueve de enero del año 1991, ratificado por el presidente del Organismo Ejecutivo el 25 de marzo de 1991, publicado en el diario oficial el tres de abril de 1991, entrando en vigencia sesenta días después de su publicación en el diario oficial, según lo establecido en el Artículo 189 del Código Tributario.

A lo largo de la vigencia, el Código Tributario de Guatemala ha sufrido diversas modificaciones a través de Decretos que han reformado, derogado o adicionado Artículos. Las intenciones de estas modificaciones en el Código Tributario se orientan al mejoramiento en la recaudación y modernización en el cobro de los tributos. También se ha buscado evitar la evasión fiscal que constituye uno de los principales problemas, no solo para la Superintendencia de Administración tributaria sí no también para el Estado mismo, pues sus ingresos disponibles se ven reducidos teniendo que acudir a solicitar préstamos nacionales como internacionales, tanto al sector público como al privado.

La intención en la emisión del Código Tributario era unir y armonizar en un solo cuerpo normativo los preceptos constitucionales y los procedimientos generales aplicables a cualquier clase de tributo, evitando con ello la contradicción y repetición de procesos y procedimientos en materia tributaria. Sin embargo, las distintas modificaciones realizadas en el Código Tributario han ocasionado en algunos casos deficiencias y antinomias en el momento de su aplicación, debido principalmente a la falta de técnica legislativa, que se producen al no considerar en su elaboración el contexto de la ley y la relación que existe entre los distintos artículos que forman este cuerpo normativo. Las



reformas más importantes que ha tenido el Código Tributario se pueden encontrar en el año de 1996 a través del Decreto Número 58-96 del Congreso de la República de Guatemala, en el cual se modifican Artículos relacionados al tema de los recursos administrativos siendo estas reformas importantes ya que estos constituyen los principales medios de defensa con los que cuentan los contribuyentes para defender sus derechos.

Otra de las reformas importantes es la realizada en el año de 1997 a través del Decreto Número 117-97, el cual fue publicado en el Diario Oficial el 23 de diciembre, entrando en vigencia el uno de enero de 1998, modificando Artículos referentes a temas de reincidencia e infracciones tributarias. En el año 2001 se da una nueva reforma en el Código Tributario, a través del Decreto Número 29-2001, el cual se publicó en el Diario Oficial el 10 de agosto, el cual reformo algunos de los Artículos reformados por el Decreto Número 117-97.

En el año 2006 se dan las reformas introducidas a través del Decreto Número 20-2006, las cuales fueron denominadas como Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, las cuales modificaron una gran cantidad de Artículos del Código Tributario, en esta reforma se introducen Artículos relacionados al uso de herramientas informáticas y la bancarización, que han ayudado a la Superintendencia de Administración Tributaria en la agilización de la recaudación de los tributos. Una de las reformas importantes fue la llevada a cabo en el año 2012 a través del Decreto Número 4-2012 del Congreso de la República de Guatemala, referentes al fortalecimiento del sistema tributario y el combate a la defraudación y el contrabando, el



cual fue emitido el 26 de enero y publicado el 17 de febrero del año 2012, entrando en vigencia el 25 de febrero de ese mismo año.

Las reformas realizadas en el año 2012 se enfocan en fortalecer las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), la cual: a) “(...) amplía la obligación de los contribuyentes a proveer información, es decir que la SAT, desde ese momento, cuenta con mayor información que le permite determinar de mejor manera el monto de los tributos y evitar las posibles evasiones fiscales. b) faculta a la SAT a poder instalar “dispositivos de control en cadenas de producción, transporte o distribución”.

Un paso fundamental para lograr la modernización de la institución y un mejor control de las actividades productivas que influyen en el incremento de la recaudación fiscal. c) Se facilita a los contribuyentes el cumplimiento de su obligación tributaria, d) se regula de una mejor manera la prescripción en el tema tributario, así como la declaración de incobrabilidad. e) Se crea la constancia de solvencia fiscal, f) “(...) se actualiza el marco sancionatorio en materia tributaria. Se norman mecanismos modernos de firma u otras formas de comunicación electrónica con la SAT”.

Estas dos últimas reformas buscan ampliar el marco sancionatorio y lograr prevenir la evasión fiscal, y por el otro lado, busca facilitar la comunicación entre el contribuyente y el ente recaudador, de tal forma que el primero se le facilite cumplir con su obligación tributaria. Y finalmente h) se mejora lo relacionado con las impugnaciones en materia tributaria, de manera que el contribuyente tenga las herramientas que le permitan oponerse a las resoluciones que él considere que lesionen sus intereses. En el año



2016 se realiza una nueva reforma, la última hasta el momento en el Código Tributario, a través del Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República, el cual se orienta al tema de la transparencia fiscal y la gobernanza de la SAT. Este Decreto fue emitido el 19 de julio y ratificado por el presidente del Organismo Ejecutivo el 18 de agosto del año 2016. Estas reformas perseguían incorporar mecanismos que contribuyeran al cumplimiento de los objetivos de la SAT, así como a proveerle de mayores recursos financieros al Estado, dotando a la SAT de herramientas de cooperación y asistencia mutua con otras administraciones o jurisdicciones tributarias y aduaneras.

1.3. Legalidad de los tributos en el Código Tributario

El principio de Legalidad se ha resumido en el aforismo *nulum tributum sine lege*, estructurado sobre la base de que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal esto debo decir que la ley emitida por el Organismo Legislativo quien es el órgano creador de ella, en todos sus aspectos esenciales, viéndolo desde el punto de vista del hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica, y cuantía de la obligación.

La consecuencia fundamental del principio de legalidad es, que sólo la ley puede especificar los elementos estructurales básicos de los tributos, criterio que es recogido por nuestra Carta Magna al establecer que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, al decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la Equidad y Justicia Tributaria, así como determinar las bases de recaudación,



especialmente entre ellas podría mencionar las siguientes: el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias.

La Constitución Política de la República de Guatemala, como ya lo hemos hablado contempla los principios de Equidad y el de Justicia Tributaria, al preceptuar que decreta los impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales esto conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la Equidad y Justicia Tributaria, y también contempla el principio de Reserva de la Ley al preceptuar que “son nulas Ipso Jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo; las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

De conformidad con los principios que he mencionado anteriormente, puedo establecer que la Constitución Política de la República de Guatemala, como órgano específico y exclusivo para emitir la Ley Tributaria al Organismo Legislativo o Congreso de la República, quien debe de observar que las leyes que emita sean conforme a las necesidades del Estado y tratando de gravar lo menos posible la economía de los contribuyentes respetando los principios de equidad y justicia tributaria. Por lo que se deben de garantizar los derechos de las personas. Es por ello que se deben de garantizar los derechos de los tributarios.



1.4. Importancia del Código Tributario en la legislación guatemalteca

El Código Tributario es de suma importancia en la legislación tributaria, ya que este es el cuerpo normativo en que se desarrolla todo lo relacionado a la obligación tributaria, su forma de pago, infracciones y sanciones, el procedimiento administrativo, el proceso contencioso administrativo y el proceso económico coactivo, todo dentro del ámbito tributario. Al analizar la importancia del Código Tributario, desde el punto de vista legal, se parte, de acuerdo a la concepción jurídica tradicional, de las divisiones de las leyes en dos grandes grupos, siendo las primeras leyes de carácter sustantivas y las segundas de carácter adjetivas. Las normas de carácter sustantivas se refieren a la fijación de una forma de conducta, así como la atribución de facultades, derechos y obligaciones.

En materia tributaria las normas de carácter sustantivas regulan lo relacionado a la obligación tributaria, la determinación de los tributos, la determinación de los plazos, los sujetos de la obligación tributaria, las exenciones, la forma de extinción de la obligación tributaria, las infracciones y sanciones tributarias. En el caso de las normas adjetivas o formales, estas tienen como finalidad el normar la forma de cómo se hará cumplir la norma sustantiva, busca garantizar el cumplimiento de las facultades y obligaciones de los contribuyentes.

En este tema se tiene como prototipo el Proceso Contencioso Administrativo Tributario. El Código Tributario también tiene normas administrativas, aquellas que regula la forma de relacionarse entre el administrado y el administrador, el cual es llamado el Proceso

Administrativo Tributario, en el cual se regula la forma de plantear las solicitudes a la administración tributaria, así como los medios de impugnación que dispone el administrado para revertir los efectos de las resoluciones emitidas por el órgano administrador.

Al analizar la importancia que tiene el Código Tributario, en cuanto a su ordenamiento jurídico, se parte principalmente de la Constitución Política de la República de Guatemala, la cual, parafraseando el Artículo 243, regula que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, estructurándose conforme el principio de capacidad de pago, y prohibiendo los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación, además de ello, en el Artículo 239, de ese mismo cuerpo normativo, regula que corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar los impuestos ordinarios y extraordinarios, los arbitrios y contribuciones especiales, y que estos deben ser acordes a la equidad y justicia tributaria.

El desarrollo de estos preceptos constitucionales se encuentran contenidos en distintos cuerpos normativos tales como la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando Decreto Número 4-2012, Ley de Actualización Tributaria Decreto Número 10-2012, todos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala. Todas esas leyes regulan aspectos específicos en materia Tributaria, generalmente son leyes sustantivas sobre un determinado impuesto. La importancia del Código Tributario radica en que busca ser un cuerpo normativo de aplicación general que determine las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación del



hecho imponible y el tipo impositivo, busca con ello armonizar y unificar las leyes tributarias y los procedimientos de estas leyes, sujetándolas al principio de legalidad y supremacía constitucional, para evitar con ello la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa.

En cuanto a la jerarquía del Código Tributario, esta es una ley ordinaria, siguiendo la clasificación de Hans Kelsen, subordinada a la Constitución Política de la República de Guatemala y encontrándose por encima de los reglamentos emitidos por las agencias gubernamentales encargadas de la recaudación de los tributos. La función principal de este Código es desarrollar los preceptos constitucionales que permitan al contribuyente garantizar su derecho de petición, defensa, debido proceso y legalidad, entre otros.

El Código Tributario es una pieza fundamental dentro de la legislación guatemalteca, ya que establece las normas y procedimientos para la recaudación de impuestos y otros tributos en el país. Su importancia radica en varios aspectos clave que surgen tanto al Estado como a los ciudadanos y contribuyentes. En primer lugar, el Código Tributario proporciona la base legal para la recaudación de ingresos fiscales que son necesarios para el funcionamiento del Estado y la prestación de servicios públicos esenciales.

Los impuestos recaudados son utilizados para financiar programas de educación, salud, seguridad y obras públicas, entre otros, que benefician directamente a la población guatemalteca. Sin una adecuada legislación tributaria, el Estado no podría asegurar el bienestar de sus ciudadanos y enfrentaría dificultades para cumplir con sus funciones básicas. En segundo lugar, el Código Tributario promueve la equidad y la justicia en la



distribución de la carga tributaria. Establece reglas para que los impuestos se apliquen de manera justa, proporcional y progresiva, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. Esto evita que los sectores más vulnerables de la sociedad sean excesivamente gravados y que aquellos con mayores recursos puedan evadir sus responsabilidades fiscales.

En tercer lugar, el Código Tributario contribuye a la transparencia y la predictibilidad en el sistema tributario guatemalteco. Al establecer los procedimientos y plazos para la presentación de declaraciones y pago de impuestos, brindar certeza a los contribuyentes sobre sus obligaciones y reducir la discrecionalidad de las autoridades fiscales. Esto disminuye el riesgo de corrupción y facilita la planificación financiera tanto para individuos como para empresas.

En cuarto lugar, el Código Tributario es una herramienta clave en la lucha contra la evasión y el fraude fiscal. Establece sanciones y mecanismos de fiscalización para aquellos que intentan eludir sus obligaciones tributarias. La evasión fiscal debilita la capacidad del Estado para recaudar recursos y perjudica el desarrollo económico y social del país. Un sistema tributario bien estructurado y respaldado por una legislación sólida es crucial para combatir estas prácticas ilegales. En quinto lugar, el Código Tributario también tiene un papel relevante en la promoción de la inversión y el desarrollo económico en Guatemala. Al establecer tasas impositivas competitivas y predecibles, el país se vuelve más atractivo para la inversión nacional y extranjera. Además, ofrece incentivos fiscales para ciertas actividades económicas o regiones con el fin de fomentar el crecimiento en sectores específicos o áreas geográficas.

