

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

**EXONERACIÓN TRIBUTARIA COMO BENEFICIO FISCAL
Y SU REGULACIÓN LEGAL.**

SONIA EUGENIA CALDERÓN CONTRERAS

Guatemala, octubre de 2006

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

**EXONERACIÓN TRIBUTARIA COMO BENEFICIO FISCAL
Y SU REGULACIÓN LEGAL.**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

SONIA EUGENIA CALDERÓN CONTRERAS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2006

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III: Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV: Br. José Domingo Rodríguez Marroquín
VOCAL V: Br. Edgar Alfredo Valdez López
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Carlos Castro Monroy
Vocal: Licda. Crista Ruiz de Juárez
Secretario: Lic. Fernando Girón Cassiano

Segunda Fase:

Presidenta: Licda. Rosa María Ramírez Soto
Vocal: Lic. Jorge Arroyave
Secretario: Lic. Luis González Rámila

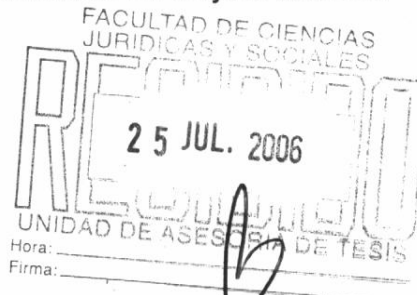
RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis". (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de tesis de licenciatura en al Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

CORPORACIÓN PROFESIONAL
12 CALLE 1-25 ZONA 10 LOCAL 312 3ER. NIVEL EDIFICIO GÉMINIS DIEZ
TEL. 23380329, 23380330, 23380331, 23380332



Guatemala 21 de julio de 2006

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Guatemala



Licenciado Castillo:

En atención a providencia emanada de esta Unidad, por medio de la cual se me nombró Asesora del trabajo de tesis denominado EXONERACIÓN COMO FORMA DE EXTINGUIR LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE SANCIONES TRIBUTARIAS, Solicito a usted el cambio del nombre del mismo ya que por no adecuarse al trabajo de investigación, considero que debe denominarse así: EXONERACIÓN TRIBUTARIA COMO BENEFICIO FISCAL Y SU REGULACIÓN LEGAL, elaborado por la Bachiller SONIA EUGENIA CALDERÓN CONTRERAS, por lo que de manera atenta a usted comunico lo anterior.

El trabajo está redactado en forma clara, sus conclusiones están de acuerdo con el contenido, así mismo se consultó bibliografía necesaria. El trabajo realizado por la Bachiller Sonia Eugenia Calderón Contreras, es de gran importancia dentro del ámbito que fue realizada dicha investigación.

En vista de lo anteriormente expuesto, para mi es de satisfacción haber cumplido con la misión que usted me asignó, poniendo en conocimiento de las autoridades de la facultad que este trabajo se desarrolló con diseño jurídico apropiado al tema.

Por lo antes mencionado soy de la opinión que el trabajo de tesis de la Bachiller Sonia Eugenia Calderón Contreras, cumple con los requisitos exigidos para esta clase de trabajo académico, por lo que solicito se sirva nombrar al Revisor correspondiente tal y como establece el reglamento de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

Sin otro particular, me suscribo de usted atentamente,

Licenciada Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez de Morales
Colegiada 5956
"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Gladys Elizabeth Monterroso
Velasquez de Morales
Abogada y Notaria



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veintisiete de julio de dos mil seis.

Atentamente, pase al (a) **LICENCIADO (A) LUIS EFRAÍN GUZMÁN MORALES**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (a) estudiante **SONIA EUGENIA CALDERÓN CONTRERAS**, Intitulado: **"EXONERACIÓN TRIBUTARIA COMO BENEFICIO FISCAL Y SU REGULACIÓN LEGAL"**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.


LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTH
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
MTCL/slh

Licenciado Luis Efraín Guzmán Morales

Abogado y Notario

7ª. Avenida 6-53 zona 4, oficina f,
tercer nivel, Edificio El Triángulo.

Teléfono 23342048 / 23342049



Guatemala 10 de agosto de 2006.

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria



Licenciado Castillo:

De acuerdo con el nombramiento emitido por esa Jefatura, el día veintisiete de julio de dos mil seis, en el que se dispone nombrarme como Revisor del trabajo de tesis de la estudiante SONIA EUGENIA CALDERÓN CONTRERAS, y para lo cual rindo el siguiente dictamen: El trabajo de tesis presentado por la estudiante que se titula "EXONERACIÓN TRIBUTARIA COMO BENEFICIO FISCAL Y SU REGULACIÓN LEGAL".

De la revisión practicada, se establece que el trabajo cumple con todos los requisitos exigidos por el normativo universitario vigente, y se dirige al estudio sobre la exoneración tributaria como figura fiscal y comprende un análisis de los principios del derecho tributario y fiscal. Al respecto es importante acotar que la sustentante aborda con propiedad un tema muy novedoso, por la importancia de fomentar la educación fiscal a los contribuyentes del Estado.

En conclusión y por considerar que el trabajo producido por la sustentante presenta una herramienta orientadora sobre el tema y en virtud de haberse satisfecho las exigencias del suscrito revisor, derivadas del examen del trabajo, considero que la presente investigación presentada por la bachiller Sonia Eugenia Calderón Contreras, debe continuar su trámite, a efecto se ordene la impresión del mismo y se señale día y hora para su discusión en el correspondiente examen público, con mi DICTAMEN FAVORABLE.

Lic. Luis Efraín Guzmán Morales
Colegiado 4700

Lic. Luis Efraín Guzmán Morales
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES. Guatemala, cinco de octubre del año dos mil seis-

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante SONIA EUGENIA CALDERÓN CONTRERAS, Intitulado "EXONERACIÓN TRIBUTARIA COMO BENEFICIO FISCAL Y SU REGULACIÓN LEGAL" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

MTCL/sllh



ÍNDICE

Pág.

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

CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado, obligación del Estado y poder tributario	1
1.1. Actividad financiera del Estado.....	1
1.2. Fases de la actividad financiera del Estado	1
1.2.1 Recaudación u obtención de recursos	1
1.2.2 Gestión o administración de recursos	2
1.2.3 Erogación o gasto	2
1.3. Teorías sobre la actividad financiera	2
1.3.1 Teoría Económica	2
1.3.2 Teoría Política	3
1.3.3 Teoría Sociológica	3
1.4. Necesidad de los tributos	3
1.5. Finalidad de los tributos	4
1.6. Repercusión de los tributos	5
1.7. Obligación del Estado	6
1.8. Obligación tributaria de los guatemaltecos	8
1.9. Poder tributario	8
1.9.1 Clases	9
1.9.2 Características	10
1.9.3 Límites.....	10
1.9.4 Alcances	13

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario	15
2.1 Definición de derecho tributario	15

	Pág.
2.2 Tributo	16
2.2.1 Características	17
2.2.2 Clases	17
2.2.2.1 Impuestos	18
2.2.2.2 Arbitrios	21
2.2.2.3 Contribuciones especiales.....	22
2.2.2.4 Tasas	24

CAPÍTULO III

3. Relación jurídico tributario	27
3.1 Definición de relación jurídica tributaria	27
3.2 Sujeto activo.....	27
3.3 Sujeto Pasivo	28
3.4. Obligación tributaria	29
3.5. Extinción de la obligación tributaria	31
3.5.1 Pago de tributos	32
3.5.2 Compensación	33
3.5.3 Confusión	34
3.5.4 Prescripción	35
3.5.5 Condonación	36
3.6. Exención	37
3.6.1 Características	38

CAPÍTULO IV

4 Incumplimiento a la obligación tributaria	41
4.1 Incumplimiento tributario	41
4.2 Formas de inobservancia de obligaciones tributarias	42
4.2.1 Elusión	42

	Pág.
4.2.2 Evasión	42
4.3. Infracción tributaria	44
4.3.1 Sujetos	46
4.3.2 Elementos para que se constituya una infracción	48
4.3.3 Clases	51
4.3.4 Hechos cometidos por los sujetos pasivos, que se consideran como infracciones	52
4.3.5 Sanciones tributarias provenientes de infracciones	55
4.3.5.1 Clases de sanciones	56
4.3.6 Formas de extinción de infracciones y sanciones	64

CAPÍTULO V

5. Exoneración de multas, recargos e intereses	65
5.1 Definición de exoneración tributaria	65
5.2 Principios en materia tributaria para otorgar la exoneración	66
5.2.1 Igualdad	67
5.2.2 Legalidad	68
5.3. Diferencia entre figuras tributarias que extinguen la obligación tributaria	69
5.3.1 Exoneración con exención	69
5.3.2 Exoneración con condonación	71
5.3.3 Exoneración con deducción	73
5.4 Sujetos a las que se les otorga la exoneración	74
5.5 Facultad constitucional del Presidente de la República	75
5.5.1 Presidencia	75
5.5.2 Presidente constitucional de la República de Guatemala	76
5.5.3 Funciones del Presidente de la República de Guatemala	76

	Pág.
5.6 Efectos de exonerar el pago de multas, recargos e intereses	83
5.6.1 El beneficio del Estado	83
5.6.2 Perjuicio del Estado	84
5.7 Políticas de gobierno para otorgar exoneraciones	87
5.8 Trabajo de campo	87
5.8.1 Consideraciones para interpretar el trabajo de campo	88
CONCLUSIONES	139
RECOMENDACIONES	141
BIBLIOGRAFÍA	143

INTRODUCCIÓN

La legislación tributaria guatemalteca, tipifica formas de exigir el cumplimiento de responsabilidades por infracciones y sanciones cometidas por los contribuyentes, quienes al no hacer efectivo el pago de impuestos, se les sanciona con multa, recargo o intereses de demora.

En muchos casos, dichos sujetos, no cuentan con la posibilidad económica, de cancelar el monto exigido por la institución administrativa encargada de la recaudación, pero tiene la posibilidad de extinguir la responsabilidad, a través de: solicitar a su favor: que se le exonere del pago de la multa, recargo o interés, entendiéndose como la acción de solicitar al Presidente de La República, que perdone el pago de dicho monto, según lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala.

Por el escaso contenido en la legislación, y el vago conocimiento con relación a la materia tributaria, se inicia este trabajo de investigación.

El problema planteado en la presente investigación se da al preguntarse ¿por qué la administración pública exonera del pago de multas o recargos a los sujetos pasivos de la obligación tributaria?.

Consecuentemente en la hipótesis se comprobó que la administración tributaria exonera del pago de multas o recargos a los sujetos pasivos de la obligación tributarias con el fin de que éstos, hagan efectivo el tributo principal, permitiéndole al estado prestar los servicios públicos esenciales.

Al iniciarse la investigación se tomo como base supuestos claros contenidos en la legislación, y al finalizar la misma, se cumplieron con los objetivos planteados.

Teniendo como base todos los elementos anteriores puede desglosarse de manera sintética el contenido de la presente investigación, describiéndole, en cinco capítulos, divididos de la siguiente manera:

Capítulo uno, se relata la actividad financiera del estado, el sostenimiento del organismo estatal y el funcionamiento de los servicios que suponen abarcan a toda la población. La financiación de estos gastos exige la recaudación de ingresos equivalentes, que no pueden surgir de otra fuente que de las fuerzas productivas de la sociedad y de las aportaciones de los ciudadanos.

En el capítulo dos se desglosan: los tributos, son base para que surja la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y la hacienda pública, en virtud de la cual, ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones. Su objeto es una prestación en términos de dinero en efectivo respetando y garantizando los principios de legalidad, igualdad, capacidad contributiva.

El capítulo tres desarrolla, la relación jurídica tributaria que existe entre el Estado de Guatemala o sujeto activo y el contribuyente o sujeto pasivo, en relación con su obligación. Así, como las formas de extinguirla.

El Capítulo cuatro, determina el incumplimiento a la obligación tributaria, es decir, quienes pueden y de qué manera. Si no cumple con dicha obligación resulta la infracción y posterior sanción administrativa.

El capítulo cinco, engloba la figura tributaria central de la investigación, que es la exoneración tributaria de multas, recargos e intereses, detallándose los principios tributarios que la sustentan, quien tiene la potestad para otorgarla y de qué manera, así como su diferencia con otras figuras fiscales.

En este capítulo, se muestran los datos obtenidos del trabajo de campo realizado en la Secretaría General de la Presidencia de la República, en cuya sede se encuentran copias de las solicitudes de los contribuyentes que solicitaron las exoneraciones de multas, recargos e intereses, en los distintos periodos presidenciales, que van desde el presidente Alvaro Arzú, hasta Oscar Berger.

Para realizar la investigación fue necesario basarse en un marco teórico con teorías que explican el nacimiento de la exoneración tributaria, considerando tanto las que desarrollan el beneficio del Estado, y las que desarrollan el beneficio del contribuyente, tales como:

Para poder comprobar la hipótesis planteada, se utilizaron los distintos métodos de investigación, siendo ellos:

- El método científico el cual se utiliza para la comprobación de la investigación, siguiéndole paso a paso y así descubriendo la hipótesis.
- El método jurídico, utilizado por tratarse de la interpretación de la legislación. Se desarrolla la metodología jurídica y el análisis de instrumentos jurídicos:
 - Código de Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República
 - Constitución Política de la República de Guatemala

Las técnicas de investigación empleadas fueron, la observación como fuente primaria, y la bibliográfica, donde se recopiló información basada en libros, revistas jurídicas, diccionarios y legislación.

De esta manera se desarrolla el presente trabajo de tesis para el aprendizaje de los lectores interesados en el estudio del Derecho Tributario.

CAPÍTULO I

1. Actividad financiera, obligación del Estado y poder tributario

1.1. Actividad financiera del Estado

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

1.2. Fases de la actividad financiera

Se encuentran tres fases fundamentales y diferenciadas:

- Recaudación u obtención de recursos.
- Gestión, administración o manejo de los recursos
- Erogación o gasto para la prestación de servicios y sostenimiento de las funciones públicas.

1.2.1. Recaudación u obtención de recursos

El Estado obtiene recursos por medio de tres grandes fuentes:

- Por medio de la explotación de su propio patrimonio.
- Imponiendo a la sociedad tributos, cuando actúa en uso de su poder imperio.
- Por medio del crédito público interno o externo.

Obtiene tributos de la sociedad en base a la recaudación que realiza, entendiendo a la misma, como la fase fundamental de la actividad financiera del Estado, para que existan las demás. Nace de la necesidad del Estado de agenciarse de fondos, para poder funcionar y cumplir con sus fines. En el derecho guatemalteco se contempla como un *cívico* respaldado en las prescripciones legales.

1.2.2. Gestión o administración de recursos

Consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos, los cuales son obtenidos por el Estado en su función recaudadora, que se realiza a través de la Secretaría de Planificación Económica y el Ministerio de Finanzas.

1.2.3. Erogación o gasto

Es la fase de la actividad financiera del Estado, en donde emplean los recursos obtenidos, para la satisfacción de necesidades básicas en servicios públicos que directa o indirectamente benefician en conjunto a los guatemaltecos.

1.3. Teorías sobre la actividad financiera

Para explicar la naturaleza de la actividad del Estado se muestran las siguientes:

1.3.1. Teoría económica

Considera que es una acción del Estado, una serie de actos de cambio entre el servicio público y las prestaciones particulares que constituirán su precio; se traduce en

un consumo improductivo, pues se sustrae de los particulares una porción de renta, que podrá utilizarse en una nueva producción de bienes.

1.3.2. Teoría política

Establece que el sujeto que realiza la actividad financiera (el Estado) es un ente político, que las instituciones o medios de procedimientos para la obtención, recaudación y prestación de los servicios ejercen una actividad que es de naturaleza política.

1.3.3. Teoría sociológica

Establece como elemento: el principio social. La sociedad se determina por los diversos elementos que actúan en ella, la actividad financiera del Estado tiene un carácter marcadamente social, cuyo fin no se limita a la simple procuración de recursos, sino que su acción se extienda también, a corregir y modificar las injusticias del orden económico existente.

En suma, todas las doctrinas establecidas toman una postura importante en cuanto al desarrollo de la recaudación, administración y erogación de tributos, por lo que debe colocarse en un punto medio, desarrollándose una teoría ecléctica, estableciendo la importancia de unir todos sus elementos, especialmente el político, económico y sociológico, para la explicación de que es la Actividad Financiera del Estado.

1.4. Necesidad de los tributos

El Estado proporciona bienes sociales y bienes monetarios, porque alguno de estos bienes poseen características que les hacen poco aptos para su provisión a través del mercado. El Estado gasta dinero para mantener a los pobres y actúa para

corregir ciertos fallos del mercado en orden a su bien funcionamiento como mecanismo planificador.

O sea, que no obstante propugnar por la no intervención del Estado, luego justifica su existencia e intervención al reconocer que determinados bienes o servicios sólo pueden ser suministrados por el Estado, entre los que se señala: vivienda, limpieza de calles, parques urbanos, educación.

Así como el Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos, para la satisfacción de las necesidades generales, como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación, salud pública. Etc. Para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios correspondientes, es menester realizar erogaciones que suponen los previos ingresos. Observamos por lo pronto la necesidad de que el Estado efectúe gastos. Si el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones. El Estado debe pues, tener ingresos, y es ahí cuando se establece la necesidad de crear tributos.

Como esas necesidades son de imposible satisfacción mediante esfuerzos aislados de las individualidades, el ser humano asociado tiende a buscar a alguien que ayude con esos esfuerzos.

1.5. Finalidades de la tributación

El Estado como un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, necesita obtener recursos para poder cumplir con su fin primordial de satisfacer las necesidades públicas, entre las que encontramos: la defensa de su territorio, la administración de justicia, comunicaciones, educación,

salud pública, etc. O sea, en otras palabras que la finalidad de la tributación de los recursos, es para el cumplimiento de sus fines sociales.

1.6. Repercusión de los impuestos

Para Cabanellas la Repercusión es: “una consecuencia, efecto, resultado, trascendencia”¹.

El establecimiento de todo impuesto al afectar la riqueza, ya sea en forma inmediata o mediata, directa o indirecta, da lugar a una serie de efectos, fenómenos y consecuencias según las circunstancias:

- Si el sujeto señalado como causante será realmente el pagador del impuesto.
- Cuál será la reacción de la economía nacional y en especial la de la actividad que quedará gravada.
- Si se dará reacción de la economía en forma positiva
- Si se dará origen a una fuerte evasión tributaria.
- Si se dará origen a la emigración de la fuente afectada
- Si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende gravar.

Todas estas circunstancias, son las mínimas en cuanto el Estado debe poner atención para lograr la contribución requerida; preverlas de tal manera que logre la recta y efectiva recaudación de los contribuyentes pasivos de la obligación tributaria.

¹ Guillermo Cabanellas; **Diccionario de derecho usual**, pág. 401

El ente recaudador debe de trasladar el impuesto obtenido del contribuyente, hacia instituciones del mismo Estado para que lo retribuya en las distintas prestaciones de servicios hacia el país.

1.7. Obligación del Estado

El ejercicio del poder tributario tiene como propósito esencial, exigir de los particulares el pago de suma de dinero o en algunos casos el pago en especie, junto a el orden jurídico, establecido entre el Estado y los mismos particulares, se conoce a la Obligación Tributaria, el cual es de contenido único o variado. La relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendaría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar, que es la obligación tributaria.

El Estado está obligado a proveer a los habitantes derechos mínimos, lo que significa que a todo guatemalteco por lo menos se le debe asegurar:

- La protección social, económica y jurídica de la familia.
- Orientar la economía nacional de manera que los recursos naturales y humanos se utilicen adecuadamente, para aumentar la riqueza de la nación y distribuirla equitativamente; debe promover el desarrollo económico de la nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuniarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza.
- Cuidar que las condiciones de vida mejoren en lo social y económico.

Varios tratadistas han definido la obligación tributaria:

Margaín la define como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie”².

Giuliani Forouge concreta el concepto estableciendo, que es “el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto deudor, debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario acreedor, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”³.

Por su parte, el Código Tributario en el Artículo 14 establece: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores de tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto de hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos de que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al Derecho Público y es exigible coactivamente”.

Cabe comentar que el concepto contenido anterior, abarca las características esenciales de la obligación tributaria reconocidas en la doctrina las cuales son:

- Vínculo personal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.
- Implica la prestación de un tributo.
- Su única fuente es la ley.
- Nace al producirse el hecho generador.

Se puede establecer que la obligación tributaria nace de la ley, garantizando así las notas de obligatoriedad y exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia, se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

² Morgáin Manautou, Emilio, **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**, pág. 125

³ Giuliani Forouge, Guisepe, **Derecho financiero**, pág. 123

1.8. Obligación de los guatemaltecos:

Para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones es imprescindible el aporte de cada guatemalteco, pues para que de educación, proteja la salud y promueva el desarrollo se necesita inversión de recursos económicos. Obligándose los ciudadanos a dar una prestación jurídica patrimonial, constituyendo exclusivamente, una obligación de dar. Esto se encuentra contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala como obligaciones cívicas, de contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley. La tributación representa la mayor parte de recursos del Estado, puesto que todos aportan para hacer posible los servicios públicos que directa o indirectamente benefician al conjunto de habitantes.

