

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

**ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU INTERPRETACIÓN EN
CUANTO A LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS QUE OTORGA EL
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA A LOS CONTRIBUYENTES QUE
INCURREN EN INFRACCIONES TRIBUTARIAS**

ANA PATRICIA DUARTE OSORIO

GUATEMALA, MAYO DE 2009

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

**ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU INTERPRETACIÓN EN
CUANTO A LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS QUE OTORGA EL
PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA A LOS CONTRIBUYENTES QUE
INCURREN EN INFRACCIONES TRIBUTARIAS**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ANA PATRICIA DUARTE OSORIO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, mayo de 2009

**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. Marco Vinicio Villatoro López
VOCAL V:	Br. Gabriela María Santizo Mazariegos
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortíz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Carlos Humberto De León Velasco
Vocal:	Lic. José Eduardo Cojulún Sánchez
Secretario:	Licda. Rosa María Ramírez

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Ronan Roca Menéndez
Vocal:	Lic. Carlos Humberto De León Velasco
Secretario:	Lic. Natanael Portillo Orellana

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

Lic. Erwin Iván Romero Morales
2º. Nivel, Oficina 208, Edificio Centro Empresarial.
Teléfonos: 23675892 - 23675902



Guatemala, 15 de mayo de 2008.

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Director de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Señor Director:



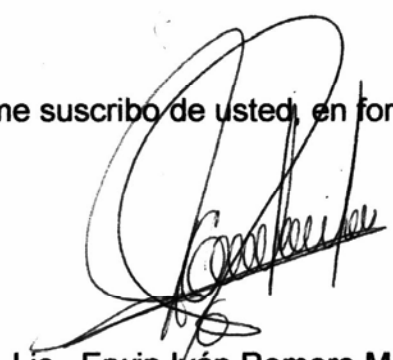
Estimado señor Director de la Unidad de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos, en cumplimiento con el nombramiento recaído en mi persona para realizar la asesoría de Tesis de la Bachiller Ana Patricia Duarte Osorio, con quien sostuve varias reuniones, en donde se procedió a establecer la metodología y sistemática que se utilizaría en base al plan de trabajo presentado.

Luego de analizar algunos aspectos de fondo sobre el trabajo que se denomina **"ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU INTERPRETACIÓN EN CUANTO A LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS QUE OTORGA EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA, A LOS CONTRIBUYENTES QUE INCURREN EN INFRACCIONES TRIBUTARIAS"**, considero que en atención al Artículo 32 del Normativo para el Examen General Público, el mismo y su elaboración se cumplió con la sistemática planteada, concretándose el trabajo de tesis en cinco capítulos, lo que llevó a la conclusión de que la exoneración como figura otorgada por medio de la Constitución Política de la República de Guatemala, al Presidente de la República lesiona el principio de igualdad que debiera de privilegiar a todos los guatemaltecos que cumplen con sus obligaciones tributarias.

Asimismo hago de su conocimiento que el nombre que corresponde al tema de tesis, fue modificado agregandose la palabra "GUATEMALA", por lo que el tema respectivo es: **"ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU INTERPRETACIÓN EN CUANTO A LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS QUE OTORGA EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA A LOS CONTRIBUYENTES QUE INCURREN EN INFRACCIONES TRIBUTARIAS"**.

Por lo anterior considero que el trabajo de tesis asesorado, reúne y cumple con todos los requisitos necesarios que establece esa casa de estudios para su elaboración, en razón de lo cual doy mi dictamen en forma favorable al mencionado trabajo de tesis.

Sin otro particular me suscribo de usted, en forma respetuosa,



Erwin Iván Romero Morales
SECRETARIO

Lic. Erwin Iván Romero Morales
Colegiado No. 3928



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, C. A.



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, veinte de mayo de dos mil ocho.

Atentamente, pase al (a) LICENCIADO (A) GUILLERMO ESPAÑA MERIDA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante ANA PATRICIA DUARTE OSORIO, Intitulado: "ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU INTERPRETACIÓN EN CUANTO A LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS QUE OTORGA EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA A LOS CONTRIBUYENTES QUE INCURREN EN INFRACCIONES TRIBUTARIAS".

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 el Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".

LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc. Unidad de Tesis
MTCL/ragm



Guillermo España Mérida
Abogado y Notario
Lote 29, Manzana D-V, Sector 3
Jardines de Tulam Zú zona 4 de Mixco
Tel. 24267598



Guatemala, 16 de junio de 2008.