CAPÍTULO II



2. Interpretación de las leyes

La interpretación de las normas jurídicas es un proceso esencial en la aplicación del derecho. Consiste en analizar el contenido y alcance de las disposiciones legales para determinar su significado y cómo deben aplicarse en situaciones específicas. La interpretación jurídica es fundamental porque los textos legales pueden ser ambiguos, generales o incluso contradictorios, lo que requiere que los operadores jurídicos, como jueces y abogados, los analicen y aclaren para garantizar la justicia y la equidad en la resolución de conflictos y la toma de decisiones legales.

La interpretación se realiza mediante diferentes métodos y técnicas. Uno de los enfoques más comunes es el literal o gramatical, que se basa en el significado ordinario y común de las palabras usadas en la norma. Si el texto es claro y no admite ambigüedad, se utilizará tal como está escrito. Sin embargo, si el texto es ambiguo o puede tener varios significados, se deben utilizar otros métodos interpretativos.

En este, otro método interpretativo relevante es el sistemático, que busca entender la norma en el contexto de todo el sentido jurídico. Se analiza cómo se relaciona la disposición en cuestión con otras normas, teniendo en cuenta la jerarquía y las relaciones de complementariedad o subsidiariedad entre ellas. Además, está el método histórico, que busca comprender el significado original de la norma al considerar su contexto histórico y la intención del legislador al momento de su creación. Esto puede



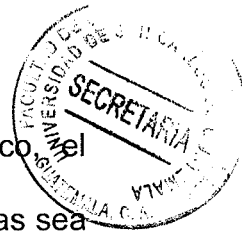
ser relevante para interpretar normas antiguas o enmendadas a lo largo del tiempo. Asimismo, la interpretación teleológica o finalista se centra en los objetivos y multas perseguidos por la norma. Se busca identificar el propósito o razón de ser de la disposición y cómo esta se relaciona con los objetivos generales del sistema jurídico.

Además, hay casos en los que se puede recurrir a la analogía, que implica aplicar una norma a una situación similar a la regulada por otra norma cuando no hay una disposición específica para el caso concreto. También se puede utilizar la equidad, que consiste en buscar una solución justa y equitativa cuando la norma aplicable genera resultados injustos o desproporcionados.

“Son un conjunto de operaciones destinadas a determinar el sentido y alcance de una norma, esto es, su verdadero significado, y extraer de la norma general una norma particular, que es la que se usa para calificar el caso concreto que debe resolver el Derecho”.²

Es importante destacar que la interpretación de las normas jurídicas no es una tarea meramente mecánica o técnica, sino que involucra juicios de valor y razonamientos fundamentales. Los intérpretes deben tener en cuenta los principios y valores que informan el sistema jurídico, como la justicia, la seguridad jurídica y el bien común. la interpretación de las normas jurídicas es un proceso esencial en el derecho. Consiste en analizar el contenido y alcance de las disposiciones legales para determinar su significado y cómo deben aplicarse en situaciones específicas. Se utilizan diferentes

² Lara Berrios, Bernardo. **Hacienda Pública y Derecho Tributario**. Pág. 18

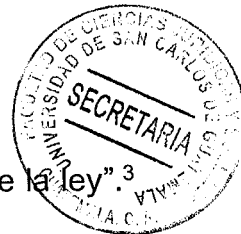


métodos y técnicas interpretativas, como el literal, el sistemático, el histórico, el teleológico, la analogía y la equidad, para asegurar que la aplicación de las normas sea justa y adecuada a las multas del sistema jurídico. La interpretación jurídica requiere de juicios razonados y consideración de principios y valores que informan el ordenamiento jurídico.

La interpretación de las normas jurídicas es el camino que permite comprender lo que el legislador quiso decir cuando elaboró la norma jurídica. Permite establecer los rasgos característicos y los principios sobre los cuales fueron creadas. En el campo de la ciencia jurídica se suele utilizar los términos hermenéutica jurídica y exégesis para referirse, indistintamente, al concepto de interpretación. En este sentido el presente apartado pretende dar a conocer los métodos que existen de interpretación y para ello se usará el término de exégesis.

2.1. Concepto

Para lo cual se puede mencionar que va más allá al definir la interpretación de las normas y no se limita únicamente a encontrar el sentido y alcance de la norma interpretada, a tal efecto ha manifestado que “Interpretar las leyes es, por ende, buscar el derecho aplicable a los casos concretos, a través de una formula oficial. Esta interpretación no debe circunscribirse de modo exclusivo a la formula misma, sino que ha de realizarse en conexión sistemática con todo el ordenamiento vigente. El intérprete puede valerse, para lograr su fin, de elementos extraños a los textos, pero en tales



elementos debe ver simples medios destinados a esclarecer la significación de la ley”.³

La exégesis, consiste en comprender el texto de la norma jurídica para luego repetirlo de forma actualizada, tomando el contexto lingüístico, político, jurídico y legislativo que exige tanto el momento de creación de la norma como también el momento en que se realiza la interpretación. En ese orden de ideas la exegesis se define como la acción del ser humano que busca determinar el sentido de la ley: que es lo que ordena, que derechos otorga o que acciones permite y también cuales son los castigos cuando se viola un precepto normativo.

De acuerdo con las distintas concepciones expuestas por la doctrina sobre la interpretación de las leyes, se puede definir la interpretación de las leyes como aquel proceso que realiza el intérprete para delimitar el alcance y sentido de una norma y los hechos que encuadran en la misma, así como la interacción de la norma interpretada con el resto de las normas dentro del ordenamiento jurídico, para poder ser aplicada a un caso concreto que se pretende resolver.

2.2. Objeto de la interpretación

La doctrina contemporánea sostiene que todas las normas jurídicas están sujetas a interpretación, sin importar que tan clara y precisa sea la fórmula, en contraposición a la tendencia anterior que establecía que únicamente estaban sujetas a interpretación aquellas leyes que no son claras en su texto o contenido, ya sea por oscuridad, contradicción o ambigüedad de la fórmula. Por otro lado, hay autores que sostienen que

³ García Máynez, Eduardo. *Introducción al estudio del Derecho*. Pág. 359.

también son objeto de interpretación los hechos que encuadran bajo la fórmula de la norma.



Para lo cual se puede mencionar que “todas las leyes están constituidas por un conjunto de signos o palabras que guardan un sentido. Por eso las leyes, incluso las más claras y fáciles de aplicar, son objeto de interpretación. El mismo esfuerzo para precisar que la ley es clara, implica aun proceso de interpretación”.⁴

El objeto de la interpretación jurídica es comprender y dar sentido a las normas y principios del derecho con el fin de aplicarlos correctamente a situaciones específicas. Es un proceso fundamental para la administración de justicia y la resolución de conflictos, ya que permite determinar el alcance y contenido de las disposiciones legales, así como su aplicación a casos concretos. El objeto de la interpretación jurídica abarca diversas dimensiones que permiten comprender cómo se lleva a cabo este proceso. En primer lugar, el objeto se refiere al análisis y entendimiento de las normas legales. Las leyes y regulaciones pueden ser redactadas de manera compleja y técnica, lo que puede llevar a ambigüedades o contradicciones.

La interpretación jurídica busca resolver estas cuestiones y definir el significado preciso de las disposiciones legales para garantizar una aplicación justa y equitativa del derecho. “La doctrina contemporánea sostiene que todas las normas jurídicas están sujetas a interpretación, sin importar que tan clara y precisa sea la fórmula, en contraposición a la tendencia anterior que establecía que únicamente estaban sujetas a

⁴ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. Pág. 53.



interpretación aquellas leyes que no son claras en su texto o contenido, ya sea por oscuridad, contradicción o ambigüedad de la fórmula. Por otro lado, hay autores que sostienen que también son objeto de interpretación los hechos que encuadran bajo la fórmula de la norma”.⁵

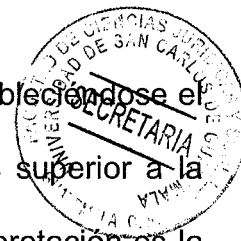
El objeto de la interpretación también incluye la determinación de la intención del legislador o del órgano que emitió la norma. Es decir, se busca entender los propósitos y objetivos que llevaron a la creación de la ley o regulación en cuestión. Conocer la intención detrás de una norma puede ser crucial para aplicarla adecuadamente y asegurar que los resultados sean coherentes con el espíritu de la ley.

Otro aspecto relevante del objeto de la interpretación jurídica es la relación entre la norma que se interpreta y el conjunto del ordenamiento jurídico. El derecho es un sistema interconectado de normas, y una interpretación adecuada debe considerar cómo la disposición en cuestión se relaciona con otras leyes y principios generales. Esto implica analizar la jerarquía normativa, la coherencia y complementariedad entre las normas, y cómo se integran en el sistema legal en su conjunto.

Dado que las leyes son creadas por seres humanos estas no son perfectas, estas pueden contener errores, deficiencias o ambigüedades, por lo que nace la necesidad de interpretar éstas de acuerdo a los principios e ideales que imperan en la sociedad. Desde la constitucionalización del derecho, la Constitución se ha convertido en el cuerpo jurídico-político que contiene los ideales y las aspiraciones de la sociedad de la

⁵ Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Pág. 145.

que fue creada y a la cual deben someterse toda normativa jurídica, estableciéndose el principio de supremacía constitucional que estipula que ninguna ley es superior a la Constitución. En Guatemala la ley que da las normas generales de interpretación es la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, el cual en su Artículo 1 preceptúa “Los preceptos fundamentales de esta ley son las normas generales de aplicación, interpretación e integración del ordenamiento jurídico guatemalteco.” Es pues esta ley, el cuerpo que aglutina normas jurídicas de interpretación general que deben ser observadas para la realización de una correcta interpretación de normas especializadas que rigen una materia específica como el derecho tributario.



Las normas que rigen la interpretación de la normativa tributaria, de carácter general, se encuentran contenidas en el Código Tributario. Aunado a ello, la interpretación de esta ley lleva consigo el requerimiento de conocimientos, no solo lógico-jurídicos, sino que también contables y financieros, ya que de la actividad de la que surge la obligación tributaria es principalmente producto de la actividad económica de los contribuyentes, además de que el objetivo de la recaudación de tributos es la obtención de recursos financieros que permitan al Estado cumplir con sus obligaciones.

El objeto de la interpretación es desentrañar el sentido de la norma jurídica de acuerdo a su realidad social, política y económica en la que fue creada, para luego ser interpretada de acuerdo a la nueva realidad social, política y económica en la que debe ser aplicada, en pocas palabras, la interpretación tiene como fin la actualización de una norma a la realidad en que se aplicará.



2.3. Interpretación de las normas jurídicas tributarias

La doctrina coincide en que el estudio de la interpretación de las normas tributarias ha causado problemas, debido que se consideraba que el derecho tributario era de carácter especial y excepcional, limitando y restringiendo la libertad y propiedad de las personas. El debate ha llevado a considerar que, en la interpretación de las leyes tributarias, se deben utilizar métodos especiales y excepcionales, no permitiendo el empleo de los métodos tradicionales.

Para lo cual se puede mencionar que “Por interpretación de las normas tributarias debemos entender la determinación del sentido y alcance de las mismas, esto es, qué quiso decir la norma tributaria y en qué caso es aplicable”.⁶ El objeto de la interpretación jurídica también se extiende a la aplicación de las normas a situaciones específicas. Los casos concretos que llegan ante los tribunales o las autoridades administrativas requieren una aplicación precisa y justa del derecho. La interpretación jurídica busca establecer cómo se aplica la ley en el contexto de un caso particular, teniendo en cuenta las circunstancias y hechos específicos que rodean el caso.

Asimismo, el objeto de la interpretación jurídica involucra la búsqueda de soluciones justas y equitativas para los conflictos y controversias legales. El derecho tiene como objetivo principal la búsqueda de la justicia, y la interpretación adecuada de las normas es esencial para lograr este propósito. Los intérpretes jurídicos deben considerar los valores y principios que informan el sistema legal para asegurar que las decisiones

⁶ Pacci Cardenas, Alberto Carlos. *Introducción al Derecho Tributario*. Pág. 30.