Consiste en la totalidad de los deberes tributarios correspondientes al sujeto pasivo, provenientes de la relación tributaria. La obligación principal consistirá en el pago de la deuda tributaria, pero también, deben prestar, libros de contabilidad, registros, demás documentos que establece la normativa de cada impuesto, así mismo, facilitar la práctica de inspecciones, comprobaciones y proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes que tengan relación con el hecho imponible.

1.9. Poder tributario

El Estado es un cuerpo político integrado por el conjunto de personas que ocupan un territorio determinado y obedece a una autoridad. El poder tributario normativo de Guatemala, se apoya sustancialmente en la Constitución Política de la República, en la que se establecen además, los límites dentro de los que el Estado debe desarrollar dicha potestad.

Como parte de la Soberanía, se encuentra el poder tributario de dictar normas que creen tributos. En un sentido restringido, es el poder de establecer normas jurídicas en materia tributaria, dado que la facultad de dictar meras normas reglamentarias en la materia puede denominarse Potestad Tributaria. El poder tributario, como cualquier otro, ha de tener su fundamento en una norma jurídica; tiene también límites, que pueden ser constitucionales, lógicos —espaciales y temporales— e internacionales.

Se delega al Congreso de la República, el decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del país. Para ese efecto dicho ente, debe tener en cuenta principios de equidad y justicia tributaria.

Relación Jurídico-financiera: nace del ejercicio de la actividad financiera, se refiere al conjunto de derechos y obligaciones que surgen entre el Estado y los particulares y entre las entidades del Estado, con motivo del ejercicio del poder financiero o fiscal.

1.9.1. Clases

Originario: Nace de la Constitución Política de la República, y del Poder Tributario que ostenta el Estado, se encuentra desarrollado por las leyes ordinarias de la legislación Guatemalteca. Además son los recaudados permanentemente y proveen los recursos ordinarios del Estado.

Derivado: Nace de una ley ordinaria, por lo que la Constitución no le regula ni lo autoriza pero ejerce hacia los habitantes un control.

1.9.2. Características

Indelegable: El poder del Estado solamente lo puede ejercer el Propio Estado, a través de sus instituciones centralizadas y descentralizadas.

Permanente: el poder que ejerce el Estado es permanente y solo puede solo puede extinguirse si éste desaparece.

1.9.3. Límites

Principios constitucionales: La forma de limitar el poder imperio del Estado, es a través de principios constitucionales que le dan al contribuyente respaldo para no ser ultrajado por normas creadas en el organismo legislativo; la intransigencia de instituciones dependientes del organismo ejecutivo y por la coerción del organismo ejecutivo. Dentro de los principios constitucionales se pueden mencionar:

Principio de legalidad: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales. Determina que en la misma ley debe de establecerse los elementos, del tributo, su objeto, sujetos, hecho generador, tipo impositivo, periodo fiscal; a lo que todas las actuaciones, tanto del Estado como de los contribuyentes debe ser basado en las reglas y estipulaciones que hace la ley, tomando como base la Constitución Política de la República de Guatemala, siguiendo con las leyes que desarrollan la materia Tributaria del País.

Este principio significa que no puede existir tributo sin ley previa que lo establezca, "*Nullum Tributum Sine Lege*"; debe entenderse, que la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurales del tributo y que sólo en virtud de la ley se puede:

- Crear obligaciones tributarias tipificando el hecho generador de ellas, modificarlas o suprimirlas.
- Establecer las bases imponibles o tasas aplicables
- Otorgar exenciones y otros beneficios fiscales
- Tipificar infracciones, establecer las respectivas sanciones.
- Establecer los procedimientos jurisdiccionales.

Su contenido y base constitucional se encuentra en el Artículo 239 de la Constitución de la República de Guatemala.

Por lo anterior expuesto, se puede concluir que el principio de legalidad es una garantía de la libertad y propiedad individual, así como garantía de los derechos e intereses sociales.

Principio de capacidad de pago: establecido como tal, en la Constitución de la República, donde resguarda la calidad de vida de cada contribuyente, quien responde a su obligación de contribuir, dependiendo de la cantidad de dinero que obtiene por su trabajo, y por ende su capacidad de pago al fisco.

Contenido en el Artículo 243 de la Constitución de la República de Guatemala. Donde se establece que es un límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria garantizando su justicia y racionalidad. Además la norma constitucional combina los términos de justicia y equidad, en el entendido que cada una da al régimen tributario, en la medida de su capacidad económica, es decir debe haber una relación y armonía entre el tributo y el ingreso del contribuyente.

Dicho principio, es la base fundamental de donde parten otros principios que están en forma implícita en la Constitución, como son: el principio de generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.

Entonces, se establece como base, la capacidad económica de todo sujeto pasivo, para poder soportar la carga tributaria que le impone su propio Estado, quien a medida de lo recaudado brinda los servicios necesarios para su subsistencia.

Principio de igualdad: Principio que es concretado en la expresión de “igualdad ante las cargas fiscales”. Sobre la base constitucional donde está prohibido establecer privilegios y desconocer los derechos fundamentales de cada persona. El Estado debe de dar igual tratamiento a todas las personas que estén en las mismas o análogas circunstancias, tomando la igualdad tanto jurídica como económica y por su alcance general su estudio pertenece al derecho común y la regulación en el derecho constitucional ya que esta ubicado en el artículo 4 de la carta magna, la cual establece que en Guatemala todos los seres son libres e iguales, de mismas oportunidades y responsabilidades.

Principio de generalidad: Cuando un contribuyente se haya en las condiciones que marcan, la aparición del deber de contribuir, éste será cumplido, cualquiera que sea el sujeto. No se trata que todos tengan que pagar tributo según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios; es decir, que el gravamen se establecerá de tal forma que cualquier persona, generador del tributo, quedará sujeta a él. La generalidad debe ser condición esencial de la tributación, ya que no sería admisible que se grabara a una parte de la población en beneficio de otra.

Principio de proporcionalidad: Significa que la fijación de cargas a los contribuyentes sean en proporción a su capacidad contributiva para que no sea desproporcional el pago del impuesto

1.9.4. Alcances

Poder eximir: El Estado ejerce el poder de eximir de la carga tributaria a determinados sujetos pasivos, y lo hace a través de la ley. Se basa en la Constitución

Política de la República de Guatemala, donde le otorga al Presidente de la República, la facultad de exonerar de las multas, moras y recargos en que pueda incurrir el obligado, estipulado en el Artículo 183 inciso "r". Además se regula en el Artículo 97 del Decreto 6-91 dichas exoneraciones.

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario

2.1 Definición de derecho tributario

De la Garza define al Derecho Tributario como: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derecho y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos contenciosos y oficiosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación”⁴.

Para Jarach: “Es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios”⁵.

Chicas lo determina como el “Conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es la de crear tributos, ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares”⁶.

En sí, el Derecho Tributario es el conjunto de normas legales que procuran los medios financieros para que el Estado pueda atender a los gastos públicos. En sí es un reconocimiento de una obligación de parte del particular a favor del Estado.

Tomado como el conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones y deberes en torno a lo que se ha llamado la relación

⁴ De la Garza, Sergio Francisco, **Derecho financiero mexicano**, pág. 145

⁵ Jarach, Dino, **Finanzas públicas y derecho tributario**, pág. 110

⁶ Chicas Hernández, Raúl Antonio, **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, pág. 40

jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y el Estado, en virtud de la cual ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones.

Dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es reconocido en la Constitución Política de la República de Guatemala, como principio para la imposición de los tributos, garantizando así la obligatoriedad y exigibilidad del contribuyente.

2.2 ¿Qué es el tributo?

Para Forouge, los tributos son “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 público”⁷

Según Calvo Ortega los tributos, “son las aportaciones en dinero que el Estado como ente soberano, exige con el objeto de hacerse de recursos para el cumplimiento de sus fines”.⁸

Villegas expone: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”⁹.

En el Artículo 9 del Código Tributario, se define al tributo como: son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperio, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

Se puede entender que constituye la cantidad en dinero o equivalentes, que los sujetos pasivos de la relación Jurídico-Tributaria deben pagar al Estado, en virtud de la potestad impositiva y coercitiva del mismo o por la obtención del contribuyente de un

⁷ Guiliani Forouge, Carlos M, **Derecho financiero**, pág. 209

⁸ Calvo Ortega, Rafael, **Derecho tributario parte general**, pág. 116

⁹ Villegas, Héctor, **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**, pág. 138.

servicio o beneficio directo o indirecto por parte del estado, constituyendo la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.

En sí, es la prestación que el Estado exige, en ejercicio de su poder soberano, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

2.2.1 Características de los tributos

- Son prestaciones comúnmente en dinero
- Exigidas por el Estado en ejercicio de su poder imperio
- Son exigidos según la capacidad contributiva de los particulares o sujetos pasivos
- No hay tributo si el mismo no se encuentra regulado en ley
- Su cobro tiene su razón de ser, en que son para cubrir los gastos que demanda el Estado para cumplir sus fines
- Tienen carácter público, es decir, que constituye parte del Derecho Público, pues los ingresos que el Estado percibe es en virtud de su soberanía.

2.2.2. Clases de tributos

En la doctrina se consideran como tributos:

- Impuestos
- Arbitrios
- Contribuciones Especiales
- Las tasas, aunque no se catalogan como tributos, en Guatemala, es la retribución pagada por servicios prestados por las instituciones del Estado, a quienes los solicitan.

El Artículo 10 del Código Tributario establece las clases de tributo:

- “Los impuestos
- Los arbitrios

- Contribuciones especiales
- Contribuciones por mejoras”.

2.2.2.1. Impuestos

Sabine menciona a Montesquieu quien lo definía como: “el impuesto es la porción de los bienes que el ciudadano da al Estado para tener seguridad sobre lo que le queda y para gozar de éstos placenteramente”¹⁰.

De Juano establece: “es la obligación pecuniaria que pesa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado por tener bienes o rentas en el mismo, exigida legalmente según su capacidad contributiva, en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles”¹¹.

Para Ahumada, el impuesto es “Una cuota parte en dinero, recabado por el Estado de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible”¹².

El Código Tributario, en su Artículo 11, establece que “el impuesto es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Se puede establecer que impuesto es la cuota, parte representativa del costo de producción de los servicios públicos, indivisibles, que el Estado obtiene legalmente del contribuyente. Además es una prestación pecuniaria en virtud de la potestad imperio, en la forma y manera establecida por la ley a las personas individuales y colectivas, de

¹⁰ George Sabine; **Historia de la teoría política**, pág. 242

¹¹ De Juano, Manuel, **Curso de finanzas y derecho tributario**, pág.584

¹² Ahumada, Guillermo, **Tratado de finanzas públicas**, pág. 249

acuerdo a su capacidad tributaria, sin la existencia de contraprestación alguna determinada y con la finalidad de satisfacer los gastos públicos.

Es una institución jurídica, económica, y que consiste en la relación entre los ciudadanos y los órganos del Estado por lo cual aquellos tienen la obligación de aportar y éste el derecho de exigir una parte proporcional de la fortuna de los primeros para atender a la satisfacción de los servicios públicos.

➤ Características

- Carácter de legalidad, todo impuesto debe establecerse a través de una ley.
- Es una prestación de valores pecuniarios, normalmente dinero
- La prestación del individuo no es seguida por una contraprestación inmediata del Estado
- La exigibilidad responde coactivamente al imperio de la ley.
- El gravamen debe respetar la capacidad del contribuyente, lo que constituye la causa más justa de toda tributación.
- Su destino debe ser para satisfacer necesidades y servicios colectivos indivisibles.
- Se establece en base de reglas fijas, según normas constitucionales, tomando en cuenta principios de igualdad, generalidad universalidad, justicia, equidad y capacidad de pago.

➤ Clases

Directos: En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no se da la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica al sujeto obligado, el sujeto pasivo, como en el Impuesto Sobre la Renta.

Jaramillo lo conceptualiza como “Los que gravan la persona, la fortuna de los individuos en forma de propiedad o en forma de renta, o la transferencia de ellos por

donación por causa de muerte".¹³ Los impuestos directos gravan a las personas y el conjunto de bienes que posee, generalmente como propietarios, luego se grava la renta que perciben de las ganancias que obtienen de su trabajo.

Indirectos: El legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, sujeto pasivo, lo traslada a un tercer, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga. Este impuesto no incide directamente sobre la riqueza por la razón de su existencia y tenencia a la vez, ni tampoco incide sobre la persona que es legítima propietaria de un bien, u obtenga una renta como producto de los bienes o trabajo, sino recaen exclusivamente sobre bienes de consumo.

Personales: Son aquellos tributos que recaen sobre el total de la capacidad tributaria del contribuyente, tomando en consideración su situación personal y establecimiento a tal efecto ciertos desgravámenes, tales como: cargas familiares.

Reales: Se establece que los impuestos reales, son aquellos que tienden a gravar un elemento económico con independencia del titular de ese bien económico, no considerando su situación personal, desde el punto de vista económico.

Ordinarios: Son aquellos que deben pagarse periódicamente en cada ejercicio fiscal; los establece el Estado para ser permanentes, estables y obtener de ellos fuente segura de ingresos.

Extraordinarios: Son impuestos que se establecen para ser recaudados una sola vez, por tal razón no vienen a constituir fuente estable de ingresos para el Estado.

¹³ Jaramillo, Estaban, **Tratado de hacienda pública**, pág. 205.

2.2.2.2. Arbitrios

Según Osorio los arbitrios “son ciertos medios ordinarios y extraordinarios, que se conceden generalmente a los municipios, y en ocasiones las provincias para arbitrar o allegar recursos con que cubrir sus atenciones”¹⁴.

Como denota en el Diccionario Jurídico Argentino, mencionado por Monterroso los arbitrios son “impuestos municipales para gastos públicos. Contribución, indirecta ordinaria o extraordinaria, que las municipalidades y a veces las provincias están autorizadas a percibir, con objeto de solventar sus necesidades”¹⁵.

Según el Artículo 12 del Código Tributario, “arbitrios es todo impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”.

En sí, son derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, por lo general municipalidades.

Es un pago consistente en dinero, de manera obligatoria y definitiva, que establecen las Municipalidades, para poder obtener ingresos que les permiten cubrir sus propias necesidades.

En sí los arbitrios son de ámbito territorial restringido, ya que únicamente es para los municipios, abarcan aldeas, asentamientos, caseríos que pertenezcan a su jurisdicción.

Según el Artículo 100 literal e) del Código Municipal, establece: “Constituyen ingresos del municipio... e) El producto de los arbitrios, tasas y servicios municipales...”.

➤ Características

¹⁴ Osorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, pág. 63

¹⁵ Monterroso V, Gladys, **Fundamentos financieros / finanzas públicas**, pág. 142.

- Siempre es sobre un valor pecuniario
- Es obligatorio
- De naturaleza tributaria
- Establecidos en la ley
- Cobrados en un determinado territorio
- Se utilizan específicamente para fines de desarrollo del territorio para el que fue cobrado

2.2.2.3. Contribuciones especiales

Para Ahumada es: “Un recurso aislado que se establece para afectar los beneficios de un grupo o de una clase obtenidos particularmente con motivo de una obra de interés colectivo¹⁶.”

Para Bielsa es “Un tributo especial impuesto en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración”¹⁷.

Según el Artículo 13 del Código Tributario, “una contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.

Podemos definir como un tributo especial en virtud de un beneficio especial aportado a algún bien del patrimonio del contribuyente por una obra pública que realiza la Administración Pública.

En otras palabras consiste en una ventaja acordada por el Estado a través de la plusvalía real aportada a un inmueble, lo cual la distingue del impuesto y de la tasa.

¹⁶ Ahumada, **Op. Cit.**, pág. 245

¹⁷ Bielsa, Rafael, **Derecho administrativo**, pág. 578.

clase de tributo cuya base para gravarlo es la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Las contribuciones especiales son la compensación pagada con carácter obligatorio al ente público con ocasión de una obra realizada por él, con fines de utilidad pública pero proporciona ventajas especiales a los particulares propietarios de bienes inmuebles.

➤ Característica

- Es un tributo que determina un beneficio individual
- Surge por razón del beneficio que derivan determinados inmuebles en virtud de la realización de la obra.
- Ese tributo es de carácter especial y único.
- Ese tributo no es periódico, en consecuencia, es extraordinario.
- Ese tributo esta en función del beneficio obtenido, y que en ningún caso puede exceder del límite de ese beneficio.
- El obligado está en el deber de pagar determinada suma de dinero por razón del beneficio que obtuvo en bienes inmuebles de su propiedad por razón de la obra pública que lo benefició.
- Todos deben contribuir a pagar los gastos públicos en función del principio de solidaridad social.

➤ Elementos

- Es necesario que medie la construcción de una obra pública de uso común.
- La obra pública debe proporcionar una plusvalía a las propiedades cercanas.
- La contribución debe satisfacerse en dinero.

➤ Clases de contribuciones especiales:

Contribuciones de mejora: es la más conocida y utilizada, es aquella cuyo hecho grabable es el beneficio derivado de la realización de una obra pública o de actividad estatal.

El Código Tributario, regula lo concerniente a las contribuciones por mejoras, estableciendo que es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Contribución de seguridad social: es la prestación acerca del patrono y trabajadores integrantes de los grupos beneficiarios destinados a la financiación del servicio de la previsión, para la protección de la salud de los mismos trabajadores.

Contribución por gasto: es aquella cuyo presupuesto de hecho consiste en la realización de actividades particulares que provocan un gasto público o el incremento al gasto público.

2.2.2.4 Tasas

Ahumada define la tasa diciendo que “Es un derecho que se percibe por el Estado como persona soberana, por servicios o prestaciones especiales o individualizables, de carácter jurídico administrativo organizados con fines colectivos y que lo paga el usuario a su solicitud¹⁸.”

De Juano expresa: “Es un recurso derivado consistente en la suma de dinero que se cobra por el sujeto activo de la obligación tributaria, a las personas que se benefician particularmente por la prestación de un servicio público divisible, coactivo o libre, por el

¹⁸ Ahumada, **Op. Cit.**, pág. 240

reconocimiento de una ventaja diferencial basada en la concesión de un beneficio o por el uso del dominio público a través de un medio especial.”¹⁹.

Bielsa las define como “la cantidad de dinero que percibe el Estado en virtud y con motivo de la prestación de un determinado servicio o un uso público, o de una ventaja diferencial, proporcionada por ese servicio o uso”²⁰.

Se puede establecer que cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa. Siendo éste el ingreso no originario que percibe el Estado y que consiste en la suma de dinero que contra el sujeto activo de la relación jurídico tributaria se cobra por el goce de un servicio público; lo percibe el Estado en virtud y con motivo, de la prestación de un determinado servicio.

Al utilizar los servicios públicos, prestados por las distintas instituciones del Estado, el contribuyente es afecto al pago en forma pecuniaria, del respectivo tributo, por la legitimación en ley.

El Estado pone en marcha un servicio público, pero en realidad las obligaciones contractuales devienen desde el momento en que el contribuyente solicita el servicio y paga, luego, nace la obligación del Estado de brindarle el servicio.

➤ Característica

- Es un ingreso monetario recibido por el Estado o un ente público.
- Es recibido por el Estado en pago de un servicio especial y divisible.
- Debe ser pagado directamente por quienes reciben el servicio, en el mismo momento.

¹⁹ De Juano, **Op Cit.**, pág. 655

²⁰ Bielsa, **Op. Cit.**, p.578.

- Es divisible la tasa, porque se prestara el servicio a una determinada persona, quien solicite el servicio.
- Se refiere a servicios que únicamente el Estado puede prestar, salvo en casos de concesiones.
- Debe existir entre la prestación otorgada por el contribuyente y la necesidad, calidad y cantidad del servicio.

➤ Clasificación

Para clasificarla, se toma como base el servicio público brindado por el Estado, determinando las siguientes Tasas:

- Por otorgamiento de documentos públicos, pago por solicitud de copias de documentos oficiales, auténticas o legalizaciones.
- Por servicio de instrucción pública, pago en escuelas o universidad, museos, teatros, galerías del Estado.
- Por servicio de energía, pago al Estado por el servicio prestado.
- Por servicio de transporte, pago del servicio de ferrocarril o transporte urbano.
- Por servicio de correos, pago por el envío de correspondencia ya sea vía terrestre, aérea, interna o externa.
- Por registro de propiedades, pago al registrar una propiedad, una industria, empresa comercial etc.
- Por publicación, pago por publicaciones en un diario oficial.
- Por peaje, pago por el uso que hagan de ciertas carreteras, los propietarios de vehículos automotores para el mantenimiento de las mismas.

