

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



**DETERMINAR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROPIETARIOS DE
PALENQUES AL NO ESTAR INSCRITOS COMO CONTRIBUYENTES EN LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

ROCÍO ADRIANA GUERRA CHAMALE

GUATEMALA, FEBRERO DE 2024

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

**DETERMINAR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROPIETARIOS DE
PALENQUES AL NO ESTAR INSCRITOS COMO CONTRIBUYENTES EN LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ROCÍO ADRIANA GUERRA CHAMALE

Previo a conferirle el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, febrero 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:	Licda.	Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II	Lic.	Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III:	Lic.	Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV:	Lic.	Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V:	Br.	Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIO:	Lic.	Wilfredo Eliú Ramos Leonor

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Licda.	Lady Johana Calderón López
Vocal:	Lic.	Julio Roberto Pineda García
Secretario:	Lic.	Armin Cristóbal Crisóstomo López

Segunda Fase:

Presidente:	Licda.	Lilian Claudia Johana Andrade Escobar
Vocal:	Lic.	Carlos Alberto Cáceres Arriaza
Secretaria:	Licda.	Delia Verónica Loarca Cabrera

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).



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, nueve de abril de dos mil veintiuno.

Atentamente pase al (a) Profesional, KARLA GABRIELA PALACIOS RUIZ
_____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ROCÍO ADRIANA GUERRA CHAMALÉ, con carné 201401684,
intitulado DETERMINAR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROPIETARIOS DE PALENQUES AL NO
ESTAR INCRITOS COMO CONTRIBUYENTES EN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

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.



ASTRID JEANNETTE LEMUS RODRÍGUEZ
Vocal en sustitución del Decano



Fecha de recepción 11 / 02 / 2021

Asesor(a)
(Firma y Sello)

Licda. Karla Gabriela Palacios Ruiz

ABORDA Y NOTAFIA

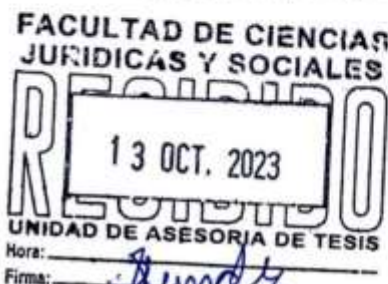


LICDA. KARLA GABRIELA PALACIOS RUIZ
Abogada y Notaria
Colegiado: 11252
15 av A 12-66 zona 1
Teléfono. 4533 5465
Correo electrónico: palacios.gabriela@hotmail.com



Guatemala, 23 de mayo de 2022

Doctor: Carlos Herrera
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho



Respetable Doctor Herrera:

De conformidad con su oficio de fecha 9 de abril de dos mil veintiuno, me permito informar a usted que he asesorado el trabajo de tesis de la estudiante **ROCÍO ADRIANA GUERRA CHAMALE**, su trabajo de tesis intitulado **DETERMINAR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROPIETARIOS DE PALENQUES AL NO ESTAR INSCRITOS COMO CONTRIBUYENTES EN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, a la vez declaro que no me une ningún vínculo dentro de los grados de ley con la estudiante.

La estudiante **ROCÍO ADRIANA GUERRA CHAMALE**, en su trabajo de tesis enfoca con bastante propiedad y con apoyo en el derecho positivo y vigente y la doctrina, lo referente al derecho administrativo de Guatemala.

El tema es abordado en una forma sistemática, de fácil comprensión y didáctica, abarcando antecedentes, definiciones, doctrinas, como conclusión discursiva, así como regulación legal en Guatemala, apoyando su exposición con fundamento en normas constitucionales del derecho positivo y por ende en normas vigentes, lo que hace de este trabajo un documento de consulta y utilidad técnica y científica a quien esa clase de información necesite.

Al trabajo de tesis se le hicieron algunas recomendaciones, las cuales fueron atendidas fielmente por la estudiante **ROCÍO ADRIANA GUERRA CHAMALE**. Así mismo, el autor aportó al trabajo sus propias opiniones y criterios que lo enriquecen, los que encuentran fundamentados, pues son planteamientos serios y ordenados que demuestran un buen manejo de criterio jurídico del derecho y sobre las leyes vigentes.

a) **La metodología y técnicas de la investigación:** Para el efecto se tiene como base el método analítico, sintético, deductivo e inductivo. Dentro de las técnicas de investigación se encuentran inmersas en el trabajo las siguientes: la observación, como elemento fundamental de todo proceso investigativo apoyándose en ésta la sustentante para poder obtener el mayor número de datos. La observación, científica obteniendo con ella un objetivo claro, definido y preciso. La bibliográfica y documental para recopilar y seleccionar adecuadamente el material de estudio, ya que a través de las cuales se estudió el fenómeno investigado y culminó con la comprobación de la hipótesis

LICDA. KARLA GABRIELA PALACIOS RUIZ

Abogada y Notaria

Colegiado: 11252

15 av A 12-66 zona 1

Teléfono. 4533 5465

Correo electrónico: palacios.gabriela@hotmail.com



planteada estableciendo los objetivos generales y específicos con el objeto de establecer doctrinariamente y jurídicamente cómo resolver ese problema en la práctica y legal;

b) La redacción: La estructura formal de la tesis está compuesta de cuatro capítulos, se realizó en una secuencia ideal empezando con temas generales para finalizar en orden lógico con el fenómeno en particular;

c) La conclusión discursiva: La problemática del incumplimiento de la carga tributaria en la actualidad para los propietarios de los Palenques, se da ya que los mismos no se encuentran inscritos como contribuyentes de la Superintendencias de Administración Tributaria, teniendo esta facultad de determinar las obligaciones tributarias exigiendo el cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables del hecho generador. Es necesario que se establezca un control riguroso e Inducir al cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes dentro de un ambiente de respeto a los derechos y garantías de estos, de manera que cada uno pague lo que le corresponde de acuerdo con la constitución y las leyes, lo cual tiene a propiciar un trato cualitativo que fortalece los recursos económicos y la ejecución en inversión y administración.

En conclusión y atendiendo a lo indicado en 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, ampliamente la investigación realizada, por lo que, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, ya que considero el tema un importante aporte.


LICDA. KARLA GABRIELA PALACIOS RUIZ

Abogada y Notaria

Colegiado: 11252

Licda. Karla Gabriela Palacios Ruiz

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala 28 de julio de 2022

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

Estimado Director:

De manera atenta le informo que fui consejero de redacción y estilo de tesis titulada: **DETERMINAR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROPIETARIOS DE PALENQUES AL NO ESTAR INSCRITOS COMO CONTRIBUYENTES EN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, realizada por el bachiller: **ROCÍO ADRIANA GUERRA CHAMALE**, para obtener el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

La estudiante realizó todos los cambios sugeridos, por lo que, a mi criterio, la misma cumple con todos los requisitos establecidos en el Normativo respectivo para que le otorgue la **ORDEN DE IMPRESIÓN** correspondiente.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"



Licda. Norma Beatriz Santos Guezada
Consejero Docente de Redacción y Estilo



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

"Id y enseñad a todos"



D. ORD. 25-2023

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, diecisiete de octubre de dos mil veintitrés.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante **ROCÍO ADRIANA GUERRA CHAMALÉ**, titulado **DETERMINAR LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS PROPIETARIOS DE PALENQUES AL NO ESTAR INSCRITOS COMO CONTRIBUYENTES EN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**. 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





DEDICATORIA

A DIOS:

Por haberme dado salud, sabiduría y bendiciones para lograr mis objetivos, por estar conmigo, guiarme y permitirme llegar hasta este punto, además de su infinita bondad y amor.

A MIS PADRES:

Ariel de Jesús Guerra Castillo y Rosaura Chámale Palencia, por todo su amor, apoyo incondicional, por sus consejos, por la motivación constante que me ha permitido ser una persona de bien y por sus ejemplos de perseverancia y constancia.

A MIS ABUELOS:

Ana Nia Generosa Castillos Castellanos, Eduardo Guerra Castellanos, Edmundo Chamale Morales y Petrona Palencia Veliz.

A MIS HERMANOS

Rony Ariel Eduardo, Donaldo Javier de apellido Guerra Chamale y Yesenia Xiomara Chamale Pérez, por acompañarme en todas las etapas de mi vida, compartir nuestras alegrías y tristezas y por su apoyo incondicional en todo momento.

A MIS PADRINOS:

Ángel Antonio Castellanos Uck, Filadelfo Reyes Cáceres y Aura Aracely García Meléndez por sus consejos y todo el apoyo brindado y ser un ejemplo para mí.

ESPECIALMENTE A:

Maggy y Selim por acompañarme en mi



crecimiento personal y profesional, por haberme brindado esa lealtad que solo ustedes me supieron dar.

CON AFECTO A:

Gabriela Palacios Ruiz, por su apoyo incondicional en todo momento, por siempre confiar en mí, ser parte de este objetivo de vida y motivarme a alcanzar nuevas metas, que en la vida se me van presentando y por siempre contar con sus consejos y ayuda incondicional.

A MIS AMIGOS:

Gracias a cada uno por brindarme su amistad y apoyo incondicional y por todos los gratos momentos que pasamos juntos durante este proceso académico que atesorare en mis bellos recuerdos.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala y en especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas Y Sociales y a sus catedráticos que con sabiduría, conocimiento y apoyo motivaron mi desarrollo personal y profesional.



PRESENTACIÓN

La investigación realizada pertenece a la rama cognoscitiva del derecho tributario y del derecho de comercio porque ambas son ciencia del derecho, pero con relación a la obligación tributaria de los propietarios de los palenques al no encontrarse inscritos como contribuyentes de la Superintendencias de Administración Tributaria. El estudio fue realizado en el municipio de Guatemala; siendo el sujeto principal los propietarios de los palenques; la investigación se realizó conforme lo establecido entre los años de 2018 a 2021.

El objeto de estudio será contribuir al mejoramiento del cumplimiento y simplificar la liquidación del tributo para el contribuyente y hacer más sencilla la tarea de la Administración, pero considerar o advertir que de ello genera una repercusión a la recaudación.



HIPÓTESIS

Al establecerse el análisis de cada estudio en concreto, por el incumplimiento de los compromisos por parte del contribuyente, por lo que es necesario que se establezca un control riguroso e inducir al cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes dentro de un ambiente de respeto a los derechos y garantías de estos, de manera que cada uno pague lo que le corresponde de acuerdo con la constitución y las leyes, lo cual tiene a propiciar un trato cualitativo que fortalece los recursos económicos y la ejecución en inversión y administración.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Para poder establecer la hipótesis planteada se utilizaron distintos mecanismos como técnicas de investigación y se logró establecer y comprobó que es necesario el cumplimiento de los tributos y que se establezca el cumplimiento obligatorio para los propietarios de palenques de toda Guatemala.

Dentro de las técnicas de investigación se encuentran inmersas en el trabajo las siguientes: la observación, como elemento fundamental de todo proceso investigativo apoyándose en esta la sustentante para poder obtener el mayor número de datos, la observación científica obteniendo con ella un objetivo claro, definido y preciso, la bibliográfica y documental y para el efecto se tiene como base el método analítico, sintético, deductivo e inductivo.