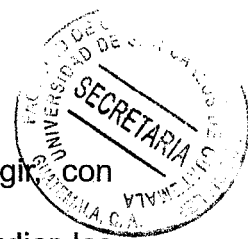


tomadas sean coherentes con esos valores. En el objeto de la interpretación jurídica también se encuentra la adaptación del derecho a los cambios sociales y culturales. La sociedad evoluciona constantemente, y el derecho debe ser capaz de responder a los nuevos desafíos y realidades. La interpretación jurídica juega un papel importante en la actualización y adaptación del derecho a las necesidades cambiantes de la sociedad.

De acuerdo a lo establecido en la presente investigación, la interpretación de las normas tributarias no es más que el proceso que realiza el intérprete para determinar su alcance, sentido y relación con el resto de las disposiciones del ordenamiento jurídico, haciendo posible la aplicación de la norma interpretada al caso concreto, lo que en materia tributaria permite determinar quiénes están sujetos al cumplimiento de la obligación tributaria, quiénes se encuentran exentos o tienen beneficios tributarios, y el cumplimiento de los supuestos contenidos en la norma para el nacimiento de la obligación tributaria.

2.4. Métodos de interpretación jurídica

Los métodos de interpretación jurídica son un conjunto de enfoques y técnicas utilizadas para comprender el significado y alcance de las normas legales y aplicarlas correctamente en situaciones específicas. Estos métodos son esenciales para la administración de justicia y la resolución de conflictos, ya que las leyes y disposiciones pueden ser ambiguas o generales, lo que requiere que los operadores jurídicos, como jueces y abogados, realicen un análisis cuidadoso para interpretarlas de manera adecuada no afectando los derechos de las personas.



Para lo cual se puede mencionar que “nunca ningún jurista consiguió elegir, con razones plenamente justificadas, uno de los métodos como el correcto y repudiar los demás, ninguno tiene validez universal, pero cada uno de ellos ofrece elementos de interés parcial, de modo que el intérprete debe saber excogitar aquel o aquellos métodos que lo conduzcan “a la solución más justa entre todas las posibles”.⁷

Los métodos de interpretación jurídica son fundamentales para comprender el significado y alcance de las normas legales y aplicarlas correctamente en situaciones específicas. Cada uno de estos métodos tiene sus ventajas y limitaciones, y su aplicación surgió del contexto particular y las circunstancias del caso. La interpretación jurídica es una tarea compleja que requiere del ejercicio de la argumentación y el razonamiento jurídico, así como del conocimiento profundo del ordenamiento jurídico y sus fuentes. Un enfoque adecuado de interpretación asegura la coherencia y la justicia en el sistema legal, y es esencial para garantizar la seguridad jurídica y la protección de los derechos fundamentales.

En virtud que la doctrina sostiene que no se puede escoger un método de interpretación sobre otro, porque no existe uno con características universales y que en la interpretación de las leyes tributarias son aplicables todos los métodos de interpretación aceptados por la doctrina, es de interés para el presente trabajo el desarrollo los distintos métodos de interpretación. La doctrina y la jurisprudencia han coincidido que todos los métodos de interpretación son aplicables en la interpretación tributaria, y ninguno tiene un mayor valor sobre otro

⁷ Villegas, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Pág. 54



2.4.1. Estricto o literal

También conocido como gramatical o exegético, según esta forma de interpretación, el sentido de la norma debe encontrarse a partir de su texto, a partir de su literalidad, atribuyéndole el significado a los términos empleados por el legislador al emitir la norma. En esta clase de interpretación se hace uso de las reglas gramaticales y del lenguaje que se emplea generalmente en la sociedad de que se trate.

El método gramatical se puede apreciar en el primer párrafo del Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, en el cual indica que “Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales”. Como se observa, el primer método de interpretación es el literal, en el cual se hace uso de las reglas de la gramática y del lenguaje.

En ese mismo sentido el Artículo 11, del mismo cuerpo normativo antes mencionado, establece que “El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española...”. Con lo antes descrito se puede concluir que el método literal se utiliza cuando la ley es clara y precisa, además de ello también menciona que cuando alguna definición no aparezca en el Diccionario de la Real Academia Española, debe dársele el significado usual que se utiliza en el lugar del que se trate y que, los conceptos técnicos, se interpretarán en el sentido propio de la ciencia o técnica. Este método permite resolver posibles conflictos o contradicciones entre normas, y también se utiliza para interpretar principios generales

del derecho y normas establecidas que no están expresamente establecidas en una ley específica.



2.4.2. Subjetivo

Este método se refiere a la persona que interpreta la ley. El fin de esta interpretación es descubrir la voluntad que el legislador tubo en el momento de emitir la ley, esto lo hace a través de las palabras y las circunstancias, tanto sociales, políticas y económicas, que existieron en el momento de ser emitidas. Se busca a través de esta interpretación la voluntad racional y justa del legislador.

En este sentido se dice que la interpretación es auténtica cuando es el mismo creador de la ley quien la interpreta ya sea simultánea o con posterioridad a la creación de la misma. Una interpretación es simultánea cuando la interpretación se hace en la propia ley, siendo esto principalmente en la exposición de motivos o cuando un Artículo establece la forma de interpretar la ley o parte de la misma, cuando la interpretación es de esta manera se vuelve obligatoria para todos.

Si el sujeto que interpreta la ley es un miembro del juzgado y la interpretación se realiza al aplicar la ley a un caso concreto, se dice que es una interpretación judicial. Cuando la interpretación es realizada por los especialistas y estudiosos de la ciencia del derecho o los abogados en ejercicio de su profesión, se dice que es una interpretación privada. La interpretación que realizan los contribuyentes y sus asesores también constituyen una interpretación privada.



2.4.3. Contextual

El contexto hace referencia a las circunstancias que rodean un fenómeno, en el campo de la interpretación esto se refiere a las situaciones en que fue creada la norma y la circunstancias en que se aplicarán, estas pueden ser económicas, sociales y políticas, sin entender estas situaciones no se podrían interpretar y aplicar correctamente, después de todo interpretar es el proceso de actualización de una norma en la que el derecho muerto cobra vida en una nueva época.

2.5. Integración de la ley

Al respecto de la integración, definida como el método empleado para superar las deficiencias en las leyes, esta se da cuando los métodos establecidos en el Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, no es suficiente.

La integración de la ley, en materia tributaria se puede encontrar en el Artículo 4 del Código Tributario, según este Artículo la integración de las normas se hará con forme los principios contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, las disposiciones del Código Tributario, las leyes tributarias específicas y con la Ley del Organismo Judicial. Estas disposiciones se aplicarán cuando falte, exista oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de la ley tributaria. La integración de la ley, también conocida como integración jurídica o laguna jurídica, es un proceso mediante el cual se busca llenar o resolver las ausencias o vacíos en el ordenamiento jurídico cuando no



existe una norma aplicable a una situación específica. Estos vacíos pueden surgir debido a cambios sociales, avances tecnológicos, nuevas realidades o situaciones que no fueron previstas por el legislador al momento de redactar la ley.

Cuando se presenta una laguna jurídica, es decir, una situación que no está regulada específicamente por ninguna norma, los operadores jurídicos, como jueces o autoridades administrativas, se enfrentan al desafío de cómo resolver el caso de acuerdo con el derecho existente. En este contexto, la integración de la ley se convierte en un ejercicio de interpretación y aplicación del derecho para encontrar soluciones adecuadas y justas.

Es importante tener en cuenta que, en la integración de la ley, los operadores jurídicos deben ser prudentes y cautelosos. No se trata de crear nueva ley o legislar, sino de aplicar el derecho existente de manera adecuada a una específica. El objetivo es mantener la coherencia y la seguridad jurídica, impidiendo decisiones arbitrarias o contrarias a los principios fundamentales del sistema jurídico. Además, la integración de la ley debe realizarse siempre en el marco del respeto a los derechos fundamentales y las garantías procesales de los afectados. La falta de una norma específica no debe ser una excusa para vulnerar los derechos de las personas o aplicar medidas injustas.

La integración de la ley es un proceso mediante el cual se busca llenar los vacíos o resolver las ausencias en el ordenamiento jurídico cuando no existe una norma aplicable a una situación específica. Los operadores jurídicos pueden utilizar la analogía, los principios generales del derecho, la jurisprudencia y precedentes, los



generales del derecho internacional y la costumbre para integrar el derecho en ausencia de una regulación específica. La integración de la ley es esencial para asegurar una aplicación justa y coherente del derecho y mantener la seguridad jurídica en el sistema legal.

2.6. Uso e importancia de la lógica en el derecho

La lógica es la ciencia que se encarga de estudiar la estructura o forma del pensamiento humano, con el objetivo de formular leyes y principios que permitan demostrar e inferir válidamente. Los temas más importantes de la lógica son las proposiciones, los conceptos y el razonamiento. La lógica se divide, para su estudio, en tres clases, a saber, la lógica no formal, la lógica dialéctica y lógica formal.

Cuando la lógica es utilizada para el análisis de las normas jurídicas se le llama lógica jurídica, convirtiéndose en el instrumento formal utilizado por los jueces, magistrados y abogados en el estudio e interpretación de la ley. La lógica jurídica trata de resolver los problemas que aparecen al interpretar normas tales como las falacias, paradojas y antinomias, mientras que por otro lado sistematizan los conceptos utilizados por el derecho, tales como hechos jurídicos, principio, proceso, hecho fortuito, etc., que son gran importancia para comprender e interpretar los preceptos normativos.

La lógica es una herramienta fundamental en el derecho debido a su capacidad para analizar, argumentar y fundamentar las decisiones jurídicas de manera coherente y consistente. La lógica desempeña un papel central en el razonamiento jurídico, ya que

permite a los operadores jurídicos, como jueces, abogados y legisladores, analizar leyes y normas, identificar argumentos sólidos y establecer conexiones lógicas entre las premisas y las conclusiones. Un razonamiento jurídico basado en la lógica es esencial para llegar a decisiones bien fundamentadas y consistentes, lo que contribuye a la seguridad jurídica ya la coherencia del sistema legal.



La interpretación de las normas jurídicas es una tarea clave en el derecho, y la lógica es un instrumento esencial para realizar esta labor. La interpretación jurídica implica analizar el contenido y alcance de las disposiciones legales y determinar su aplicación a casos concretos. El uso adecuado de la lógica permite a los jueces y abogados identificar el sentido preciso de la ley y argumentar cómo se aplica a situaciones particulares, evitando interpretaciones arbitrarias o subjetivas.

En el ámbito judicial, la lógica es esencial para resolver conflictos y controversias de manera justa y equitativa. Los jueces deben analizar las pruebas presentadas por las partes y evaluar los argumentos presentados para llegar a una conclusión razonada y coherente. La aplicación de la lógica en el proceso de resolución de conflictos garantiza que las decisiones sean fundamentadas y que se evite la toma de decisiones basadas en emociones o prejuicios.

La lógica es esencial para establecer jurisprudencia y precedentes judiciales. Los tribunales superiores deben fundamentar sus decisiones en un razonamiento lógico y coherente, lo que permite establecer criterios y pautas que serán seguidas en casos similares en el futuro. La jurisprudencia contribuye a la estabilidad y previsibilidad del



sistema judicial. La lógica desempeña un papel fundamental en el derecho, ya que es una herramienta esencial para el razonamiento jurídico, la interpretación y aplicación de la ley, la resolución de conflictos, la construcción de argumentos legales, la elaboración de leyes y aplicación, la identificación de falacias y argumentos inválidos, y el establecimiento de jurisprudencia y precedentes. Un uso adecuado de la lógica en el ámbito jurídico garantiza la coherencia, la justicia y la seguridad jurídica en el sistema legal. Los operadores jurídicos deben utilizar la lógica de manera rigurosa y fundamental para asegurar que las decisiones y argumentos sean sólidos y estén respaldados por una base racional y consistente.

En el proceso legislativo, la lógica es esencial para redactar leyes y normas de manera clara y coherente. Los legisladores deben asegurarse de que las normas sean precisas y comprensibles para evitar ambigüedades y lagunas en la legislación. La lógica contribuye a la elaboración de leyes sólidas que pueden ser aplicadas de manera efectiva en la práctica. La también lógica permite detectar falacias y argumentos inválidos. En el ámbito jurídico, es común que las partes intenten persuadir con argumentos que no son válidos o que recurren a falacias lógicas para defender sus posiciones. Un análisis lógico adecuado permite identificar estas deficiencias argumentativas y evitar que influyan en la toma de decisiones.