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lutín
Jefe de la unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho

En cumplimiento de la resolución de fecha veinte de mayo del año dos mil ocho, de esa unidad académica, procedí a revisar el trabajo de Tesis de la Bachiller Ana Patricia Duarte Osorio, titulado **ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU INTERPRETACIÓN EN CUANTO A LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS QUE OTORGA EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA A LOS CONTRIBUYENTES QUE INCURRE EN INFRACCIONES TRIBUTARIAS**, por lo que hago de su conocimiento lo siguiente:

Que el contenido de la tesis antes mencionada reúne contenido de carácter científico y técnico y que la metodología utilizada así como la técnicas de investigación, son necesarias puesto que cumple con todos los requisitos establecidos en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Exámen General Público.

Estimo que la investigación realizada es de mucha importancia y los temas abordados en efecto son susceptibles de estudio y optimización, en virtud que la misma pretende desarrollar la figura de la exoneración en cuanto a ciertas obligaciones tributarias, las cuales son otorgadas mediante la Constitución Política de la República de Guatemala y que lesionan el principio de igualdad que tienen todos los ciudadanos guatemaltecos.

Habiéndose realizado las correcciones que el suscrito sugirió, estimo que el trabajo llena los requisitos reglamentarios para ser considerado y discutido como tesis de graduación de la autora y que la bibliografía utilizada así como las conclusiones y recomendaciones realizadas, se ajustan a la investigación descrita con anterioridad.

Lic. Guillermo España Mérida
Colegiado No. 3068

GUILLERMO ESPAÑA MERIDA
ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, doce de febrero del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante ANA PATRICIA DUARTE OSORIO. Titulado ANÁLISIS SOBRE EL PRINCIPIO DE IGUALDAD Y SU INTERPRETACIÓN EN CUANTO A LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS QUE OTORGA EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA A LOS CONTRIBUYENTES QUE INCURREN EN INFRACCIONES TRIBUTARIAS. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Reglamento General Público.-

CMCM/sllh



DEDICATORIA

- A DIOS:** Por haberle conocido, guiarme y haberme permitido tan grande realización.
- A LA VIRGEN MARIA:** Por su intercesión y su amor de madre celestial.
- A MIS PADRES:** **Daniel Duarte Palma (+).**
Guadalupe Osorio Sagastume, por sus valiosos consejos y ser luz en mi camino.
- A MI AMADO ESPOSO:** **Lic. Angel Estuardo Menéndez Ochoa**, por su amor y el apoyo que me ha brindado.
- A MIS HIJOS:** **Angel Daniel, Ana Lucía y José Javier.**
- A MIS HERMANOS, EN ESPECIAL A:** **María Argentina Duarte Osorio (+).**
Por su cariño y ayuda incondicional.
- A LA FAMILIA MENENDEZ OCHOA:** Por su apoyo.
- EN ESPECIAL A:** **La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala**, por las enseñanzas recibidas.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.	1
1.1. Origen de los tributos.	1
1.2. Definición de derecho tributario.	3
1.3. Características del derecho tributario.	4
1.3.1. Debe estar normado a través de la ley.	4
1.3.2. Es bilateral.	5
1.3.3. Es autónomo.	5
1.3.4. Es de carácter económico.	5
1.3.5. Coacción.	5
1.3.6. Capacidad contributiva.	6
1.4. Principios del derecho tributario.	6
1.4.1. Principio de legalidad.	6
1.4.2. Principio de capacidad de pago.	7
1.4.3. Principio de igualdad.	7
1.4.4. Principio de generalidad.	7
1.4.5. Principio de proporcionalidad.	8
1.5. Clasificación de los tributos.	9
1.5.1. Impuestos.	9
1.5.2. Tasas.	10
1.5.3. Arbitrios.	10
1.5.4. Contribuciones especiales.	11
1.6. Autonomía del derecho tributario.	11

CAPÍTULO II

2. Bases constitucionales del derecho tributario.	13
	Pág.
2.1. Supremacía constitucional.	13
2.2. Principios.	14
2.3. Principios teóricos de los impuestos según Adam Smith.	14
2.3.1. Principio de justicia.	14
2.3.2. Principio de generalidad de los impuestos.	14
2.3.3. Principio de uniformidad del impuesto.	15
2.3.4. Principio de certidumbre.	15
2.3.5. Principio de comodidad.	16
2.3.6. Principio de economía.	17
2.4. Principios constitucionales del derecho tributario.	17
2.4.1. Principio de legalidad.	17
2.4.2. Principio de capacidad de pago.	21
2.4.3. Principio de igualdad.	23
2.4.4. Principio de justicia y equidad.	25
2.4.5. Principio de no confiscación.	26
2.4.6. Principio de no doble o múltiple tributación.	28
2.4.7. Principio de irretroactividad de la ley tributaria.	30