CAPÍTULO III

3. Relación jurídico tributario

3.1 Definición de relación jurídico tributaria

El objetivo principal del Estado al ejercer su poder imperio, es obtener del contribuyente determinadas sumas de dinero para sufragar sus gastos. Sin embargo, el ejercicio de este poder, también se manifiesta en la exigencia de determinados actos de naturaleza administrativa necesarios para determinar o concretar el impuesto, que pueden consistir en un hacer, en un no hacer o en un tolerar.

El Estado a través de todos sus organismos: en principio, por medio del Congreso de la República, que crea las leyes que dan origen a la relación que regulan los principales ámbitos de su existencia; luego actúa, el Organismo Ejecutivo, quien se encarga del ejercicio de las atribuciones y funciones que la ley le confiere, y por último, el Organismo Judicial, que tiene una especial función en materia del ejercicio de las garantías constitucionales y los procedimientos que establecen las leyes para garantizar el cumplimiento de las mismas por los sujetos que conforman la relación tributaria.

3.2. Sujeto activo

Como se indicó el principal destino de las contribuciones es el gasto público, que como tal, es el que realizan las entidades del Estado a cualquier nivel, ya sea, los municipios u otros entes públicos. Por tal razón los sujetos activos son: El Estado y los Municipios.

El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, sino, por el contrario, se presta como una

facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento sino también la obligación de hacerlo.

El cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que necesita el Estado para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de lo que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad en la ley, al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan frente a los que no lo hacen.²¹

Según el Artículo 17 del Código Tributario, sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Por lo que se puede concluir que el sujeto activo de la relación jurídico-tributario es el Estado, y además puede ser un ente con personalidad jurídica propia al Estado, como los organismos fiscales autónomos.

3.3 Sujeto pasivo

Es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. “En materia tributaria se encuentra la realización del hecho generador, crea a favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formas”²².

Según Artículo 18 del Código Tributario, “es sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable”.

²¹ Delgadillo Gutierrez, Luis Humberto, **Principios de derecho tributario**, pág. 117

²² **Ibid**, pág. 119

Se afirma que son sujetos del impuesto las personas comprometidas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé.

3.4. Obligación tributaria

Según Mabarak para que la obligación tributaria pueda nacer es necesario dos elementos:

- La norma legal
- La situación prevista por ella como hecho generador²³.

La obligación tributaria es una relación jurídica que surge necesariamente de normas de derecho público, ya que tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos de esa naturaleza. En el derecho fiscal la obligación sólo puede surgir de las disposiciones jurídicas, es decir, de los ordenamientos generales de conducta, impersonales y abstractos dictados por el poder público en uso de sus atribuciones. En consecuencia, la obligación fiscal resulta de cualquier disposición jurídica dictada por autoridad competente, ya sea ésta de carácter legislativo o administrativo, como un reglamento, o un acuerdo gubernamental, a condición de que la haya dictado una autoridad competente, y sea general, impersonal y abstracta.

Una vez que el Estado ha decretado mediante una ley la vigencia de un tributo, se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación. Es decir, en el preciso momento en que una persona materialice la situación hipotética prevista por la ley estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.

²³ Mabarak, Doricela, **Derecho financiero público**, pág. 150

A lo que la mencionada autora señala como obligación tributaria: Vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicable al caso específico de que se trate.

Consiste en la obligación de pago del tributo que debe hacer una persona llamada contribuyente a favor del sujeto activo llamado fisco.

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

Y conceptúa al hecho generador como: “ hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

Aunando la doctrina con los preceptos legales se puede establecer que el nacimiento de la obligación fiscal es el elemento vital de la relación jurídico-tributario, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades y pueden existir presuntos sujetos activos de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador o no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y por consiguiente no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica.

3.5. Extinción de la obligación tributaria

Extinción: según Cabanellas, “Consiste en el hecho de que cese o acabe la obligación tributaria ya por haber sido satisfecha por haberla abandonado o renunciado o por no ser ya legalmente exigible”.²⁴

Según Mabarak, por la extinción de la obligación debe entenderse “la disolución del vínculo jurídico existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, en virtud de haberse satisfecho el objeto de la mencionada obligación o por haberse presentado alguna causa o situación que la ley considere suficiente para que el deber jurídico se extinga”²⁵.

Las formas de extinción de la obligación tributaria que la doctrina acepta son:

- El pago
- Compensación
- Confusión
- Prescripción
- Condonación o remisión
- Exención

Según la legislación guatemalteca, en el Código Tributario Artículo 35, la obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

1. Pago
2. Compensación
3. Confusión
4. Condonación o remisión
5. Prescripción

²⁴ Cabanellas, **Op. Cit.**, pág.156

²⁵ Mabarak, **Op. Cit.**, pág. 176

3.5.1. Pago de los tributos:

Pagar, según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, significa dar a otro o satisfacer lo que se debe.

Este concepto está acorde con las definiciones jurídicas de pago que existen puesto que el pago es el cumplimiento de la obligación mediante el cual queda satisfecho el derecho del acreedor y, en consecuencia, se extingue el vínculo jurídico que se había creado.

De Juano expone que “El pago constituye pues el medio natural para la extinción de la obligación fiscal”²⁶.

Mabarak: “Entonces, pagar una obligación fiscal es entregar al fisco la suma de dinero que se adeude, de conformidad con la ley tributaria aplicable, en tanto que cumplir con la obligación fiscal, significa satisfacer la prestación debida, ya sea por conducto propio, o por adeudo ajeno”.²⁷

De la Garza conceptúa al pago determinando que “Es el modo de extinguir una obligación, por excelencia, y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la prestación creditoria del sujeto activo”²⁸.

El Código Tributario, en su Artículo 36 establece, que “El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación”. Determinándose la forma normal de extinguir el sujeto activo con su obligación.

²⁶ De Juano, **Op. Cit.**, pag. 590

²⁷ Mabarak, **Op. Cit.**, pág. 178

²⁸ De la Garza. **Op. Cit.** pág.. 569

Se puede concluir, que la obligación de pago recae sobre quien realice los actos o hechos que la hayan generado. En el derecho tributario a esta persona se le da el nombre específico de contribuyente, quien extingue la obligación tributaria y se libera, efectuando el pago de forma lisa y llana, sin reserva de ninguna especie.

3.5.2. Compensación

Para Delgadillo, “Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo los accesorios. El principio básico que regula éste procedimiento es el fin práctico de liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan.”²⁹

Según Mabarak: “El efecto de la compensación es el de extinguir el adeudo mayor, hasta el importe del menor”.³⁰

Como sabemos la compensación es un medio por el cual dos sujetos que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo.

Es otra forma de extinción de las obligaciones, se considera como el procedimiento de extinción de un acuerdo, cuando se reúnan recíprocamente entre dos personas, el fisco, y las calidades de deudor y acreedor.

El Código Tributario, establece en su Artículo 43, los siguiente: “se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los

²⁹ Delgadillo Gutierrez, **Op. Cit.**, pág. 129

³⁰ Mabarak, **Op. Cit.**, pág. 183

mas antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración tributaria”.

Se entiende la compensación como una forma de extinción de las deudas que tiene lugar cuando dos personas, por derecho propio, sean recíprocamente acreedoras y deudoras la una de la otra. Su efecto es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

Asímismo, el contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tengan a su favor, aún cuando sean administrados por distinto órgano de la administración tributaria.

Su efecto es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor. Si las deudas no son de la misma cuantía, una vez realizada la compensación que expedita la acción del acreedor por el resto de la deuda.

3.5.3 Confusión

Osorio, define la confusión: “Es una forma típica de extinción de las obligaciones. Tiene lugar cuando se reúne en una misma persona, por sucesión universal o cualquier otra causa, la calidad de acreedor y deudor”³¹.

El Código Tributario, preceptúa en su Artículo 45 a la confusión: “la reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, teniendo como efecto, extinguir la obligación”.

En sí, la reunión en un mismo sujeto de la condición de acreedor y deudor de una obligación extingue ésta, por confusión.

³¹ Osorio, **Op. Cit.**, pág. 268

3.5.4. Prescripción

Queralt, establece: “La prescripción, en su modalidad extintiva, supone una variante de extinción de los derechos y las acciones a causa de su no ejercicio por el titular de los mismos durante el tiempo fijado por la ley”³².

Para Mabarak, la prescripción “se orienta a la protección de intereses individuales, se aplica en virtud de excepción opuesta por el sujeto a quien aprovecha, que puede renunciar a ella, incluso tácitamente”³³.

Forma de extinguir las obligaciones tributarias opera tanto a favor de los sujetos pasivos como a favor del Estado. El transcurso de un período de tiempo determinado y la falta de actividad administrativa del acreedor producen ese efecto extintivo.

La prescripción se aplicará de oficio, sin necesidad de que la invoque o excepcione el sujeto pasivo.

Según la ley, el plazo de prescripción de la acción para exigir el cobro empieza con el vencimiento del pago en período estipulado por los sujetos determinandos.

La prescripción liberatoria, se da por el solo hecho que él que la debe entablar, ha dejado durante un lapso de tiempo intentarla, o de ejercer el derecho al cual ella se refiere.

En el Código Tributario, en el Artículo 52 determina que “al operar la prescripción se extingue la obligación principal así como las obligaciones accesorias referentes a recargos, gastos de ejecución y las sanciones impuestas por la omisión”.

³² Queralt, Juan Martín; Lozano Serrano, Carmelo, **Derecho tributario**, pág. 204

³³ Mabarak, **Op. Cit.**, pág. 187

Consiste en liberarse de su pago mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley aplicable al caso.

Interrupción de la prescripción: La interrupción se refiere a cortar la continuidad del tiempo transcurrido de prescripción. Siendo su efecto jurídico, el tiempo transcurrido anteriormente queda inutilizado, y deberá empezar a contarse otra vez el plazo a partir del día siguiente en que hubiere cesado la causa por la que ocurrió la interrupción.

3.5.5. Condonación o remisión

Según Calvo Ortega, la condonación se refiere a: “La liberación del deudor ejercida por el acreedor con ánimo de liberalidad, también denominada perdón, quita o remisión. La condonación es una renuncia al derecho de crédito que se tiene frente a otro, por lo que extingue la obligación”³⁴.

El Código Tributario en su Artículo 46 establece: “La obligación de pago de los tributos causados sólo puede ser condonada o remitida por la ley”. Cualquiera puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto aquellos casos en que la ley lo prohíba.

Esta figura jurídica encuentra su antecedente directo en la remisión del adeudo que existe en la legislación civil, en donde se expresa que cualquier persona puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte las prestaciones que le son debidas, excepto aquellos que la ley lo prohíba.

Es otra forma de extinción de las obligaciones, la cual consiste en la remisión o perdón de la deuda. Esta institución tiene como base la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas en tanto, no lesione otros intereses protegidos por el derecho.

³⁴ Calvo Ortega, Rafael, **Curso de derecho financiero**, pág. 256.

3.6. Exención

El autor Cabanellas, indica que, “la exención es la situación de privilegio o inmunidad de que goza una persona o entidad para no ser comprendida en una carga u obligación, para regirse por leyes especiales”³⁵.

Para Chicas Hernández es la “Figura jurídico tributaria, en virtud de la cual eliminan de la regla general de causación de los tributos, ciertas personas hechos o situaciones imposibles por razones de equidad, de conveniencia o de política económica”³⁶.

Giorgetti determina que son “aquellas exenciones en que determinados hechos imponibles se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero por su naturaleza especial y atendiendo a calidades o atributos de las personas quedan liberados del pago de los tributos, otorgándose en atención a ciertas calidades y características del objeto que genera el gravamen”³⁷.

El Código Tributario en el Artículo 62, da un concepto legal de exención: “Es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley”.

Además ésta figura está contemplada en la Constitución Política de la República, en el Artículo 239 literal b) que establece: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República decretar.... b) las exenciones.

³⁵ Guillermo Cabanellas, **Diccionario de derecho usual tomo II**, pág.146

³⁶ Chicas Hernández, **Op. Cit.**, pág. 121

³⁷ Giorgetti, Armando, **La evasión tributaria**, pág. 110

La exención es una situación de privilegio creado por razones de equidad, conveniencia y política económica, que goza una persona o institución para no ser comprendida en una carga u obligación tributaria determinada.

Por cuanto que una persona o institución que ya cubre un gravamen, justo es que no pague otro, eximiéndoles por eso del nuevo tributo a fin de dejarlos en situación de igualdad frente a los causantes del mismo.

3.6.1. Características

- La exención viene a ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo del impuesto que, para gozarse, debe estar expresamente señalada por la ley.
- La interpretación de la norma que señale una exención debe hacerse restrictivamente, en los términos en que se encuentre redactada, sin pretender aplicarla por analogía o mayoría de razón a situación diversa.
- Al crearse la exención, su aplicación debe ser para el futuro y no se le puede aplicar efectos retroactivos para favorecer situaciones pasadas, pues esto significaría dar origen a la inseguridad o falta de firmeza de las disposiciones que hoy se gravan, a citaciones que posiblemente mañana por razones de política económica quedarán exentas.
- La exención tiene además las características de ser temporal y personal.

Temporal: por cuanto que subsiste hasta en tanto nos e modifique o derogue la ley o disposición que la decretó.

Personal: en virtud de que sólo favorece al sujeto señalado en la propia ley tratándose de exenciones subjetivas.

CAPÍTULO IV

4. Incumplimiento a la obligación tributaria.

4.1 Incumplimiento tributario

Puede definirse como la prestación o conjunto de prestaciones pecuniarias que constituyen el objeto de las obligaciones de dar que derivan de la aplicación de los tributos³⁸.

El incumplimiento tributario implica no acatar las disposiciones que impone la ley en materia fiscal impositiva, lo cual incluye no solo lo relativo a los deberes formales, sino que también el pago de tributos establecidos por la legislación.

Según Queralt, Juan Martín, Lozano Carmelo: “La violación de normas tributarias determina la comisión de un ilícito tributario. Ilícito que tendrá la consideración de infracción o de delito³⁹”.

Cuando el legislador considere que su violación no perturba tan gravemente el ordenamiento jurídico, se considerará como una infracción administrativa de naturaleza tributaria. Por el contrario, razones de política legislativa impondrán que en aquellos casos en que se desee dispensar una mayor protección al interés tutelado por la norma, su violación se califica como delito.

En los casos de infracción se impondrán sanciones administrativas, normalmente de carácter pecuniario, estando vedada a la administración, por imperativo

³⁸ **Diccionario jurídico espasa** pág. 526

³⁹ Queralt; Lozano, **Op. Cit.**, pág. 502.

constitucional, la imposición de sanciones que, directa o indirectamente impliquen privación de libertad.

Tratándose de infracciones, las sanciones serán impuestas por los propios órganos administrativos de gestión de los tributos mientras que los delitos son sancionados por los tribunales de justicia.

4.2. Formas de inobservancia de las obligaciones tributarias:

Se refiere a las formas o maneras, de las cuales se valen los sujetos pasivos, para no hacer efectiva su obligación jurídica tributaria, para con el Estado.

4.2.1. Elusión

Raúl Rodríguez Lobato define, “consiste en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal..⁴⁰”

Según Chicas Hernández, “consiste en el comportamiento del contribuyente por el que renuncia a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen”⁴¹.

Entonces consiste la elusión en esquivar el pago del impuesto utilizando procedimientos legales. El contribuyente evita la realización del hecho generador que constituye la prestación del respectivo impuesto, operando con mecanismos válidos que no constituyen delito.

⁴⁰ Rodríguez Lobato, Raúl; **Derecho fiscal**, pág. 70

⁴¹ Chicas Hernández, **Op. Cit.**, pág. 134

4.2.2. Evasión

Para Rodríguez Lobato la evasión, “se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena”⁴².

Según Forouge, citado por Chicas Hernández, la evasión consiste en “un proceder que sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anormales”⁴³.

Según Rosier, citado por Chicas Hernández, afirma que la evasión “Se está cometiendo un fraude contra el Estado, limitándose el contribuyente a esquivar simplemente el texto en lugar de violarlo, recurriendo a una combinación, a una operación no templada de la legislación, usando palabras hábiles, escapando a la sanción en virtud de que los contribuyentes tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, teniendo la facultad de escoger el que da origen a las prestaciones menos elevadas”⁴⁴.

➤ Características de la evasión fiscal

- Hay evasión tributaria cuando se logra evitar totalmente el pago y cuando hay una disminución en el monto debido.
- Debe estar referida a determinado país cuyas leyes tributarias se trasgredan.
- Sólo puede producirse por parte de aquellos que están jurídicamente obligados a pagar un tributo al fisco

⁴² Rodríguez Lobato, **Op. Cit.**, pág. 71

⁴³ Chicas Hernández, **Op. Cit.**, pág. 130

⁴⁴ *Ibid*, pág 131

➤ Finalidad de combatir la evasión fiscal

- Por constituir una violación a la ley.
- Porque beneficia a un grupo trasgresor que burla la ley frente a los demás contribuyentes que sí cumplen con esa ley.
- No puede el contribuyente determinar si debe pagar o no el impuesto.
- Si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos o necesidades públicas, estos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado.
- El que defrauda el fisco está obstaculizando la satisfacción de las necesidades que debe cumplir el Estado.

Por estas causas, es menester del Estado, según su *ius imperium*, de lograr la evasión tributaria de los contribuyentes puesto que del mismo tributo, proporcionado por ellos, pueden servirse de las prestaciones que brinda el Estado para el satisfactor de sus necesidades.

➤ Causas de la evasión fiscal:

- Ignorancia sobre los fines de los impuestos.
- Falta de recibir la contraprestación que al Estado le corresponde brindar, tomando la tributación como un donativo, no como una posterior ayuda.
- El propio Estado por la defectuosa, ineficiente, o hasta nula prestación de servicios, da lugar al criterio de inutilidad del pago de impuesto.
- La malversación de fondos que los funcionarios encargados de la erogación de los tributos, realizan, dan como resultado la poca credibilidad del contribuyente en el Estado; por lo que se niegan a cumplir con su obligación fiscal.

4.3 Infracciones tributarias

Según el Diccionario de la Lengua Española lo conceptualiza como “la trasgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado o de una norma moral, lógica o doctrinal”⁴⁵.

Morgáin M. Lo define como “todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia, dejar de hacer lo que la ley ordena o efectuar lo que la misma prohíbe”⁴⁶.

“Son infracciones tributarias las acciones y omisiones tipificadas y sancionadas en la ley. Las infracciones son sanciones incluso a título de simple negligencia”⁴⁷.

La base del derecho fiscal, consiste en el deber de pagar los tributos en razón de la capacidad tributaria, es de dar y de pagar oportunamente.

Resumiéndose la obligación de dar, y hacer, la primera como la entrega de cosa determinada, la de sus accesorios y frutos que produzcan, debiendo tributar proporcionalmente con lo que establece y requiere el Estado. Y la obligación de hacer, es la que se impone para realizar un acto o prestar algún servicio; su trasgresión lleva a buscar el resarcimiento por la vía económica de reparar daños y perjuicios.

Y por su falta de cumplimiento, se configura la infracción fiscal, desde el momento en que el contribuyente incumple con las obligaciones fiscales sustantivas o formales. En sí, el que incumpla con la obligación de pagar el tributo a su cargo, que omita actos ordenados por la ley como la prestación de declaraciones o realice actos prohibidos en ley, incurre en infracción a lo ordenado en la norma tributaria.

Dentro del Estado de derecho las normas positivas de naturaleza tributaria que imponen obligaciones a los ciudadanos que deben cumplir al momento en que se

⁴⁵ **Diccionario de la lengua española**, pág. 1165.

⁴⁶ Morgáin Manautou, **Op. Cit.**, pág. 330

⁴⁷ Queralt, Juan; Lozano Carmelo, **Op. Cit.**, pág. 503

producen los presupuestos de hecho o de derecho establecidos en la ley. Por ello es natural que, en caso de inobservancia de la norma jurídica positiva, sea la propia ley la que haya previsto la existencia de la infracción debidamente tipificada así como la sanción correspondiente, que luego de cumplido el trámite legal, debe imponerse al infractor.

Constituye infracción tributaria toda acción u omisión que de alguna forma implique incumplimiento o violación de las normas tributarias contenidas en las leyes tributarias específicas, sean éstas sustanciales o formales, aún cuando se tenga como finalidad evadir total o parcialmente el cumplimiento de las obligaciones de naturaleza formal o material.

La infracción es quebrantamiento, trasgresión, violación o incumplimiento de la ley, que debe ser sancionado. Siendo necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita en la ley y declarada ilegal y tenga prevista una sanción para el caso de su realización, así, toda persona es responsable de las infracciones que cometa, incurriendo en las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios ocasionados.