Los abogados utilizan la lógica para construir argumentos legales sólidos y persuasivos. En los juicios, las partes presentan sus argumentos para defender sus posiciones y convencer al juez de la validez de sus pretensiones. La lógica permite a los abogados estructurar sus argumentos de manera coherente y presentar pruebas y razones que



respalden sus afirmaciones. En el ámbito contractual, la lógica es fundamental para interpretar los términos y cláusulas de los contratos. La correcta interpretación de un contrato es crucial para definir los derechos y obligaciones de las partes involucradas y para resolver posibles disputas o incumplimientos.

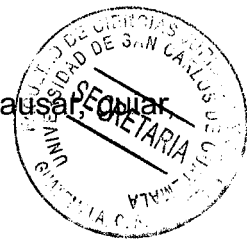
2.7. Uso e importancia de la filosofía en el derecho

La palabra filosofía, parafraseando a Martínez Gutiérrez, proviene del griego *filos*, que a su vez proviene de *fileo*, cuyo significado “es amor, amistad”⁸, y también de la palabra *sofía*, que significa sabiduría. En base a las ideas planteadas anteriormente se concluye que el significado etimológico de la palabra filosofía es amor a la sabiduría, representando la pasión del ser humano por el saber, el descubrir.

En este orden de ideas, la filosofía puede definirse como aquel conjunto de conocimientos mediante el cual se pretende explicar el qué y porqué de las cosas. Es pues la filosofía, un saber especulativo, reflexivo que no está atado a ningún dogma. Las tres grandes inquietudes que se plantean en filosofía son: la verdad sobre el mundo (cosmología), una reflexión sobre el origen del mundo material; el segundo tema es la verdad sobre el hombre (antropología), se realiza a través de reflexiones sobre quién es el hombre, que hace aquí, cuál es su misión en la vida; y el tercer tema trata sobre la verdad sobre Dios (teodicea), que realiza cuestionamientos sobre si hay un dios. El derecho, en cambio, es aquel conjunto de principios, instituciones, teorías y normas jurídicas que se encargan de regular la conducta humana en sociedad. Es el deber ser,

⁸ Martínez Gutiérrez, Bernal. **Apuntes de filosofía**. Pág. 10.

y si algo debe ser es porque no es. En ese sentido, el derecho trata de encausar la conducta de tal forma que no cause perjuicios a la convivencia social.



Cuando la filosofía es aplicada a ese deber ser, es llamada Filosofía del Derecho, convirtiéndose en una rama de la filosofía que se encarga de estudiar reflexivamente, el fenómeno jurídico, tomando en cuenta la dimensión humana, social e histórica, relacionándola con la ética y la moral. La Filosofía del derecho es de vital importancia pues critica la forma en que se utilizan los conceptos y el método jurídico, al mismo tiempo que orienta, al mostrar cómo debe ser y como no debe ser construido el conocimiento.



CAPÍTULO III



3. Error de cálculo

Las normas cuando son creadas responden al momento histórico en el que se vive, en ese momento se tienen valores, tanto morales como de justicia, distintos al de otras épocas. Este cambio en la realidad y en los valores hace que, para poder aplicar una ley o norma que nació en otro momento de la historia, deba hacerse uso de técnicas de interpretación que permitan comprender el espíritu de la norma, dado un momento histórico y unos valores establecidos.

Pero no solo para ello es usado la interpretación, la interpretación se utiliza también cuando la norma o normas jurídicas presentan expresiones entre su contenido que puede propiciar que las personas a quien va dirigida cometan errores que afectan no solo a sus derechos si no que pueden causar detrimento en sus bienes patrimoniales.

En este sentido, este apartado trata a cerca del error que se comete al determinar el impuesto a pagar por el contribuyente, los cuales son encontrados por la Administración Tributaria en la declaración efectuada por este. El error de cálculo en la determinación del impuesto implica una diferencia ya sea a favor del contribuyente o en favor del órgano recaudador. Sin embargo, antes de iniciar directamente con el análisis del tema que ocupa este apartado, es necesario tener claro lo concerniente a la determinación de la obligación tributaria. La determinación de la obligación consiste en el cálculo y presentación del pago del impuesto que realiza el contribuyente al haber reconocido



que han realizado hechos generadores de una obligación tributaria. al “Referimos al término determinar esta significa constatar su nacimiento, y la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento...”.⁹ Al referirse a la naturaleza de la determinación de la obligación tributaria, esta se ha dividido en dos corrientes: los que establecen que tiene naturaleza declarativa y los que tiene naturaleza constitutiva.

En la concepción de los defensores de la naturaleza declarativa de la determinación de la obligación tributaria, se manifiesta que esta nace cuando se produce el hecho generador que se establece en el supuesto de hecho normativo, siendo independiente de la Administración Tributaria. Por el contrario, en el pensamiento de los que defienden la naturaleza constitutiva de la determinación tributaria es necesario la realización de un acto de la Administración Tributaria, ya que es esta institución la que establece la existencia y el monto que el contribuyente está obligado a pagar. De las dos concepciones de la naturaleza jurídica de la obligación tributaria la más aceptada es la concepción declarativa, que está acorde al principio de legalidad en el que es la ley la que crea el tributo y la administración solo lo reconoce y cuantifica.

La determinación de la obligación tributaria en Guatemala se encuentra regulada en el Capítulo III del Título IV del Código Tributario, de los Artículos 103 al 111. Al respecto de este tema, el Artículo 103 del Código Tributario establece que “La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración

⁹ Echeverría Solares, Marisabel. **Procedimiento de determinación de la obligación tributaria**. Págs. 33-34.

Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declarando la existencia de la obligación tributaria, calculando la base imponible y su cuantía, o bien, declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.”



Conforme lo estipulado en el Artículo citado anteriormente, se deduce que la determinación de la obligación tributaria puede ser realizado por el sujeto pasivo, el cual reconoce que ha realizado hechos generadores de la obligación de pago de tributos y en consecuencia a este reconocimiento procede a calcular la base imponible y la cuantía que debe entregar al ente recaudador. Esta es la determinación de la obligación tributaria que comúnmente se le conoce como autodeterminación, que se realiza la mayoría de las veces, por medio de la declaración jurada.

Cuando es la Administración Tributaria, la que determina la base imponible y la cuantía a enterar a las cajas fiscales, sin la intervención del sujeto pasivo, se le conoce como determinación de oficio, y cuando, en la determinación de la base imponible y la cuantía del impuesto, intervienen la Administración Tributaria y el sujeto pasivo, se le conoce como determinación, se realiza sobre la base imponible, dividiéndose, esta última, en base cierta y base presunta. Cuando se realiza la determinación tributaria sobre base cierta, se toma en cuenta todos los elementos existentes que le permiten conocer el hecho que ha generado la obligación tributaria y cuál es la cuantía de la misma.

Según el Artículo 109 del Código Tributario, la Administración Tributaria tomará como “...base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros...” La determinación de esta



forma permite al ente recaudador fijar, con la mayor certeza posible, el monto de la obligación tributaria a la que el contribuyente está obligado a enterar a las cajas fiscales.

En el caso de la determinación de la obligación tributaria sobre base presunta, el Artículo 109 del Código Tributario regula que cuando el contribuyente no presente la información requerida para determinar de forma fehaciente la cuantía del impuesto la Administración Tributaria “podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores” que el contribuyente haya reportado, así también expresa el referido Artículo, que podrá utilizar la información “que obtenga de terceros relacionados con su actividad.” Además, expresa el Artículo precitado que la Administración Tributaria “podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable...”.

Se infiere que la determinación sobre base presunta es utilizada cuando, a la Administración Tributaria no se le hace llegar la información necesaria, por parte del sujeto pasivo de la obligación, para calcular la cuantía de los impuestos por lo que el ente recaudador presume la existencia de un hecho generador tomando los antecedentes del contribuyente o responsable.

Una vez determinada la obligación tributaria corresponde al ente recaudador el notificar la resolución. Esta notificación consiste en poner en conocimiento, al contribuyente o responsable, de una resolución administrativa tributaria, para que este haga efectivo el pago del impuesto omitido, así como el pago de los intereses y multa. Es fundamental



poner en conocimiento, del obligado a pagar un tributo, su obligación, pues constituye un derecho fundamental sin el cual no puede constreñírsele a cumplirla, además que también permite al obligado hacer efectivo su derecho de defensa al recurrir la resolución si no se encontrase de acuerdo con su contenido.

El error de cálculo tributario se refiere a la equivocación o inexactitud cometida al calcular la base imponible, los montos a pagar para deducir, o cualquier otro aspecto relacionado con el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de un contribuyente o por parte de la administración tributaria. Este tipo de error puede ocurrir tanto por parte del contribuyente como por parte de la entidad encargada de la recaudación y fiscalización de los impuestos, lo que puede dar lugar a situaciones conflictivas y problemas en el proceso de recaudación y control fiscal.

En materia tributaria, se da el error en cálculo, cuando al determinar la obligación tributaria se ha tomado sobre una base imponible equivocada, por haber tomado una cifra mayor o menor a la que correspondía realmente. La base imponible es la cifra sobre la cual se calcula el monto que debe ser entregado al ente encargado de la recaudación fiscal. El cálculo de la obligación tributaria puede realizarse sobre base cierta o sobre base presunta.

Se realiza sobre base cierta, si al momento de realizar el cálculo, se tiene conocimiento que se han registrado todas las transacciones que generan la obligación tributaria, y se realiza sobre base presunta cuando al realizar el cálculo se ha tomado información indirecta, como por ejemplo registros o promedios de transacciones anteriores, y en



base a esto se determina la obligación fiscal. El error de cálculo se encuentra regulado en el Artículo 111 del Código Tributario, el que regula, respecto a este tema, que “Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria hubiere cometido error de cálculo y no de concepto, del que resultare diferencia a favor de la Administración Tributaria, ésta le requerirá el pago de lo adeudado, Si la diferencia fuere a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta ...”.

Del Artículo citado se puede determinar que el error de cálculo se da al realizar operaciones matemáticas en la determinación de la obligación tributaria, que da como resultado el pago de una cifra mayor o menor a la que realmente le corresponde enterar a las cajas fiscales, surgiendo una diferencia en favor de la Administración Tributaria o del obligado al pago del tributo, procediendo, el ente recaudador, a requerir el pago de la diferencia, si es a su favor, o a acreditar en cuenta, si la diferencia fuere a favor del obligado.

3.1. Características

El concepto caracterización se refiere a “Determinar los atributos peculiares de alguien o algo, de modo que claramente se distinga de los demás”¹⁰ Al referirse al concepto de atributo se establece que este se refiere a “Cada una de las cualidades o propiedades de un ser”¹¹ Por lo que, al caracterizar el error de cálculo, se está determinando cada

¹⁰ <https://dle.rae.es/caracterizar?m=form>. (Consultado el 17 de febrero de 2022)

¹¹ <https://dle.rae.es/atributo?m=form>. (Consultado el 17 de febrero de 2022)



una de las cualidades que lo diferencian claramente de otros errores similares o semejantes. Se puede establecer que el error en cálculo se da en el momento de la determinación del monto del impuesto a pagar, en el cual se ha tomado una cifra equivocada para calcular el impuesto, y como consecuencia de ello se da una diferencia entre lo pagado y lo exigido. También puede suceder que la base imponible este correcta, pero en el momento de realizar los cálculos haya una equivocación, lo que genere un error en el monto del impuesto a pagar.

- a) Es una equivocación numérica.
- b) Se puede dar por calcular sobre una base imponible errónea o por una equivocación en el cálculo sobre una base imponible correcta.
- c) Si hay un monto a favor de la Administración Tributaria esta le requerirá el pago al contribuyente.
- d) Si hay un monto a favor del contribuyente la Administración Tributaria lo notificará y procederá a acreditar en cuenta.
- e) La devolución del impuesto pagado de más podrá ser de oficio o a requerimiento del sujeto pasivo.
- f) El plazo para la devolución del impuesto al sujeto pasivo es de 30 días.

Los contribuyentes cometer errores al presentar sus declaraciones de impuestos, ya sea en la omisión de ingresos o deducciones, en la aplicación de tasas incorrectas o en el cálculo de los montos a pagar. Estos errores pueden ser tanto involuntarios como intencionales, en el caso de la evasión fiscal. La base imponible es el monto sobre el cual se aplica la tasa impositiva para calcular el impuesto a pagar. Un error en la



determinación de esta base puede resultar en un pago incorrecto de impuestos o en la subestimación de los montos adeudados.