ÍNDICE

Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho constitucional y la administración tributaria	1
1.1. Antecedentes.....	1
1.2. Concepto de derecho constitucional.....	1
1.3. Definición de derecho constitucional	2
1.4. Principios constitucionales.....	3
1.4.1. Principio de supremacía constitucional	3
1.4.2. Principio de inviolabilidad de la Constitución Política de la República de Guatemala.....	4
1.4.3. Principio de limitación	5
1.5. La administración tributaria	5
1.6. Antecedentes de la administración tributaria	6
1.7. Superintendencia de Administración Tributaria.....	7
1.8. Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria	7
1.9. Definición de la Superintendencia de Administración Tributaria	9
1.10. Función	10
1.11. Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria	10

CAPÍTULO II

2. El tributo y el derecho tributario.....	13
2.1. El tributo	13
2.2. Definición de tributo	13
2.3. Objeto principal del tributo	14
2.4. Sujetos del tributo	15
2.5. Derecho tributario	15



2.6.	Antecedentes.....	16
2.7.	Definición.....	16
2.8.	Principios del derecho tributario.....	17
2.8.1.	Principios de legalidad y de reserva de ley	18
2.8.2.	Principio de generalidad.....	20
2.8.3.	Principio de igualdad.....	21
2.8.4.	Principio de justicia	21
2.9.	Fundamento legal del derecho tributario	22
2.10.	Autonomía del derecho tributario.....	23
2.11.	Principios constitucionales del derecho tributario	23
2.12.	Principio de legalidad.....	24
2.13.	Principio de capacidad de pago.....	24
2.14.	Principio de no confiscación	25
2.15.	Principio de irretroactividad	26

CAPÍTULO III

3.	Formas de cumplir con las obligaciones tributarias.....	27
3.1.	Los impuestos.....	28
3.2.	Fundamento legal del impuesto.....	31
3.3.	Principios doctrinarios del impuesto	32
3.3.1.	Principio de justicia	32
3.3.2.	Principio de certidumbre	32
3.3.3.	Principio de comodidad.....	33
3.3.4.	Principio de economía.....	33
3.4.	Características del impuesto	34
3.5.	Naturaleza jurídica de los impuestos	34
3.6.	Clasificación de los impuestos.....	36
3.6.1.	El Impuesto Sobre la Renta -ISR-	37



3.6.2. Impuesto al Valor Agregado -IVA-.....	
3.6.3. Impuesto Único Sobre Inmuebles -IUSI-.....	38
3.7. Arbitrio	38
3.7.1. Características de los arbitrios	39
3.7.2. Principios de los arbitrios	39
3.7.3. Semejanzas entre los arbitrios y los impuestos	40
3.8. Diferencia entre los arbitrios y los impuestos	40
3.9. Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras	41

CAPÍTULO IV

4. Determinar las obligaciones tributarias de los propietarios de palenques al no estar inscritos como contribuyentes en la Superintendencia de Administración Tributaria	43
4.1. La obligación tributaria.....	44
4.2. Características de la obligación tributaria	44
4.3. Elementos de la relación jurídico tributaria	45
4.3.1. Elemento personal	45
4.3.2. El elemento llamado hecho imponible o hecho generador.....	50
4.3.3. Elemento base imponible	52
4.4. Tipificación legal de la evasión fiscal	52
4.5. La evasión fiscal	55
4.6. Manera como se realiza evasión fiscal	58
4.7. Datos que reflejan el problema	59
4.8. Fundamento legal	60
4.9. Legislación comparada.....	60
4.9.1. Fuentes del derecho tributario chileno	60
4.9.2. Ecuador.....	61



4.10. Medidas legales contra la evasión fiscal.....	61
4.11. Solución a la problemática.....	64
CONCLUSIÓN DISCURSIVA	65
BIBLIOGRAFÍA.....	67



INTRODUCCIÓN

Es necesario analizar la problemática desde el punto de vista jurídico, debido a que se procederá a analizar las leyes que regulan los tributos y el proceso para la aplicación de la misma con el fin de determinar los mecanismos necesarios para evitar la vulneración al principio de capacidad contributiva tributaria a través de la implementación de un registro ya que se entiende como la aptitud para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias y sostener a los gastos del Estado.

Al analizar la Constitución Política de la República de Guatemala en relación al principio de legalidad, equidad y justicia tributaria; el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República que contiene lo referente a los tributos, hecho generador, relación jurídico tributaria. El objetivo del estudio de la presente investigación se orienta a contribuir al mejoramiento del cumplimiento y simplificar la liquidación del tributo para el contribuyente y hacer más sencilla la tarea de la Administración, pero considerar o advertir que de ello genera una repercusión a la recaudación.

El contenido de esta tesis se integra por cuatro capítulos, en el primero, se expone el derecho constitucional y la administración tributaria; el segundo, se orientó a explicar el tributo y el derecho tributario; el tercero, estableció las formas de cumplir con las obligaciones tributarias, finalizando con el cuarto, al determinar las obligaciones tributarias de los propietarios de palenques al no estar inscritos como contribuyentes en la Superintendencia de Administración Tributaria.



Para el desarrollo de la investigación, la metodología, como técnicas para alcanzar los objetivos establecidos como el método analítico, el método deductivo, la técnica documental bibliográfica, la recopilación y selección adecuada de la información relacionada, para sustentar la investigación, ya que a través de las cuales se estudió el fenómeno investigado y culmino con la comprobación de la hipótesis.

Deseando que la investigación cumpla con su fin académico y sirva de lectura para solución a problemas semejantes o iguales al presentado. Es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria, inscriba a los propietarios de palenques como contribuyentes, por la administración y uso de palenques que generan ingresos y no contribuyen con una obligación tributaria ya que la institución de administración tributaria no los inscribe como contribuyentes.

CAPÍTULO I



1. Derecho constitucional y la administración tributaria

El derecho constitucional está relacionado con todas las ramas del derecho y en el derecho tributario también tiene mucha relación.

1.1. Antecedentes

Para iniciar se indica que los antecedentes del derecho constitucional están definidos como: "El origen del Derecho Constitucional está relacionado con el ámbito de aplicación de las normas que contiene actualmente, pues en la antigüedad no se concebían la división de los poderes o funciones, la soberanía como atributo del pueblo y otros derechos y garantías, ya que el absolutismo era la característica fundamental de quienes detentaban o ejercían el poder".¹

1.2. Concepto de derecho constitucional

A ese respecto, se analiza el concepto de Constitución desde los tiempos de Grecia, para algunos "El lugar de nacimiento de la disciplina que estudiamos; el cual se desenvuelve en Roma, donde se le cambia el sentido de realidad general que tenía para los griegos, para convertirlo en lo que se llamó una ley titular emanada del emperador".²

¹ Prado, Gerardo. **Derecho constitucional**. Pág. 15.

² Naranjo, Meza. **Derecho constitucional**. Pág. 14.



Aquí se concluye el recorrido previo con el concepto de Constitución en la Edad Media, en la que se consideró a la Constitución como una regla particular, como un edicto u orden, expedido ahora por la autoridad eclesiástica, particularmente por el Papa, pero esa idea cambió porque después se consideró como un acuerdo que habla de regular las relaciones entre la iglesia y el Estado.

De lo anterior, se puede decir que el derecho constitucional durante su proceso de evolución fue considerado como una manifestación de la autoridad suprema, careciendo totalmente de representatividad de los gobernados.

1.3. Definición de derecho constitucional

El derecho constitucional es la rama del derecho que se relaciona esencialmente a la constitución de cada país por lo que a continuación se indica respecto al derecho constitucional como: "El Derecho Constitucional, para algunos autores, es una disciplina autónoma con una fuerte relación e interacción con la ciencia política. Otros la consideran como una disciplina científica que es parte integrante de la ciencia política".³

Lo cierto es que la ciencia política tiene por objeto el estudio del poder político y las diversas manifestaciones del poder que transcurren en una sociedad administrada moderna. Tratando de establecer las causas y condicionamientos del fenómeno del poder, y en ese sentido, determina el contenido del Derecho Constitucional propiamente.

³ Sierra González, José Arturo. **Derecho constitucional guatemalteco**. Pág. 17.



De lo anterior, se entiende que existe una estrecha relación entre la ciencia política y el derecho constitucional, la primera como la ciencia que estudia las relaciones de poder y la segunda que estudia cómo se van a normar dichas relaciones.

1.4. Principios constitucionales

Para ello se enuncian una serie de valores superiores que impregnan la generalidad del texto fundamental de las naciones, la organización política, el ordenamiento jurídico y la actividad concreta entre otros.

1.4.1. Principio de supremacía constitucional

Según cada país los tratados internacionales, convenciones internacionales o pactos internacionales gozarán o no del mismo rango que la Constitución Nacional de cada uno de ellos. Este principio consiste en "La particular relación de supra y subordinación en que se hallan las normas dentro del ordenamiento jurídico, de forma tal que logre asegurar la primacía de la ley fundamental del Estado".⁴

En este principio la ley superior es la constitución, cualquier convenio o tratado en materia de derechos humanos es aceptado en la constitución que postula, originalmente, ubicar la Constitución de un país jerárquicamente por encima de todo el ordenamiento jurídico, considerándola como Ley Suprema del Estado y fundamento del sistema jurídico.

⁴ Pereira-Orozco, Alberto. **Derecho constitucional**. Pág. 52.



1.4.2. Principio de inviolabilidad de la Constitución Política de la República de Guatemala

La supremacía del ordenamiento constitucional y su fundamentabilidad “En tanto enuncia preconiza asuntos esenciales de la sociedad o decisiones fundamentales de la vida política, sirven de fundamento al otro principio: el de inviolabilidad de la constitución”.⁵

La Constitución Política de la República de Guatemala, es inviolable, se afirma sentenciosamente. Pero, a pesar del sentido etimológico que se podría desprender del término, la inviolabilidad no denota que la Constitución, de manera alguna, nunca pueda ser vulnerada, contravenida, restringida, desconocida o tergiversada. Tal afirmación, inmediatamente la desmentirán los acontecimientos de la historia. Es fuera de la realidad, insostenible e irrealizable.

Toda Constitución, al igual que cualquier cuerpo normativo regulador del deber ser, está en la posibilidad de ser contravenida por diversidad de actos del poder público y de los propios ciudadanos.

Téngase presente que las constituciones surgieron como consecuencia de una necesidad de ordenar y racionalizar los poderes del Estado, ante las crecientes extralimitaciones de los gobernantes. Sin embargo, la previsión normativa, de ninguna manera, evitó absolutamente ni ha evitado extralimitaciones del poder de los gobiernos.

⁵ Sierra. **Op. Cit.** Pág. 53.

1.4.3. Principio de limitación

Aquí el Estado reconoce un conjunto de derechos “Denominados derechos humanos que les son inherentes a sus habitantes en el entendido de que dichos derechos se deben ejercer dentro del mismo contexto social, ello es, que ninguno de estos es absoluto y necesitan ser limitados y reglamentados con el fin de que todos los ciudadanos puedan acceder, en igualdad de condiciones a su ejercicio”.⁶

Para explicar este principio se debe aclarar que el Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia, y su fin supremo es la realización del bien común en razón de ello.

1.5. La administración tributaria

A la administración tributaria le corresponde velar para que la función tributaria en las empresas esté debidamente gestionada, planificada y administrada, de tal forma que se contribuya justa y equitativamente con el desarrollo económico y social del país, permitiendo que el Estado reciba en forma oportuna los recursos necesarios para cumplir con sus fines, por ser un ente de derecho público de la administración general del Estado encargado de la gestión del sistema tributario y aduanero estatal, así como de los recursos de otras administraciones y entes públicos, nacionales o extranjeros, cuya gestión se le encomiende a tenor de las leyes vigentes.

⁶ Pereira-Orozco. **Op. Cit.** Pág. 57.