CAPÍTULO III

3. Obligación tributaria.	33
3.1. Definición.	33
3.2. Características de la relación jurídica tributaria.	34
3.2.1. La relación jurídica tributaria se da entre personas.	34
3.2.2. Tiene su fuente en la ley.	34
3.2.3. Es de carácter principal y central.	35
3.3. Elementos de la relación jurídico tributaria.	35
3.3.1. Sujeto activo.	35
3.3.2. Sujeto pasivo.	37

3.3.3. Hecho generador.	40
3.3.3.1. Inscripción ante la administración tributaria.	42
	Pág.
3.3.3.2. Obligación tributaria.	43
3.4. Extinción de las obligaciones tributarias.	44
3.4.1. El pago.	44
3.4.2. Compensación.	45
3.4.3. Confusión.	46
3.4.4. Condonación.	46
3.4.5. Prescripción.	47

CAPÍTULO IV

4. Las infracciones tributarias.	51
4.1. Concepto legal.	52
4.2. Clases de infracciones tributarias.	54
4.2.1. Pago extemporáneo de retenciones.	54
4.2.2. Mora.	54
4.2.3. Omisión del pago de tributos.	54
4.2.4. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria	54
4.2.5. Incumplimiento de las obligaciones formales.	57
4.3. La extinción de las infracciones y sanciones tributarias.	61
4.4. Procedimiento administrativo para la determinación de infracciones tributarias y su consecuente imposición de sanciones	63
4.4.1. Procedimiento administrativo para la determinación de infracciones tributarias y la imposición de sanciones por la comisión de infracciones formales	63
4.4.2. Procedimiento de aplicación de la sanción del cierre temporal o definitivo de empresas, establecimientos o negocios.	64

CAPÍTULO V

5. La exoneración. 67

5.1. Definición. 67

5.2. Los beneficios fiscales. 72

Pág.

5.3. Los gastos tributarios. 74

5.4. Exoneración y exenciones constitucionales. 74

5.5. Definición de exoneración. 76

5.6. Características de esta facultad. 77

CONCLUSIONES. 83

RECOMENDACIONES. 85

ANEXOS. 87

BIBLIOGRAFÍA. 99

INTRODUCCIÓN

En la República de Guatemala todos los ciudadanos que tienen el carácter de contribuyentes, tienen la obligación de pagar impuestos, de esa cuenta el Estado de Guatemala, necesita de agenciarse de fondos públicos que ayuden al desarrollo de las actividades a las que está llamado a realizar; gracias a esos ingresos financieros el Estado trata de cubrir las necesidades públicas de nuestro país. La satisfacción de los impuestos es una obligación de justicia, que conlleva el estudio de sus elementos, así como los principios que la inspiran, sin dejar a un lado su estructura y clasificación.

El presente trabajo tiene por objeto realizar un análisis sobre la problemática que existe en cuanto a la aplicación del Artículo 183 inciso r) de la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en cuanto a la potestad que tiene el Presidente de la República, de exonerar lo relacionado a multas y recargos a aquellos contribuyentes que incurran en la omisión del pago de sus impuestos dentro de los términos legales, así como aquellos que incurran en actos u omisiones dentro del ámbito administrativo, pues se considera que dicha facultad podría aplicarse en algunos casos, en forma arbitraria, contraviniendo el principio de igualdad favoreciendo de esa manera a algunos infractores en materia tributaria.

El trabajo contiene cinco capítulos: El capítulo I, comprende un análisis sobre la historia y antecedentes del derecho tributario, el origen de los mismos, así como definiciones de algunos autores que versan sobre el concepto de derecho tributario. Es importante resaltar que en este capítulo también se desarrollan las características del derecho tributario, su clasificación, y los principios que inspiran al mismo, de los cuales el principio de igualdad es el que sobresale, pues el mismo se ve violentado en cuanto a otorgar exoneraciones de tipo facultativo a los contribuyentes que incurren en la omisión del pago de sus impuestos.

(i)

El capítulo II, trata lo relacionado a las bases constitucionales del derecho tributario, dándole énfasis a la figura de la supremacía constitucional, pues en ella descansa el origen de las leyes ordinarias, los reglamentos y el ordenamiento jurídico en general del país. Así también se desarrollan los principios constitucionales del derecho tributario.

Dentro del capítulo III, se desarrolla la obligación tributaria, las características y los elementos de la relación jurídica tributaria, pues en estas figuras es donde nace el vínculo jurídico entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la relación tributaria, y que finalmente obliga a este último a cumplir con sus deberes tributarios ante el sujeto pasivo, desarrollando los derechos y las obligaciones que le asisten a ambas partes, así como la forma de extinguir las obligaciones tributarias establecidas en la ley.