La aplicación incorrecta de las tasas impositivas, ya sea por desconocimiento o por negligencia, puede llevar a un pago insuficiente de impuestos o, en algunos casos, a un pago en exceso. Las empresas o entidades encargadas de retener o percibir impuestos en nombre de terceros pueden cometer errores en el cálculo de dichas retenciones o percepciones, lo que puede afectar los ingresos o egresos de los contribuyentes. La administración tributaria también puede cometer errores durante el proceso de fiscalización y revisión de las declaraciones de impuestos. Estos errores pueden llevar a sanciones injustas para la incorrecta determinación de los montos a pagar por parte del contribuyente.

Es importante destacar que el error de cálculo tributario puede tener consecuencias legales y financieras significativas. dependiendo de la magnitud y la intencionalidad del error, los contribuyentes pueden enfrentar sanciones y multas por parte de la administración tributaria. Además, los errores en el cálculo pueden llevar a cabo una revisión fiscal más exhaustiva, lo que puede generar costos adicionales para el contribuyente en términos de tiempo y recursos.

Para evitar el error de cálculo tributario, es fundamental mantener una gestión tributaria adecuada, que incluya el cumplimiento de las obligaciones fiscales de manera oportuna y correcta, así como la implementación de sistemas y controles internos que ayuden a evitar errores en los cálculos y declaraciones de impuestos. En caso de detectar un



error en la declaración de impuestos, es importante corregirlo lo antes posible y presentar una rectificativa ante la declaración de impuestos. La presentación voluntaria de la corrección puede disminuir el riesgo de sanciones y demostrar la buena fe del contribuyente.

Por otro lado, la administración tributaria también debe realizar sus tareas de fiscalización y revisión con rigor y profesionalismo, evitando cometer errores en el proceso de determinación de los montos a pagar por parte de los contribuyentes. El error de cálculo tributario se refiere a la equivocación o inexactitud cometida al calcular la base imponible, los montos a pagar para deducir, o cualquier otro aspecto relacionado con el cumplimiento de las obligaciones fiscales. Este tipo de error puede ocurrir tanto por parte del contribuyente como por parte de la administración tributaria. Es importante evitar el error de cálculo tributario a través de una adecuada gestión tributaria, y en caso de detectar un error, corregirlo lo antes posible.

3.2. Entre error de cálculo y error de concepto

En la determinación del impuesto a pagar pueden cometerse errores, a este respecto el Código Tributario menciona dos tipos de errores, siendo estos: el error de cálculo y el de concepto. El error de cálculo es el que se ha venido desarrollando durante todo este capítulo, que básicamente es un error matemático, que se comete en el momento de computar las transacciones que producen la obligación de tributar o en el momento de determinar el monto de impuestos a pagar, que da como resultado el pago de un impuesto mayor o menor del que correspondería. En el caso del error de concepto, el

Código Tributario no contiene ninguna definición de lo que debe entenderse a este respecto, simplemente hace mención de este error. Para entender lo que es un error de concepto se debe hacer uso de lo regulado por el Artículo 5 del Código Tributario que establece: “en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de la ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código...”. En tal sentido el Artículo 4 del Código citado, establece: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”



Al integrar los Artículos 5 y 4 del Código Tributario con la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, el cual, en el Artículo 10 en su primer párrafo, establece que “Las normas se interpretarán conforme a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales...”. Y, en este mismo sentido, el Artículo 11, de la misma ley citada, establece que “El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente...”.

Al realizar el análisis de los Artículos citados anteriormente en este apartado, se puede establecer que, en lo que corresponde al Artículo 5 del Código Tributario, se da el supuesto de insuficiencia de una ley, ya que menciona el error de concepto pero no lo define ni lo caracteriza, por lo que debe hacerse uso de los principios de interpretación regulados en el Artículo 4 del mismo Código citado, el cual establece, con respecto a la



integración, que esta deberá realizarse, entre otras leyes, conforme los principios regulados en la Ley del Organismo Judicial, la cual, en su Artículo 10, establece las normas de interpretación de la ley. El primer método de interpretación mencionado, en este Artículo, es el método gramatical o literal, el cual, en consonancia con lo establecido en el Artículo 11, citado anteriormente, se desprende que el significado que tendrán las palabras será conforme al Diccionario de la Real Academia Española.

Ya fue expuesto anteriormente que error es una equivocación sobre una acción, un concepto o un juicio, en lo relacionado al significado de concepto, este expresa que concepto es una “Idea que concibe o forma el entendimiento”¹². En este orden de ideas, el entendimiento es definido como “Potencia del alma, en virtud de la cual concibe las cosas, las compara, las juzga, e induce y deduce otras de las que ya conoce”¹³.

Con los significados de error, concepto y entendimiento, se hace una aproximación de lo que debe entenderse por error de concepto, siendo el siguiente: es la equivocación en una idea sobre la forma de entender las cosas que lo conduce a conclusiones equivocadas. En el contexto del derecho tributario, se entiende como la equivocación que comete el contribuyente o responsable, en el momento de entender una norma jurídica tributaria, que lo conduce a determinar incorrectamente su obligación de tributar. Al tener claro el significado de lo que es un error de cálculo y un error de concepto, conviene ahora establecer sus diferencias. El error de cálculo es aquel que se comete en el momento de registrar los hechos generadores de la obligación

¹² <https://dle.rae.es/concepto?m=form>. (Consultado el 19 de febrero de 2022)

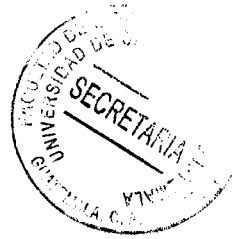
¹³ <https://dle.rae.es/entendimiento?m=form>. (Consultado el 19 de febrero de 2022)



tributaria que formaran la base imponible sobre la que se determinará el monto que, el contribuyente o responsable, debe enterar a las cajas fiscales o el que comente, la Administración Tributaria, el contribuyente o responsable, sobre la propia determinación del monto del impuesto apagar. El error de concepto, en cambio, es sobre la interpretación de un precepto normativo de carácter tributario que conduce a la Administración Tributaria, al contribuyente o responsable, a determinar erróneamente la obligación tributaria.

En este orden de ideas, se puede concluir que la diferencia fundamental es que el error de cálculo es numérico, tiene que ver con la cantidad de impuestos a pagar, mientras que el error en concepto se refiere a la interpretación errónea que se hace de una norma jurídica tributaria. En este sentido, solo el error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria permite a la Administración Tributaria cobrar o acreditar el saldo del impuesto.

CAPÍTULO V



4. Antinomia

La función básica del derecho es encausar el comportamiento humano, estableciendo que tipos de acciones están permitidas o prohibidas y cuales son obligatorias o facultativas. El fin que persigue el sistema jurídico, entonces, es ordenar y lo hace efectivo a través del lenguaje, el derecho entonces es orden y lenguaje. En tal sentido, se define al derecho como aquel conjunto de normas que regulan o encausan el comportamiento humano y que, al mismo tiempo, también crea los mecanismos coercitivos necesarios para garantizar la eficacia y cumplimiento de sus normas.

El fin que persigue el derecho, orden, se ve frustrado por la aparición de contradicciones entre sus normas, cuando un mismo caso o situación puede ser corregida por el sistema con distintas o incompatibles soluciones. En estas circunstancias el sistema normativo fracasa, al no poder ofrecer lineamientos de comportamiento claramente determinados, pues proporciona instrucciones incompatibles, al obligar realizar un comportamiento que otra norma prohíbe, por ejemplo.

Estas situaciones, en las que existe contradicción entre las normas de un mismo sistema normativo se llaman conflictos normativos o antinomias. Estos conflictos normativos tienen fuertes repercusiones prácticas, pues no permite a sus destinatarios una concepción clara y precisa de la forma en que deben conducirse frente a

determinada situación. Estos conflictos normativos también evidencian la existencia de inconsistencias lógicas en el sistema jurídico, al mismo tiempo, estas inconsistencias plantean serios problemas para la justificación de resoluciones judiciales ya que una misma resolución podría ser justificada de dos modos distintos e incompatibles.

Para entender los conflictos normativos se debe entender primeramente que el derecho no es solo un conjunto de normas si no que es un sistema. El concepto de sistema encierra la idea de la existencia de una interrelación entre las distintas reglas y principios que forma el ordenamiento jurídico, es decir que las normas se encuentran relacionadas de forma lógica entre sí. Cuando una de estas normas contradice esa lógica se da la contradicción o conflicto normativo.

En el ámbito del derecho, se entienden por Antinomia Jurídica o Legal: “la incongruencia o contradicción real o aparente de las leyes con el sistema jurídico, o consigo mismas, o respecto de otras leyes, o de parte de ellas”.¹⁴

La antinomia jurídica es un concepto fundamental en el estudio del derecho que se refiere a la existencia de conflictos o contradicciones entre normas jurídicas dentro de un mismo sistema jurídico. Ocurre cuando dos o más normas legales dictan soluciones opuestas o incompatibles ante una misma situación o caso concreto. La presencia de antinomias puede generar incertidumbre y dificultades en la aplicación del derecho, ya que se presenta una disonancia entre las normas que dificulta la determinación de cuál debe prevalecer en un caso específico. Las antinomias pueden surgir por diversas

¹⁴ Morales Ruiz, Juan José. **La Antinomia derivada del Proceso Constitucional Democrático en Guatemala**. Pág. 5



razones, como modificaciones legislativas, cambios sociales, avances tecnológicos, lagunas legislativas o simplemente por la complejidad inherente del ordenamiento jurídico. Resolver adecuadamente las antinomias es esencial para mantener la coherencia y la integridad del sistema legal y para asegurar la seguridad jurídica en la toma de decisiones.

La antinomia se presenta cuando dos normas legales, al aplicarse simultáneamente, generan soluciones opuestas o incompatibles para un mismo caso. Es decir, ambos preceptos no pueden coexistir en una situación concreta, y se debe determinar cuál debe prevalecer sobre el otro. En el caso de las antinomias aparentes o de colisión indirecta: Se refieren a situaciones donde dos normas parecen entrar en conflicto, pero en realidad sus límites de aplicación son diferentes y no se aplican a una misma situación. En este caso, no existe una contradicción real entre las normas y no es necesario resolver un conflicto.

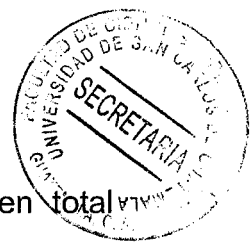
Por lo que surgen cuando existe una contradicción entre normas de distintos rangos o jerarquías dentro del ordenamiento jurídico. Por ejemplo, cuando una norma constitucional entra en conflicto con una norma de rango inferior, como una ley ordinaria. Resolver las antinomias es una tarea crucial para asegurar la coherencia y consistencia del sistema legal. Existen varias formas de resolver las antinomias, y la elección de la técnica adecuada del tipo de conflicto y de la jerarquía de las normas involucradas. Por lo que las antinomias temporales se producen cuando dos normas legales coexisten en el tiempo, pero tienen efectos diferentes en diferentes momentos, presentan conflictos en su aplicación.

4.1. Casos de incompatibilidad normativa

Como se sabe, las normas en general y las jurídicas en particular se caracterizan por obligar a realizar determinados comportamientos, por prohibirlos o por permitirlos. Siendo, por tanto, tres las calificaciones normativas, tres son los casos de incompatibilidad entre normas¹⁵:

- a) Que una norma jurídica obligue a realizar un comportamiento y otra norma prohíba realizar ese mismo comportamiento. Por ejemplo, se daría una antinomia entre una norma que dijera “Las clases de primer curso tendrán una duración de cuarenta y cinco minutos” y otra que señalara que “Las clases de primer curso no tendrán una duración inferior a una hora”.
- b) Que una norma jurídica obligue a realizar un comportamiento y otra permita no realizar ese mismo comportamiento. Por ejemplo, se daría una antinomia entre una norma que dijera “Para realizar el examen es obligatorio presentar el documento nacional de identidad” y otra que señalara que “El examen para los estudiantes sin documento nacional de identidad se realizará a las cuatro de la tarde”.
- c) Que una norma jurídica prohíba realizar un comportamiento y otra permita realizar ese mismo comportamiento. Por ejemplo, se daría una antinomia entre una norma que dijera “Durante el examen no se podrá salir del aula” y otra que señalara que “La salida del aula durante el examen se realizará con el menor ruido posible”.