1.6. Antecedentes de la administración tributaria

Con el objeto de mejorar la administración tributaria y la recaudación, en el año de 1972 se unieron la Dirección General del Impuesto sobre la Renta con la Dirección General de Rentas, dando como resultado de esta fusión un fracaso rotundo, siendo que la intención de esta fusión era una idea excelente. En el año de 1979, se realiza un proyecto de Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual debería ser una entidad autónoma y totalmente independiente, el cual tenía como finalidad primordial certificar el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias.

Como parte de las medidas para fortalecer la administración tributaria, aumentar la carga tributaria y cumplir con uno de los compromisos adquiridos con la firma del Acuerdo sobre aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, Acuerdos de Paz, suscrito entre el Gobierno de Guatemala y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca –URNG- en diciembre de 1996, bajo la supervisión de las Naciones Unidas, como parte de los compromisos fiscales contenidos en dichos acuerdos y derivado de una baja recaudación tributaria que constituye una de las menores cargas fiscales de Latinoamérica.

Lo anterior se había generado principalmente por la alta y creciente evasión tributaria; el marco legal insuficiente y disperso; la deficiente administración del sistema tributario y la baja cultura tributaria de la población, el Gobierno de Guatemala a través del Ministerio de Finanzas Públicas adquirió el compromiso de asegurar la eficacia y transparencia de la recaudación tributaria y la administración

fiscal, fomentar la confianza de los contribuyentes en la administración pública, terminar con la evasión y defraudación fiscal, así como, iniciar las gestiones necesarias para modernizar y fortalecer el sistema tributario aduanero del país.

1.7. Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria nace derivado de un compromiso adquirido en los Acuerdos de Paz, ya que en dicha negociación se estableció la necesidad de crear una institución eficiente, para el cobro del tributo en Guatemala y como consecuencia de ello en la actualidad la Administración Tributaria tiene otra visión y misión con respecto a los tributos en Guatemala, además, que fue implementada especialmente para dicha institución una ley orgánica que contiene las funciones atribuciones de organización interna para lo cual se apoya en las leyes para dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia tributaria correspondiente.

1.8. Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. La Superintendencia de Administración Tributaria, fue creada en 1998, institución en proceso de consolidarse, es un ente autónomo, que manifiesta la voluntad estatal de modernizar la administración tributaria y promover la transparencia fiscal en todo el sector. Tiene instrumentos para su funcionamiento, entre ellos un Código Tributario, leyes especiales que castigan la evasión fiscal.

La forma de elegir al superintendente, ha sido de la misma manera por conocimiento o amistad de las autoridades es de esa forma que se debe de establecer que la forma de elegir, se señala que el superintendente es una persona nombrado por motivos políticos y que previo a su nombramiento había sido el Contralor de Cuentas de la Nación y con señalamientos de no dar seguimientos a los escándalos financieros, fiscales y de otra índole relacionados con el Gobierno anterior. Por ello, también, no obstante que se indica que la recaudación fiscal es deficiente, que sus controles son ineficaces y que se persigue sólo a los pequeños y no así a los grandes evasores.

En el año de 1998, se aprobó la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). La ley consideró necesario, reformar estructuralmente la administración tributaria para que se recauden con efectividad los ingresos que el Estado requiere para cumplir con sus obligaciones constitucionales, lo cual debe lograrse a través del combate a la evasión, la defraudación y el contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes, de manera que se eleve la moral tributaria de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones.

La Superintendencia de Administración Tributaria, surge en reemplazo de la Dirección General de Rentas Internas y Dirección General de Aduanas, como la nueva entidad responsable de la administración tributaria, orientada a fortalecer los servicios para los contribuyentes y evitar la evasión fiscal, basado en procedimientos operativos modernos, políticas de administración de recursos humanos y alta tecnología.

El gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. “Dentro de estas se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público. El proyecto se inició en septiembre de 1997 con un equipo responsable de administrarlo”.⁷

En el año 2003 sufre un estancamiento en su organización que afecta el cobro de los impuestos, en tal sentido no se alcanzó la meta de recaudación estimado por el Ministerio de Finanzas Públicas.

1.9. Definición de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria, denominada SAT, es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos tiene las atribuciones y funciones que le asigna la ley, asimismo goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, tiene la finalidad de que se recauden de forma efectiva los ingresos del Estado, para que éste pueda cumplir con las obligaciones que le asigna la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo las principales: Salud, educación, seguridad ciudadana.

⁷ SAT. **Creación de la institución.** www.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/que-ela-sat.html. Consultado 15 de septiembre de 2023.



1.10. Función

La Superintendencia de Administración Tributaria quien es el órgano estatal encargado de velar por que no se dé la evasión y es el ente de conformidad con el Código Tributario encargado de perseguir a los evasores de impuestos por los medios que la ley le otorga sometiénolos al sistema de justicia guatemalteco. Para la Administración Tributaria, su principal tarea es la de establecer con claridad dónde están asentadas las brechas en el incumplimiento tributario, para luego fijar una estrategia de cómo enfrentar el problema que las provoca, fijándose como objetivo prioritario minimizarlas y cumplir con las obligaciones que le asigna su ley orgánica.

1.11. Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria

El objeto principal por el cual fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria fue para ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las municipalidades.

Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria, conforme a la ley le competen, de acuerdo con el Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998; constituyen la razón de su creación como una entidad descentralizada, con autonomía funcional, económica, financiera,



técnica y administrativa, ejercer la administración del régimen tributario, a fin de recaudar, controlar y fiscalizar los tributos que por ley le corresponda, con el propósito que el Estado disponga de los recursos que le permitan cumplir con sus obligaciones constitucionales.

Sin embargo, muchas veces los hechos demuestran que estos no son sancionados debidamente por la justicia, especialmente cuando los responsables de su incumplimiento pertenecen a sectores del poder. Lo anterior deja entrever los privilegios son una dispensa, un derecho exclusivo que ajeno al derecho común está resguardado de la sanción, entonces la evasión tributaria en tanto dato constante de la realidad fiscal latinoamericana constituye uno de los aspectos explicativos de la impunidad que caracteriza a los delitos del poder y a la protección que la selectividad del sistema penal genera en este sentido.

"En Guatemala es necesario redefinir las cargas sociales que sostienen hoy el pacto fiscal, así como el rol y eficacia del sistema judicial para reparar y sancionar el incumplimiento de dichas obligaciones".⁸

El Artículo 3, del citado Decreto indica que el objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, es ejercer con carácter de exclusividad las funciones de administración, recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y de los relacionados con el comercio exterior y que debe percibir el Estado,

⁸ *Ibíd.* Pág. 6.



exceptuando los que, por ley, administran y recaudan las municipalidades.

El objeto principal por el cual fue creada la Superintendencia de Administración Tributaria fue para ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

A la Administración Tributaria le corresponde velar para que la función tributaria en la empresa es debidamente gestionada, planificada y administrada, de tal forma que se contribuya justa y equitativamente con el desarrollo económico y social del país, permitiendo que el Estado reciba en forma oportuna los recursos necesarios para cumplir con sus fines.

Diversos autores señalan que: "Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos".⁹

Según lo analizado, para la Administración Tributaria, la principal tarea es establecer con claridad dónde están asentadas las brechas de incumplimiento tributario, para fijar estrategias de control para enfrentar el problema que las provoca y minimizarlas.

⁹ Villegas, Hector. **Derecho financiero y tributario**. Pág. 67.

CAPÍTULO II



2. El tributo y el derecho tributario

El tributo es la contribución de las personas a las autoridades para que cumplan con los fines a los cuales se planifican.

2.1. El tributo

Se indica sobre el término que: "Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma".¹⁰

2.2. Definición de tributo

Se define al tributo como "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho".¹¹

En la *Magna Charta Libertatum* inglesa de Juan Sin Tierra es, justamente, donde se sancionó por primera vez el principio de que los tributos solo podían ser establecidos por un acto de consentimiento de los representantes de los contribuyentes, en aquel tiempo

¹⁰ Váldez Costa, Ramón. **Estudio de Derecho Tributario Latinoamericano**. Pág.8.

¹¹ *Ibíd.* Pág. 66.

eran los barones. En ese acto de consentimiento estaba toda la base de las libertades políticas que invocan los varones frente al rey absoluto inglés. En el proceso de formación de la Revolución Francesa, siguiendo la de Norteamérica también se afirmaron los mismos principios: por un lado, los representantes populares tenían que consentir los tributos; por el otro, debían aprobar el presupuesto de gastos".¹²

Los tributos, son menester del Estado desde su surgimiento, "Para cumplir con sus fines, ha necesitado de bienes tanto inmuebles como muebles. No existe Estado que pueda sostenerse y cumplir con sus funciones sin este requisito fundamental".¹³

De lo anterior se encuentra que, el Estado Romano en su máxima expresión como lo fue el Imperio, necesitó de recursos económicos para su funcionamiento, de tal manera que no es posible concebir el crecimiento de ese Imperio sin recursos para expandirse y, precisamente, la necesidad de estos recursos constituyó el objeto de las conquistas que llevó a cabo.

2.3. Objeto principal del tributo

Se puede decir que el objeto principal de los tributos desde su surgimiento como parte de la actividad financiera de Estado es generarle recursos a éste para que pueda cumplir con sus fines. La necesidad de la obtención de recursos y la falta de garantías a favor de los gobernados ocasionaron que se dieran muchas arbitrariedades en la forma de

¹² Morgáin Manautou, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Pág. 32.

¹³ Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**. Pág. 25.

imponer los tributos, lo cual fue regulado con la promulgación de la primera constitución cuando los monarcas comenzaron a perder esa atribución de decretar tributos siendo ésta trasladada a los lores en representación del pueblo.

2.4. Sujetos del tributo

El sujeto activo o acreedor del tributo es, por regla general, el **fisco**. Esta calidad de sujeto activo o titular del derecho de crédito que nace de la obligación tributaria se manifiesta tanto en el establecimiento del tributo, como en su aplicación, fiscalización y, también, en el beneficio o utilidad que reporta su pago.

Mientras que el sujeto pasivo del acto tributario es todo contribuyente que debe de cumplir con la obligación tributaria al hacerla efectiva por la Superintendencia de Administración Tributaria ente encargado de recepción de los tributos en Guatemala.

2.5. Derecho tributario

Para establecer el derecho tributario, debe de mencionarse que el derecho tributario se aplica para cumplir con las funciones de los estados, todo para cumplir con sus fines, se debe considerar que la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica, la doctrina italiana, española y brasileña usan la denominación derecho tributario, los alemanes prefieren la expresión derecho impositivo, mientras que los franceses se refieren al derecho fiscal, que es la expresión más generalizada en la actualidad, a lo cual se agrega que probablemente la denominación más correcta es la de derecho tributario,

siendo que en América Latina la que más predomina es la de Derecho Tributario".¹⁴

Por lo expuesto en las líneas anteriores, se encuentra al derecho tributario, como necesario para la recaudación de recursos económicos para el cumplimiento de proyectos de los estados en general.

2.6. Antecedentes

El derecho tributario tiene su origen en la promulgación de la primera constitución y con esta se da también el nacimiento del principio de legalidad, pues se establece su creación ya no como una disposición unilateral del monarca, sino de los representantes del pueblo que tenían la potestad de decretar tributos respetando los principios de generalidad, igualdad y equidad que establecieron un límite al poder de imperio del Estado.

Se aprecia que el derecho tributario es la obligación a favor del Estado, que impone el pago de impuestos lo cual conlleva un conjunto de normas legales que regulan la relación.