Esto significa que toda persona que haga lo que una norma tributaria prohíbe o deje de hacer lo que la ley tributaria le obliga cometerá infracción y dará derecho a la Administración para que le sancione.

En materia constitucional determina en el Artículo 41 que, las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido, siendo la multa la sanción pecuniaria típica en materia tributaria. Existe, pues, la limitación para el ente del Estado que ejerce el poder tributario, de no poder establecer multas superiores al impuesto que se dejó de pagar.

4.3.1. Sujetos del ilícito tributario:

El elemento primordial de la infracción tributaria es el autor de la contravención, por lo que en el Artículo 79 del Código Tributario, les considera como:

- Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión.
- Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción
- Los que participen en la ejecución de hechos, sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción
- Los sujetos susceptibles a la infracción son:

El sujeto pasivo principal: Son responsables en la comisión de las infracciones previstas, las personas que omitan el cumplimiento de las obligaciones determinadas por las disposiciones fiscales incluyendo a aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos. Es a quien la ley le atribuye el incumplimiento de obligaciones tributarias formales .

Menores e incapaces: Según el derecho tributario, son deudores de la prestación tributaria sustantiva, pero no lo son de los deberes formales, puesto que para ellos se necesita capacidad de obrar y no simple capacidad de goce.

Sujetos pasivos por deuda ajena: Estos sujetos tienen obligaciones que les atribuye el derecho positivo, sea que paguen el tributo que corresponde a los sujetos principales, a los que deben cobrar o retener el tributo, o bien, que no pagaron los sujetos pasivos principales, que perteneció al anterior propietario, poseedor de los bienes o derechos adquiridos por el responsable.

Es claro que el sujeto pasivo a quien se le imponen obligaciones de retención o de recaudación y que se abstiene, de entregar a la administración fiscal el tributo que debió ser retenido o recaudado, deja de cumplir una obligación tributaria sustantiva que la ley directamente le atribuye cometiendo un ilícito de tipo contravencional, pero si lo

deja de entregar habiendo retenido o recaudado el tributo, entonces la infracción es más grave y se convierte en un delito.

*Los sucesores:*_ Las deudas tributarias sustantivas pueden transmitirse entre personas físicas por vía de sucesión testamentaria. El heredero recibe la herencia a título universal.

Las deudas tributarias también se transmiten, entre personas morales, por medio de la fusión de sociedades.

Personas jurídicas: Las personas jurídicas actúan a través de sus órganos representativos, por lo que es problema determinar a quien debe de imponerse las sanciones; la ley es clara cuando establece de la responsabilidad de estas personas: según el Código Penal Decreto 17-37, en su Artículo 38: “en lo relativo a personas jurídicas se tendrá como responsables de los delitos respectivos a directores, gerentes, ejecutivos, representantes, administradores, funcionarios o empleados de ellas, que hubieren intervenido en el hecho y sin cuya participación no se hubiere realizado éste y serán sancionados con las mismas penas señaladas en éste código para las personas individuales”.

El Código Civil Decreto 106, establece en el Artículo 24, que “las personas jurídicas son civilmente responsables de los actos de sus representantes que en el ejercicio de sus funciones perjudiquen a tercero, o cuando violen la ley o no la cumplan; quedando a salvo la acción que proceda contra los autores del daño”.

4.3.2. Elementos para que constituya infracción

- Acción u omisión:

La acción es un hecho previsto en la ley penal y dependiente de la voluntad humana.

Para determinar una infracción tributaria es menester determinar a la autoría para poder imputar las consecuencias derivadas de la misma ya sea por dolo o negligencia.

Ejemplo de acción: El emitir facturas que no estén autorizadas por la Administración Tributaria.

Ejemplo de omisión: El no registrarse como contribuyente ante la Administración Tributaria.

- Tipicidad:

En materia de infracciones, la tipicidad adquiere una importancia muy destacada. En efecto, partiendo del principio consagrado constitucionalmente en nuestro derecho, que nadie puede ser penado sin previo proceso establecido en la ley, la conducta sancionada también debe ser previa y definitivamente establecida.

La acción u omisión que consiste la infracción debe ser contraria a una prohibición o a un mandato positivo, respectivamente, que se encuentren expresa y precisamente tipificados en una norma legal, la que determinará tanto la infracción como la sanción aneja a la misma.

- Antijuridicidad:

Es antijurídica porque la conducta se encuentra en contradicción con preceptos jurídicos de carácter positivo o negativo. La infracción es lo contrario al derecho objetivo, y la antijuridicidad constituye la lesión del ordenamiento.

De ahí que el autor de la infracción deberá asumir las consecuencias sancionadoras asociadas con la infracción. Es decir, que la acción contraria a derecho debe ser regulada en ley, para poder sancionar al infractor, todo con base a su acción antijurídica.

- Imputabilidad:

Significa la capacidad para responder, aptitud para serle atribuida a una persona la acción u omisión que constituye una falta. En nuestra legislación este tema se trata como responsabilidad y por su importancia se desarrollará en las características generales del derecho sancionador tributario.

- Culpabilidad:

Para poder sancionar a un sujeto, debe de concurrir el elemento intencional en su acción u omisión. Por la dificultad de establecer su intención, se recurre a la negligencia como equivalente a la imputabilidad del infractor.

- Punibilidad:

La infracción y sanción deben estar expresamente previstas tipificadas en la legislación, determinando en la propia ley el castigo merecedor al infractor. El derecho es claro al determinar las sanciones específicas para las distintas infracciones.

El Código Tributario en su Artículo 69 nos da un concepto aún más completo de infracción "Es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituyendo infracción sancionable por la administración tributaria en la medida y con los alcances establecidos en el código y en otras leyes".

Entonces, basado en lo anterior, se establece que la infracción en sí, es una acción u omisión que es realizada con o sin intención por el sujeto pasivo, quien es afecto a

una imposición legal de índole tributaria, y por determinadas circunstancias deja de cumplir con la misma, convirtiéndose en un infractor merecedor de una sanción pecuniaria, la que debe incumplir por disposición determinada.

4.3.3. Clases de infracciones

- Infracciones leves

En las primeras no existe perjuicio económico directo para el Estado, sino que se trata del incumplimiento de ciertos deberes normales, derivados de la gestión de los tributos. Son aquellas que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

- Infracciones graves.

Por el contrario, sí que se produce un perjuicio económico directo para el Estado. Éstas se cometen conscientemente con pleno conocimiento, y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

- Infracciones sustanciales

Son aquellas que se caracterizan por la falta de pago de los tributos en el término que establece la ley, tiene relación con las obligaciones materiales. Las infracciones tributarias que se encuentran en las leyes tributarias son:

- ~ Pago extemporáneo de retención de tributos. Artículo 91 Código Tributario
- ~ Mora, Artículo 92 Código Tributario.
- ~ Omisión de retención o percepción. Artículo 94 numeral 2 Código Tributario.
- ~ Infracciones sustanciales establecidas en la Ley de Impuesto de Timbres

Fiscales. Artículos 29 y 30 de la ley de timbre fiscal y papel sellado especial para protocolo.

~ Infracciones sustanciales establecidas en el Artículo 20 de la Ley de Licores.

- Infracciones formales

Constituye esta infracción toda acción u omisión que implique el incumplimiento de los deberes formales conforme a lo previsto en nuestra legislación. Son transgresiones que se manifiestan por el incumplimiento de órdenes administrativas

Es toda acción u omisión de los contribuyentes, responsables o terceros que viole las disposiciones relacionadas con la determinación de la obligación tributaria u obstaculice la fiscalización por parte de la autoridad administrativa, y son:

- Resistencia a la acción fiscalizadora, artículo 93 Código Tributario
- Incumplimiento a los deberes formales y materiales. Artículo 94 Código Tributario.
- Incumplimiento a los deberes formales. Artículos 29 y 30 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales.
- Incumplimientos a los deberes formales. Artículos 19 y 21 de la Ley de Licores.

4.3.4. Hechos cometidos por los sujetos pasivos considerados infracciones:

En el Artículo 71 del Código Tributario, enumera los hechos que en materia tributaria se consideran como infracciones y son:

- Pago extemporáneo de las retenciones.
- La mora.
- La omisión del pago de tributos.

- La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
 - El incumplimiento de las obligaciones formales.
 - Las demás que se establecen expresamente en este código y en las leyes tributarias específicas.
-
- *Pago extemporáneo de las retenciones:* Existe por la necesidad del Estado de reprimir conductas que impliquen el incumplimiento de obligaciones fiscales, donde ésta infracción la cometen los agentes de retención o de percepción que no enteran a las cajas fiscales correspondientes dentro de los plazos establecidos por las leyes tributarias.

Los impuestos percibidos o retenidos, a quienes se les sanciona con una multa equivalente al cien por ciento del impuesto retenido o percibido. Según Artículo 91 del Decreto 6-91, Código Tributario.

- *La mora* recae en mora el contribuyente que efectúa después del plazo fijado por la ley, el pago de su obligación tributaria, siendo sancionado, según Artículo 92 del Decreto 6-91, Código Tributario.

- *Omisión del pago de tributos:* Si, la conducta negativa del contribuyente de dejar de hacer o de dar lo que la ley tributaria le exige, pero sin que la misma constituye un acto de defraudación o mora o apropiación indebida, es sancionado con una multa equivalente al cien por ciento del importe del tributo. Según Artículo 88 del Decreto 6-91, Código Tributario.

- *La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria:* Constituye resistencia a cualquier acción u omisión que impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria. La comete el sujeto pasivo, que al infringir una ley, obstaculiza la función fiscalizadora de la administración tributaria, la que nombra a quien practicará la fiscalización ya sea, según la ley de libros, documentos, archivos, acceso al sistema de cómputo del contribuyente, entre otros.

- *El incumplimiento de las obligaciones formales:* Constituye esta infracción toda acción u omisión que implique el cumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en el código tributario y otras leyes.

En el Código Tributario Artículo 94, se determinan infracciones de deberes formales como las siguientes:

- ~ Omisión de dar aviso a la administración tributaria de cualquier modificación de datos de inscripción del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador.
- ~ Omisión o alteración del número de identificación tributaria (NIT) o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones de tributos, en documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse a la Administración Tributaria.
- ~ Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación correspondiente.
- ~ No llevar al día los libros y registros contables a que obligan el código de comercio y otras leyes.
- ~ Llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el código de comercio y leyes tributarias.
- ~ Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente.
- ~ Omitir la percepción o retención de tributos de acuerdo con las normas establecidas en el código tributario.
- ~ Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias.
- ~ Presentar las declaraciones después del plazo establecido en ley.
- ~ No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida.

Por infracciones incurridas por los contribuyentes, la administración pública impone su respectiva sanción, pero estas siempre basadas en los principios de legalidad, capacidad contributiva e igualdad.

4.3.5. Sanciones tributarias provenientes de infracciones

Para Pugliese una sanción es: “la obligación que recae sobre el culpable de un delito fiscal de pagar como consecuencia de éste una cantidad fijada en las leyes financieras desde un mínimo hasta un máximo⁴⁸”.

Definida por Gurfinkel y Russo como, ” toda restricción de derechos subjetivos impuesta por una norma general a un responsable y aplicada mediante un acto jurisdiccional de alcance individual por una autoridad competente y conforme a un procedimiento reglado, como consecuencia de la realización por parte de aquél de una conducta prohibida por la ley⁴⁹”.

Es la consecuencia jurídica atribuida a la comisión de una infracción tributaria. Ejerce la doble función retributiva o de represión (prevención especial) y de intimidación (prevención general).

Las sanciones van ligadas a las infracciones, siendo el Estado quien tiene la legitimidad la creación de los tributos, infracciones y sanciones, resultantes de su falta de pago, por cualquier circunstancia; las que se aplican en muchos casos, generalmente para reprimir la inobservancia de las obligaciones fiscales por parte del sujeto pasivo de la obligación tributaria cuando tal observancia no esté conexas con actos de fraude. Las sanciones tributarias tienen fundamentalmente la finalidad de reprimir conductas antijurídicas.

Es preciso en el derecho tributario distinguir la sanción de la coacción. La coacción es el uso que se hace de la fuerza para imponer la sanción. De manera que la coacción, con respecto a la sanción, tiene carácter instrumental, es uno de los medios destinados a hacer efectiva la sanción, pero la coacción, no es un elemento esencial

⁴⁸ Pugliese, Mario, **Instituciones de derecho financiero y derecho tributario**, pág. 260

⁴⁹ Gurfinkel, Lilian; Russo, Eduardo, **Ilícitos tributarios**, pág. 140.

para el precepto jurídico, ya que en determinados casos se aplica la sanción sin necesidad de recurrir a la coacción, aun cuando esta circunstancia sea excepcional. En la generalidad de los casos, la coacción es el instrumento de la sanción.

En todas las ramas del orden jurídico hay una normativa sancionadora, ya que todo comportamiento contrario a derecho debe causar alguna forma de reacción, para que el derecho opere como tal, la que tendrá por objeto un restablecimiento del estado anterior a la ruptura del equilibrio que causó el acto desobediente de los mandatos normativos o el pago por el daño causado.

Existe un recargo en el ordenamiento tributario que tiene un cierto componente sancionador, y que nace de la presentación extemporánea y espontánea de declaraciones-liquidaciones o autoliquidaciones.

4.3.5.1. Clases de sanciones

Las sanciones se clasifican en:

- *Coactivas*: En las sanciones coactivas el incumplimiento de una obligación genera el nacimiento de otra obligación, sustantiva de la anterior. En materia tributaria, las sanciones siempre son coactivas.
- *No coactivas*: No se constituye la prestación sino se pierde el derecho.
- *No pecuniarias*: No todas las sanciones que se aplican como consecuencia de haber infringido la ley tributaria son de naturaleza pecuniaria. La administración en ejercicio de las facultades que le atribuye la ley y teniendo en cuenta la gravedad de la infracción, puede imponer otro tipo de sanciones a los sujetos pasivos. Se encuentran como sanciones: el cierre temporal del negocio o establecimiento, el decomiso de materiales objeto de la infracción, etc. Estas

sanciones que aunque afecten la economía del infractor, no se hacen efectivas con el pago de montos dinerarios, sino por actos, por acciones que la administración tributaria realiza para castigar al infractor.

- *Pecuniarias*: Por el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y los deberes formales, nuestra legislación impone al infractor sanciones pecuniarias, representadas por las multas, las que están en relación directa con la gravedad de la infracción, dejando en la mayor parte de casos, abierta la posibilidad a la administración a que las aplique a su buen juicio, calificando los hechos y circunstancias que rodean la comisión de la infracción.

- **Multas**

Para Gurfinkel y Russo, la multa es “la sanción penal frecuente en la legislación tributaria, teniendo en cuenta la naturaleza primordialmente económica de la actividad del fisco”⁵⁰.

Cuando un contribuyente no cubra las prestaciones fiscales exigidas por los preceptos legales en los plazos establecidos, dará lugar a determinadas situaciones de carácter oneroso, por la infracción en que incurrió, se le sancionarán con una multa la cual en materia tributaria será pecuniaria. Según el Artículo 41 del Código Tributario, establece que las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. Siendo la multa la sanción pecuniaria típica en materia tributaria, existe pues la limitación para el ente del Estado que ejerce el poder tributario, de no poder establecer multas superiores al impuesto que se dejó de pagar.

Es en si, una sanción impuesta a una persona como consecuencia de una infracción administrativa tributaria como efecto de la imputación de una conducta que se encuentra sancionada en la ley con una prestación económica, a pagar en dinero en

⁵⁰ **Ibid**, pág.145

efectivo, pero también a veces en documentos de pago al Estado u otra forma legal prevista.

En el Artículo 183 literal r), regula la facultad del Presidente de la República de exonerar las multas y recargos a los contribuyentes que hubieran incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.

Para evitar las distintas multas, los contribuyentes solicitan a la administración tributaria tanto prorrogas, como formas de pago, que faciliten el mismo, dependiendo de las situaciones que susciten, que hacen imposible el pago directo del tributo. Y las disposiciones fiscales regulan fundamentalmente los siguientes casos:

Solicitud de plazo para pagar la contribución: Cuando una persona carece y demuestre no poseer los suficientes recursos para pagar el tributo puntual oportunamente, podrá solicitar a la autoridad un plazo para cubrir la contribución, o una prórroga para pagarla en parcialidades; si la autoridad no dispone a tiempo de los recursos económicos a los que legalmente tiene derecho, deberá recibir a cambio a algunos beneficios económicos como consecuencia de la mora en la que, aun con la autorización fiscal, haya incurrido el sujeto deudor de la contribución. En este caso los beneficios económicos que recibirá el fisco son los Intereses. Además existen ciertas formas que la ley determina para que el contribuyente logre cubrir su obligación.

Actualización de crédito: Consiste en que en un país en donde exista inflación, el plazo que transcurra entre la fecha en que debió hacerse el pago y en la que en realidad se hizo, el poder adquisitivo del dinero disminuye para el acreedor y aumenta para el deudor, quien en términos reales estaría pagando una suma menor a la originalmente adeudada. Por éste motivo, las contribuciones se actualizarán, aplicando para ello a la suma adeudada el factor que determina la ley, con el fin de aumentar en términos relativos el importe del adeudo, pero conservando en términos absolutos su valor real, tanto para el deudor, como para el acreedor.

Pago de la contribución en forma extemporánea, pero de manera espontánea:

En este caso la persona deberá, junto con el adeudo, pagar al fisco una suma adicional que recibe el nombre de “*Recargo*”, y que por lo común es un porcentaje que se aplica sobre el importe del adeudo, calculado por determinados periodos.

El no cubrir los adeudos en los plazos establecidos por las leyes aplicables al efecto, suele propiciar una situación desventajosa para el contribuyente, quien se verá sujeto al pago de considerables sumas adicionales, a las que se denomina genéricamente accesorios de las contribuciones. La razón de que el fisco aumente en forma significativa el pago de estos accesorios, se debe a que hace no mucho tiempo el contribuyente se había financiado con los recursos fiscales.

Ésta situación proporcionaba un beneficio financiero al contribuyente, en la misma medida que perjudicaba al Estado, que no podía disponer de las sumas de dinero a las que tenía derecho legal por la mora en la que con frecuencia incurrían los contribuyentes. En la actualidad esta situación se ha revertido al grado que se puede afirmar que el dinero más caro es el que no se le paga puntualmente al fisco, debido a los elevados recargos a los que se suman las actualizaciones del adeudo, las multas y a veces las indemnizaciones.

Por la falta de cumplimiento de los contribuyentes, el Estado prevé formas de presión para que se haga efectivo el pago respectivo, además de las multas impuestas por la ley, y entre ellas se encuentran:

- Intereses

Se deberá abonar al fisco, además de la deuda principal, una cantidad adicional por concepto de intereses, la cual es señalada por la legislación fiscal.

Los intereses se empiezan a contar a partir de la fecha en que el interesado hizo el pago hasta el día en que se efectúe la devolución del pago.

Interés a favor del fisco. Nuestra ley tributaria establece en los Artículos 58 y 60 del Código Tributario, dos tipos de intereses:

- Los Intereses resarcitorios
- Intereses de demora o recargos

Los intereses resarcitorios,

Artículo 58 Código Tributario: “El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo e la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria...”

Estos intereses, se exigirán al contribuyente cuando no cumpla su obligación en el tiempo que le señala la ley, por lo que constituyen una indemnización a la administración tributaria por el perjuicio que se le causa al dejar de percibir el tributo en el tiempo que tiene estimado, para satisfacer las necesidades colectivas.

Producen el simple retardo en el pago del impuesto, sin importar su causa y son una compensación al fisco.

Intereses de demora, punitivos o recargos:

Intereses Punitivos: Artículo 58 Código Tributario: “En cuanto a los intereses punitivos que se deriven de la interposición del recurso contencioso administrativo

tributario, se estará a lo dispuesto en el Artículo 221 de la Constitución. El cálculo de esos intereses punitivos, se hará conforme lo determine la Junta Monetaria...”

El Artículo 221 de la Constitución preceptúa: “...La Ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso.”

Estos intereses surgen para sancionar la demora en el pago del impuesto, a causa de la interposición por el contribuyente del recurso de lo contencioso administrativo tributario. Únicamente surgen por haberse hecho uso del recurso contencioso, con la intención de retrasar el pago de la obligación, tienen carácter sancionador.

Ambos tipos de intereses tienen en común, que se generan por el retraso en el pago del tributo. Además para su cálculo se toma en cuenta el monto del tributo adeudado el cual se aplica la tasa de interés simple máxima anual, que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios.

El interés de demora es para Calvo Ortega, “Se trata de compensar la pérdida patrimonial que sufre el acreedor por el retraso en la percepción de la prestación correspondiente, tiene pues una clara finalidad indemnizatoria. Adquiere todo su sentido cuando el retraso es con conocimiento del acreedor, es decir, de la Administración acreedora”⁵¹.