¹⁵ Ezquiaga Ganuzas, Francisco Javier. **La Argumentación en La Justicia Constitucional y Otros Problemas de Aplicación e Interpretación Del Derecho**. Pág. 447



Puede observarse que, en estos casos, son dos normas las que entran en total conflicto, ya que una permite y otra prohíbe en un mismo caso en concreto.

4.2. Formas en que puede originarse

Para entender las condiciones de surgimiento de las antinomias es preciso establecer primeramente que tipos o clases de antinomias pueden darse. La primera de estas clasificaciones es la siguiente: "...atendiendo al ámbito de aplicación de la norma en conflicto, distingue entre antinomias de tipo total-total, de tipo total-parcial y de tipo parcial-parcial"¹⁶. Por otra parte, la segunda clasificación se enfoca a la validez de la norma en conflicto siendo estas la antinomia auténtica y la antinomia aparente.

Este tipo de antinomia se suele observar en el caso de normas generales y normas especiales, en la que una norma general contradice lo que una norma específica expresa. La antinomia parcial-parcial, se produce cuando dos normas solo tienen parte de su ámbito de aplicación incompatible y una parte que no lo es.

Utilizando el conocimiento matemático sobre teoría de conjuntos, se puede establecer que se da la contradicción en la parte en que se interceptan, parte del ámbito en que los supuestos normativos se contradicen, quedando la otra parte del ámbito de los supuestos normativos totalmente independientes que pueden ser aplicadas perfectamente.

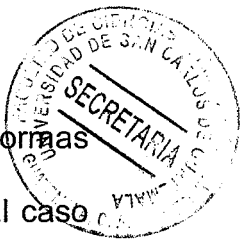
¹⁶ Martínez Zorrilla. **Conflictos normativos**. Pág. 1312.



En la segunda clasificación de las antinomias se encuentran, en primer lugar, antinomias aparentes. Este tipo de antinomias se da cuando, en el conflicto surgido por la contradicción entre normas con el mismo ámbito de aplicación, al menos una de ellas carece de validez jurídica. Se daría el caso de una antinomia auténtica o genuina, si en la contradicción de normas, con un mismo ámbito de aplicación, todas las normas son jurídicamente válidas. En este sentido, solo en este último caso se daría un problema real al aplicar las normas jurídicas. La importancia de estos tipos de antinomias radica, en primer lugar, en determinar si una norma pertenece al sistema jurídico (validez), y, en segundo lugar, se refiere a la posibilidad de usar una norma jurídica para fundamentar una determinada resolución (aplicabilidad).

En síntesis, las antinomias se clasifican: por el ámbito de aplicación, en total-total, total-parcial y parcial-parcial; por el ámbito de validez, en auténticas y aparentes; y, por su falta de cualidades según las circunstancias en que se presentan, en empíricas y valorativas, clasificándose esta última en: de principio, de valoración y teleológica.

En base a todo lo argumentado en este apartado, una antinomia puede originarse cuando dos o más normas poseen contenido contradictorio, con un mismo ámbito de validez, por lo que ninguna de ellas puede aplicarse sin violar el contenido de la otra; también se origina una antinomia cuando una norma general contradice lo establecido en una norma específica, con un ámbito de validez subsumido en la primera, por lo que la norma general prohíbe o faculta aquello que la específica faculta o prohíbe; otra forma en que se origina una antinomia es cuando una norma se contrapone a lo expresado por otra parcialmente, entrando en conflicto solo en los casos en que



coinciden en el contenido y tienen el mismo ámbito de validez. La aplicación de normas que no pertenecen al sistema jurídico o que no son susceptibles de aplicación al caso concreto puede originar conflictos, pero solo en apariencia ya que tal contenido contradictorio no existe porque su ámbito de aplicación es distinto, caso contrario sucede en el caso que las normas contradictorias si fueran aplicables al caso concreto, con lo cual si existiría una real antinomia.

El origen de una antinomia también puede darse de la realidad, cuando dos normas aun sin ser contradictorias, no se pueden aplicar simultáneamente en la realidad, con lo que el obedecimiento de una sería el incumplimiento de la otra. Y, por último, se encuentra el tema de los valores sobre los cuales se ha erigido el sistema jurídico, en el cual las normas pueden entrar en contradicción con estos valores, originándose una antinomia de tipo axiológico.

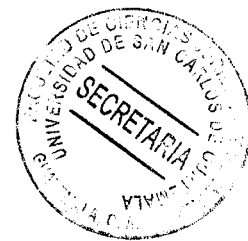
4.3. Formas en las que puede perjudicar

Sí se entiende que el derecho es un conjunto de normas que se encuentran formando un sistema jurídico, en el cual estas deben encontrarse ordenadas de una forma lógica y coherente, las antinomias, entonces, serian esas incoherencias que se presentan en el sistema en que el contenido de unas normas contradice el de otras normas con el mismo ámbito de validez. El perjuicio que provoca una antinomia se enfoca, en primer lugar, a la persona o conjunto de personas a quienes se dirigen las normas jurídicas contradictorias, colocándolas en un estado de incertidumbre sobre la conducta que deben realizar, ya que el acatamiento de una sería del desobedecimiento de la otra,



existiría en las personas un estado de inseguridad y desorden. En segundo lugar, se encontrarían las autoridades, tanto administrativas como judiciales, quienes tienen la obligación de fundamentar cada una de las resoluciones que emita, con la posibilidad de poder fundamentar su resolución desde dos puntos de vista contradictorios. En este orden de ideas, la seguridad jurídica se vería cuestionada seriamente, ya que la emisión de una resolución desfavorable o favorable podría ser válidamente impugnada por otra resolución en contrario. También podría darse el caso de que dos autoridades resolvieran un mismo problema de forma contradictoria, estando ambas resoluciones válidamente fundamentadas.

CAPÍTULO V



5. Antinomia entre el Artículo 106 y 111 del Código Tributario, con respecto al procedimiento para corregir un error de cálculo

En este apartado se desarrolló el tema relacionado a la antinomia entre el Artículo 106 y 111 del Código Tributario, en el cual se pretende establecer, en un primer punto, la existencia o inexistencia de contradicción sobre el momento oportuno para corregir un error de cálculo, y como segundo punto, esclarecer el procedimiento para corregir los errores de cálculo.

5.1. Antecedentes

La falta del estudio del derecho tributario es la responsable de la ignorancia que se tiene del ejercicio tributario para el desarrollo de una sociedad, o en este caso, como la responsable de la deficiencia en la recaudación fiscal que influye en el subdesarrollo del país.

El aparecimiento de contradicciones juega un papel muy importante, respecto a este tema, la antinomia entre los Artículos 106 y 111 del Código Tributario sobre el procedimiento para corregir errores de cálculo son de suma importancia, ya que si no se tiene claridad del momento oportuno en el que debe realizarse las correcciones del monto de impuestos a pagar provocará en el contribuyente un rechazo para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En este sentido, "...la antinomia surge en



virtud que por un lado el artículo 111, activa la notificación como condición necesaria, y contrario sensu el artículo 106 prohíbe la rectificación si hay notificación previa...

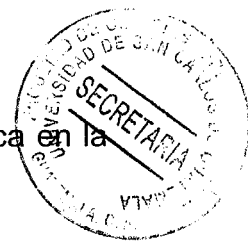
darse una contradicción entre ambos artículos esto tienen como resultado la inducción a error hacia los contribuyentes, violando con ello el principio de claridad y sencillez que debe existir en las leyes.

El caso British American Tabaco Central América, contra la administración tributaria, ilustra mejor este tema. Según el expediente 42-2012, que llegó hasta las últimas instancias procesales, debido a que la administración tributaria se negaba a la solicitud para subsanar el error de cálculo de la empresa mencionada. Dicho problema tuvo por resultado un proceso con duración de más de cinco años, y como resultado un fallo a favor del contribuyente.

La deficiencia estatal y la falta de claridad al momento de subsanar el error de cálculo conlleva consigo procesos super lentos y costosos, afectando, por una parte, a los contribuyentes de gran escala, que por lo regular son quienes tienen recursos económicos y tiempo para poder seguir estos juicios enormes, que independientemente a ganarlos o no, representa perjuicios económicos, pues en el fallo no se condena en costas a la administración tributaria. Las antinomias pueden surgir por diversas razones, como modificaciones legislativas, cambios sociales, avances tecnológicos, lagunas legislativas o simplemente por la complejidad inherente del ordenamiento jurídico. Resolver adecuadamente las antinomias es esencial para mantener la

¹⁷ Mendoza, Edgar. **Antinomia tributaria de error de cálculo**. Pág. 52

coherencia y la integridad del sistema legal y para asegurar la seguridad jurídica en la toma de decisiones.



5.2. Análisis

Para comenzar el análisis sobre la contradicción, real o aparente, encontrada en los Artículos 106 y 111 del Código Tributario, sobre el procedimiento para rectificar errores de cálculo, es preciso conocer el contenido de los referidos artículos.

Al respecto el Artículo 106 del Código Tributario expone: “El contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiere corregirla, podrá presentarla o rectificarla, siempre que ésta se presente antes de ser notificado de la audiencia. Una vez se haya notificado al contribuyente de la audiencia, no podrá presentar declaración o rectificarla de los períodos e impuestos a los que se refiere la audiencia, y si lo hiciere, no tendrá validez legal. Cuando como consecuencia de la declaración extemporánea o de la rectificación resultare pago de impuesto, gozará del cincuenta por ciento (50%) de la rebaja de los intereses y de la sanción por mora reducida en un ochenta y cinco por ciento (85%), siempre y cuando efectúe el pago junto con la declaración o rectificación.

Las rectificaciones a cualquiera de las declaraciones que se presenten a la Administración Tributaria tendrán como consecuencia el inicio del cómputo para los efectos de la prescripción.” Mientras tanto el Artículo 111 del Código Tributario preceptúa: “Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria hubiere cometido error de



cálculo y no de concepto, del que resulte diferencia a favor de la Administración Tributaria, éste le requerirá el pago de lo adeudado, corriéndole audiencia por cinco (5) días hábiles. Transcurrido el plazo de audiencia, el pago deberá efectuarse inmediatamente y sin más trámite dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días.”

Se comenzará analizando, primeramente, el Artículo 111 citado en el párrafo anterior. El primer supuesto establecido es la existencia de un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria cometido por el sujeto pasivo de dicha obligación. Según, el referido Artículo, cuando de dicho error resultare diferencia a favor de la Administración, esta requerirá el pago de lo adeudado. En este sentido, es la Administración Tributaria quien ha encontrado dicho error por lo que procede a notificar al sujeto pasivo de la obligación tributaria para que pague la diferencia.

Continúa manifestando el citado Artículo que, una vez notificado, se le correrá audiencia por cinco días hábiles. Esta audiencia se hace con el propósito de escuchar al contribuyente, y no violentar su derecho de defensa garantizado por la Constitución, sobre los motivos por los cuales este no ha pagado los impuestos que según el ente recaudador le correspondían pagar. Una vez escuchado al contribuyente o vencido el plazo dentro del cual este debía manifestarse, el sujeto pasivo debe efectuar el pago



dentro de los cinco días siguientes de vencido el plazo de la audiencia. El segundo supuesto establecido en el Artículo 111 se refiere al supuesto de que el error que ha cometido el sujeto pasivo provocó el pago de un impuesto mayor del que realmente le correspondía, por lo que es el ente recaudador quien debe devolver la diferencia al sujeto pasivo.

En este orden de ideas, la Administración Tributaria debe notificar al sujeto pasivo y proceder a acreditar en cuenta. También el ente recaudador podría solicitar al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de la diferencia encontrada a favor del sujeto pasivo, si la resolución en que se funde tal diferencia no fuere impugnada. La devolución del impuesto pagado de más podrá ser de oficio o a solicitud del sujeto pasivo, el cual deberá efectuarse dentro de 30 días.