El capítulo IV, está relacionado con las infracciones tributarias, concepto legal, las clases de infracciones, la forma de extinguir dichas infracciones y el procedimiento administrativo para la determinación de las mismas y la consecuente imposición de sanciones, dentro de la cuales destacan aquellas infracciones por incumplimiento de la obligación tributaria por omisión, las que son cometidas como defraudación y las que se cometen por el incumplimiento de alguna obligación tributaria formal. La mayoría de estas infracciones son sancionadas con multa.

El capítulo V, comprende en sí lo que es la exoneración, su definición, sus características, así como las exoneraciones y exenciones constitucionales, toda vez que es una figura que está prescrita en la Constitución Política de la República de Guatemala, otorgándole al Presidente de la República la facultad de liberar total o parcialmente multas, recargos e intereses en que han incurrido algunos contribuyentes, ya sea por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias sustanciales o por el incumplimiento de sus obligaciones tributarias formales. También se desarrollan las figuras de los beneficios fiscales, los gastos tributarios y los gastos tributarios específicos.

Para la realización del presente trabajo de tesis se utilizó el método científico y

(ii)

descriptivo, así como el método inductivo- deductivo, toda vez que se logró desarrollar los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario, sus antecedentes históricos y la relación jurídica que existe entre el Estado y los contribuyentes, así como la facultad que tiene el Presidente de la República de Guatemala de exonerar multas, recargos e intereses a algunos contribuyentes que incurren en la omisión del pago de sus impuestos, dándole relevancia al principio de igualdad que tienen todos los ciudadanos de la República de Guatemala.

Las técnicas utilizadas consisten en documentos bibliográficos y documentales, tales como: Textos, leyes y diccionarios jurídicos, los cuales están íntimamente relacionados al presente trabajo.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

Previo a entrar a conocer la historia del derecho tributario, es conveniente plasmar la diferencia entre lo que son los tributos y los impuestos.

Según Manuel Ossorio la palabra Impuesto, significa: “Contribuciones: aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente, pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago la carga de los gastos públicos. En este sentido el concepto es similar, cuando no idéntico al de impuesto”.¹

En la legislación guatemalteca se encuentran clasificados los tributos de la siguiente manera: Artículo 10 Código Tributario: Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

Definición jurídica de tributo: Carlos María Giuliani Fonrouge indica que: “Se puede definir al tributo diciendo que es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da lugar a relaciones de derecho público”²

1.1. Origen de los tributos

En la época antigua en los estados de Egipto y Babilonia, se encuentra la mayoría de los antecedentes de los impuestos. Los mismos se pagaban en servicio o en especie.

En Grecia por ejemplo cuando se comenzó a regular la tributación, en la polis, los griegos se opusieron, pues decían que era un acto en contra de su voluntad, más tarde

¹ Ossorio, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Ed. Heliasta, Argentina, 1981. pág. 175.

² Giuliani Fonrouge, Carlos María, **Derecho financiero**, Ed. Depalma, Buenos Aires. pág. 309.

comprendieron que era necesario hacerlo, pues había que invertir esos recursos en la población.

En Roma al inicio no se pagaban impuestos, pues eran los pueblos vencidos en la guerra los que tenían que pagar a los pueblos que resultaran vencedores. (Botín de guerra).

En esta época nació la palabra Tributum o Stipendium, que era el impuesto pagado por el concusionario, el Tributum Capitis, impuesto directo y personal pagado por las provincias, Tributum Soli impuesto pagado por tierras, luego se originó la frase: “dar al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios.”³

En la Edad Moderna, cae el feudalismo, pues existía una concepción autoritaria en el cobro de los tributos, y se da entre el Siglo XVI al Siglo XVIII, en esa época se recupera el poder de los reyes y los emperadores.

Es en la época contemporánea, cuando surge el desarrollo de las disciplinas tributarias, y se ve la necesidad de cubrir los gastos de un estado y las necesidades de la población a través del pago de tributos, con la finalidad de cubrir los diferentes gastos públicos y cubrir las necesidades básicas de la población.

A través de la historia se puede constatar que los impuestos o los tributos surgieron como una contribución voluntaria de los ciudadanos para poder sostener al Estado, y que este a su vez pudiera prestarles todos los servicios básicos y necesarios que ellos necesitaran.