Para Chicas Hernández la mora es “el retardo del contribuyente en el pago de su obligación tributaria, la que efectúa después del plazo fijado por la ley para hacerlo, y cuyo retardo es sancionado dependiendo de los días en que tarde para hacerlo”⁵².

⁵¹ Calvo Ortega, **Op cit.**, pág. 232

⁵² Chicas Hernández, **Op Cit.**, pág. 222

La multa de intereses por demora, se da cuando el fisco lo establece, por el incumplimiento de los contribuyentes en la falta de pago en tiempo respecto a su obligación tributaria, y lo hace determinando desde un principio una cuota fija que acrecentará según transcurra el tiempo en que no se hace efectivo dicho pago. Es decir, que al vencerse el término que fue otorgado por el fisco para que el sujeto pasivo, extinguiera su obligación, y éste no lo hiciera, se le multará; y se aumentará conforme siga pasando el tiempo sin cumplirse con la responsabilidad debida.

El caso más común de incumplimiento de la obligación tributaria es la mora, es decir, el retraso de pagar el tributo. Puede la mora responder a varios motivos, lo más común es no tener con que pagar los continuos y permanentes aumentos de las prestaciones tributarias; pero, al aumento de los tributos debe sumarse que en los últimos tiempos es el fisco el causante de la mora en que incurren los contribuyentes. No enviar a tiempo las boletas en las cuales se debe liquidar los tributos, o hacerlo con error, trae consigo que los contribuyentes no tengan el tiempo suficiente como para pagar dentro de las fechas establecidas.

Artículo 92 del Código Tributario: “Incorre en mora el contribuyente que cumple con el pago de la obligación tributaria después del plazo fijado por la ley, pro antes de ser requerido por la administración tributaria”.

La mora está sancionada con una multa, en si, es una suma de dinero que se agrega al monto de las prestaciones. Esta multa, por lo general, aumenta con el tiempo que el contribuyente demora en pagar la prestación.

Recargos:

Su finalidad es aumentar la recaudación fiscal con carácter temporal o permanente con menor coste psicológico, incluso administrativo, que el establecimiento de un nuevo impuesto o, incluso, que la modificación al alza de los elementos de cuantificación de un tributo ya establecido.

Los recargos son un monto adicional que es calculado sobre y agregado a la carga normal o impuesto. Es el aumento producido sobre un tributo mediante la aplicación de un porcentaje adicional a su base o a su cuota.

En la Constitución hace referencia a dicho término cuando en su Artículo 183 r), establece la facultad del Presidente de la República de exonerar recargos. El Código Tributario en su Artículo 3, no contiene una definición precisa de que es un recargo, solamente establece que los mismos están sujetos al principio de legalidad; y en el Artículo 87 regula lo relativo a su cálculo, indicando que estos se aplicarán desde el día inmediato siguiente a la fecha del vencimiento del plazo establecido para pagar el tributo, hasta el día anterior en que se efectúe el pago del mismo, y en su Artículo 97 indica que los intereses constituyen recargos.

Como se estableció anteriormente, en la doctrina los recargos son distintos de los intereses y se configuran cuando una ley establece un pago específico pero voluntario aunque tardío de una obligación tributaria, sin que se configure mora por no haber un requerimiento previo de la administración, lo cual opera sin perjuicio del pago de los intereses respectivos. Este supuesto no opera en nuestra legislación, al no estar tipificado en ley.

A *contrario sensu*, nuestra ley, como se citó anteriormente, considera a los intereses como recargos, apartándose de lo considerado en la doctrina. Por ello, es importante hacer referencia, puesto nuestra legislación constituye dos clases de intereses: los resarcitorios y los punitivos.

El Artículo 58 del Código Tributario, establece que el contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adecuado y será equivalente a la suma que resulte

de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior.

En cuando a los intereses punitivos, indica que son los que se derivan de la interposición del recurso contencioso administrativo tributario, se está a lo dispuesto en el Artículo 221 de la Constitución Política, los cuales se calculan conforme el Artículo 58 de este código.

Existe un recargo en el ordenamiento tributario que tiene un cierto componente sancionador, y que nace de la presentación extemporánea y espontánea de declaraciones-liquidaciones.

4.3.6. Formas de extinción de infracciones y sanciones

Según el Artículo 75 del Código Tributario, el cual establece los motivos de extinción de la responsabilidad de infracciones y sanciones, tomando a la Responsabilidad como “La obligación de reparar y satisfacer por uno mismo o, en ocasiones especiales por otro, la pérdida causada, el mal inferido o el daño originado”⁵³.

Extinción por:

- Muerte del infractor
- Prescripción
- En los demás casos contemplados en el Artículo 55 del Código Tributario

⁵³ Cabanellas; **Op. Cit.**, pág. 574

- El cumplimiento del pago de la sanción
- Exoneración o Condonación

CAPÍTULO V

5. Exoneración tributaria de multas, recargos e intereses

5.1 Definición de exoneración tributaria

- Exoneración: acción o efecto de exonerar

- Exonerar: descargar, libertar de peso, carga u obligación.

Para Cabanellas la exoneración es “Es la liberación o descargo de uno u otras⁵⁴”.

Para Chicas Hernández es “Figura jurídica tributaria, en virtud de la cual el poder ejecutivo libera al sujeto pasivo del tributo del pago de la multa, cargo o recargo usados, por el incumplimiento de la obligación tributaria, con el fin de que cumpla con el pago del tributo principal y se inicie una nueva obligación jurídica tributaria⁵⁵”.

La principal atribución del Estado en el campo impositivo es, exigir el incumplimiento de la obligación fiscal. Siendo esta atribución irrenunciable, salvo en casos excepcionales cuando se presenten situaciones extraordinarias. La figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la exoneración, que consiste, según Chicas Hernández en “ la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal, y en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas⁵⁶”.

En el campo de las multas, se imponen sanciones a los infractores de las disposiciones impositivas. Según el Artículo 97 del Código Tributario, establece que:

⁵⁴ Cabanellas, **Op. Cit.**, pág. 189

⁵⁵ Chicas Hernández, **Op Cit.**, pág. 127.

⁵⁶ Rodríguez Lobato, **Op. Cit.**, pág. 178.

“La exoneración de recargos y multas le corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos”, quien puede exonerar de forma total o parcial”. El infractor puede adeudar cantidades exorbitantes al Estado, quien tiene el derecho de demandar mediante juicio económico coactivo, en Tribunal de Cuentas, el pago debido.

Pero la misma legislación, en un vislumbre de benevolencia, deja la puerta abierta, para que quien lo desee, solicite por una razón determinada y de peso, que le sean exoneradas todas o algunas multas; delegando la competencia al ente supremo en jerarquía del Estado (El Presidente Constitucional de la República) esa decisión.

El revés de ésta institución (creada para ayudar a personas que por no contar con los medios necesarios para la tributación y recaen en infracción), es el mal uso de quienes deben al fisco dinero, sumando las multas y recargos por la falta de pago, y tienen la posibilidad de cumplir con su obligación, ellos reinciden una y otra vez, perjudicando a los demás, puesto que se les es perdonado a favor, la multa, que puede resultar ser más alta que el propio impuesto dejado de pagar. Esto no quiere decir que el Presidente de la República otorgue a cualquiera que lo solicite la exoneración de multas y recargos, sólo es de comprobar si son favores personales o pueden ser en miras de conveniencia política partidista o de conveniencia nacional por inversión extranjera o interna.

5.2. Principios en materia tributaria para otorgar la exoneración

Los principios pueden ser considerados como marco regulatorio, del derecho tributario y la manera en la cual se limita el poder del Estado para así respaldar y resguardar los derechos de quienes se sujetan a un ordenamiento jurídico determinado.

5.2.1. Principio de igualdad

En materia tributaria se la puede enunciar diciendo que todos los ciudadanos son iguales y por tanto la ley tributaria no debe hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupos. El principio de igualdad en la ley, tiende a la obtención de la justicia tributaria por la vía de la neutralidad fiscal.

Desde sus orígenes, su formulación ha sido uniforme, en calidad de dogma del Estado de derecho, sobre la base que a la ley le está prohibido establecer privilegios, y desconocer los derechos fundamentales de las personas, que se les considera inherentes. Existe acuerdo en éste postulado ya que la ley debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en la mismas o análogas circunstancias, concepto que generalmente se expresa, -Se debe tratar igual a los iguales y desigualmente a las desiguales-.

En el derecho tributario los mayores problemas se presentan en la igualdad económica, respecto a la idea que es flexible, pero los apartamientos deben estar justificados, por aplicación del dogma de que discrecionalidad no equivale a arbitrariedad.

La exoneración es un tema polémico dentro de la concepción de la igualdad en la ley, en virtud del criterio de la capacidad contributiva. En la concepción de igualdad en la ley, el problema tiene un doble enfoque, según se siga el concepto tradicional, característico del Estado liberal, de que las finanzas públicas deben ser neutrales, o la del Estado intervencionista que utiliza la tributación como instrumento para lograr fines extrafiscales de carácter económico social⁵⁷.

⁵⁷ Valdez Costa, **Op. Cit.**, pág. 371 a 381

5.2.2. Principio de legalidad:

“Por este principio no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (*nullum tributum sine lege*). En virtud de éste principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, vedando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además las obligaciones tributarias nacidas en la ley no pueden ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el Estado”⁵⁸.

De ésta manera, para resultar ser obligado es menester una disposición expresada en ley. El principio de legalidad implica, en primer lugar, la supremacía de la Constitución y de la ley como expresión de la voluntad general, frente a todos los poderes públicos. Además, implica la sujeción de la Administración a sus propias normas, los reglamentos.

Sin embargo, actualmente se entiende que todas las actuaciones de los poderes públicos deben estar legitimadas y previstas por la ley, de modo que la Administración sólo puede actuar allí donde la ley le concede potestades. Así mismo, se aplica el principio de legalidad para establecer las atribuciones del ente que ha creado el gravamen, no pudiéndose exceder de su competencia.

Los beneficios fiscales son estipulados en la ley, un claro ejemplo son las exenciones que estipula quienes están exentos de determinados impuestos, y todo basado en la ley; pero la exoneración como beneficio, se determina que solamente le compete otorgarla al Presidente de la República, sin detallar en qué casos, a quienes, por qué monto, entre otros; dejando así espacio para cualquier decisión o política de gobierno.

⁵⁸ García Vizcaíno, Catalina; **Derecho tributario**, pág. 271.

5.3 Diferencias entre figuras tributarias que extinguen la obligación tributaria

Para poder estudiar y distinguir a exactitud figuras tributarias que regulan nuestro ordenamiento jurídico tributario es necesario su diferenciación en cuanto a la forma de ser utilizadas tanto por el Estado como por los sujetos pasivos de la obligación.

5.3.1. Exoneración con exención

No obstante, en la doctrina se utiliza indistintamente los términos de Exención y Exoneración pero existe entre ambas algunas diferencias:

Primera diferencia

Exención:

Según la Constitución Política de la República en el Artículo 239, el Congreso es el encargado de decretar las exenciones, específicas en la ley.

Exoneración:

La otorga el Organismo Ejecutivo, legitimando al Presidente de la República para otorgarla, según Artículo 183 literal r) de la Constitución de la República, y en el Decreto 6-91 Código Tributario.

Segunda diferencia

Exención:

Si el Congreso de la República es el encargado de decretarlas, esto quiere decir, que serán determinadas específicamente en la ley, a las personas e instituciones que les serán otorgadas.

Exoneración:

Tanto la Constitución Política de la República, como el Código Tributario, establecen que el Presidente de la República, es el encargado de exonerar a los sujetos pasivos, determinándose así, que no se detalla en norma, qué multas y recargos serán exonerados.

Tercera diferencia

Exención:

La obligación tributaria no nace a la vida jurídica, es decir el hecho generador no se perfecciona.

Exoneración:

La obligación tributaria nace a la vida jurídica por el debido pago de tributos establecidos en la ley, pero el sujeto pasivo al no hacer efectiva su obligación tributaria, es sancionado, por lo que solicita la exoneración de multas y recargos.

Cuarta diferencia

Exención:

Como no nace a la vida jurídica la obligación, no puede incurrirse en mora, multas, cargos o recargos.

Exoneración:

Al no cumplirse con el pago de los impuestos que el sujeto pasivo debe hacer efectiva, incurre en falta tributaria, dando como resultando la imposición de multas y recargos impuesto por el Estado.

Quinta diferencia

Exención:

La ley otorga exenciones para que los contribuyentes se beneficien de tal manera que no cubren el importe de los mismos impuestos.

Exoneración:

El tributo causado no puede ser exonerado lo que se exonera son las multas, recargos.

5.3.2. Exoneración con condonación:

Puesto que en la doctrina, se estipula que la condonación es sinónimo de exoneración, el Congreso de la República al introducirlas al ordenamiento guatemalteco, las diferencia en cuanto a sus funciones:

La condonación se encuentra regulada en el Artículo 46 del Decreto 6-91, el cual estipula como: “La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el Artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido por el Artículo 97 de éste código”.

Primera diferencia:

Condonación:

Ésta regulada en el Decreto 6-91 en el Artículo 46, y es remitida para su estudio al Artículo 183 inciso r) de la Constitución de la República, pero en dicha norma, sólo establece que el Presidente de la República de Guatemala exonerará las multas y recargos, no mencionándose a la condonación; pero es conocido que la forma de interpretar la Constitución de la República, es extensiva, a lo que se

concluye que se puede tomar en cuenta a la condonación como figura otorgada por el Presidente de la República.

Exoneración:

Tanto en el Decreto 6-91 como en la Constitución Política de la República, se establece que el Presidente de la República tiene como atribución otorgarla.

Segunda diferencia

Condonación:

Opera no sólo respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la causación de los tributos, sino también en la remisión de multas, recargos e intereses

Exoneración

Solamente opera al perdón de multas y recargos e intereses

Tercera diferencia

Condonación

Requiere una norma que expresamente libere de la obligación a personas que en ausencia de dicha norma, estarían obligadas a pagar el tributo, por estar comprendidas en la definición del presupuesto de hecho o de hecho generador⁵⁹.

En el ordenamiento guatemalteco, se establece que puede otorgarse la condonación a través de las leyes, es decir el Congreso de la República de Guatemala puede determinar condonar o no, o también a través de disposiciones administrativas.

⁵⁹ Valdes Costa, **Op Cit.**, pág. 381

Exoneración:

En la norma sólo se determina que las multas y recargos serán exonerados, no detallándose más que la forma para ser perdonados. En sí, es el Presidente de la República el único facultado para ello.

Cuarta diferencia

Condonación:

Como puede ser otorgado por la ley, se entiende que puede perdonarse a título general a varias personas al mismo tiempo.

Exoneración:

Es otorgado a individuales, en el sentido que es otorgado a todos los considerados personas jurídicas por la ley.

5.3.3 Exoneración con deducción:

Primera diferencia

Deducción:

Es una institución jurídica por medio de la cual resulta de la resta del parámetro que se separa, para obtener la cantidad o el monto final que será gravado por determinado impuesto.

Exoneración:

Institución jurídica tributaria, en la cual, se perdona el pago de multas y recargos en que incurre el sujeto pasivo de la obligación tributaria de pagar a tiempo el impuesto determinado en ley.

Segunda diferencia

Deducción:

Esta depura, rebaja el monto del impuesto. Y así, persiste el impuesto y la obligación de pagarlo.

Exoneración:

Esta figura extingue la obligación del pago de las multas y recargos impuestos por el Estado. Aunque, persiste el pago del impuesto principal.

5.4. Sujetos a quienes se les otorga la exoneración

Para poder otorgar éste beneficio fiscal, es necesario, que sea solicitada por los interesados, y son considerados como tales, quienes han incurrido en una falta tributaria por dejar de cumplir con la responsabilidad impuesta por el Estado. En sí, se refiere a la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible.

La ley regula a quien se le debe considerar como tal, con base al Artículo 18 del Código Tributario.

La traslación del impuesto a otras personas no determina la pérdida de la condición de contribuyente, que concurre en quien según la ley, deba soportar la carga tributaria. Artículo 21 Código Tributario.

En consecuencia, para que una exoneración proceda a favor de un contribuyente es necesario que se reúnan los siguientes elementos:

- Que se trate de multas, e intereses impuestas al sujeto pasivo.
- Que sea precedida por una solicitud presentada por el infractor, en donde exponga las razones que invoca para solicitar la exoneración.

- La autoridad, haciendo uso de sus facultades discrecionales, apreciará la situación y dictará o negará la exoneración solicitada, así como la proporción en que sea perdonada la multa y su resolución, en caso de ser desfavorable al particular, no podrá ser impugnada mediante la interposición de medios de defensa legal.

Por esta llamada exoneración, se otorgan facultades para perdonar las multas impuestas a los infractores; es decir, el legislador ordinario considera que la multa es un ingreso accesorio cuyo objetivo fundamental es de carácter correctivo o disciplinario y, por consiguiente, si como sucede en la generalidad de los casos, se obtiene del contribuyente el ajustamiento de su conducta desviada, hacia los cauces marcados por las disposiciones legales, dando como resultado que pueda exonerarse en forma total o parcial la multa impuesta, sin mayor problema.

5.5. Facultad constitucional del presidente de la República

5.5.1. Presidencia

Es necesario determinar primero a la Presidencia, como la suprema organización política y administrativa del Estado, una forma de gobierno fundamental en un Estado Constitucional.

“La Presidencia de la República de Guatemala, es el órgano administrativo que ocupa la más alta cúspide dentro de la escala jerárquica de la administración centralizada guatemalteca, la máxima autoridad de éste es el Presidente Constitucional de la República”⁶⁰.

El régimen de centralización administrativa es la forma característica del Organismo Ejecutivo en Guatemala, que se encuentra encabezado por el Presidente de

⁶⁰ Calderón, Hugo, **Derecho administrativo parte especial**, pág. 27.

la República, quien es el titular de la función administrativa, e integrándolo con otros órganos de ejecución como los ministros de Estado, para ejercer su función.

5.5.2. Presidente Constitucional de la República de Guatemala

El Presidente de la República de Guatemala, es el jefe del Estado de Guatemala, se le confiere el cargo de comandante general del Ejército. Ejerce las funciones del Organismo Ejecutivo por mandato del pueblo, actuará siempre con los ministros, en consejo de ministros, o separadamente con uno o más de ellos. Representa la unidad nacional, y deberá velar por los intereses de toda la población de la República, según Artículos 182 y 183 se la Constitución Política de la República.

Se debe especificar si las funciones que el Artículo 183 le confiere al Presidente, son atribuciones o facultades, según El licenciado Hugo Calderón, las Atribuciones son “Disposiciones obligatorias que le impone la ley a un órgano administrativo que debe cumplir y hacer cumplir”⁶¹. Y las Facultades se consideran como “Los poderes que la ley otorga al órgano administrativo para poder o no cumplir lo establecido en ley”⁶².

5.5.3. Funciones del Presidente de la República de Guatemala

Según Artículo 183 de la Constitución política de la República de Guatemala:

“Funciones del Presidente de la República. Son funciones del Presidente de la República:

- a) Cumplir y hacer cumplir la Constitución y las leyes.

⁶¹ **Ibid.**, pag. 188

⁶² **Ibid.**, pág. 189

- b) Proveer a la defensa y a la seguridad de la Nación, así como a la conservación del orden público.
- c) Ejercer el mando de las fuerzas armadas de la Nación con todas las funciones y atribuciones respectivas.
- d) Ejercer el mando de toda la fuerza pública.
- e) Sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes; dictar los decretos para los que estuviere facultado por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu.
- f) Dictar las disposiciones que sean necesarias en los casos de emergencia grave o de calamidad pública, debiendo dar cuenta al Congreso en sus sesiones inmediatas.
- g) Presentar iniciativas de ley al Congreso de la República.
- h) Ejercer el derecho de veto con respecto a las leyes emitidas por el Congreso, salvo los casos en que no sea necesaria la sanción del Ejecutivo de conformidad con la Constitución.
- i) Presentar anualmente al Congreso de la República, al iniciarse su período de sesiones, informe escrito de la situación general de la República y de los negocios de su administración realizados durante el año anterior.
- j) Someter anualmente al Congreso, para su aprobación con no menos de ciento veinte días de anticipación a la fecha en que principiará el ejercicio fiscal por medio del ministerio respectivo, el proyecto de presupuesto que contenga en forma programática, el detalle de los ingresos y egresos del Estado. Si el

Congreso no estuviere reunido deberá celebrar sesiones extraordinarias para conocer el proyecto.