En síntesis, el Artículo 111 del Código Tributario establece, primeramente, un presupuesto fundamental, la determinación de la obligación tributaria por parte del contribuyente o sujeto pasivo de la obligación tributaria y el consecuente pago del tributo; en segundo lugar, que tal determinación de la obligación tributaria contenga un error de cálculo, ya sea en favor de la Administración Tributaria o en favor del sujeto pasivo de dicha obligación, y que este error lo haya encontrado la Administración Tributaria.

Cuando el saldo es a favor de la Administración Tributaria, esta le requerirá el pago notificándole y corriéndole audiencia para tal efecto. Si el saldo fuere a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, el ente recaudador le notificará, para que el



contribuyente pueda solicitar la devolución del saldo, si la Administración Tributaria no lo hubiere acreditado en cuenta de oficio o el Ministerio de Finanzas Públicas no haya realizado la devolución. Se pasará ahora al análisis del Artículo 106 del Código Tributario, citado primeramente al iniciar este apartado. Respecto al análisis, en primer lugar, el artículo inicia estableciendo dos primeros supuestos, la existencia de un contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración y tenga la intención de presentarla, así también la existencia de un contribuyente o responsable que haya cometido un error en su declaración y que tenga la intención de corregir ese error.

Como se puede inferir, es del sujeto pasivo de quien nace la intención de presentar la declaración o, en el caso del segundo supuesto, es el sujeto pasivo el que se ha percatado del error que ha cometido en la presentación de su declaración y desea rectificar ese error, este error puede dar como resultado que el contribuyente o responsable adeude al ente recaudador o que este tenga un saldo favorable en su cuenta, en cualquiera de los casos, no existe en ningún momento intervención por parte del ente recaudador.

En segundo lugar, establece la posibilidad de poder presentar la declaración o la rectificación de los tributos correspondientes, antes de ser notificado de la audiencia, prohibiendo al sujeto pasivo de la obligación tributaria tales acciones una vez se le haya notificado de la audiencia en el que se le requiera la declaración omitida o el pago de los tributos adeudados o se le notifique del exceso pagado. En la parte final del artículo objeto de análisis, establece que desde el momento en que se presente las ratificaciones a cualquiera de las declaraciones presentadas a la Administración



Tributaria tendrán como consecuencia el inicio del cómputo para el plazo de prescripción.

En síntesis el Artículo 106 del Código Tributario se dirige a regular el procedimiento de omisiones y rectificaciones que el contribuyente puede hacer cuando se ha percatado que no ha presentado la declaración en el tiempo que debía hacerlo o que ha cometido un error en el cálculo, ya sea pagando demás o debiendo aún un saldo al fisco, estableciendo como límite para realizar tales acciones la notificación de la Administración Tributaria, en que requiera la presentación de la declaración omitida o el pago de los impuestos adeudados o, en su defecto, se le hiciere saber el saldo favorable que el sujeto pasivo tiene por lo pagado de más.

5.3. Convenientes y/o ventajas

Al analizar los Artículos 106 y 111 del Código Tributario se puede determinar que el sujeto al que están dirigidos ambos artículos es distinto. El Artículo 106 se dirige a regular las omisiones y errores en la determinación de la obligación tributaria, por parte del contribuyente, en el que, la Administración Tributaria, no se ha percatado del error o simplemente no ha notificado, al contribuyente o responsable, del error o requerido de este la presentación de la declaración omitida. Mientras que el Artículo 111 se dirige a regular las rectificaciones provenientes exclusivamente de errores de cálculo sobre las declaraciones ya presentadas por el contribuyente, en el que esta le requiere el pago de lo adeudado o le hace saber el saldo que tiene por lo pagado de más en su declaración. Existe una ventaja al estar regulado de esta manera, el Artículo 106 del Código



Tributario debe interpretarse teniendo como sujeto al contribuyente y responsable, en el que todos los supuestos tratan de darle a entender que puede libremente presentar su declaración o rectificar sus errores libremente mientras no le sea requerido por la Administración Tributaria. Mientras tanto el Artículo 111 del Código Tributario presenta una regulación que gira en torno a la Administración Tributaria, en la que está, al encontrar un error de cálculo debe requerir el pago de los tributos adeudados o hacer saber al sujeto pasivo el saldo favorable, es una norma obligatoria ya que le impone este deber al ente recaudador.

La desventaja que se presenta, en la implementación de estas dos normas, es que el contribuyente no tiene la posibilidad de rectificar sus errores de cálculo una vez se le haya notificado, ya que por aquellas rectificaciones que presente sobre los errores que cometa acarreará cargas de interese resarcitorios y sanciones por mora, lo que afectará las finanzas de los contribuyentes.

5.4. Muestra de la investigación de campo

Se ha tomado como muestra a cinco profesionales expertos en el área tributaria, a los cuales se les realizó una entrevista con el objetivo de establecer si existen controversias entre el Artículo 106 y 111 del Código Tributario, relacionado al procedimiento de rectificación de errores de cálculo y el momento oportuno para corregirlos, para lo cual se han realizado las preguntas siguientes:

- a) ¿Sabe usted cuales son los errores que se cometen al determinar la obligación tributaria?



- b) ¿Sabe usted en qué momento se debe hacer la corrección de errores de cálculo en materia tributaria?
- c) ¿Cree usted que existe controversias entre lo estipulado en el Artículo 106 y lo estipulado en el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?
- d) ¿Cómo cree usted que podría resolverse las controversias que se dan entre el Artículo 106 y el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?
- e) ¿Cuál cree usted que es el momento oportuno para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria?

Al analizar y sintetizar las respuestas de los profesionales entrevistados, las cuales se encuentran incluidas en este trabajo, en los anexos respectivos, se pudo establecer que se dan los siguientes errores al determinar la obligación tributaria: error de hecho, error de derecho, error de cálculo, error de concepto, error de cuenta, errores absolutos, errores relativos, error movible, y error de tabla de valores.

También se estableció que el momento oportuno para realizar las correcciones de errores de cálculo en materia tributaria, sin que genere multas e intereses, es al darse cuenta del error, antes de ser notificado de la audiencia por la Administración Tributaria, tomando en cuenta que se tienen dos meses después de presentada la declaración tributaria, para realizar las correcciones que correspondan, vencido este plazo ya no se podrán hacer correcciones. En lo relacionado a si existen controversias entre el Artículo 106 y 111 del Código Tributario, se estableció que entre los profesionales existen



opiniones divididas, ya que para dos de ellos no existe controversia y para tres de ellos si existen controversias. En el cuestionamiento sobre la forma de resolver las controversias que se suscitan entre los mencionados artículos, los profesionales entrevistados dieron diferentes respuestas, como que debía definirse correctamente la clase de error, que debía establecerse un periodo después de la fiscalización para corregir el error o que solo debía aplicarse lo estipulado en el Artículo 106 del Código Tributario.

En la última pregunta que corresponde al momento oportuno para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria, los profesionales dieron diferentes respuestas, entre las que se encuentran: que debía hacerse después de la audiencia; que debía hacerse antes de la presentación de la declaración; que debía hacerse después de que se ejecutó; que debía hacerse dentro del tiempo estipulado para cumplir su obligación.

5.5. Análisis jurídico para la determinación del procedimiento para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria, de acuerdo a los Artículos 106 y 111 del Código Tributario

Se ha establecido en los anteriores apartados de esta investigación que el contenido de los Artículos 106 y 111 del Código Tributario no son contradictorios. El surgimiento de la aparente antinomia se debe a que en una parte del Artículo 111 establece que cuando la Administración Tributaria encontrare un error de cálculo este le requeriría el pago, notificándole para tal efecto, mientras que el Artículo 106 establece que el sujeto pasivo



de la obligación tributaria no podrá corregir errores presentados en su declaración una vez notificada la audiencia, por lo que una interpretación equivocada haría pensar que se contradice, pues como sabría el sujeto pasivo del error que ha cometido si no se le notifica, y al mismo tiempo no podría corregir su error si se le notifica.

Se debe recordar que las antinomias se dividen, de acuerdo a su ámbito de validez, en antinomias auténticas y antinomias aparentes, es auténtica si dos normas de contenido contradictorio pertenecen al mismo sistema, y es aparente si las normas con contenido contradictorio no pertenecen al mismo sistema.

Al analizar los Artículos 106 y 111 del Código Tributario, se puede establecer que ambas normas pertenecen al mismo sistema jurídico pero su contenido no es contradictorio, ya que, el primero de los artículos, regula dos cosas: la omisión de la presentación de la declaración tributaria por parte del sujeto pasivo y su deseo de presentarla extemporáneamente sin el requerimiento de la Administración Tributaria; y el deseo de corregir una declaración tributaria, por parte del sujeto pasivo, que contiene errores de cálculo, por los cuales la Administración Tributaria no ha pedido su rectificación a un.

Mientras tanto el Artículo 111 del Código Tributario regula, en contraposición a lo anterior, la corrección de errores de cálculo que la Administración Tributaria ha encontrado, en la declaración tributaria presentada por el contribuyente, en el momento en que esta revisa y determina la obligación tributaria. Es decir que este artículo regula lo relacionado la subsanación de errores de cálculo encontrados por el ente recaudador, teniendo la obligación de notificar al sujeto pasivo sobre el error encontrado, y en el



caso de ser un error que tenga saldo favorable para el ente recaudador, este procederá a cobrar, aparte del impuesto adeudado, los intereses y multas correspondientes por pago extemporáneo.

Se puede establecer en base a lo argumentado que no se da ninguna contradicción entre las normas objeto de estudio de este trabajo, ya que ambos artículos se dirigen a regular a sujetos distintos, el Artículo 106 regula las omisiones y rectificaciones del contribuyente o responsable de forma voluntaria y el Artículo 107 regula la rectificación de errores de cálculo que la Administración Tributaria ha encontrado, los cuales notifica al contribuyente y por los cuales debe pagar intereses y multas.

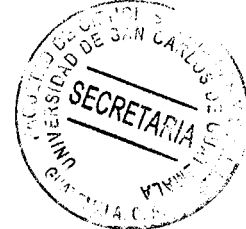
En este orden de ideas se puede concluir que el procedimiento para corregir un error de cálculo a la hora de haber determinado la obligación tributaria y de haber presentado la declaración con tal error, sin que este sea perjudicado con el pago de intereses y multas, se debe realizar voluntariamente antes de ser notificado por la Administración Tributaria en la que se requiera el pago, en el caso de que se haya pagado menos de lo que correspondía.

Si la Administración Tributaria al recibir la declaración presentada por el contribuyente o responsable encontrara errores de cálculo, está deberá notificar de tales errores al contribuyente para que este pague el impuesto omitido en su declaración, si correspondiere. El pago del impuesto que el contribuyente no computó en su declaración por el error cometido, se considera pago extemporáneo por lo que la Administración Tributaria procede a cobrar intereses y multas sobre la parte del

impuesto omitido. Sin embargo, cuando es el contribuyente quien ha pagado de más, simplemente se le devuelve la diferencia, entre lo debido y lo pagado, y por ello la Administración Tributaria no le reconoce ningún interés.

Es conveniente recomendar al Congreso de la República una reforma al artículo 106 del Código Tributario, en el sentido de que estipule un plazo en el cual el contribuyente o responsable pueda presentar corrección de errores de cálculo después de haber sido notificado de estos, ya que como ser humano se es susceptible de cometer este tipo de errores no intencionales por los cuales no debieran pagar intereses y multas que perjudican las finanzas de estos contribuyentes. Una reforma, en este sentido, aumentaría los ingresos tributarios y evitaría los costos por procesos que se planteen por los sujetos pasivos en los cuales se le pide a la Administración Tributaria subsanar errores de cálculo, después de haber sido notificados por esta, sin tener que pagar intereses y multas.





CONCLUSIÓN DISCURSIVA

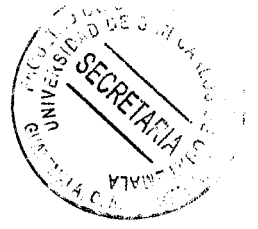
Según la tesis planteada, la antinomia se originaba al establecer en el Artículo 111 que la Administración Tributaria al encontrar un error de cálculo que diere como resultado un saldo favorable a dicha institución notificaría al contribuyente o responsable para que hiciera el pago correspondiente. Mientras tanto, el Artículo 106 plantea que el contribuyente y responsable podrá corregir un error de cálculo hasta antes de ser notificado de la audiencia en que la Administración tributaria solicite el pago del tributo adeudado.