La existencia de los impuestos está relacionada a la existencia de los gobiernos, por lo se puede decir que su origen así como su historia es la historia de los gobiernos o estados, pues a través de la recaudación de impuestos, el Estado ejerce su poder de imperio para poder satisfacer las necesidades de sus habitantes.

³ Díaz Dubón, Carmen, Nájera Flores, Lizett, **Derecho financiero**, pág. 21.

1.2. Definición de derecho tributario

Algunos tratadistas ubican al derecho tributario como parte del derecho financiero, a continuación conoceremos algunas definiciones:

Según el tratadista Carlos María Giuliani Founrouge “El Derecho Tributario o Derecho Fiscal es la rama del Derecho Financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones con éste con los particulares y en las que se generen entre estos últimos”

El mismo tratadista define al derecho financiero como “El conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus diferentes aspectos: órganos que la ejercen, medios en que se exterioriza y contenido de las relaciones que origina.”⁴

Marco Livio Díaz Reyes, señala que: “El Derecho Tributario lo compone las normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos.”⁵

En resumen en el derecho tributario se realiza un reconocimiento de una obligación de parte de un particular a favor del Estado, por medio de la imposición del pago de impuestos, y esto conlleva un conjunto de normas legales que van a regular la relación entre ambos, para que el Estado pueda cubrir los gastos públicos.

Definiciones sobre el tributo: Juan Martín Queralt: “El tributo es un *instituto jurídico* que consiste en una prestación pecuniaria exigida por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos para el sostenimiento de los gastos públicos”⁶

⁴ *Ibid*, pág. 76.

⁵ Díaz Reyes, Marco Livio, **Principales obligaciones fiscales**, pág. 51

⁶ Martín Queralt, Juan, **Derecho tributario**, pág. 28.

El Doctor Roberto Insignares Gómez, define al tributo de la siguiente manera: “El tributo es una obligación cuyo origen radica en la ley, con contenido pecuniario y cuyo fundamento esencial es la capacidad económica de los eventuales sujetos pasivos, los cuales deben solventarla ante un ente público, bajo las normas de derecho público y con el cometido esencial de satisfacer las necesidades económicas”.⁷

Francis Lefebvre quien define: “tributos como los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir”.⁸

En resumen el derecho tributario es el conjunto de normas, principios y doctrinas jurídicas que regulan la actividad del Estado, así como la actividad administrativa y recaudadora frente a los particulares, para el cumplimiento de sus fines.

Doctrinariamente algunos tratadistas definen que el derecho tributario no puede deslindarse del derecho financiero, sin embargo se puede observar que dentro de la legislación guatemalteca, el derecho tributario goza de autonomía, pues tiene sus propias leyes sustantivas y procesales.

1.3. Características del derecho tributario

1.3.1. Debe estar normado a través de la ley

El objeto de la prestación surge como consecuencia de la potestad tributaria del Estado, que a su vez deriva de su poder imperio, esta característica la encontramos en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual contiene el principio de legalidad, que indica que es potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades que tenga el Estado, y que se encuentren

⁷ Insignares Gómez, Roberto, **Estudios de derecho constitucional tributario**, pág. 37.

⁸ Lefebvre, Francis, **Momento práctico, procedimientos tributarios**, pág. 20.

acordes a la equidad y justicia tributaria.

1.3.2. Es bilateral

Existe reciprocidad, significa que existen algunas obligaciones o contraprestaciones recíprocas o de igual manera entre la administración tributaria y los contribuyentes. Esto se constituye como una relación obligacional entre sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que es el contribuyente. (Artículos 17 y 18 del Código Tributario).

1.3.3. Es autónomo

El derecho tributario como rama del derecho público, ha llegado a tener autonomía, en virtud que tiene sus propios principios, además de que se fundamenta en normas que en casi todos los países del mundo tienen rango constitucional. (Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

1.3.4. Es de carácter económico

Los tributos se constituyen como una relación de carácter pecuniario, y dicha prestación debe de realizarse en forma dineraria.

1.3.5. Coacción

Su exigibilidad responde al imperio de la ley, y por esa razón el sujeto pasivo o sea el contribuyente realiza el pago tomando en cuenta que el cobro puede ser forzado. (Artículo 171 del Código Tributario). Cármen Díaz Dubón indica lo siguiente: “La potestad tributaria se da cuando surge el tributo, en esa potestad que tiene el estado de crear unilateralmente tributos que van a ser pagados por los contribuyentes aunque no estén de acuerdo y lo hagan en contra de su voluntad”.⁹

⁹ Díaz Dubón, **Ob. Cit**; pág. 10.