- k) Someter a la consideración del Congreso para su aprobación, y antes de su ratificación, los tratados y convenios de carácter internacional y los contratos y concesiones sobre servicios públicos.
- l) Convocar al Organismo Legislativo a sesiones extraordinarias cuando los intereses de la República lo demanden;
- m) Coordinar, en Consejo de Ministros, la política de desarrollo de la Nación;
- n) Presidir el Consejo de Ministros y ejercer la función de superior jerárquico de los funcionarios y empleados del Organismo Ejecutivo.
- ñ) Mantener la integridad territorial y la dignidad de la nación.
- o) Dirigir la política exterior y las relaciones internacionales; celebrar, ratificar y denunciar tratados y convenios de conformidad con la Constitución.
- p) Recibir a los representantes diplomáticos, así como expedir y retirar el exequátur a los cónsules.
- q) Administrar la hacienda pública con arreglo a la ley.
- r) *Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo.*

La Constitución Política de la República de Guatemala, enmarca funciones que el Presidente de la República, con base a la investidura otorgada debe cumplir.

Su campo de competencia es muy amplio, dictar decisiones dentro de la administración pública; se puede mencionar la facultad de otorgar o no la exoneración tributaria, la cual es objeto de estudio, y puede ser en cuanto a las multas, intereses y recargos, en que incurran los contribuyentes fiscales.

Y todo esto con base a los poderes que el ordenamiento jurídico le atribuye por ser el ente centralizado de mayor jerarquía.

Ésta atribución, solamente tiene la potestad para otorgarla el Presidente de la República él determinará los parámetros para resolver en forma positiva o negativa su decisión; de igual manera establecerá qué porcentaje es más conveniente para el contribuyente y para el Estado.

También en el Código Tributario Decreto 6-91, se fundamenta esta atribución, en su Artículo 90, el cual preceptúa que le corresponde al Presidente de la República, autorizar a la Administración Tributaria que exonere a los contribuyentes, quienes previamente, le solicitaron la referida indulgencia.

- s) Nombrar y remover a los Ministros de Estado, Viceministros, Secretarios y Subsecretarios de la Presidencia, embajadores y demás funcionarios que le corresponda conforme a la ley.
- t) Conceder jubilaciones, pensiones y montepíos de conformidad con la ley.

- u) Conceder condecoraciones a guatemaltecos y extranjeros
- v) Dentro de los quince días siguientes de concluido, informar al Congreso de la República sobre el propósito de cualquier viaje que hubiere realizado fuera del territorio nacional y acerca de los resultados del mismo.
- w) Someter cada cuatro meses al Congreso de la República por medio del ministerio respectivo un informe analítico de la ejecución presupuestaria, para su conocimiento y control.
- x) Todas las demás funciones que le asigne ésta Constitución o la ley."

La Ley del Organismo Ejecutivo establece en su Artículo 7 las atribuciones del Presidente de la República de Guatemala:

"Además de las que les atribuyen la Constitución Política y otras leyes, el Presidente de la República debe velar porque la administración pública se desarrolle en armonía con los principios que la orientan, y porque el régimen jurídico-administrativo del Estado propicie la eficiencia y eficacia. A tales efectos, deberá ejercitar sus facultades de iniciativa de ley para proponer al Congreso de la República las leyes o reformas legislativas que parezcan necesarias".

Guatemala por funcionar con un sistema centralizado, le otorga a su ente jerárquico, competencias exorbitantes dándole poder sobre decisiones subjetivas las que no tienen base legal para poder tomar parámetros legales. Y así no incurrir en decisiones subjetivas que beneficien a unos pocos.

5.6. Efectos de exonerar el pago de multas, recargos e intereses

Sus efectos en si, son:

5.6.1. El beneficio del Estado

Al recibir el pago del impuesto originario, aunque se exonere las multas o recargos.

Los ingresos públicos son todos los recursos, bienes, fondos o riquezas que proyecte recibir el Estado para la satisfacción de las necesidades colectivas o públicas. La recaudación que se realiza, como parte de los ingresos, constituye el haber del Estado y de otras entidades públicas, quienes cumplen con sus funciones a cabalidad por los recursos obtenidos. Pueden prestar a la población los servicios de: educación, salud, seguridad, comunicación, defensa, vivienda, alumbrado, entre otros.

Para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de los servicios y la construcción de obras públicas, es necesario realizar erogaciones que suponen los previos ingresos correspondientes. Si el Estado necesita gastar, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones. El Estado debe tener ingresos y por lo tanto establece la necesidad de crear tributos.

El Estado no tiene rentas propias, y las que obtiene son cantidades insignificantes, esto quiere decir que corresponde a las economías particulares o privadas sufragar el costo total de los gastos que debe realizar el Estado, con dichas rentas obtenidas sostiene todos los servicios públicos, los cuales resultan por ende, deficientes, retardados y llenos de burocracia, por lo que es necesario que todos los sectores que conforman la economía del país contribuyan y no evadan su obligación tributaria. Las figuras encomendadas por la legislación a determinar la falta de cumplimiento de obligación tributaria son: la evasión y la elusión, la primera consiste, en el acto llevado a cabo, para no cumplir con la obligación tributaria creada por la ley.

Puede decirse que es un fenómeno de tipo financiero que consiste en sustraer u omitir el pago de impuestos, privando al Estado de su ingreso.

Es una figura totalmente prohibida y sancionada, debido al perjuicio que causa al Estado por un contribuyente, ya que se determina una disminución ilegítima de los ingresos tributarios al estado, por la conducta negligente o de mala fe del sujeto pasivo, violando así las disposiciones legales. Artículo. 69 Código Tributario. La segunda figura, consiste en no efectuar el pago de impuestos, a través de procedimientos legales. Procedimientos que el propio sujeto pasivo, encuentra para no hacer efectivo el pago debido al Estado. Considerando como conducta u omisión mediante la cual, el contribuyente obtiene a su favor una economía patrimonial, al evitar que se realice el hecho generador que configura el monto de la deuda, sin ser una infracción tributaria y por lo tanto no es sancionada.

Algunas de las formas más corrientes para pagar menos impuestos o no pagarlos, en base a la elusión:

- No inscribirse
- Traslado de rentas a otra persona
- Uso de normas legales
- Empresas off shore
- Uso de constancias de exención.

El contribuyente, como ya se ha determinado anteriormente, al no hacer efectiva su obligación, es conminado por el Estado, quien de forma directa a través de las multas y recargos fuerza a que efectúe el pago respectivo para cubrir todas las necesidades para lo que fue creado.

El Estado constantemente debe percibir ingresos para subsistir, y esto lo logra con las formas determinadas en ley, como los préstamos, arrendamientos, concesiones, impuestos y otros. Sin dejar de recibirlos de manera periódica colapsaría por lo que al

incurrir el sujeto pasivo en infracción por no cumplir a tiempo con su obligación el Estado se ve en la necesidad de aplicar correctivos de manera que no se vuelva a repetir dicha infracción, y la forma directa de conminar es a través de la imposición de multas y recargos, acumulados por los impuestos no pagados; al Estado como le interesa los recursos necesarios para poder brindar diariamente sus servicios, prefiere exonerar las multas y recargos de los impuestos dejados de prestar, para obtener del deudor una parte de lo debido, ya que por alguna razón de peso le perdona su obligación.

5.6.2. El perjuicio del Estado,

Es el ingreso dinerario que deja de percibir el Estado, el cual, aunque no esté contemplado como parte de los ingresos a obtener; es de beneficio para la Administración Tributaria.

Cuando el Presidente de la República otorga la exoneración solicitada, deja el Estado de beneficiarse de la infracción cometida por el sujeto pasivo, quien no cumplió con su obligación tributaria, la cual fue impuesta por el Estado, quien a su vez debe de reembolsarle, a dicho sujeto su dinero, por medio de prestación de servicios. Los cuales en la actualidad se refieren a prestación de servicios administrativos.

En este caso, la exoneración no es la solución excepcional en la vida económica del Estado; sino que aquí la finalidad es, también por razones de equidad, anteponer, en lo posible, el rigor de la ley en la aplicación de las sanciones.

Como fundamento del perjuicio del Estado en otorgar privilegios a quienes incumplen, es menester recordar las promesas de los acuerdos de paz en el ámbito fiscal.

Pasados cuatro años de la firma de la paz firme y duradera, los guatemaltecos, trataron de encontrar una manera de hacer cumplir sus propuestas, por lo que hicieron un recordatorio al Estado, dialogando y gestionando, dando como resultado el pacto

fiscal. Se puede determinar que el mismo constituye un acuerdo social amplio y representativo sobre los derechos y obligaciones de los ciudadanos guatemaltecos con el Estado, y sobre los deberes y poderes que posee en su relación económica y financiera con la sociedad guatemalteca.

El pacto fiscal se convierte en el camino adecuado para concretizar todos los objetivos que trajo consigo la firma de los acuerdos de paz.

Los principales objetivos que se persigue alcanzar, es la estabilidad macroeconómica del país, dicha estabilidad es posible a través de un gasto racional y enfocado a la inversión social. Los graves problemas del país radican en la inadecuada recaudación y manejo de los recursos públicos, debe existir una responsabilidad por parte de la sociedad y del Estado en cuanto al pago de los impuestos para los primeros, y una coordinación coherente para el segundo.

La Constitución Política de la República le da el marco legal a la tributación del país, para asegurar la suficiencia de los recursos, a fin de que el Estado cumpla con sus funciones. El sistema tributario debe ser neutral y progresivo, al respecto se deben eliminar cualquier tipo de exenciones y privilegios que impidan el buen funcionamiento del sistema fiscal.

La política fiscal (ingresos y egresos) es la herramienta clave para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales, y en particular aquellas relacionadas con el desarrollo social, que es esencial en la búsqueda del bien común. Política Tributaria, debe concebirse en forma que permita la recaudación de los recursos necesarios para el cumplimiento de las tareas del Estado, incluyendo los fondos requeridos para la consolidación de la paz.

Así mismo, el Estado debe asegurar eficacia y transparencia de la recaudación tributaria y la administración fiscal, a fin de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión estatal y eliminar la evasión y defraudación fiscal.

En cuanto a la política fiscal y tributaria, acordada el Estado debía cumplir:

- Compromiso fiscal, para avanzar hacia un sistema tributario justo y equitativo, el Gobierno se compromete a atacar el factor más grave de injusticia e inequidad en materia tributaria, especialmente a no solapar a quienes debieran ser los mayores contribuyentes., con miras a erradicar los privilegios y abusos fiscales, eliminando la evasión y defraudación fiscal, así como aplicar un sistema tributario globalmente progresivo.
- En el entendido que el Estado como persona jurídica se comprometería con los preceptos establecidos anteriormente, por lo que cada partido político que ansiara gobernar, debía basar su política y plan de gobierno en los acuerdos de paz y cumplir de forma paulatina lo prometido. El problema surge, al ser gobernada Guatemala por diferentes ideologías políticas, que administran de maneras opuestas los recursos asignados, no lográndose cumplir las metas impuestas para mejorar el nivel de vida de la población guatemalteca.
- El Estado de Guatemala mediante su ordenamiento jurídico, otorga muchos beneficios a los guatemaltecos, dependiendo de su capacidad contributiva, siendo signo de ser un Estado benevolente, pero esta actitud no la realiza coherentemente al otorgar beneficios fiscales a pocos sectores, que tienen la capacidad de aportar más recursos, para el adecuado funcionamiento de los servicios públicos, por lo que cualquier actividad, decisión administrativa o política resultan beneficios y perjuicios para la población

5.7. Políticas de gobierno en cuanto a otorgar exoneraciones tributarias

Cada grupo de Gobierno al llegar al poder, determina sus parámetros para administrar las instituciones centralizadas, descentralizadas y autónomas del país; Las políticas de gobierno utilizadas son enfocadas a problemas sociales, culturales y económicos que enfrenta el país, y cada uno de interés preferente a determinados

sectores del país, ya que son electos por el pueblo para que mejoren en dichos problemas y sectores, todo encaminado al beneficio común. No dando preferencias económicas y políticas a unos mas que a otros.

El presente trabajo servirá para descubrir los lineamientos que siguieron los tres últimos grupos de gobierno que han sustentado el poder en Guatemala, en cuanto a otorgar beneficios fiscales a particulares en perjuicio o beneficio del Estado. La manera de demostrarlo anterior es en base al trabajo de campo del tema investigado. En consecuencia se podrá examinar el grado de indulgencia de cada administración, o de qué manera manejó su desempeño político, y si benefició o no a un sector específico de la población. También se pondrá a la vista el parámetro de decisión a que se podían atener los contribuyentes que solicitaran le fueran exoneradas las multas y recargos.

5.8. Trabajo de campo

Para poder comprobar el presente estudio, se presenta el trabajo de campo, realizado en la secretaría general de la presidencia, donde se encuentran archivados las solicitudes de exoneraciones tributarias de los contribuyentes al Presidente de la República.

Datos y observaciones que coadyuvan a demostrar el beneficio y/o perjuicio del Estado al otorgarlo, y del contribuyente al solicitarlo y obtenerlo.

5.8.1. Consideraciones para interpretar el trabajo de campo

Son importantes los aspectos considerados en el trabajo de campo, ya que estudiándolos globalmente, se encierra la actuación fundamental en cuanto a exoneraciones tributarias otorgadas por los últimos tres gobiernos políticos,

constituyendo comparación entre cada uno de ellos, resaltando su política a seguir y el trabajo realizado para lograrlo.

En los últimos diez años, los presidentes que han gobernado el país, en sus respectivos periodos han sido:

- Alvaro Arzú Irigoyen, periodo presidencial comprendido de 1996 a 1999. De este, se tomó en cuenta sólo tres años de su gestión de gobierno, puesto que las copias de 1996, se encontraban archivadas en el palacio nacional.
- Alfonso Portillo Cabrera, periodo presidencial comprendido de 2000 al 2003. Del cual, se pudo tomar en cuenta los cuatro años de su gestión de gobierno.
- Oscar Berger Perdomo, periodo presidencial comprendido de 2004 -, sólo se tomaron el 2004 y el 2005, puesto que de su gestión tan solo ha gobernado dos años.

Para poder realizar el trabajo de campo correspondiente, fue necesario solicitar a la Secretaría General de la Presidencia, la información respecto a las exoneraciones tributarias otorgadas en cada periodo presidencial descritos, puesto que es el órgano encargado de hacer llegar las solicitudes encaminadas al Presidente de la República, además conserva copia de todas las actuaciones concernientes a actos de su competencia.

El procedimiento que debe seguir el particular para hacer llegar una solicitud al Presidente de la República es el siguiente:

- Se realiza la solicitud por escrito, de la exoneración de multas o recargos deseada, la cual no necesita auxilio de abogado.
- Se presenta ante la secretaria general de la presidencia, quien lo remite al Presidente de la República.

- Este decide o no acceder a la solicitud según lo estipula la Constitución Política de la República.
- Se emite resolución,
- El expediente con la resolución regresa a la Secretaría para la respectiva notificación.
- El expediente del procedimiento administrativo es remitido a la institución centralizada o descentralizada de Gobierno que impuso la multa o recargo, ordenando que perdone al infractor,
- La Secretaría General de la Presidencia, después de resuelta la solicitud de exoneración por el Presidente, redacta una hoja en la cual constan los datos generales de la solicitud de exoneración de multas, recargos e intereses; con la cual deja constancia del acto administrativo que conoció y resolvió la administración pública.

Es importante destacar, que en cada periodo de gobierno, la redacción de la información, varía, siendo algunos datos escuetos más en un periodo que en otro.

La investigación se basó en la constancia del expediente administrativo, que guarda la Secretaría General de la Presidencia. Los temas a tomar en cuenta para elaborar el trabajo de campo fueron:

- La cantidad dineraria que los sujetos pasivos, solicitaban les fueran exoneradas
- Sujetos pasivos a quien le era impuesto la multa o recargo
- La institución del Estado que imponía la multa o recargo
- Porcentaje exonerado por el Presidente en su mes correspondiente
- Clase de impuesto que fue infringido, del cual se solicitó su exoneración
- Clase de sanción impuesta, en este caso, si fue una multa, recargo, intereses.

Y la respectiva gráfica de los resultados de cada factor mencionado anteriormente, muestra las distintas políticas de gobierno adoptada, en los últimos periodos presidenciales.

Cantidad solicitada que fuera exonerada

		Período 1- gobierno Alvaro Arzú			
Números		Año 1997	Año 1998	Año 1999	TOTALES
1	No establece cantidad	2	6	58	66
2	0-1,000	16	2	11	29
3	1,001-10,000	82	10	45	137
4	10,001-25,000	27	16	4	47
5	25,001-50,000	16	9	5	30
6	50,001-75,000	4	4	3	11
7	75,001-100,000	5	0	0	5
8	100,001-300,000	5	3	3	11
9	300,001-500,000	7	0	0	7
10	500,001-1,000,000	3	1	0	4
11	1,000,001-5,000,000	0	2	0	2
12	5,000,000-10,000,00	3	0	0	3
TOTALES		170	53	129	352

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005.

En el periodo presidencial de Alvaro Arzú, las cantidades dinerarias exoneradas oscilaron entre menos de mil hasta más de cinco millones de quetzales y el monto más solicitado fue entre mil y diez mil quetzales.

Cantidad solicitada que fuera exonerada

		Período 2- gobierno Alfonso Portillo				
Números		Año 2000	Año 2001	Año 2002	Año 2003	TOTALES
1	No establece cantidad	74	214	136	161	585
2	0-1,000	46	10	9	23	88
3	1,001-10,000	106	35	57	77	275
4	10,001-25,000	45	18	28	32	123
5	25,001-50,000	40	16	9	18	83
6	50,001-75,000	19	7	7	11	44
7	75,001-100,000	9	4	4	4	21
8	100,001-300,000	5	5	3	8	21
9	300,001-500,000	6	4	2	3	15
10	500,001-1,000,000	2	3	0	3	8
11	1,000,001-5,000,000	2	1	1	0	4
12	5,000,000- 10,000,00	0	0	0	0	0
TOTALES		354	317	256	340	1267

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005.

En el periodo presidencial de Alfonso Portillo, las cantidades dinerarias exoneradas oscilaron entre menos de mil hasta más de un millón de quetzales. Se puede considerar que no existen datos fehacientes en los que consten cantidades dinerarias que fueron solicitadas por los contribuyentes, puesto que se omitió dicho dato.

Se pudo comprobar que el periodo presidencial de Alfonso Portillo, fue el que en su mayoría, no colocó el monto solicitado a exonerar, las causas son desconocidas, pero de igual manera se colocó una manera de llenar el vacío de dicha información.

Cantidad solicitada que fuera exonerada

		Período 3- gobierno Oscar Berger		
Números		Año 2004	Año 2005	TOTALES
1	No establece cantidad	11	0	11
2	0-1,000	7	28	35
3	1,001-10,000	24	178	202
4	10,001-25,000	18	69	87
5	25,001-50,000	15	49	64
6	50,001-75,000	5	29	34
7	75,001-100,000	10	16	26
8	100,001-300,000	5	21	26
9	300,001-500,000	6	9	15
10	500,001-1,000,000	4	12	16
11	1,000,001-5,000,000	2	4	6
12	5,000,000- 10,000,00	0	0	0
TOTALES		107	415	522

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005.

En el periodo presidencial de Oscar Berger, las cantidades dinerarias exoneradas oscilaron entre menos de mil hasta más de cinco millones de quetzales y el monto mas solicitado fue entre mil y diez mil quetzales.