2.7. Definición

Para entender la definición de derecho tributario, se debe iniciar con hacer la siguiente interrogante sobre el derecho tributario: ¿Por qué nace el Derecho Tributario? La respuesta podría estribar de la siguiente manera: nace en virtud de un proceso histórico

¹⁴ Giulliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho Financiero**. Pág. 37.

constitucional; el ejercicio del poder fiscal, o sea, del poder de imperio en lo que se refiere a la imposición de los tributos puede ejercerse únicamente a través de la ley, y en ese supremo principio está la base del Derecho Tributario como tal y la base del Derecho Constitucional moderno, porque no debemos olvidar que fue por razones tributarias que nació el Estado moderno de derecho".¹⁵

El Derecho Tributario también ha sido definido como: "La rama del Derecho Financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para allegarlos al erario".¹⁶

Así se encuadra el derecho tributario dentro del derecho financiero, que es como fue considerado en sus orígenes por constituirse como la fase de obtención dentro de la actividad financiera del Estado; pero como veremos más adelante el derecho tributario, al igual que todas las ciencias, esta posee sus propios principios y características que le dotan de autonomía, las cuales deben ser evaluadas, como sigue.

2.8. Principios del derecho tributario

Entre los principios del derecho tributario, en opinión doctrinal constituye la esencia de la actividad financiera, señalando que se trata de un fenómeno que tiene como fin la satisfacción de las necesidades públicas, su consecución se alcanza mediante el empleo

¹⁵ De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 32.

¹⁶ **Ibid.** Pág. 26.

de medios económicos y los criterios inspiradores de estos actos son de naturaleza política, es decir que el establecimiento de las leyes tributarias estriba hacia el cumplimiento de los propósitos estatales.

2.8.1. Principios de legalidad y de reserva de ley

Para establecer el principio de legalidad como la reserva de ley de inicia indicando que: "Este principio representa el hecho de que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Representa también una garantía para el contribuyente, en el sentido de que limita al Estado su poder tributario, otorgando de esta forma la seguridad jurídica de que aquel no se valdrá de su poder de imperio para castigar al sujeto pasivo de la obligación tributario con tributos que no estén contemplados en la Constitución y en las leyes secundarias que regulan su ejercicio".¹⁷

Se emplean leyes secundarias para hacer cumplir los pagos tributarios para los contribuyentes y de esa manera fortalecer la recaudación tributaria. Como consecuencia de los principios de legalidad y reserva de la ley, las únicas fuentes formales directas del derecho tributario son las escritas, las que se circunscriben primigeniamente a la Constitución de la República de Guatemala, luego a las leyes ordinarias, los decretos leyes, los reglamentos y los convenios y tratados internacionales, con la aclaración en cuanto a los dos últimos señalados, que, para adquirir el carácter de soberanía, existe la llamada Ley de la República, tiene que ser ratificados por el Organismo Legislativo.

¹⁷ Mendoza G., Lissette Beatriz; Mendoza Orantes, Ricardo. **Constitución explicada, artículo por artículo República de Guatemala**. Pág. 317.



Los principios de legalidad y de reserva de la ley no sólo determinan la eliminación o inadmisión de las fuentes no escritas en el derecho tributario, sino que ejercen su influencia también sobre fuentes escritas, tanto en el plan del derecho interno como en el derecho internacional, sean aplicadas para el mejoramiento de la recaudación tributarias.

Así, de una parte, se considera que, por virtud del principio de legalidad, como los actos que se aplican con las leyes vigentes, dentro del ordenamiento legal guatemalteco, los convenios internacionales de carácter fiscal no son fuente directa, y sólo se transforman en tal a través de la ley interna, en virtud de la que reciben su ratificación y pasan a ser parte del ordenamiento propio de cada país.

Ahora bien, sobre el sistema de las normas tributarias internas se estima generalmente que en los principios de legalidad y de reserva de ley inciden en un doble sentido.

- a) Imponiendo una jerarquía, en virtud de la cual el reglamento queda subordinado a la ley;
- b) Determinando una serie de peculiaridades sobre la producción de las normas. El principio de legalidad manda que ningún tributo deba establecerse sino por norma con rango de ley en su aspecto formal y material; es decir, que no existen más impuestos que los que resulten de la legislación tributaria positiva.

En estas condiciones la ley es la única fuente formal y material primaria del derecho tributario y que según el ordenamiento jurídico sólo debe aceptarse como fuentes del derecho tributario en Guatemala, la Constitución de la República de Guatemala, las leyes

ordinarias, los decretos leyes, los tratados y convenios Internacionales.

2.8.2. Principio de generalidad

Para desarrollar el principio de generalidad es necesario tener en cuenta que este principio tiene como modalidad en la aplicación del derecho tributario la creación y la generalidad del derecho tributario y por esta razón es necesario determinarlo.

Entonces, el principio de generalidad es aquella que: "Hace referencia a que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir a los gastos del Estado en la proporción que a cada uno corresponde, por consiguiente, no pueden crearse tributos particulares".¹⁸

De esa manera lo anterior podemos inferir que no se debe hacer ningún tipo de excepciones discriminatorias o injustas al momento de imponer los tributos y estos deben gravar a todos los sujetos comprendidos dentro del supuesto jurídico en igualdad de circunstancias.

Como se aprecia, este principio establece que todo contribuyente que de conformidad con la ley están obligados a pagar sus impuestos, lo cual deben hacer y así evitar que existan sectores privilegiados que no lo hagan, combatiendo de esa forma primigenia, la arbitrariedad en cuanto a las dispensas en el pago de tributos sin distinguos.

¹⁸ Alveño Ovando. **Op. Cit.** Pág. 58.

2.8.3. Principio de igualdad

Este principio se caracteriza ya que: “Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie o de persona, o todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogados. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad”.¹⁹

Este principio incorpora el mismo tratamiento a las personas para evitar la discriminación fiscal. Nace del precepto constitucional que establece que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas, se halla regulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

2.8.4. Principio de justicia

Este principio de justicia, determina de la siguiente manera: “Los conceptos sobre la justicia abundan. Veamos como: “El análisis de todas las doctrinas sobre la justicia, desde los pitagóricos hasta el presente, pone de manifiesto que entre todas las teorías se da una medular coincidencia: en concebir la justicia como regla de armonía, de igualdad proporcional, de proporcionalidad, entre lo que se da y se recibe en las relaciones interhumanas, bien entre individuos, bien entre el individuo y la colectividad”.²⁰

¹⁹ De la Garza. **Op. Cit.** Pág. 313.

²⁰ Alveño Ovando. **Op. Cit.** Pág. 55.

En términos generales, puede decirse que los principios son mandatos de optimización que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida de lo posible, de acuerdo con la realidad fáctica y las posibilidades jurídicas. En ese sentido, los principios tienen un alto contenido de abstracción y pueden incidir sobre una amplia gama de situaciones.

Al no existir un grado de jerarquía entre los principios, su aplicación dentro de cada caso concreto requiere hacer una ponderación entre los principios involucrados, realizando concesiones recíprocas y determinar cuál prevalecerá en determinada situación concreta.

2.9. Fundamento legal del derecho tributario

Según el Artículo 239 Constitución Política de la República de Guatemala, la ley es la única fuente del derecho "Fuentes. Son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales;
2. Las leyes, los tratados y las leyes convencionales internacionales que tengan fuerza de ley;
3. Los reglamentos que por acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo. Empleándose al efecto lo relativo al establecimiento que emana del Artículo 2 Código Tributario. Decreto Número 6-61 del Congreso de la República de Guatemala y los Acuerdos en materia tributaria, que tengan relación directa con los tributos.

Esta jerarquía atiende a la teoría del aclamado Hans Kelsen en lo que sea aplicable.

2.10. Autonomía del derecho tributario

Para establecer la autonomía del derecho tributario, se debe aclarar que: “El Derecho Tributario goza tanto de autonomía estructural como de autonomía científica. Su principio fundamental, el de la legalidad –que es aquel por virtud del cual los tributos deben ser establecidos por leyes en sentido formal y material- constituye la piedra angular básica *sine qua non*, de la esencia de esta especial rama del Derecho, por virtud de la cual tiene criterio propio sin que por ello concurren otras”.²¹

Los tributos deben de establecerse por leyes que garanticen la legalidad de cada tributo que se considere necesario para cumplir con los fines recaudadores del derecho tributario.

2.11. Principios constitucionales del derecho tributario

Los principios del derecho tributario están contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, como ley fundamental del país; el Estado es garante de los derechos mínimos de los contribuyentes, también se hallan en las leyes ordinarias, teniendo como marco los tratados internacionales en materia de derechos humanos, también denominado derecho convencional principios que se exponen como sigue:

²¹ De la Garza. **Op. Cit.** Pág. 37.



2.12. Principio de legalidad

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

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

2.13. Principio de capacidad de pago

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, que se refiere "En principio, la magnitud que, sin duda, mejor expresa la capacidad de pago de un sujeto es el conjunto de sus propiedades, su patrimonio cuando el establecimiento de impuestos constituía un acontecimiento relativamente excepcional. Conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica".²²

²² Melcacho, Diez. **Derecho administrativo**. Pág. 54.

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

2.14. Principio de no confiscación

Para ello entenderemos que confiscación es el acto de privar de un bien a alguno para aplicarlo al fisco; *confiscarius* es un delator, se sabe que en la época Cesárea más corrompida, los denunciantes abundaban, porque tenían participación en lo que obtuviera el fisco, se dice que es la adjudicación que se hace al fisco de los bienes de un reo, constituyendo un castigo que recae sobre los herederos del delincuente.

De manera que la Carta Magna no autoriza la aplicación total de los bienes de una persona al impuesto, ya que asegura la inviolabilidad de la propiedad privada, así como su libre uso y disposición se prohíbe su confiscación, es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía directa haga ilusorias tales garantías, de aquí que el afianzamiento en la doctrina que las contribuciones públicas no deben ser confiscatorias.

En el caso concreto del derecho tributario, los principios de la tributación desempeñan un papel muy importante tanto en la elaboración como en la aplicación de las normas tributarias. Lo cual implica a la Constitución Política y el derecho ordinario, esos principios

constituyen las primeras garantías del Estatuto del contribuyente, de esa forma los principios cumplen una doble función en la *praxis* del derecho tributario, de conformidad a la anterior exposición.

2.15. Principio de irretroactividad

Para determinar el principio de irretroactividad, se puede señalar lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, donde encontramos este principio, específicamente en el Artículo 15 que preceptúa “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”.

El principio general que domina esta materia es que la ley no debe aplicarse retroactivamente en perjuicio de persona alguna, pero este principio no debe considerarse como absoluto y todos los autores admiten que sufre excepciones, en materia tributaria existen dos cuestiones fundamentales por resolver, una de ellas es qué, debe entenderse por aplicación retroactiva de una ley, la otra es en qué casos debe una ley aplicarse retroactivamente, una ley es retroactiva cuando suprime o modifica las consecuencias jurídicas de un hecho bajo una ley anterior.

CAPÍTULO III



3. Formas de cumplir con las obligaciones tributarias

La mayoría de los autores dividen los tributos en impuestos tasas y contribuciones especiales. Los tributos como las tasas y contribuciones, se pueden representar de distintas formas es de ese modo que se puede indicar que la predominante es la tripartita, que incluye a los impuestos, tasas y contribuciones especiales que adoptamos al tratar el contenido del presupuesto.

Aunque algunos estudiosos del derecho tributario prescinden de las tasas, por considerarlas "Refundidas en los impuestos, en las contribuciones especiales, o en los precios públicos o políticos; otros instituyen los monopolios fiscales en categoría parafiscales".²³

Como puede observarse, según lo prescrito en el Artículo 10. del Código Tributario, los tributos se clasifican en:

- a) Impuestos;
- b) Arbitrios;
- c) Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

²³ Alveño Ovando. **Op. Cit.** Pág. 159.