1.3.6. Capacidad contributiva

Se entiende por capacidad contributiva, la capacidad que tiene la persona de soportar el pago de los impuestos, no importando si se ven afectadas sus necesidades esenciales.

El gravamen que imponga el Estado hacia el sujeto pasivo debe de respetar la capacidad contributiva que este tenga, para no dejar a un lado el principio de capacidad económica o de pago, y evitar que se afecte la economía del contribuyente.

Esta característica tiene una estrecha relación con el principio de igualdad, pues como es sabido, representa una de las determinaciones o principios constitutivos en cuanto a no sobrecargar y afectar los ingresos económicos del contribuyente. (Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

1.4. Principios del derecho tributario

1.4.1. Principio de legalidad

Partimos de que no puede exigirse un tributo sino está basado en la ley, que demuestre su existencia, que exista la exigibilidad del Estado, así como la obligación del contribuyente de cumplirlo. Este principio está establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Este principio refiere que no puede haber tributo sin previa ley que lo establezca, y se apoya en la máxima romana *nullum tributum sine lege*

El profesor Dino Jarach, señala que: “El axioma fundamental en esta rama jurídica, y que bien se podía llamar la partida de nacimiento del derecho tributario, es el principio de legalidad, agregando seguidamente, luego de marcar las analogías y diferencias con el que rige en el derecho penal, que también se lo denomina principio de reserva de ley.”¹⁰

¹⁰ Dino Jarach, *Curso superior de derecho tributario*, pág. 1969.

1.4.2. Principio de capacidad de pago

Este principio de capacidad de pago presupone los ingresos globales que toda persona obligada a pagar tributos tiene, y de esa forma se impone la necesidad de gravar todos los hechos indicativos de riqueza, no se detiene a determinar un ingreso aislado, también se refiere a los incrementos por patrimonio y de capital pues dependiendo de ello, esta persona va a cumplir con sus obligaciones tributarias.

José V. Sevilla Segura, indica: “En principio, la magnitud que, sin duda, mejor expresa la capacidad de pago de un sujeto es el conjunto de sus propiedades, su patrimonio. Y, de hecho, este fue el indicador utilizado tiempo atrás por algunas haciendas cuando el establecimiento de impuestos constituía un acontecimiento relativamente excepcional”.¹¹

1.4.3. Principio de igualdad

Cuando nos referimos a la igualdad en materia tributaria, no nos referimos a la igualdad en forma numérica, sino a la necesidad de asegurar las condiciones necesarias para hacer efectivo el tributo, o sea a proporcionar el mismo tratamiento a las personas que se encuentran en similares condiciones, y así evitar la discriminación fiscal.

Este principio nace del precepto constitucional que indica que todos los habitantes son iguales ante la ley y que la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas. (Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala).

1.4.4. Principio de generalidad

En sus orígenes, este principio trataba de proscribir la existencia de privilegios e inmunidades que dispensaran del pago de tributos, pero desde que el tributo fue símbolo de victoria y de poder sobre los pueblos vencidos a pagar tributos al vencedor, no es más que una contribución generalizada socialmente, y desde entonces desde su vigencia, se

¹¹ Sevilla Segura, José, **Política y técnica tributaria**, pág. 53.

ha venido combatiendo la arbitrariedad en cuanto a las dispensas en el pago de tributos. Este principio está conectado con el principio de igualdad, en el sentido de que prohíbe la discriminación o privilegios en materia fiscal. Es obvio que la vigencia de este principio, no significa que no existan exenciones o beneficios fiscales, pues aunque su carácter es excepcional, las mismas se fundan en la capacidad económica social o política del contribuyente, pero nunca para otorgar alguna clase de privilegios.

Juan Manuel Lozano, señala que: “Cuando se postula la generalidad en el ámbito tributario, no se está luchando contra la subsistencia de privilegios que es algo que ya no encuentra cabida en el Estado de Derecho, sino que se está postulando una aplicación correcta del ordenamiento tributario”.¹²

En conclusión, podemos decir que este principio ordena que todo contribuyente que de conformidad con la ley esta obligado a pagar sus impuestos, lo debe hacer y así evitar que existan sectores privilegiados que no lo hagan.

1.4.5. Principio de proporcionalidad

El doctor Juan Carlos Luqui, citado por Horacio A. García Belsunce, nos da la siguiente definición. “Los tributos proporcionales o progresivos no miran solamente al sujeto contribuyente, a fin de hacerlo participar en forma justa y en función de su capacidad económica, sino que esos tributos representan un medio un instrumento que el Estado usa con el objetivo de una mayor productividad económica, conseguida con la actuación de los tributos, sin perjuicio de mantenerse la igualdad ante el impuesto”.¹³

El tratadista Francis Lefebvre, indica que: “Debe existir una adecuación entre el medio elegido y el fin que se persigue, de forma que la actuación de la Administración tributaria se realice por los medios menos gravosos para el ciudadano”.¹⁴

¹² Lozano, Juan M. Casado Gabriel, Tejerizo L. José Manuel, **Curso de derecho financiero y tributario**, pág. 149.