Cantidad solicitada que fuera exonerada

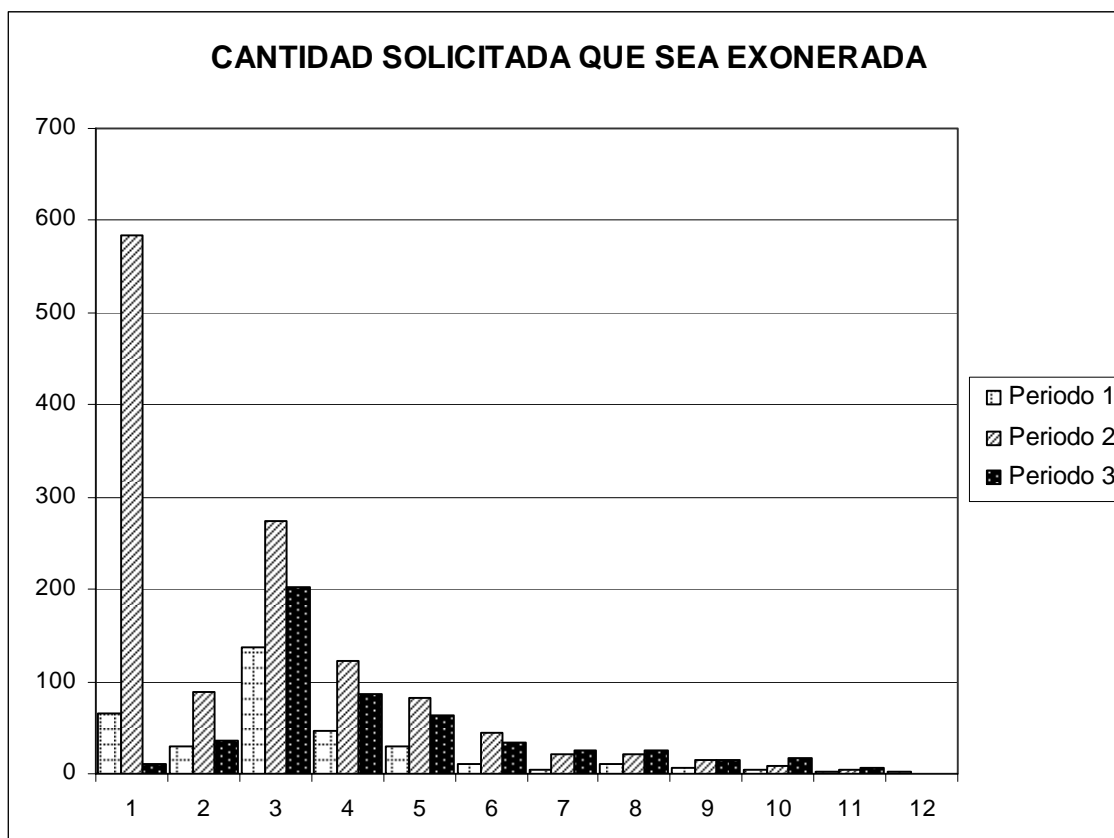
Números		Periodos presidenciales 1, 2 y 3			TOTALES
		Periodo 1	Periodo 2	Periodo 3	
1	No establece cantidad	66	585	11	662
2	0-1,000	29	88	35	152
3	1,001-10,000	137	275	202	614
4	10,001-25,000	47	123	87	257
5	25,001-50,000	30	83	64	177
6	50,001-75,000	11	44	34	89
7	75,001-100,000	5	21	26	52
8	100,001-300,000	11	21	26	58
9	300,001-500,000	7	15	15	37
10	500,001-1,000,000	4	8	16	28
11	1,000,001-5,000,000	2	4	6	12
12	5,000,000- 10,000,00	3	0	0	3
TOTALES		352	1267	522	2141

F

uent

e: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005.

En total de los tres periodos presidenciales se puede apreciar las cantidades en las cuales reincidían los contribuyentes, así poder considerar el beneficio o perjuicio del Estado.



Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Las cantidades eran desde quinientos quetzales hasta diez millones de quetzales, por lo que se les dividió en grupos para comprobar entre que cantidades oscilaban la mayoría de peticiones. Denota que las cantidades dinerarias solicitadas, fueron constantes en los tres periodos presidenciales. Detallándose las 12 divisiones correspondiente a dinero, realizadas para la recopilación de datos, así como los tres periodos presidenciales investigados.

Por la forma de dividir los grupos, se denota que entre las cantidades de 1,000 a 10,000 y de 10,000 a 25,000 hubo más reincidencia en cuanto a solicitud de exoneración, lo que quiere decir que los montos aunque no tan elevados, en conjunto suman gran cantidad que el Estado deja de percibir para así, lograr su función administrativa

Sujeto pasivo a quien le han impuesto la multa

		Período 1- gobierno Alvaro Arzú			
Números		Año 1997	Año 1998	Año 1999	TOTALES
1	Individuales	135	26	40	201
2	Soc. Merc.	18	19	35	72
3	Empresas	3	2	41	46
4	Soc. Civiles	0	0	0	0
5	Asociaciones	1	0	2	3
6	Estado	4	5	5	14
7	Bancos	7	1	4	12
8	Iglesia	2	0	2	4
	TOTALES	170	53	129	352

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

La multa impuesta en este periodo en su mayoría es de contribuyentes individuales, y a las sociedades mercantiles.

Como se denota, en este periodo presidencial, las solicitudes fueron muy pocas, especialmente el último año. En total trescientas cincuenta y dos solicitudes se hicieron conocer al Presidente de la República de Guatemala.

Sujeto pasivo a quien le han impuesto la multa

		Período 2- gobierno Alfonso Portillo				
Números		Año 2000	Año 2001	Año 2002	Año 2003	TOTALES
1	Individuales	294	219	185	294	992
2	Soc. Merc.	46	44	30	22	142
3	Empresas	4	26	18	6	54
4	Soc. Civiles	1	0	0	0	1
5	Asociaciones	2	11	15	4	32
6	Estado	5	9	6	13	33
7	Bancos	0	7	0	1	8
8	Iglesia	4	1	1	0	6
TOTALES		356	317	255	340	1268

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Como se muestra, la mayor afluencia de contribuyentes que solicitaron la exoneración es de personas individuales y sociedades mercantiles, igual que el periodo presidencial anterior.

Sujeto pasivo a quien le han impuesto la multa

		Período 3- gobierno Oscar Berger		
Números		Año 2004	Año 2005	TOTALES
1	Individuales	69	310	379
2	Soc. Merc.	24	59	83
3	Empresas	7	14	21
4	Soc. Civiles	0	2	2
5	Asociaciones	1	13	14
6	Estado	5	14	19
7	Bancos	0	3	3
8	Iglesia	1	0	1
TOTALES		107	415	522

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Al inicio del periodo presidencial de Oscar Berger no se solicitaron muchas exoneraciones, pero en el segundo y tercer año, fue mayor la afluencia de contribuyentes individuales y sociedades mercantiles las que solicitaron el perdón al Presidente en turno.

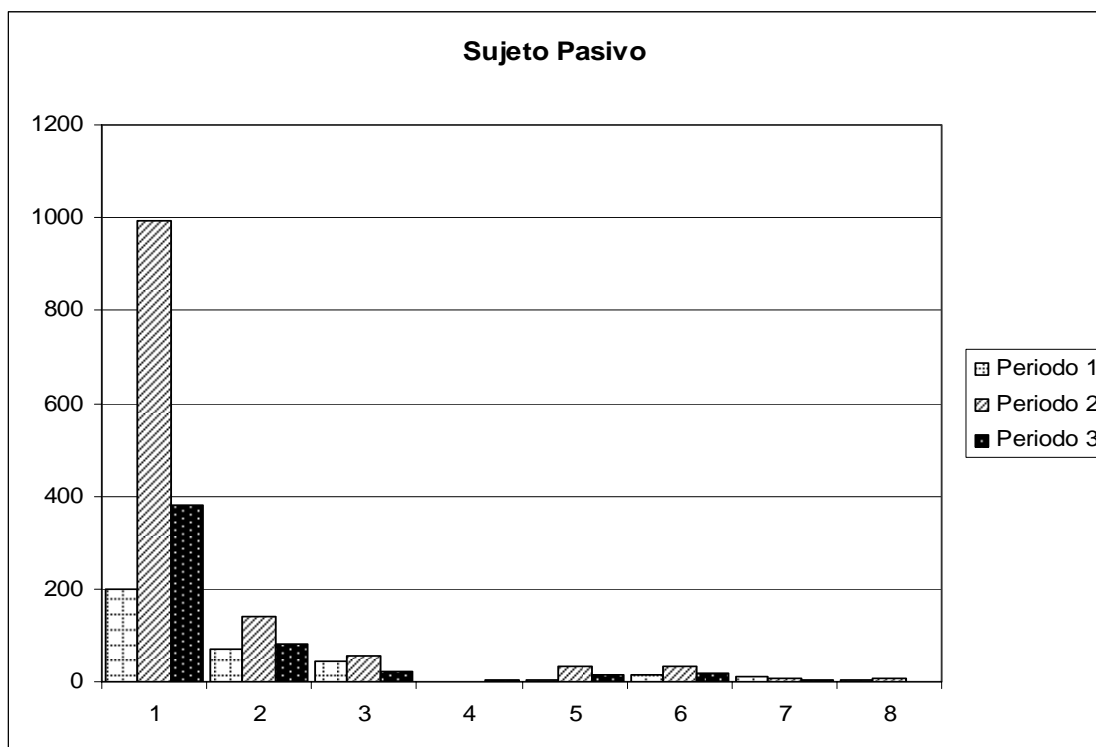
Sujeto pasivo a quien le han impuesto la multa

Periodos presidenciales 1,2 y 3					
Números		Periodo 1	Periodo 2	Periodo 3	TOTAL
1	Individuales	201	992	379	1572
2	Soc. Mercantiles	72	142	83	297
3	Empresas	46	54	21	121
4	Soc. Civiles	0	1	2	3
5	Asociaciones	3	32	14	49
6	Estado	14	33	19	66
7	Bancos	12	8	3	23
8	Iglesia	4	6	1	11
TOTALES		352	1268	522	2142

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Como se muestra los sujetos pasivos reincidentes son los contribuyentes individuales, quienes no pagan en el tiempo estipulado, los impuestos que el Estado requiere, así como las sociedades mercantiles, las que adeudan al fisco por sus variadas y frecuentes actividades comerciales.

Sujeto pasivo a quien le han impuesto la multa



Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Los sujetos pasivos que solicitaban la exoneración eran diversos, pero se puede concretizar que en la respectiva grafica demuestra los ocho sujetos pasivos que se tomaron en cuenta en los tres diferentes periodos presidenciales.

Es de hacer notar que dentro de la investigación se dividió a las personas jurídicas para conocer si había preferencia o reincidencia, en cuanto a sus solicitudes de exoneración.

Y como resultado, las personas individuales fueron las que mayormente solicitaron la exoneración de multas y recargos.

Institución que impuso la multa

		Período 1- gobierno Alvaro Arzú			
Número		Año 1997	Año 1998	Año 1999	TOTALES
1	Rentas Internas	64	45	96	205
2	DICABI	11	2	25	38
3	Dir. Gral. Migracion	76	5	4	85
4	Superintend. Banc.	7	1	4	12
5	Otros	12	0	0	12
TOTALES		170	53	129	352

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

La institución del Estado, por excelencia recaudadora de tributos es lo que antes se conocía como Rentas Internas, y ahora es la Superintendencia de Administración Tributaria. Por ende, según la investigación de campo, es la entidad que más cobra a los sujetos pasivos, por la falta de su obligación tributaria.

Institución que impuso la multa

		Período 2- gobierno Alfonso Portillo				
Número		Año 2000	Año 2001	Año 2002	Año 2003	TOTALES
1	SAT	258	211	138	170	777
2	DICABI	19	78	108	137	342
3	Dir. Gral. Migracion	9	7	5	31	52
4	Superintend. Banc.	0	7	0	1	8
5	Otros	68	14	5	1	88
TOTALES		354	317	256	340	1267

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Para su periodo presidencias, ya funcionaba plenamente la Superintendencia de Administración Tributaria, quien por ser el ente encargado de la actividad financiera-recaudadora del Estado cobra más multas, intereses y recargos a los contribuyentes, aunque al igual pueden hacerlo otras instituciones del Estado.

Institución que impuso la multa

		Período 3- gobierno Oscar Berger		
Número		Año 2004	Año 2005	TOTALES
1	SAT	57	227	284
2	DICABI	37	97	134
3	Dir. Gral. Migracion	13	85	98
4	Superintend. Banc.	0	3	3
5	Otros	0	3	3
TOTALES		107	415	522

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Las instituciones que impusieron la multas fueron las detalladas en el cuadro anterior recociéndose a la Superintendencia de Administración Tributaria como la principal recaudadora de dicha obligación.

Institución que impuso la multa

Periodos presidenciales 1, 2 y 3

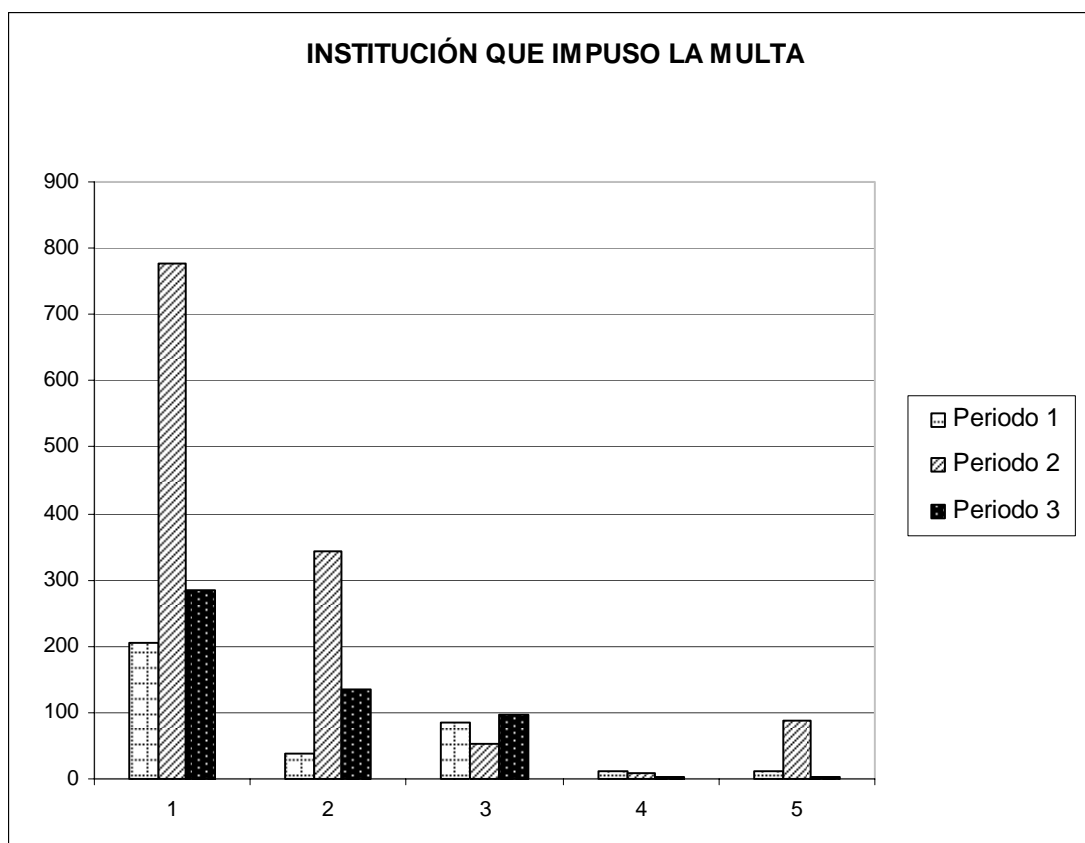
Número		Periodo 1	Periodo 2	Periodo 3	TOTALES
1	Rentas Internas	205	777	284	1266
2	DICABI	38	342	134	514
3	Dir. Gral. Migracion	85	52	98	235
4	Superintend. Banc.	12	8	3	23
5	Otros	12	88	3	103
	TOTALES	352	1267	522	2141

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Instituciones centralizadas, descentralizadas del Estado cuya imposición de infracciones tributarias más frecuentes a los sujetos pasivos fueron:

- Rentas Internas o Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)
- Dirección de Catastro sobre Bienes Inmuebles (DICABI)
- Dirección General de Migración
- Superintendencia de Bancos

Para no descartar los órganos del Estado, que tienen la facultad de solicitar el pago de impuestos Públicas por multa, como la Dirección General de Aduanas, o El Ministerio de Finanzas, se colocó su dato respectivo en el cuadro: "Otros", que significa otras instituciones con competencia para imponer sanciones y multas.



Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

En el periodo presidencial de Alfonso Portillo, se cobraron más multas, intereses y recargos, por ende fueron solicitadas se exoneraran, especialmente en cuanto al cobro por parte de la Superintendencia de Administración tributaria como lo muestra la gráfica, según fueron tomadas cinco instituciones estatales cobradoras de impuestos así como los tres periodos presidenciales investigados.

Clase de multa impuesta por el Estado

		Período 1- gobierno Alvaro Arzú			
Número		Año 1997	Año 1998	Año 1999	TOTALES
1	Multas	85	4	31	120
2	Multas y recargos	58	7	46	111
3	Multas e intereses	23	30	7	60
4	Multas, recargos e intereses	4	12	45	61
	TOTALES	170	53	129	352

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Se impuso la infracción correspondiente a los sujetos pasivos, siendo las contempladas en ley, según la falta de responsabilidad incumplida.

Clase de multa impuesta por el Estado

		Período 2- gobierno Alfonso Portillo				
Número		Año 2000	Año 2001	Año 2002	Año 2003	TOTALES
1	Multas	345	274	247	288	1154
2	Multas y recargos	4	41	8	29	82
3	Multas e intereses	2	2	0	20	24
4	Mult. recargos e intereses	3	0	1	3	7
TOTALES		354	317	256	340	1267

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Según la información recopilada, la mayor cantidad de infracciones impuestas a los sujetos pasivos en el periodo presidencial de Alfonso Portillo fueron de multas, y en segundo lugar las multas y recargos.

Clase de multa impuesta por el Estado

		Período 3- gobierno Oscar Berger		
Número		Año 2004	Año 2005	TOTAL
1	Multas	49	128	177
2	Multas y recargos	51	195	246
3	Multas e intereses	5	53	58
4	Mult. recargos e intereses	2	39	41
TOTALES		107	415	522

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Se impuso la infracción correspondiente a los sujetos pasivos, según la falta de responsabilidad incumplida. En éste periodo presidencial, en la información recolectada, los contribuyentes fueron sancionados en mayor número con multas y recargos.

Clase de multa impuesta por el Estado

Periodo presidencial 1, 2 y 3					
Número		Periodo 1	Periodo 2	Periodo 3	TOTAL
1	Multas	120	1154	177	1451
2	Multas y recargos	111	82	246	439
3	Multas e intereses	60	24	58	142
4	Mult. recargos e intereses	61	7	41	109
TOTALES		352	1267	522	2141

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

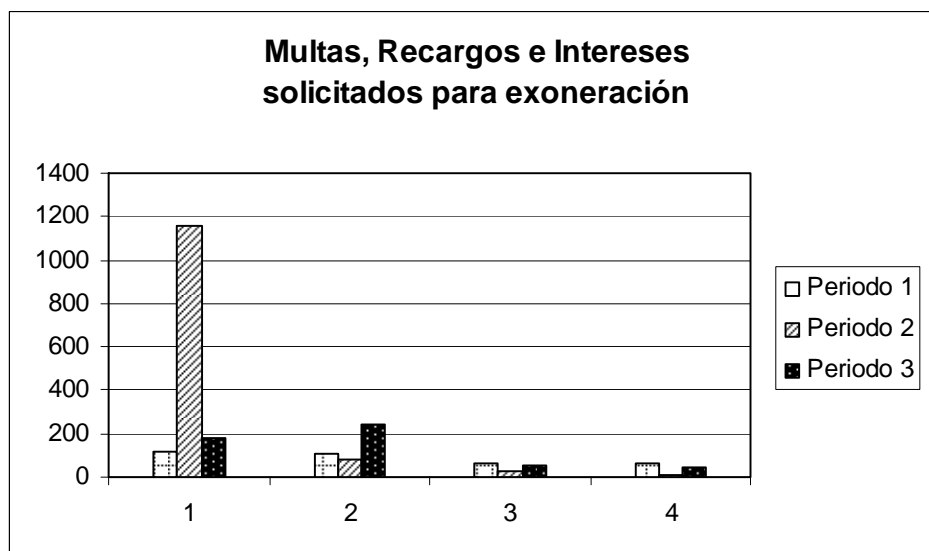
El Código Tributario, establece que se cobraran las sanciones en que incurren los sujetos pasivos según la ley, al igual se cobrarán los intereses resarcitorios por la falta de pago en tiempo de su obligación, así, como el pago que deberá respecto a intereses punitivos o moratorios o recargos que sean impuestos por el órgano competente para el beneficio del Estado.

Éstas sanciones pueden darse una a la vez o conjuntamente, según el momento de hacer efectiva la obligación de quien adeuda al fisco.

Los casos, según documentos revisados en la Secretaría General de la Presidencia, establecían las clases de sanciones en se incurría, tales eran:

- Multas
- Multas y recargos
- Multas e intereses
- Multas, recargos e intereses.

Clase de multa impuesta por el Estado



Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Se detalla en la presente grafica, las cuatro agrupaciones de multas recargos e intereses que debieron ser pagados por los contribuyentes, en los tres periodos presidenciales investigados.

Así se comprueba, que las multas fueron en mayor número, las sanciones impuestas por el Estado, por la falta de cumplimiento de los contribuyentes siendo el periodo de Alfonso Portillo el reincidente en el cobro de las mismas.

Clase de impuesto infringido

		Período 1- gobierno Alvaro Arzú			
Número		Año 1997	Año 1998	Año 1999	TOTALES
1	IVA	60	24	70	154
2	ISR	15	7	12	34
3	Herencia leg. y don.	11	2	25	38
4	Migración	76	5	4	85
5	Otros	8	15	18	41
TOTALES		170	53	129	352

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

En este periodo presidencial, de los impuestos, creados y cobrados por el Estado de Guatemala, como se comprueba, es el iva el de mayor incumplimiento por parte de los sujetos pasivos.