3.1. Los impuestos

Es la prestación exigida al obligado independiente de toda actividad estatal relativa a él. Según el modelo de Código Tributario para América Latina: "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente".

De la definición dada de los impuestos y otras definiciones doctrinarias y legales, encontramos en todas unas ideas fundamentales en torno a que: "El impuesto es en esencia una aportación que deben los miembros del Estado, por un imperativo de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado".²⁴

Por lo expuesto en líneas anteriores, se aprecia que los impuestos son parte intrínseca del derecho tributario cuya obligación es a favor del Estado, el cual los impone coercitivamente, lo cual conlleva la creación de un conjunto de normas legales que regulan la relación entre ambos, esto es así para que el Estado pueda cubrir los gastos públicos y cumplir con los deberes y obligaciones para los cuales fue creado.

Los impuestos son relativamente nuevos y se instauraron a finales del siglo XIX y principios del siglo XX. El Impuesto sobre la renta fue creado originalmente para gravar a los ciudadanos de mayores ingresos y trasladar parte de su riqueza a los pobres y a la

²⁴ Flores Zavala, Ernesto. **La teoría del seguro**. Pág. 47

clase media. A mediados del siglo XIX este impuesto no existía en Gran Bretaña, Estados Unidos o Francia, que fueron los pioneros, a pesar de que si se presentaban impuestos temporarios exigidos para pagar las guerras.

De ahí que el impuesto en sentido general concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad, por medio del impuesto se puede prestar limitadamente a la colectividad determinados servicios públicos, se entiende por impuesto la cantidad de dinero que se destina al Estado, de carácter obligatorio para que sea posible proveer de servicios necesarios. Entonces el impuesto "Es un pago en dinero efectuado por los contribuyentes en forma obligatoria y definitiva".²⁵

Se ha dicho también que Impuesto es la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, a las personas individuales y colectivas, de acuerdo con su capacidad tributaria sin la existencia de contraprestación alguna determinada con la finalidad de satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado, también se afirma que Impuesto es una carga establecida por la autoridad que representa el Estado y como consecuencia a la sociedad y sufrida por el contribuyente, el cual puede ser un ciudadano nacional o extranjero en tránsito.

Los impuestos surgen fundamentados en las teorías del sacrificio y del deber. En el

²⁵ Monterroso Velásquez, Gladis. **Derecho financiero**. Pág. 80.



primero se identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo de esfuerzo, esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos provee un elemento que debe ser considerado en el establecimiento de las contribuciones.

Dentro de los Impuestos el sacrificio que se produzca en cada individuo sea el menor posible. La segunda teoría que quizás yo pueda referirme tiene su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, por la cual se obliga a todos los ciudadanos a contribuir en los gastos públicos ya sea por razones de nacionalidad o economía, un concepto breve que sintetiza bastante este tema lo desarrollamos como que los Impuestos son la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.

El impuesto es la cuota, parte representativa del costo de producción de los servicios públicos, que el Estado obtiene legalmente de los particulares; así tenemos impuestos directos, que son los que gravan los ingresos económicos de los individuos; y los impuestos indirectos, que son los que gravan al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al consumidor final.

Debe de tomarse en cuenta que desde tiempos remotos el impuesto fue una prestación hecha por los súbditos al señor feudal, luego se transforma en servicio o súplica de los reyes al pueblo para ayudar a cubrir los gastos de los servicios públicos, posteriormente fue una colaboración del ciudadano y en la actualidad se han convertido en una obligación que se reafirma con todas las modalidades de una prestación obligatoria, que a la vez produce ciertos efectos económicos y sociales.



El impuesto en sentido general concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad, por medio del impuesto se puede prestar limitadamente a la colectividad determinados servicios públicos, se entiende por impuesto la cantidad de dinero que se destina al Estado, de carácter obligatorio para que sea posible proveer de servicios necesario, para el cumplimiento de los impuestos que se recolectan. Dentro de los impuestos el sacrificio que se produzca en cada individuo sea el menor posible.

La segunda teoría que quizás yo pueda referirme tiene su fundamento en la Constitución Política de la República de Guatemala, por la cual se obliga a todos los ciudadanos a contribuir en los gastos públicos ya sea por razones de nacionalidad o economía, un concepto breve que sintetiza bastante este tema lo desarrollamos como que los impuestos son la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.

3.2. Fundamento legal del impuesto

Como fundamento legal se encuentra el Artículo 11 del Código Tributario, cuyo cuerpo legal, establece que el: "Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal no relacionada concretamente con el contribuyente".

También el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece el principio de legalidad de manera que: "Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar impuestos".

De esa manera el pago del impuesto debe ser obligatorio: esta obligación surge de la necesidad de dotar al Estado de los medios suficientes para satisfacer las necesidades públicas o sociales; asimismo deriva de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con las circunstancias contenidas en la ley como hecho generador.

3.3. Principios doctrinarios del impuesto

Son cuatro los principios doctrinarios de los impuestos, tomando en cuenta distintos aspectos de los cuales se desarrollan de la siguiente manera:

3.3.1. Principio de justicia

El principio de justicia consiste en los súbditos de cada estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción a sus respectivas capacidades. Así los administrados participan con el mantenimiento del aparato estatal lo cual debe ser ecuánime y directamente proporcional. Es decir, en relación a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado, este principio se proyecta bajo dos formas, la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

3.3.2. Principio de certidumbre

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, modo y forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claros para el

contribuyente y para todas las demás personas. Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la evaluación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quien debe pagar las penas en caso de infracción. Esta fecha de pago, forma de realizarse, no deben generar duda en el contribuyente para una eficaz recaudación.

3.3.3. Principio de comodidad

Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente. El significado más amplio que puedo decir de ello es que un Impuesto cobrado inmediata o casi inmediatamente se resiente menos que el cobrado después de la situación que la originó. A mayor tiempo para el cobro, mayor es el sacrificio para el individuo que lo paga.

3.3.4. Principio de economía

El Derecho Tributario, en *lato sensu*, es el conjunto de normas jurídicas que regulan la recaudación de impuestos en sus distintos aspectos; la terminología no es uniforme respecto a esta rama jurídica.

Todo Impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que recaude y lo que ingrese en el tesoro público del Estado sea lo más pequeño posible mencionaría. Un ejemplo tan común que se podría presentar es que, si para cobrar un impuesto se contratan muchos funcionarios públicos y empleados públicos lo más seguro es que los

sueldos que se les pague devorarán la mayor parte del producto de los impuestos.

3.4. Características del impuesto

Se establece a favor de la administración activa: todo dinero que se pague proveniente de los impuestos debe destinarse directa y exclusivamente para cubrir el presupuesto del Estado.

Como característica del impuesto en Guatemala que es impositivo, se quiera o no se quiera cubrir el impuesto es obligatorio.

3.5. Naturaleza jurídica de los impuestos

La única fuente de la obligación de crear impuestos es la ley y las doctrinas que explican la naturaleza jurídica de los impuestos han dejado de tener relevancia jurídica, citaré algunas únicamente como un antecedente histórico ya que entre ellas tenemos:

a) Teoría de la equivalencia

Según esta teoría, el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares; fue sostenida inicialmente por Pufendorf de la escuela cameralista, nació a mediados del Siglo XVII, como ciencia de la administración de la hacienda para los príncipes para preparar a los funcionarios fiscales de la cámara *principis*, con conocimientos generales de economía y administración, *Pufendorf*, sostenía que el



impuesto: "Es el precio de la protección de vidas y haciendas, por lo que debía existir una capacitación moderada, para la protección de la vida que se supone de igual valor para todos y una tributación por la cuantía de las rentas, para la protección del patrimonio". ²⁶

b) Teoría del seguro

Según esta teoría el impuesto es una "prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que está obligado a proporcionar al Estado"; "el impuesto es la prima de seguro pagado por aquellos que poseen para asegurarse contra todos los riesgos, de ser perturbados en su posesión o en su disfrute". ²⁷

Esta teoría se considera falsa por dos razones fundamentales: en primer lugar porque en ningún tiempo se ha considerado la actividad del Estado, como una simple protección de la hacienda de sus habitantes o súbditos; por el contrario el Estado moderno tiende a desarrollar su actividad en todas las órdenes.

En segundo lugar, porque si se analizan aun someramente las inversiones gubernamentales, las cantidades dinerarias que el Estado destina para cubrir los servicios de seguridad de sus miembros, constituyen una pequeña parte de esos presupuestos; lo cierto es que, en toda la historia del Estado, en ningún tiempo la administración ha actuado como una empresa de seguros, ya que si así fuera, tendría la obligación al realizarse el riesgo, de indemnizar o restituir al ciudadano dañado.

²⁶ *Ibíd.* Pág. 48.

²⁷ *Ibíd.* Pág. 50.

c) Teoría que considera al impuesto como un sacrificio

Es lo que se llama teoría del sacrificio complementada con la teoría del sacrificio mínimo; el impuesto, dice, representa el mínimo sacrificio posible, el impuesto es un sacrificio porque el contribuyente debe desprenderse de una parte de su patrimonio sin obtener de inmediato un beneficio. Para ser considerado un sacrificio los impuestos, es necesario tener en cuenta que de esa manera que este sacrificio debe ser el mínimo posible y no ser un obstáculo para el incremento de la producción.

3.6. Clasificación de los impuestos

Los impuestos se han clasificado tradicionalmente en dos grandes grupos: estos por ser caracterizados por ser impuestos directos e impuestos indirectos; al mencionar impuestos directos Cabanellas lo preceptúa "El establecido de manera inmediata sobre las personas o los bienes, recaudados de conformidad con las listas normales de contribuyentes por el agente encargado de la cobranza".²⁸

Por otra parte, define el impuesto indirecto como "El que gravita sobre los objetos del consumo o determinados servicios y que se encuentra incluido, con especial indicación o sin ella en el precio de aquellos o en el pago por utilizar estos; recibe su nombre por satisfacerse de manera indirecta".²⁹ Esta clasificación de los impuestos es una de las que mayor comentario ha creado en la doctrina del derecho financiero, y dentro de ellos

²⁸ Cabanellas de la Cueva, Guillermo. *Diccionario jurídico elemental*. Pág. 753.

²⁹ *Ibid.* Pág. 753.



se tiene una clasificación muy importante ya que los impuestos directos pueden clasificarse en personales y reales, personales son aquellos que toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos, como por ejemplo el impuesto sobre herencia, legados y donaciones; impuestos reales son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella.

3.6.1. El Impuesto Sobre la Renta -ISR-

Este es un impuesto directo que grava las rentas obtenidas por toda persona, nacional o extranjera, obtenida en el territorio nacional; grava salarios y bonificaciones, que el Estado y el sector privado pagan a sus empleados, también grava las ganancias producidas por las empresas, se exceptúa el pago del impuesto a las rentas obtenidas por instituciones y personas a las que la ley exime del pago.

3.6.2. Impuesto al Valor Agregado -IVA-

Este impuesto es indirecto que recae sobre el consumo; grava todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes, incorporando el valor en cada una de ellas. El único y real sujeto que paga el impuesto al valor agregado denominado -IVA- es el consumidor final del producto, toda vez que este impuesto, es recuperable consecuentemente para los fabricantes, intermediarios y vendedores; siendo de manera tal que cada uno recupera el dinero del impuesto hasta llegar al consumidor final, quien no lo traslada sino paga el monto total del impuesto.