¹³ García Belsunce, Horacio, **Estudios de derecho constitucional tributario**, pág. 289.

¹⁴ Lefebvre, **Ob. Cit**; pág. 18.

Cuando se habla del principio de proporcionalidad, debe entenderse que todas aquellas personas que se encuentren en una misma situación o circunstancia, deben ser tratados por igual, y lo anterior tiene relación a la capacidad económica que tiene todo contribuyente para aportar una parte de sus ingresos destinados al sostenimiento de las necesidades del Estado.

1.5. Clasificación de los tributos

La Clasificación que más se acepta en Guatemala, según el Artículo 10 del Código Tributario es la siguiente:

- Impuestos
- Arbitrios
- Contribuciones especiales
- Contribuciones por mejoras

1.5.1. Impuestos

El objeto de los impuestos es proporcionar al estado los recursos necesarios para el sostenimiento de las obligaciones que tiene con los ciudadanos, y de esa forma cumplir con el ejercicio de sus atribuciones dentro de un marco jurídico legal que permita una justa y equitativa recaudación de los mismos.

Héctor Villegas Lara, define al impuesto de la siguiente manera: “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones considerada por la ley como hechos imponibles, siendo hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.

¹⁵

El impuesto es un recurso que es percibido por el estado como medio de recaudar fondos financieros y que realiza por razones políticas, económicas o sociales. Estos recursos son utilizados por el Estado para satisfacer las necesidades de su sostenimiento

¹⁵ Villegas Lara, Héctor, **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 135.

y de la población. (Artículo 11 del Código Tributario).

1.5.2. Tasas

La tasa es una figura que presupone la existencia de una actividad administrativa, la cual puede ser la prestación de un servicio, autorización para ocupar una vivienda o alguna autorización para usar las aguas, etc.

Una de sus características es que hay un origen contractual en el cual se plasma la voluntad de una persona obligada por una relación jurídica a pagar una suma de dinero a cambio de la prestación de un servicio. Esta prestación tiene que ser prestada por las instituciones públicas y no por medio de entidades privadas.

La Licenciada Carmen Díaz Dubón, define la tasa de la manera siguiente: Es la suma de dinero que paga una persona individual o jurídica como contraprestación a un servicio público que proporciona el Estado por la municipalidad de su jurisdicción o por cualquier otro ente estatal con la finalidad de cubrir los gastos que se producen con la prestación. La tasa es una retribución o una compensación que se paga por un servicio. En la tasa debe hacerse el cobro con equidad, eso significa que no debe exceder el costo del servicio. La tasa es de carácter voluntario, pues sólo se paga en virtud de la demanda de un servicio.¹⁶

1.5.3. Arbitrios

El arbitrio es un pago pecuniario establecido por ley con carácter obligatorio que realiza una colectividad establecida en un municipio, y su finalidad es desarrollar obras de beneficio colectivo. En conclusión es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades a fin de que éstas puedan cumplir con la prestación de los servicios públicos. (Artículo 121 del Código Tributario).

¹⁶ Díaz Dubón, **Ob. Cit**; pág. 33.

1.5.4. Contribuciones especiales

Roberto Insignares proporciona una definición de contribuciones especiales de la siguiente manera: “las contribuciones especiales son aquellas obligaciones de índole pecuniaria que deben solventarse ante un ente público y cuyo fundamento radica en la capacidad económica del destinatario, la cual se concreta ya sea en el beneficio que se obtiene en términos de valoración por la instalación o ampliación de un servicio público o por la realización de una obra pública.”¹⁷

Guilliani Fonrouge define las contribuciones especiales por mejoras así: “Es la prestación obligatoria, debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o especiales actividades del Estado”.¹⁸

Este tributo nace derivado de la actividad desarrollada por el Estado a través de sus diferentes instituciones gubernamentales, como las municipalidades, organismos autónomos o entes delegados por el mismo Estado, con el fin de producir un beneficio especial para determinadas personas o sus bienes.

1.6. Autonomía del derecho tributario

Como ya lo hemos descrito anteriormente, el derecho tributario, es el conjunto de normas y principios que regulan los tributos desde su regulación en la ley hasta el nacimiento de la obligación tributaria.