Surge la antinomia porque el contribuyente no sabría que su declaración tiene un error de cálculo si no se le notifica, pero si se le notifica ya no podría corregir este error sin la correspondiente sanción de intereses y multas por pago extemporáneo del impuesto. El problema del surgimiento de una antinomia se debe a la mala integración e interpretación realizada de los mencionados Artículos.

La correcta integración e interpretación, sería la siguiente: el Artículo 111 se encarga de regular la subsanación de errores de cálculo encontradas por la Administración Tributaria, en las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo. En contraposición a lo anterior, el Artículo 106 regula la subsanación de errores de cálculo del contribuyente o responsable, que se ha percatado de estos antes de que la Administración tributaria le requiera la subsanación de dichos errores, una vez notificado de estos errores el contribuyente o responsable no podrá subsanarlo sin incurrir en pago extemporáneo.



ANEXOS



ANEXO I

Entrevistas realizadas a expertos en materia tributaria

Entrevista a expertos

Nombre del Entrevistado:

Frederic Yajahn Velosquez Giron

DPI: 1777 68029 0101



[Firma manuscrita]
Firma

DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA.

1. ¿Sabe usted cuales son los tipos de errores que se cometen al determinar la obligación tributaria?

- Errores de hecho
- Errores de derecho

2. ¿Sabe usted en qué momento se debe hacer la corrección de errores de cálculo en materia tributaria?

En el momento que el sujeto pasivo de la obligación se da cuenta del error, antes de ser notificado para audiencia por parte de la Administración Tributaria



3. ¿Cree usted que existe controversias entre lo estipulado en el Artículo 106 y lo estipulado en el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?

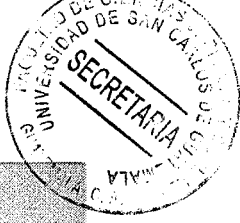
No existe controversia ya que el artículo 111 se refiere solo a errores de cálculo.

4. ¿Cómo cree usted que podría resolverse las controversias que se dan entre el Artículo 106 y el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?

Definiendo correctamente las clases de error.

5. ¿Cuál cree usted que es el momento oportuno para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria?

Después de la determinación del mismo, después de la audiencia respectiva.



Entrevista a expertos

Nombre del Entrevistado:



DPI: 1793 00881 0101

[Handwritten signature]
Firma

DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA.

1. ¿Sabe usted cuales son los tipos de errores que se cometen al determinar la obligación tributaria?

- (A) Errores de cuenta
- (B) Errores de cálculos
- (C) error de concepto

2. ¿Sabe usted en qué momento se debe hacer la corrección de errores de cálculo en materia tributaria?

- (1) En el momento en que la institución fiscalizadora, hace el repaso contable
- (2) En que la institución recaudadora levante al contribuyente el error cometido en su declaración contable

3. ¿Cree usted que existe controversias entre lo estipulado en el Artículo 106 y lo estipulado en el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?

SI porque en el artículo 106, el responsable del pago tiene el deber que le otorga la ley, de presentar, toda declaración contable que presente a la institución fiscalizadora, cuando lo hace para verificar, que esta petición de el ante recordador.

4. ¿Cómo cree usted que podría resolverse las controversias que se dan entre el Artículo 106 y el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?

el artículo 111 del código tributario, solo da lugar a corregir errores de cálculo en las declaraciones que hace el contribuyente, sin atender el concepto de lo tributado, en cuanto a diferencias a favor del ante recordador, o a favor del contribuyente.

5. ¿Cuál cree usted que es el momento oportuno para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria?

No. Porque los contribuyentes cuando presentan sus declaraciones al fisco, siempre lo hacen, de manera exacta o menos que, que no hacen advertido el error, o que internamente como sucede en la Admon Pública se haya cambiado la forma de tributar, por medio de circulares o disposiciones legales internas.

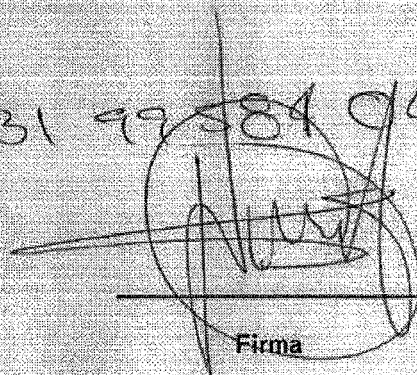
Entrevista a expertos

Nombre del Entrevistado:



DPI:

2631 99584 0411


Firma

DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA.

1. ¿Sabe usted cuales son los tipos de errores que se cometen al determinar la obligación tributaria?

* ERROR ABSOLUTO * ERROR RELATIVO.
* ERROR MOVIBLE.
* ERROR DE TABLA DE VALORES

2. ¿Sabe usted en qué momento se debe hacer la corrección de errores de cálculo en materia tributaria?

AL MOMENTO QUE EL CONTRIBUYENTE SE PRESENTA A CANCELAR SU OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

3. ¿Cree usted que existe controversias entre lo estipulado en el Artículo 106 y lo estipulado en el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?

SI EXISTE CONTROVER-
SIA.

4. ¿Cómo cree usted que podría resolverse las controversias que se dan entre el Artículo 106 y el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?

APLICARSE SOLO LO ESTI-
PULADO EN EL ARTÍCULO
106 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO

5. ¿Cuál cree usted que es el momento oportuno para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria?

EN EL MOMENTO EN QUE
EL CONTRIBUYENTE, ES-
TÉ EN TIEMPO DE CON-
TRIBUIR CON SU OBLIGA-
CIÓN TRIBUTARIA.

Entrevista a expertos

Nombre del Entrevistado: Alejandra González Sandoval



DPI: 3019036030101

Una firma manuscrita en tinta, que parece ser "Alejandra González Sandoval", escrita sobre una línea horizontal.

Firma

DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA.

1. ¿Sabe usted cuales son los tipos de errores que se cometen al determinar la obligación tributaria?
 - Error de cálculo
 - Error de concepto

2. ¿Sabe usted en qué momento se debe hacer la corrección de errores de cálculo en materia tributaria?

5 días hábiles



3. ¿Cree usted que existe controversias entre lo estipulado en el Artículo 106 y lo estipulado en el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?

Sí, en el artículo 106 se establece que se hará una corrección y en el 111 se explica más como se llevará a cabo dicha corrección, la cual no siempre se llega a cumplir en el caso de que la persona pague de más. Otra controversia es que en el art 106 se establece que las correcciones se pueden hacer antes de que sea fiscalizado y en el 111 habla de que ya está fiscalizado dicho error.

4. ¿Cómo cree usted que podría resolverse las controversias que se dan entre el Artículo 106 y el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?

Estableciendo un período despues de que se fiscalizó en el cual se puedan hacer las debidas correcciones y si es a favor del contribuyente devolver o tomarlo como crédito fiscal el monto de más y si es en contra solicitar el pago en un plazo determinado.

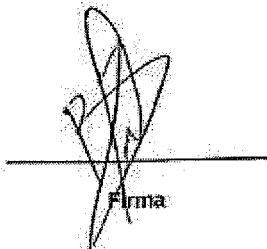
5. ¿Cuál cree usted que es el momento oportuno para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria?

Después de que se ejecuto, tener mínimo 10 días para revisión en la cual se puedan hacer correcciones.

Entrevista a expertos

Nombre del Entrevistado: Byron Orlando Pocasangre Mayen

DPI: 2601159830101


Firma



DETERMINACIÓN DEL PROCEDIMIENTO PARA CORREGIR UN ERROR DE CÁLCULO EN LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA.

1. ¿Sabe usted cuales son los tipos de errores que se cometen al determinar la obligación tributaria?

- a. Error de Cálculo: Cuando el error es numérico
- b. Error de concepto: Cualquier error que no sea numérico es considerado de concepto ejemplo consignar una fecha o un texto erróneo en declaración son aspectos meramente de forma pero que en un momento dado pueden dar lugar a una rectificación.

2. ¿Sabe usted en qué momento se debe hacer la corrección de errores de cálculo en materia tributaria?

Cuando la declaración respectiva ya haya sido presentada, lo ideal es proceder con la rectificación en cuanto se tenga conocimiento de la necesidad de rectificar, tomando en consideración los 2 puntos siguientes:

- a) Transcurridos 2 meses de su presentación ya no será posible rectificar, situación que a mi parecer contraviene lo establecido en el artículo 106 del código Tributario.
- b) Si el error es detectado por la Administración Tributaria y lo da a conocer a través de una notificación de audiencia ya no podrá efectuar las rectificaciones de manera voluntaria

3. ¿Cree usted que existe controversias entra lo estipulado en el Artículo 106 y lo estipulado en el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala? No considero que exista controversia



El artículo 106: El contribuyente se da cuenta de su error y de manera voluntaria procede a ejercer el derecho que le otorga el artículo referido:

- a) **CORRECCION:** Rectificar su declaración que puede ser por un error de cálculo o de concepto detectado por el mismo y no por la Administración Tributaria;
- b) **PRESENTACION:** Si por olvido no presento su declaración, podrá presentarla de manera extemporánea. (antes que la requiera la Administración Tributaria).

El mismo artículo establece que estos derechos se pierden si el problema es determinado por la Administración Tributaria y esta notifica audiencia. Sin embargo, como lo menciono en la respuesta anterior hoy en día no es posible efectuar rectificaciones transcurridos 2 meses de haber presentado la declaración respectiva, esta disposición de SAT esta afectando a muchos contribuyentes en relación a su crédito fiscal pues si en un momento dado no reportaron facturas por compra y deseen incorporarlas a la declaración mediante una rectificación 2 meses después de presentada la misma, el sistema de SAT no les permite la rectificación. Por su parte

El artículo 111, El contribuyente no se dio cuenta del error de cálculo, el mismo es detectado por la Administración Tributaria y esta le requiere el pago, a diferencia del artículo 106 que el contribuyente rectifica sus declaraciones y si de la rectificación se genera complemento de pago lo efectúa sin ser requerido por la Administración Tributaria.

4. ¿Cómo cree usted que podría resolverse las controversias que se dan entre el Artículo 106 y el Artículo 111 del Decreto Número 6-91 Código Tributario de Guatemala?

De conformidad con la respuesta anterior no aplica una respuesta.

5. ¿Cuál cree usted que es el momento oportuno para corregir un error de cálculo en la determinación de la obligación tributaria?

Antes de ser presentada la declaración respectiva ante la Administración Tributaria.



BIBLIOGRAFÍA



ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco**. 2013.

Guatemala: Ediciones De Pereira.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho Financiero Mexicano**. México: Editorial Porrúa, S.A. 1978. 8a. Ed.

ECHEVERRIA SOLARES, Marisabel. **Procedimiento de determinación de la obligación tributaria**. Guatemala, Guatemala: (s.e.), 2014.

EZQUIAGA GANUZAS, Francisco Javier. **La Argumentación en La Justicia Constitucional y Otros Problemas de Aplicación e Interpretación Del Derecho**. Edición Mexicana, año 2006,

GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. **Introducción al estudio del Derecho**. México: Editorial Porrúa. 1998. 49a. Ed.

LARA BERRIOS, Bernardo. **Hacienda Pública y Derecho Tributario**. El Derecho Tributario: El Tributo. Instituto de Estudios Fiscales.

Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **Historia de la tributación en Guatemala (desde los mayas hasta la actualidad)**. Guatemala, Guatemala: (s.e.), 2007.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano**. México: Editorial Porrúa, S.A. de C.V. 2007. 19a. Ed.

MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, Bernal. **Apuntes de filosofía**. San José, Costa Rica: Imprenta Nacional, 2016.

MORALES RUIZ, Juan José. **La Antinomia derivada del Proceso Constitucional Democrático en Guatemala**. Guatemala, año 2011,

MORALES MORENO, Emmanuel Ronaldo. **Antinomias y lagunas legales del Código Tributario y sus reformas, que perjudican la relación jurídico-tributaria guatemalteca.** Guatemala, Guatemala: (s.e.), 2011.



MARTÍNEZ ZORRILLA, David. **Conflictos normativos.** México, México, Estados Unidos Mexicanos: Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2015.

PACCI CARDENAS, Alberto Carlos. **Introducción al Derecho Tributario.** Lima, Perú.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.** Buenos Aires: Ediciones Depalma. 1992.

Legislación

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

Ley del Organismo Judicial. Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1990.

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