3.6.3. Impuesto Único Sobre Inmuebles -IUSI-

El primero de julio del año 2004, entraron en vigencia modificaciones al paquete tributario de los guatemaltecos, entre ellos se incluye la creación del impuesto extraordinario temporal de apoyo a los acuerdos de paz –IETAAP- y el cambio de período fiscal, que será de enero a diciembre de cada año, éste es creado por el Congreso de la República y sustituye al impuesto de las empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA), dado al requerimiento de mayores recursos financieros para cumplir con los compromisos gubernamentales; su vigencia es determinada por el gobierno, para los próximos tres años y lo pagan dichas empresas cada tres meses.

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es la entidad del ministerio de finanzas públicas encargada de recaudar los recursos financieros provenientes de los pagos de los impuestos.

3.7. Arbitrio

El Artículo 12 del Código Tributario estipula que: “El arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades”. Los arbitrios que se existen en el país, son aquellos que se pagan en las respectivas municipalidades, tales como el boleto de ornato, que es el que interesa de sobremanera, ya que los municipios para desarrollar sus planes de trabajo, deben buscar recursos económicos que le permitan cumplir con las obligaciones contraídas con su población; la mejor manera que se ha encontrado para recibir ingresos es estableciendo en su circunscripción municipal una serie de



contribuciones que tienen que pagar los habitantes de determinado territorio, a esta forma de tributación es a lo que llamamos arbitrio.

Arbitrio es el pago pecuniario, obligatorio y definitivo que establecen las municipalidades para percibir los ingresos que le permitirán cumplir con sus obligaciones; es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades a fin de que éstas puedan cumplir con la prestación de los servicios públicos, en nuestro medio el principal arbitrio que paga todo vecino del municipio donde tiene su residencia es el boleto de ornato.

3.7.1. Características de los arbitrios

Entre las características del arbitrio se encuentran:

- a) Es un pago pecuniario, significa que es un pago efectivo siempre en dinero;
- b) Es un pago obligatorio, todos los vecinos están obligados a pagar los arbitrios que establecen las municipalidades del país;
- c) El arbitrio como todo tributo tiene que estar establecido en la ley;
- d) El arbitrio es de ámbito territorial y de acuerdo a su territorio, su aplicación es sólo para el municipio que lo establece.

3.7.2. Principios de los arbitrios

Como es sabido, los arbitrios son tasas que se pagan por la prestación o mantenimiento de los servicios públicos, también atienden ciertos principios intrínsecos, a saber:

- a) Justicia: Este principio señala que todo vecino está obligado a contribuir con los gastos que efectuará el municipio, es por eso que el arbitrio de conformidad con los ingresos que percibe;
- b) Comodidad: El pago debe establecerse en la forma y en la época que le sea más favorable al vecino;
- c) Certeza: El arbitrio establecido debe ser conocido por el vecino en cuantía, forma y época de pago;
- d) Economía: El monto del arbitrio debe ser lo más bajo posible, sin perjudicar los ingresos del municipio.

3.7.3. Semejanzas entre los arbitrios y los impuestos

Para determinar entre las dos figuras las semejanzas de los arbitrios y los impuestos se encuentran los siguientes:

- a) Su finalidad: tanto los arbitrios como los impuestos, persiguen un mismo fin, que es desarrollar obras de beneficio colectivo;
- b) Legalidad: ambos están establecidos mediante una norma jurídica;
- c) Su coercibilidad: tanto los impuestos como los arbitrios son de aplicación forzosa.

3.8. Diferencia entre los arbitrios y los impuestos

La tendiente clasificación de los impuestos, sumerge al ámbito exegético al analizar aquellas diferencias entre los arbitrios y los impuestos, de la forma que se exponen:



- a) Conforme el ámbito de aplicación: En los arbitrios el ámbito de aplicación está restringido a un territorio municipal; en los impuestos, el ámbito de aplicación se extiende a todo el territorio nacional;
- b) Conforme al órgano que los crea: Los arbitrios los crea una municipalidad; los impuestos son creados por el Organismo Legislativo.

3.9. Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras

El Artículo 13 del Código Tributario indica: "La contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios públicos. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación el gasto total y como límite individual para el contribuyente el incremento de valor del inmueble beneficiado".

Derivado de esos conceptos legales, encontramos como especiales de este tipo de tributos la contribución especial y la contribución por mejora, las cuales en apariencia podría pensarse que son lo mismo, pero guardan entre sí una clara diferencia, ya que en la primera es el pago por la realización de una obra o servicio de interés general y en la segunda el beneficio directo derivado de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Un ejemplo claro de una contribución especial, es el pago que efectúan los pobladores que sean vecinos para la construcción de un mercado. Mientras que el ejemplo de una



contribución por mejoras es el pago que efectúan los vecinos por el asfalto que se efectuó en las calles y avenidas de la colonia en donde residen.

Como puede observarse en las contribuciones tanto de tipo especial como por mejora, el contribuyente percibe directamente el beneficio en la obra por la cual debe dar su aporte, lo que las diferencias del impuesto en la cual los beneficiados no se observan en una obra determinada, puesto que el Estado lo emplea en las prioritarias, pero de beneficio general que crea convenientes.

CAPÍTULO IV



4. Determinar las obligaciones tributarias de los propietarios de palenques al no estar inscritos como contribuyentes en la Superintendencia de Administración Tributaria

Para determinar las obligaciones tributarias, los propietarios de los palenques no se encuentran inscritos como contribuyentes de la Superintendencias de Administración Tributaria, teniendo esta, la facultad de determinar las obligaciones tributarias exigiendo el cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables del hecho generador, acto que se ve imposibilitado debido a la falta de inscripción en dicha institución.

De acuerdo a lo que establece la ley de Actualización Tributaria y su Reglamento Decreto No. 10-2012 Artículo 10. Y el Código Tributario Decreto No.6-91 Artículo 21. Constituye la obligatoriedad por parte del contribuyente al momento de obtener rentas provenientes de actividades lucrativas.

Esto ya sea con carácter habitual u ocasional por personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen que realizan o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. Con las actividades que realizan constantemente, se puede determinar que como consecuencia se vería afectada la recaudación debido a que es obligatorio registrar y controlar a los contribuyentes sujetos al impuesto cuando se encuentran como contribuyentes en forma habitual que permita controlar, agilizar e incrementar la recaudación que les corresponde según la ley.

4.1. La obligación tributaria

La obligación: "La relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor".³⁰ y la obligación tributaria es la relación jurídica entre el Estado y la persona que se encuentra en un régimen tributario.

La definición de Villegas coloca a la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación, no como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que su definición deja margen de duda; "es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley".³¹

4.2. Características de la obligación tributaria

Las características de la relación jurídico-tributaria son las siguientes:

- a) Coordinación entre las nociones de relación jurídico-tributaria y potestad tributaria.
- b) Debe existir un destinatario legal tributario.
- c) El destino legal tributario debe ser un particular.
- d) La relación jurídico-tributaria se establece entre personas.

³⁰ Rodríguez V. Hilda Violeta. *Lecturas seleccionadas y casos de derecho*. Pág. 32.

³¹ *Ibid.* Pág. 92.



4.3. Elementos de la relación jurídico tributaria

Estos elementos constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría tener existencia la relación jurídico-tributaria y son las siguientes:

4.3.1. Elemento personal

La relación jurídico-tributaria se establece entre un ente público y los particulares. El que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que la debe es el sujeto pasivo, que pueden ser personas individuales y personas jurídicas y otros entes.

Como se ve la relación jurídico tributaria implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y un sujeto pasivo o deudor, o sea que el elemento personal está conformado por el sujeto activo y el sujeto pasivo.

❖ Sujeto activo

Es el ente al que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo; y será el mismo en todos los tributos siendo que la ley confiere al Estado la soberanía, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley. Haciendo los pagos respectivos a los tributos que les corresponden a cada persona por algún movimiento tributario efectuado. Entiéndase por sujeto activo, cualquier institución del Estado, sea descentralizada, autónoma,



semiautónoma o centralizada; en general, cualquier ente público que esté facultado por la ley para cobrar tributos.

En el derecho guatemalteco, al tenor del Artículo 17 del Código Tributario, es sujeto activo de la obligación tributaria el Estado o el ente público acreedor del tributo y de conformidad con el Artículo 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, le corresponde a dicha Superintendencia, ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior que debe percibir el estado, con excepción de los que la ley administra y recaudan las municipalidades.

❖ Sujeto pasivo

Se dice en términos generales, el sujeto pasivo, que es la persona que por estar sometida al poder tributario resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo y que comúnmente se le denomina contribuyente a la persona obligada a cumplir ese tributo señalado por la ley especial de la contribución del mismo; pero también existen otras personas obligadas a satisfacer el tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes, porque la propia ley los obliga, tal es el caso de los agentes de retención en el Impuesto Sobre la Renta, que tienen la obligación de descontar o retener el impuesto y entregarlo al fisco.

En torno a ello también se indica que: "El responsable en tributación es la persona natural o jurídica obligada a enterar los tributos que administra, percibe o dispone, como

responsable del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, deudores, titulares de los bienes que son administrados o en liquidación".³²

La transferencia del impuesto recolectado deberá de efectuarse al fisco en la forma y oportunidad que rijan para aquel o que específicamente sea determinada para tales responsables. El Artículo 22 del Código Tributario dice que cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica. El fiduciario de los fideicomisos, el gestor en los contratos de participación, los copropietarios en la copropiedad, los socios en las sociedades de hecho, los socios en las sociedades regulares y el albacea, administrador o herederos en las sucesiones indivisas.

También en la Sección Tercera del Capítulo II del Título II del Artículo 25 al 30 del Código Tributario se regula todo lo referente a los responsables; en el 25 se establece que es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición expresa de la ley cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.

Dentro de los responsables están:

- a) Los responsables por representación. (Artículo 26 del Código Tributario);
- b) Los responsables solidarios. (Artículo 27 del Código Tributario);

³² Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 852.

c) Los agentes de retención o de percepción. (Artículo 28 del Código Tributario).

Son responsables por representación, sin que por ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo del representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administren o dispongan: a) los padres, tutores o los administradores de bienes de menores y los representantes de los incapaces; b) los representantes legales de las persona jurídicas; c) los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan; y, d) los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

La responsabilidad se limita al valor de los patrimonios que administren, salvo que actúen con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria. En cuanto a los responsables solidarios, la responsabilidad solidaria se da cuando se adquieren bienes y derechos; ya que en estos casos los nuevos propietarios son responsables con los anteriores propietarios por el cumplimiento de las obligaciones generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes.

Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, o sea que el fisco puede exigir indistintamente a cada uno de ellos el pago de la deuda. Con la solidaridad existente entre los mismos, cuando tienen que cumplir con la obligación tributaria impuesta.

En virtud de la solidaridad, el Estado ejecutará la totalidad de la deuda en la persona que elija, pero el contribuyente que pague tendrá derecho a resarcirse cobrando a cada uno de los obligados su parte proporcional; es decir valer un derecho subjetivo de repetición.



Por último son responsables los agentes de retención o de percepción por el impuesto retenido o percibido, ya que los primeros al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de los mismos una parte de estos como pago a cuenta del tributo a carga de dichos contribuyentes, como los patronos que deben de retener a sus empleados afectos, el porcentaje que establezca la ley o en el caso que se contraten los servicios profesionales y los segundos o sea los agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco, tal el caso de los bancos del sistema que al percibir el pago de los impuestos tienen un determinado tiempo para enterarlo al fisco.

Si los agentes de retención o de percepción no enteraren en las cajas fiscales correspondiente los impuestos retenidos o percibidos dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, esto trae a que puedan ser sancionados con la multa tributaria y serán sancionados con una multa equivalente al cien por ciento del impuesto retenido o percibido al no cumplir con los pagos tributarios dentro de la ley establecen en las leyes. Es necesario tomar en cuenta que, si el contribuyente hace efectivo el tributo, haciendo el pago antes de ser requeridos por la administración tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento, según el Artículo 91 del Código Tributario.