Clase de impuesto infringido

		Período 2- gobierno Alfonso Portillo				
Número		Año 2000	Año 2001	Año 2002	Año 2003	TOTALES
1	IVA	232	239	143	174	788
2	ISR	26	0	0	0	26
3	Herencia leg. y don.	19	78	108	135	340
4	Migración	9	0	5	30	44
5	Otros	68	0	0	1	69
	TOTALES	354	317	256	340	1267

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

En este periodo presidencial, de los impuestos, creados y cobrados por el Estado de Guatemala, como se comprueba, es el iva, así como el impuesto de herencias legados y donaciones fueron los dejados de cumplir por los sujetos pasivos.

Clase de impuesto infringido

		Período 3- gobierno Oscar Berger		
Número		Año 2004	Año 2005	TOTALES
1	IVA	34	152	186
2	ISR	11	31	42
3	Herencia leg. y don.	34	97	131
4	Migración	11	85	96
5	Otros	17	50	67
TOTALES		107	415	522

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

En este periodo presidencial, de los impuestos, creados y cobrados por el Estado de Guatemala, como se comprueba, es el iva el de mayor incumplimiento por parte de los sujetos pasivos, pero de igual manera los demás impuestos dejaron de ser cumplidos según se muestra.

Clase de impuesto infringido

Periodos presidenciales 1, 2 y 3					
Número		Periodo 1	Periodo 2	Periodo 3	TOTALES
1	IVA	154	788	186	1128
2	ISR	34	26	42	102
3	Herencia leg. y don.	38	340	131	509
4	Migración	85	44	96	225
5	Otros	41	69	67	177
TOTALES		352	1267	522	2141

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

Los diversos impuestos que contempla la legislación guatemalteca son variados, puesto que trata de cubrirse la mayor porción de actividades sujetas a tributación. Por ende los impuestos con mayor índice de ser sancionados por su incumplimiento en el tiempo que determina la ley son:

- El impuesto al valor agregado (iva)
- El impuesto sobre la renta (isr)
- Impuesto sobre herencia legados y donaciones
- Impuestos migratorios

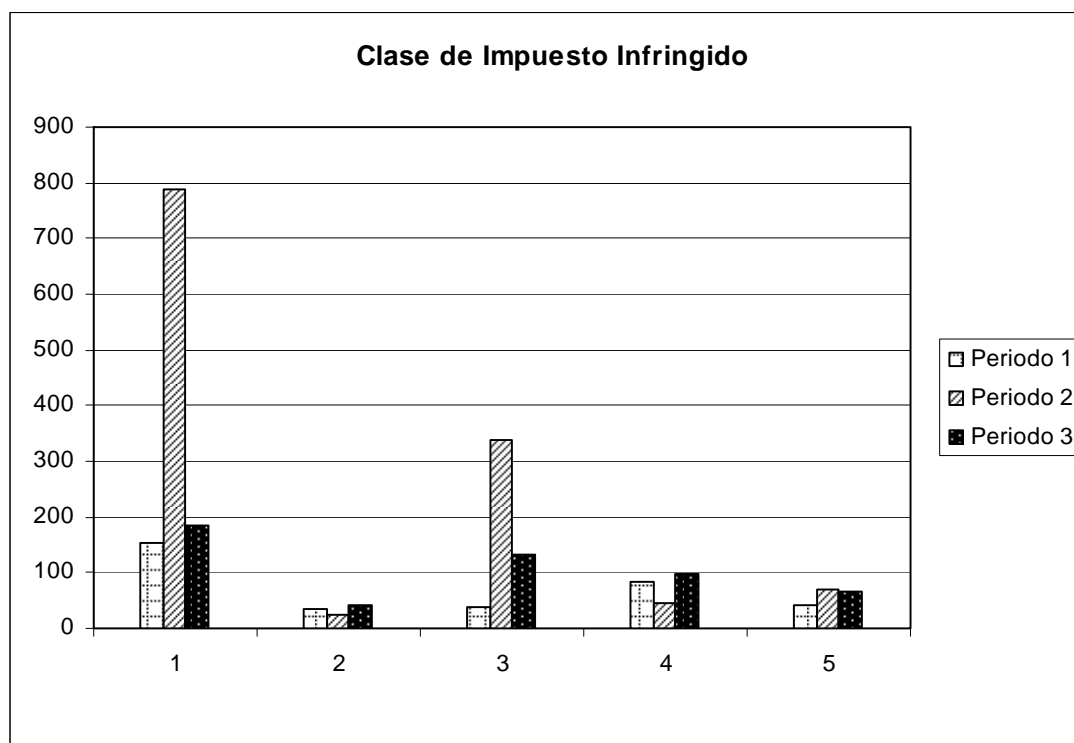
Como se comprueba, el mayor impuesto infringido es el iva, sin descartar los demás descritos en el cuadro. En cada periodo destaca la reincidencia de los contribuyentes respecto al incumplimiento de su obligación jurídico tributaria

Aunado a ellos, todos los demás impuestos, que de alguna u otra manera cobra el Estado, pero los contribuyentes al no pagar, les es sancionada su falta de obligación, son:

- Impuesto la circulación de vehículos
- Impuesto a la distribución del petróleo

- Impuesto para las empresas mercantiles
- Impuestos temporales, que en su momento dieron cause a sanciones pecuniarias.

Colocándose en el cuadro respectivo, que los representa como "Otros", por no ser mayoría en cuanto a la incidencia de solicitudes de exoneraciones.

Clase de impuesto infringido

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

La grafica especifica, los cinco impuestos reincidentes en los cuales los contribuyentes han dejado de cumplir, así como los tres periodos presidenciales en los cuales se destaca el periodo de Alfonso Portillo respecto al iva, como el gobierno, al que más se le solicitó la exoneración de impuesto al valor agregado.

Porcentaje de exoneración otorgada

Lo más importante a conocer, del trabajo de campo llevado a cabo, es el porcentaje exonerado por cada Periodo Presidencial. En los cuadros siguientes se puede observar la Política de Gobierno implementada por los últimos tres gobiernos de Estado, que van desde 1996 hasta la actualidad.

Alvaro Arzú Irigoyen: En los años 1997 al 1999, se puede determinar que se otorgó en su mayoría de casos, el noventa por ciento (90%) de exoneraciones. Resultando ser un Gobierno benevolente con los contribuyentes.

Alfonso Portillo Cabrera: En los años 2000 al 2003, se puede determinar que gran número de exoneraciones otorgadas se denegaron. Solamente las exoneraciones solicitadas por impuesto de herencias legados y donaciones fueron otorgadas en su totalidad, además de las entidades centralizadas, descentralizadas y autónomas del Estado que al igual fueron exoneradas. Su política de gobierno, fue más rígida no permitiendo a los particulares fuere cualquier sujeto pasivo, el perdón de su adeudo.

Oscar Berger Perdomo: Aunque su periodo presidencial esta en la mitad, se puede deducir con los dos años de gestión administrativa, que su política de gobierno es encaminada a un criterio central, puesto que los porcentajes que otorga van entre el cincuenta (50%) y el setenta y cinco por ciento (75%), puesto que estudian de manera mas detallada las pruebas presentadas, y la capacidad de pago del infractor. Aun así, perdona gran cantidad dineraria, puesto que es en muy pocos casos en que denegó totalmente la exoneración, pudiéndose considerar un Gobierno indulgente.

Año 1997

Fueron 170 las solicitudes puestas en consideración al Presidente de la República de Guatemala.

Porcentaje otorgado por el presidente												Delego Comp.	
	0	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%		
Enero													
Febrero	4									111	1	1	
Marzo										10	1		
Abril													
Mayo													
Junio													
Julio	1									12			
Agosto										4			
Septiembre										8		2	
Octubre										5			
Noviembre										10			
Diciembre													
TOTAL	170												

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

De los cuales como se observa, se otorgó en su mayoría el 90% de la exoneración, y los montos solicitados, oscilaron entre menos de mil hasta más de diez millones de quetzales, imponiéndolas el Estado, en su mayoría, lo que entonces era Rentas Internas.

Año 1998

Fueron 53 las solicitudes puestas en consideración al Presidente de la República de Guatemala.

	Porcentaje otorgado por el presidente											Delego Comp.
	0	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	
Enero										8		
Febrero										8		
Marzo										6		
Abril												
Mayo	3									3		
Junio												
Julio												
Agosto												
Septiembre												
Octubre												
Noviembre											2	
Diciembre											23	
TOTAL	53											

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

De los cuales como se observa, se otorgó en su mayoría el 100% de la exoneración, y los montos solicitados, oscilaron entre menos de mil hasta más de tres millones de quetzales, imponiéndolas los órganos del Estado. Fueron pocas las solicitudes ese año pero a pesar de ello se perdonó casi en su totalidad lo adeudado.

Año 1999

Fueron 129 las solicitudes puestas en consideración al Presidente de la República de Guatemala.

PORCENTAJE OTOGADO POR EL PRESIDENTE												Delego Comp.
	0	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	
Enero												1
Febrero												2
Marzo											4	12
Abril												1
Mayo											1	6
Junio												
Julio											3	
Agosto											25	
Septiembre												15
Octubre											7	6
Noviembre											22	5
Diciembre											78	
TOTAL	129											

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

De los cuales como se observa, se otorgó en su totalidad el 100% de la exoneración, y los montos solicitados, oscilaron entre menos de mil hasta menos de trescientos mil quetzales. Este año, fue el último, del gobierno del Presidente Alvaro Arzú, el motivo por el cual otorgó sin excepción el perdón de multas, recargos e intereses es incierto, pero se comprueba lo benevolente de la política del Estado, Además, se inhibió de conocer, delegando su competencia a otros órganos, lo cual sólo le correspondía a él.

Año 2000

Fueron 354 las solicitudes puestas en consideración al Presidente de la República de Guatemala.

Porcentaje otorgado por el presidente												Delego Comp.
	0	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	
Enero 1-14											18	2
Enero 15-31												
Febrero												
Marzo	95										4	
Abril	19											
Mayo	120											
Junio	18											
Julio	17										1	
Agosto	10											
Septiembre											2	
Octubre	43										1	1
Noviembre	2											1
Diciembre												
TOTAL	354											

Fuente: investigación de trabajo de campo. Diciembre 2005

De los cuales como se observa, no otorgó exoneraciones, y los montos solicitados, oscilaron entre menos de mil hasta menos de trescientos mil quetzales. Este año, fue el primero, de gobierno del Presidente Alfonso Portillo, el cual cambió

totalmente su política de gobierno, en cuanto a no beneficiar al grupo poderoso del país, en este caso a los que ostentan el poder económico.

Se puede comprobar que los primeros 14 días de enero, periodo en que salía de su puesto el Presidente Alvaro Arzú, se otorgaron con el 100% las exoneraciones.

Año 2001

Fueron 317 las solicitudes puestas en consideración al Presidente de la República de Guatemala.

Porcentaje otorgado por el presidente												Delego Comp.
	0	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	
Enero	18										1	
Febrero	25										4	
Marzo	28										5	
Abril	27										8	
Mayo	40										10	
Junio	21										6	
Julio	12										9	
Agosto	19										5	
Septiembre	12										11	
Octubre	12										16	3
Noviembre	5										1	5
Diciembre	1										13	
TOTAL	317											

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

De los cuales como se observa, no se otorgaron las exoneraciones, y los montos solicitados, oscilaron entre menos de mil hasta más de trescientos mil quetzales. En menor cantidad se exoneraron hasta en un 100% las solicitudes, pero en éste gobierno solamente se exoneraron multas por falta de pago del impuesto de herencia, legados y donaciones, así, como impuestos en que incurrían los órganos del Estado.

Año 2002

Fueron 256 las solicitudes puestas en consideración al Presidente de la República de Guatemala.

Porcentaje otorgado por el presidente												Delego Comp.
	0	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	
Enero	24										14	
Febrero	6										13	
Marzo	6										4	
Abril	5										12	
Mayo	14										13	
Junio	6										4	
Julio	15										11	
Agosto											14	
Septiembre	25										10	
Octubre	23										9	
Noviembre	2										5	
Diciembre	10										11	
TOTAL	256											

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

De los cuales como se observa, en su mayoría no se otorgó exoneraciones, y los montos solicitados, oscilaron entre menos de cinco millones de quetzales.

Al igual que el año 2001, sólo se otorgó en 100% a los sancionados con multas sobre impuesto de herencia, legados y donaciones-.

Año 2003

Fueron 340 las solicitudes puestas en consideración al Presidente de la República de Guatemala.

Porcentaje otorgado por el presidente												Delego Comp.
	0	10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	100%	
Enero	22										10	
Febrero	8										5	
Marzo											2	
Abril	12										20	
Mayo	33										19	
Junio	18										13	
Julio	12										16	
Agosto	17										23	
Septiembre	10										23	
Octubre	4										6	
Noviembre	12										43	
Diciembre	2										10	
TOTAL	340											

Fuente: investigación de trabajo de campo. Diciembre 2005

Al igual que el año 2002, sólo se otorgó en 100% a los sancionados con multas sobre impuesto de herencia, legados y donaciones-. Y no se concedió en los demás casos. Los montos solicitados, oscilaron entre menos de un millón de quetzales.

Año 2004

Fueron 107 las solicitudes puestas en consideración al Presidente de la República de Guatemala.

Porcentaje otorgado por el presidente												Delego Comp.
	0	10%	25%	30%	40%	50%	60%	75%	80%	90%	100%	
Enero 1-14	8										7	
Enero 15-31												
Febrero												
Marzo												
Abril			9	2		32						
Mayo			11			1		2			2	
Junio				1								
Julio												
Agosto												
Septiembre						2						
Octubre												
Noviembre						9					3	
Diciembre						13		1			4	
TOTAL	107											

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

De los cuales como se observa, se otorgó de forma variada, entre un 25%, 50%, 75% y un 100% de la exoneración, y los montos solicitados, oscilaron entre menos de mil hasta menos de tres millones de quetzales. Siendo el nuevo gobierno en su primer año indulgente, pero al mismo tiempo consciente de las necesidades tanto del Estado como de los particulares.

Año 2005

Fueron 415 las solicitudes puestas en consideración al Presidente de la República de Guatemala.

Porcentaje otorgado por el presidente												Delego Comp.
0	10%	25%	30%	40%	50%	60%	75%	80%	90%	100%		
Enero					38		5				4	
Febrero					49		3				5	
Marzo					19		4				1	
Abril					25		2				2	
Mayo					28						4	
Junio					36		4				4	
Julio					40		2				2	
Agosto					26		3				6	
Septiembre					16		2				1	
Octubre					19		5				3	
Noviembre					11		1				5	
Diciembre					37		1				2	
TOTAL	415											

Fuente: investigación, trabajo de campo. Diciembre 2005

De los cuales como se observa, se otorgo de forma variada, entre un 25% un 75% y un 100% de la exoneración, y los montos solicitados, oscilaron entre menos de mil hasta menos de un millón de quetzales. El gobierno presidencial de Oscar Berger, a pesar de variar los porcentajes de las exoneraciones, es indulgente al otorgarla en la mayoría de los casos.

CONCLUSIONES

1. La exoneración tributaria, es una manera de extinguir la responsabilidad de infracciones y sanciones, su intención es ser un medio liberador de obligación, donde el contribuyente al no cumplir con el pago principal, se le acumulan intereses y recargos, y al saberse poseedor de una gran deuda, tratará de hacer efectivo el pago principal y solicitara una rebaja total o parcial de lo adeudado.
2. La exoneración tributaria es otorgada por el Presidente de la República, según lo establece la Constitución Política de la República, y Código Tributario. Sin embargo la legislación nacional carece de lineamientos que determinen requisitos mínimos que debieran cumplir los sujetos pasivos, para ser concedidas en su mayor o menor porcentaje, las exoneraciones, puesto que el Presidente tiene potestad de otorgarla libremente, a lo que puede incurrir en nepotismos, compadrazgos y desvío de poder.
3. El otorgar las exoneraciones a contribuyentes reincidentes y deudores de grandes cantidades dinerarias, el Estado puesto que deja de percibir el monto necesario para llevar a cabo una de sus actividades primordiales, la prestación de servicios públicos a los guatemaltecos para la realización del bien común.

RECOMENDACIONES

1. Es necesaria la creación de una normativa ordinaria por parte del Congreso de la República, que determine parámetros, en los cuales, el Presidente de la República deba basar la decisión de otorgar exoneraciones tributarias, a los sujetos pasivos; estableciendo su procedimiento, estudio del contribuyente en cuanto a sus posibilidad económica, y con base a la infracción cometida, cuanto puede exonerársele, todo esto, acorde a la realidad financiera del país.
2. Que el Ministerio de Finanzas Públicas impulse programas de educación fiscal, a todos los sectores del país, conscientizándoles en cuanto a sus derechos y obligaciones tributarias, para que así, resulten en menor grado la incidencia de infracciones y por ende sanciones tributarias.
3. Para mantener el orden de documentos concernientes a solicitudes administrativas de particulares, en materia tributaria, es necesaria la creación de un registro público, para su fácil ubicación.

BIBLIOGRAFÍA

- AHUMADA, Guillermo. **Tratado de finanzas públicas**, España: (s.e.), 1956.
- BIELSA, Rafael. **Derecho Administrativo**, Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1956.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Argentina: Ed. Heliasta, 2000.
- CALDERÓN, Hugo. **Derecho administrativo, parte especial**, Ed; revisada corregida y aumentada; Guatemala: Ed. Orion, 2005.
- CALVO ORTEGA, Rafael. **Curso de derecho financiero, derecho tributario, parte general**, Ed; revisada corregida y aumentada; Madrid, España: Ed. Civitas, 2002.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**, Guatemala: Ed. Facultad de Ciencias Económicas de la USAC, 2000.
- DE JUANO, Manuel. **Curso de finanzas y derecho tributario**. Argentina: Ed. Molachino, 1964.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**, Ed; revisada, corregida y aumentada; México: Ed. Porrúa, 1983.
- DE LEÓN VELASCO, Hector y DE MATA VELA, José Francisco. **Derecho penal guatemalteco**. Ed; corregida, aumentada y actualizada; Guatemala: Ed. Lerena, 2000.
- DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributaria**, México: Ed. Limusa, 2000.

Diccionario Jurídico ESPASA. Madrid España: Ed. Espasa Calpe S.A., 2001.

Diccionario de la Lengua Española Real Academia Española, Madrid España: Ed. Espasa Calpe, S.A., (s.f.).

FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas,** México: Ed. Porrúa, 1967.

GARCÍA VIZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario.** Argentina: Ed. Depalma, 1999.

GIORGETTI, Armando. **La evasión tributaria,** Argentina: Ed. Depalma, 1967.

GIULIANI FOROUGE, Guisepe. **Derecho financiero,** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, (s.f.)

GURFINKEL DE WENDY, Lilian y ANGEL RUSSO, Eduardo. **Ilícitos tributarios,** Argentina: Ed. Depalma, 1993.

JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario,** Buenos Aires, Argentina: Editorial Abeledo-Perrot, 1970.

LUQUI, Juan Carlos. **Derecho constitucional tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1993.

MABARAK, Doricela. **Derecho financiero público,** México: Ed. McGraw-Hill, 2000.

MARGAIN MANAUTOU, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano,** México: Ed. Universitaria Potasina, 1981.

Ministerio de Educación y Finanzas Públicas, **Programa de Educación Fiscal,** Guatemala: Ed. CENIMS0, 1995.

Ministerio de Finanzas Públicas. **Curso de Finanzas Públicas,** Guatemala: Editora Educativa.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte: finanzas públicas**, 2da. ed; Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica, 2004.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos financieros, finanzas públicas**, Guatemala: Ed. arte más arte, 2006.

MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero: derecho tributario**. Guatemala: Editorial Comunicación Gráfica, 2004.

Nueva enciclopedia Jurídica. Barcelona España: Ed. Francisco Seix S.A. 1980.

OSORIO Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales**, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L.; 1981.

PÉREZ RAYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. Madrid, España: Ed. Comunicación Gráfica, 2001.

PORRAS RODRÍGUEZ, Lidia Stella. **Hacienda pública y administración pública de Guatemala**. Guatemala: (s.e.), 1987.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero y derecho tributario**, México: Editorial Fondo de Cultura Económica, 1939.

QUERALT, Juan Martín y LOZANO SERRANO, Carmelo. **Derecho tributario**, España: (s.e.), 1998.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Ed. Harla, 1986.

SABINE, George. **Historia de la Teoría Política**. México: Ed. Fondo de la Cultura, 1998

SOMERS Harold. **Finanzas públicas e ingreso nacional**. México: Ed. Fondo de Cultura Económica; 1997.

Superintendencia de Administración Tributaria SAT, **Política Fiscal en Guatemala.** Guatemala, 2004.

VALDEZ COSTA, Ramon. **Instituciones de derecho tributario,** Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1992.

VILLEGAS, Hector. **Curso de Finanzas: derecho financiero y tributario.** Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1997.

ZORRILLA, Santiago A. y TORRES, Miguel. **Guía para elaborar la tesis.** México: Ed. McGraw-Hill, 1992.

Legislación:

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

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

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