❖ Sustituto

Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario (contribuyente), desplazando a este último de la relación jurídico-tributaria, y como consecuencia el



sustituto es el que paga el tributo en lugar del contribuyente; distintas doctrinas denominado también sujeto pagador y generalmente se encuentra en los impuestos indirectos. El Código Tributario guatemalteco no contempla la figura del sustituto como sujeto pasivo.

4.3.2. El elemento llamado hecho imponible o hecho generador

La doctrina moderna identifica el hecho tributario o el hecho imponible con el presupuesto material del tributo, el cual es un hecho determinante en la relación jurídico tributaria, ya que esta relación nace como consecuencia de un hecho que la ley tributaria contempla y cuyo acaecimiento sujeto al que realiza el hecho al pago de un tributo.

El hecho imponible o hecho generador es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da pie a que el Estado pretenda un tributo, toda vez que al hecho generador es conocido como: “El hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria”.³³

Todo hecho imponible debe de contener en forma indispensable los siguientes elementos:

a) La descripción objetiva de un hecho o situación;

³³ Jesús Quintana y Jorge Rojas. **Derecho tributario**. Pág. 34.

- b) Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos;
- c) El momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible;
- d) El lugar en donde debe acaecerse o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

Puede un hecho imponible siendo una hipótesis legal condicionante describir hecho, situaciones ajenas a toda actividad o gasto estatal (impuesto) o incluir una vinculación entre el destinatario del tributo y una actividad administrativa o jurisdiccional (tasa) o incluir un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribución especial).

Todo hecho imponible debe de estar contenido y prescrito en las leyes tributarias para permitir conocer con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales sobre la base del principio de legalidad que rige a los tributos. Es pues el hecho imponible el presupuesto sustancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva.

El Artículo 31 del Código Tributario arroja claramente lo relativo al momento en que surge la obligación proveyendo el siguiente concepto de hecho generador: "Hecho Generador o Hecho Imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización originaria del nacimiento de la obligación tributaria".

Como se establece en el Artículo 32 del Código Tributario ordena que el hecho generador ocurre y produce efectos según se trate que el presupuesto legal esté constituido solo por hecho materiales y que comprenda hecho, actos o situaciones de carácter jurídico.

4.3.3. Elemento base imponible

Hay que tener en cuenta que cuando el hecho imponible o hecho generador acaece fácticamente, surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo pague al fisco una suma dineraria denominada -importe tributario-, pero para precisar la cuantía de este importe hay que darle un valor al elemento objetivo u objeto impositivo, pues dependiente del valor que se le dé así será el monto del impuesto a pagar.

De esa cuenta hay que darle un valor a la renta, patrimonio, capital, servicios prestados etc., para así con posterioridad poder determinar el monto del impuesto a pagar, por ejemplo, en la venta de un inmueble como elemento principal es preciso establecer el valor de la venta para que con base en el mismo se establezca el monto del impuesto a pagar de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

4.4. Tipificación legal de la evasión fiscal

La evasión es una conducta es un fenómeno social que tiene lugar en todas las esferas económicas y está relacionada con la equidad, la transparencia, la eficiencia, la legalidad del gasto público y con el empleo o absorción de la fuerza laboral. También se presenta tanto en actividades formales, empresas prestadoras de servicios, así como productoras,



comercializadoras o distribuidoras de bienes, en los procesos de importación o exportación en mercado de divisas, entre otros.

El Artículo 358 A del Código Penal de Guatemala establece que “Comete delito de defraudación Tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier forma de engaño, induzca a error, a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva”.

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años que graduará el juez con relación a la gravedad del caso y multa equivalente al impuesto omitido. Es preciso mencionar que la figura de evasión fiscal es una especie de la defraudación fiscal y es por ello que en la doctrina se equiparan y es evidente que el legislador guatemalteco plasmó en el Decreto 17-73 del Congreso de la República y así demostrar que la evasión fiscal causa un detrimento al fisco, se le pueda aplicar la pena correspondiente a la defraudación fiscal.

Algunas infracciones tributarias tipificadas más frecuentemente vulneradas son las siguientes.

- ❖ Quien comercializare clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos. Se entiende que actúa en forma clandestina quien teniendo o no establecimientos abiertos al público ejerce actividades comerciales y no tenga patente de comercio o teniéndola no lleva los libros de contabilidad que requieren el



Código de Comercio, la Ley del Impuesto al Valor Agregado;

- ❖ Quien hiciere en todo o en parte una factura o documento falso que no está autorizado por la Administración Tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos;
- ❖ Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de los tributos;
- ❖ Comete delito de apropiación indebida de tributos quien, actuando en calidad de agente de percepción o retención, en beneficio propio, de una empresa o de un tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos.

Como consecuencia el responsable de este delito será sancionado con la prisión de uno a seis años.

Aquí no se debe confundir el ajuste técnico que pueda efectuar el organismo recaudador con la evasión, ya que ésta, como delito doloso tipificado por la ley requiere que se demuestre el elemento subjetivo consistente en ardid y engaño. Este delito solo queda consumado cuando, al momento de tornarse exigible la deuda tributaria, la omisión dolosa de pago ha sido acompañada del engaño típico y antijurídico según ordenanzas de ley preestablecida, *sine qua non* pudiese tener efectos perseguibles.



4.5. La evasión fiscal

La evasión tributaria es definida como el incumplimiento total o parcial, de los contribuyentes en la declaración y pago de las obligaciones tributarias. "Esta es una actividad ilegal, que constituye un intento deliberado de ocultación subestimación de utilidades gravables, así como la manipulación de los ingresos y gastos".³⁴

Para una veraz explicación a palabra evasión proviene del latín *evadere*, que significa "sustraerse", "irse" o "marcharse" de algo donde está incluido. En derecho tributario, evadir es sustraerse al pago de un tributo que legalmente adeuda, hay evasión ante toda eliminación o disminución de un monto tributario mediante conductas fraudulentas u omisivas".³⁵

En términos materiales, esta aseveración significa que, sin recaudación fiscal, se ve seriamente condicionada la eficacia de las acciones estatales, se trata de un problema en materia de políticas públicas, en cuanto introduce un sustrato de debilidad en los procesos de implementación de aquellas. Para partir se define como evasión fiscal según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española: "a la Acción del ciudadano para eludir un determinado impuesto".³⁶

La evasión fiscal es un delito que es castigado, en los últimos años se ha sabido de pagos

³⁴ Jarach, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Pág. 20.

³⁵ García Vizcaino Catalina. **Derecho tributario**. Pág. 397.

³⁶ Real Academia de la Lengua Española. **Diccionario de la Real Academia Española**. Pág. 142.

que deben de realizar los alumnos graduando para recepciones y contratación de salones o actos de graduación incluso de alquiler de togas de graduación, que es otra forma en que los establecimientos educativos privados realizan los cobros sin entregar factura del pago que se realiza.

La evasión de impuestos es una limitación importante para el desarrollo del Estado, especialmente cuando el incumplimiento de la obligación fiscal proviene de los sectores que concentran la riqueza, como las personas pudientes y las empresas poderosas.

"Este problema, que es todavía mayor en sociedades marcadas por una profunda desigualdad social, violencia e injusticia, demuestra que la consolidación de sociedades más democráticas e inclusivas no deberían olvidar la importancia del pago de impuestos para mejorar la distribución de la riqueza en favor de los sectores vulnerables y de menores recursos".³⁷

No se puede perder de vista que los problemas relacionados con el cumplimiento de obligaciones fiscales son uno de los atributos más importantes de estatidad, sin el cual sería inimaginable la idea misma del Estado. En términos materiales, esta aseveración significa que, sin recaudación fiscal, se ve seriamente condicionada la eficacia de las acciones estatales. Se trata de un problema en materia de políticas públicas, en cuanto introduce un sustrato de debilidad en los procesos de implementación de aquellas en las cuales existe comisión dolosa y premeditada hacia defraudar al Estado de la república.

³⁷ Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, ICEFI. **La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial**. Pág. 5.

Sin embargo, no es el único problema, ya que, por detrás de éste, de manera incuestionable, sigue presente la misma regla de distribución de las obligaciones tributarias dentro de la sociedad bajo formas regresivas.

Reside aquí un conflicto político irresuelto en los Estados latinoamericanos, que debería ser cuestionado permanentemente, a fin de sacarlo del silencio histórico en que los sectores dominantes le mantienen en resguardo de sus privilegios. Claro que discutir nuevamente sobre las reglas y formas de reparto tributario implica costos políticos inevitables, que ponen en entredicho desde la forma jurídica de la propiedad hasta la validez ética de la riqueza.

Ninguna de estas cuestiones puede escindirse del problema posterior derivado del incumplimiento de una obligación legal tributaria, porque no pagar los impuestos acarrea una infracción fiscal o un delito que debiera ser sancionado y reparado adecuadamente por el Estado.

Sin embargo, muchas veces los hechos demuestran que estos no son sancionados debidamente por la justicia, especialmente cuando los responsables de su incumplimiento pertenecen a sectores del poder. Si, como dice Sieyès, los privilegios son una dispensa, un derecho exclusivo que ajeno al derecho común está resguardado de la sanción, entonces la evasión tributaria en tanto dato constante de la realidad fiscal latinoamericana constituye uno de los aspectos explicativos de la impunidad que caracteriza a los delitos del poder y a la protección que la selectividad del sistema penal genera en este sentido. "En Guatemala es necesario redefinir las cargas sociales que

sostienen hoy el pacto fiscal, así como el rol y eficacia del sistema judicial para reparar y sancionar el incumplimiento de dichas obligaciones".³⁸

Siendo pues que la captación fiscal por la vía judicial en Guatemala, es una de las formas para obligar a aquellos que evaden impuestos, una forma disuasoria de no hacerlo, ya que las consecuencias que se acarrean por esa razón traen como resultado una serie de consecuencias que pueden ser hasta de cárcel, así como de inhabilitaciones especiales como por ejemplo ejercer el comercio o contratar para el Estado.

4.6. Manera como se realiza evasión fiscal

La evasión fiscal posee mecanismos, por los cuales es menester destacar los que sobresalen en Guatemala, de tal cuenta se pudo determinar:

- a) La omisión de declaración de los diferentes objetos de impuestos, tales como ventas, producción e importación;
- b) Alteración deliberada de cifras consignadas en las declaraciones para el pago de impuestos;
- c) La adquisición ilegal de facturas por compras o servicios recibidos sin que se haya realizado el acto necesariamente, para aumentar los gastos y obtener crédito fiscal;
- d) La simulación de actos mercantiles o formalización de los mismos con datos falsos o supuestos, los cuales no reflejan la realidad de las operaciones o giro del negocio.

³⁸ *Ibíd.* Pág. 6.



4.7. Datos que reflejan el problema

De qué manera se puede determinar las obligaciones tributarias de los propietarios de palenques, quienes al no estar inscritos como contribuyentes en la superintendencia de administración tributaria, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene la facultad de fiscalizar a los contribuyentes, incluso a los negocios no inscritos en estas actividades, las cuales han llegado hasta la actualidad en los palenques, gallos, comercio, rifas, espectáculos de diferente índole, que se presentan en distintas partes del país, cuyo interés principal son las apuestas y la obtención de dinero donde no se tributan los impuestos al Estado.

Por los incumplimientos a obligaciones formales tributarias, que van desde falta de inscripción, actualización de datos, omisión de declaración o hacerlo con errores, así como no facturar, generan sanciones con multas desde Q. 50 diarios hasta Q. 10 mil por cada falta.

También puede darse el cierre temporal del negocio, según los artículos 85, 86, 93 y 94 del Código Tributario. En este último artículo se establecen 18 infracciones y sus respectivas sanciones. Para empezar, si el negociante, comerciante o prestador de servicios no está inscrito en la SAT, aunque no se le puede poner una sanción inicial, se procede a hacerle una inscripción de oficio. Luego, se empieza con el requerimiento de obligaciones, como poseer libros, emitir facturas o declarar impuestos. El contribuyente debe estar preparado, ya que las auditorías o fiscalizaciones pueden ser individuales o masivas cuando abarca múltiples comercios, según criterio del ente fiscalizador.



4.8. Fundamento legal

a. Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente 1986: El Artículo 183 establece las funciones del presidente cumplir y hacer cumplir la Constitución en este caso garantizar el cumplimiento del pago del Impuesto Sobre la Renta, demás el Artículo 239 que contiene el principio de legalidad, equidad y justicia tributaria.

b. Código Tributario, Decreto número 6-91: Los Artículos 9, 10, 14, 17, 21, 25 que servirán como base legal debido a que regulan los tributos, es necesario regirnos por el código tributario.

4.9. Legislación comparada

Entre la legislación comparada se encuentra:

4.9.1. Fuentes del derecho tributario chileno

Las principales fuentes del derecho tributario son las siguientes:

a) La Constitución Política del Estado. La que establece la organización del Estado, la forma de gobierno, las atribuciones de los poderes públicos y los derechos y garantías individuales. Son de gran importancia los arts.60 n°14, 62 n°1, art.19 n°20 y art.19 n°24, de los que derivan los principios tributarios constitucionales recién señalados;



b) La Ley. La ley en sentido estricto es aquella emanada del Congreso, conforme a los procedimientos establecidos en la propia Constitución Política del Estado.

4.9.2. Ecuador

En el Artículo. 67.- Facultades de la administración tributaria. Implica el ejercicio de las siguientes facultades: de aplicación de la ley; la determinadora de la obligación tributaria; la de resolución de los reclamos y recursos de los sujetos pasivos; la potestad sancionadora por infracciones de la ley tributaria o sus reglamentos y la de recaudación de los tributos.

El impuesto es una prestación, por lo regular en dinero al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas. El impuesto es una prestación tributaria obligatoria, para todo contribuyente, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos de los cuales se tienen establecidos para gastos de los estados y así cumplir con las finalidades.

4.10. Medidas legales contra la evasión fiscal

El gobierno de la República de Guatemala, afronta una situación difícil contra la defraudación fiscal, que como bien se menciona es un problema que data desde los inicios de los tributos, la cual transgrede directamente proporcional la economía nacional.



Las acciones necesarias para erradicar este mal nacional han sido insuficientes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, de tal cuenta que ha sido necesario auxiliarse de organismos internacionales que a través de su experiencia y debate continuo y sugieren nuevos mecanismos que buscan darle fin a la defraudación tributaria.

El Centro Interamericano de Administración Tributaria, CIAT es una institución creada para promover el perfeccionamiento de las administraciones tributarias a través, del intercambio de ideas, experiencias y distribución de información; de la asistencia técnica, y el adiestramiento de la recopilación y distribución de la información, la promoción técnica, se está desarrollando objetivos en el marco de dos líneas estratégicas, por una parte el desarrollo de servicios de asistencia y de ayuda al contribuyente ofreciendo mejores y mayores servicios que se puedan diseñar estableciendo actuaciones de control y prevención contra la lucha del fraude tributario.

En lo que se refiere en la prevención y lucha contra la evasión, la complejidad de las relaciones económicas que hoy se caracterizan en el mundo globalizado y sometido a continuas y permanentes transformaciones, propicia la aparición de nuevos e importantes mecanismos de evasión cuya corrección exige que deben ser abordados con instrumentos y estrategias que se utilizan hasta la fecha.

Se ha dicho que la evasión es como un acto defraudatorio, que distorsiona la actividad administrativa, y condiciona el nivel de calidad de los servicios públicos y las prestaciones sociales. Lo anterior crea una consecuencia intangible de carácter moral en el cual se manifiesta la falta de solidaridad de los ciudadanos y una apatía hacia la prosperidad.



Sin embargo, muchas veces los hechos demuestran que estos no son sancionados debidamente por la justicia, especialmente cuando los responsables de su incumplimiento pertenecen a sectores del poder.

Los privilegios son una dispensa, un derecho exclusivo que ajeno al derecho común está resguardado de la sanción, entonces la evasión tributaria en tanto dato constante de la realidad fiscal latinoamericana constituye uno de los aspectos explicativos de la impunidad que caracteriza a los delitos del poder y a la protección que la selectividad del sistema penal genera en este sentido. "En Guatemala es necesario redefinir las cargas sociales que sostienen hoy el pacto fiscal, así como el rol y eficacia del sistema judicial para reparar y sancionar el incumplimiento de dichas obligaciones".³⁹

La administración tributaria le da un enfoque y unifica esfuerzos a implementar mecanismos que faciliten al contribuyente el pago del impuesto correspondiente a través de mecanismos electrónicos los cuales facilitan el control y fiscalización del cumplimiento de la obligación tributaria y por ende aumenta la recaudación y podría premiar al contribuyente mediante mecanismos justos de deducción de impuestos en relación con otros.

El Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales, indica: "Este problema, que es todavía mayor en sociedades marcadas por una profunda desigualdad social, violencia e injusticia, demuestra que la consolidación de sociedades más democráticas e inclusivas

³⁹ Muñoz Conde, Francisco. **La política criminal**. Pág. 6.



no deberían olvidar la importancia del pago de impuestos para mejorar la distribución de la riqueza en favor de los sectores vulnerables y de menores recursos".⁴⁰

4.11. Solución a la problemática

Actualmente es de mucha importancia para el desarrollo del país ya que es un mecanismo que tiene el Estado de Guatemala para garantizar el cumplimiento de la obligación tributaria, comprendiendo que es la fuente principal de recursos para que el Estado cumpla con el papel que le asigna la Constitución Política de la República de Guatemala.

El incumplimiento de los compromisos por parte del contribuyente, por lo que es necesario que se establezca un control riguroso e Inducir al cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes dentro de un ambiente de respeto a los derechos y garantías de estos, de manera que cada uno pague lo que le corresponde de acuerdo con la constitución y las leyes, lo cual tiene a propiciar un trato cualitativo que fortalece los recursos económicos y la ejecución en inversión y administración.

⁴⁰ ICEFI. **Op. Cit.** Pág. 5.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

La problemática del incumplimiento de la carga tributaria en la actualidad para los propietarios de los palenques, se da ya que los mismos no se encuentran inscritos como contribuyentes de la Superintendencias de Administración Tributaria, teniendo esta facultad de determinar las obligaciones tributarias exigiendo el cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables del hecho generador y de fiscalizar a los contribuyentes, incluso a negocios no inscritos.

Es necesario que se establezca un control riguroso e inducir al cumplimiento voluntario masivo de los contribuyentes dentro de un ambiente de respeto a los derechos y garantías de estos, de manera que cada uno pague lo que le corresponde de acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes, lo cual tiene a propiciar un trato cualitativo que fortalece los recursos económicos y la ejecución en inversión y administración.

Por ella la norma tributaria debería especificar el control para el cumplimiento de la obligación de propietarios de los palenques, ya que se están generando rentas de actividades lucrativas en el territorio nacional. Con la finalidad de contribuir al mejoramiento del cumplimiento y simplificar la liquidación del tributo para el contribuyente y hacer más sencilla la tarea de la Administración, pero considerar o advertir que de ello genera una repercusión a la recaudación.





BIBLIOGRAFÍA

- ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco**. Ediciones de Pereira, Guatemala, 2013.
- CABANELLAS DE LA CUEVAS, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Ed. Heliasta Argentina, 1998.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**, Ed. Heliaca S.R.L. Viamonte 1730, piso 1, Buenos Aires Argentina, 1973.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México, D.F: Ed. Porrúa S. A., 1968.
- GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1997.
- GIULLIANNI FONROUGE, Carlos María. **Derecho Financiero**. Volumen I, Argentina, Ediciones Depalma, 1997, Sexta Edición.
- Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. **La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial**. Guatemala. Serviprensa, S.A. 2008.
- JARACH, Dino. **Curso superior de derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 1970.
- MENDOZA G., Lissette Beatriz; MENDOZA ORANTES, Ricardo. **Constitución explicada, artículo por artículo República de Guatemala**. Ed. Jurídica salvadoreña, El Salvador, 2008.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys. **Derecho financiero parte II, derecho tributario**. 3a. ed; Guatemala: Comunicación Gráfica G&A. 2004.
- MORGÁIN MANAUTOU, Emilio, **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Losange Ed. Buenos Aires, 2010.
- MUÑOZ CONDE, Francisco. **La política criminal**. Derecho penal. 1ª. ed.; parte general. España: 1996.



PEREIRA-OROZCO, Alberto. **Derecho Constitucional**. Cuarta ed. Ediciones de Pereira. Guatemala, 2008.

PRADO, Gerardo. **Derecho Constitucional**. Ed. Praxis. Tercera ed. Guatemala, 2012.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA. **Diccionario de la real academia española**. España. Ed. Espasa. 2002.

RODRÍGUEZ V. Hilda Violeta. **Lecturas seleccionadas y casos de derecho**. Guatemala, Editorial de la Cooperativa de Ciencias Políticas R. L, 1992.

SAT. **Creación de la institución**. www.sat.gob.gt/sitio/index.php/institución/que-ela-sat.html. Consultado 15 de septiembre de 2023.

SIERRA GONZALEZ, José Arturo. **Derecho Constitucional guatemalteco**. Ed. Estudiantil Fénix. Guatemala, 2006.

VALDÉS COSTA, Ramón. **Estudios de derecho tributario latinoamericano**. Montevideo, Ed. Rosgal S.A, 1982.

VILLEGAS, Héctor. **Derecho financiero y tributario**. 6ª. Edición. Ediciones Desalma. Buenos Aires, Argentina. 1997.

Legislación:

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

Código Civil. Decreto Ley 106. Congreso de la República de Guatemala, 1963.

Código de Comercio de Guatemala. Decreto 2-70. Congreso de la República de Guatemala, 1970.

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

Código Penal. Decreto 17-73. Congreso de la República de Guatemala, 1973.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92. Congreso de la República de Guatemala, 1992.



Ley del Impuesto sobre la Renta. Decreto 26-92. Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley de Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto 26-92. Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para protocolos. Decreto 37-92. Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley de Simplificación, Actualización e Incorporación Tributaria. Decreto 7-2019. Congreso de la República de Guatemala, 2019.

Ley del Impuesto sobre productos Financieros. Decreto 26-95. Congreso de la República de Guatemala, 1995.

Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz. Decreto 37-92. Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley de Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Dto. 4-2012. Congreso de la República, 2012.

Ley del impuesto de Solidaridad. Decreto 73-2008. Congreso de la República de Guatemala, 2008.

Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012. Congreso de la República de Guatemala, 2012.

Ley del Organismo Ejecutivo. Decreto 114-97. Congreso de la República de Guatemala, 1997.

Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89. Congreso de la República de Guatemala, 1989.

Ley Orgánica del Organismo Legislativo. Decreto número 63-94. Congreso de la República de Guatemala, 1964.

Código Tributario para América Latina. Organización de Naciones Unidas -ONU- Comisión Económica para América Latina y el Caribe -CEPAL- Santiago de Chile, 2006.