Es notable que el derecho tributario, ha adquirido relevancia, no solo dentro del derecho financiero, sino también dentro del campo del derecho en forma general.

En muchos países el derecho tributario, ha venido desarrollándose como una disciplina jurídica autónoma, pues como ya lo hemos mencionado, tiene sus propios principios, sus

¹⁷ Insignares Gómez, **Ob. Cit**; pág. 41.

¹⁸ Díaz Dubón, **Ob. Cit**; pág. 40.

leyes y reglamentos, así como las instituciones que coadyuvan al funcionamiento del mismo.

En la actualidad, el derecho tributario ha tomado mucho auge, toda vez que pertenece a la rama del derecho público, es autónoma y tiene sus propios principios, pues se fundamenta en normas que en casi todos los países tiene rango constitucional.

CAPÍTULO II

2. Bases constitucionales del derecho tributario

2.1. Supremacía constitucional

Los preceptos contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, son constituidos como las normas de mayor jerarquía en el país. De ella se derivan las demás leyes ordinarias, reglamentos etc., que rigen el ordenamiento jurídico de un Estado.

Dentro del preámbulo contenido en ella se reconoce la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social.

“Una es la imagen Kelseniana de la pirámide jurídica, donde la Constitución, desde el vértice, parece dominar y regular armoniosamente a todo el edificio jurídico”¹⁹

La Honorable Corte de Constitucionalidad emitió sentencia sobre el principio de supremacía de la Constitución, la cual establece: “El Principio de supremacía de la Constitución impone el de la compatibilidad de las normas de grado inferior, en el sentido de que éstas solamente valen si guardan armonía con las de grado superior que componen la Constitución; las que no fueren compatibles serán inconstitucionales, y deben, por lo mismo, eliminarse del ordenamiento jurídico. Esa incompatibilidad es de carácter material cuando el contenido de las normas inferiores contraría un precepto expreso de la Constitución”.²⁰

Dicha supremacía se encuentra regulada en los Artículos 44, 175 y 204 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala.

¹⁹ Saguès, Néstor, **La interpretación judicial de la Constitución**, pág. 13.

²⁰ Corte de Constitucionalidad, **Gaceta 35, Expediente No. 537-93**, pág. 9.

2.2. Principios

Para poder comprender la esencia sobre la finalidad que tienen los principios del derecho, es necesario proporcionar una definición y según el diccionario de derecho usual de Guillermo Cabanellas, principio es: “el primer instante del ser, de la existencia de una institución o grupo. Razón o fundamento, origen”²¹

2.3 Principios teóricos de los impuestos según Adam Smith

2.3.1. Principio de justicia

Este principio señala que todas las personas que se encuentran bajo la soberanía de un Estado, deben de contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo mas cercana posible a su capacidades, o sea en proporción a los ingresos que obtengan cada uno de ellos.

Respecto a este principio, Flores Zavala indica que: “Lo fundamental es la afirmación de que los impuestos deber ser justos, equitativos. El concepto de justicia varia de una época a otra y aún de un país a otro, de modo que el contenido o desarrollo del principio, varía de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico, dominante en un momento dado en una colectividad.”²²

2.3.2. Principio de generalidad de los impuestos

Este principio se refiere a que todas las personas deben pagar impuestos, que nadie debe permanecer exento a esta obligación. Sin embargo no debe entenderse en términos tan absolutos esta obligación, sino dependiendo de la capacidad contributiva que tenga cada persona, así será la obligación tributaria que tiene que cumplir, toda vez que existen necesidades básicas e indispensables que la persona debe cubrir para su diario existir .

²¹ Cabanellas, Guillermo, **Diccionario de derecho usual**, pág. 30.

²² Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**, Editorial Porrúa, México, 1997. Pág. 219

Es importante resaltar que, en atención a este principio habrá algunos impuestos que sólo algunas personas deben pagar, y esto se da a través de las distintas categorías de contribuyentes que existen dentro del régimen tributario de cada estado.

2.3.3. Principio de uniformidad del impuesto

La uniformidad significa que todos sean iguales frente al pago de impuestos; pero atendiendo la definición del concepto de igualdad, surge la disyuntiva sobre un serie de contestaciones contrapuestas, pues los teóricos sostenían que el impuesto es el precio para que el Estado proteja la vida y la propiedad, el concepto de igualdad es claro, como la vida de un individuo vale lo mismo que la del otro, todos deben pagar una misma cuota por este concepto, pero como la propiedad varía, los que la tengan deben pagar lo que corresponda según el valor de su propiedad.

Los que sostenían que el impuesto es una prima de seguro, señalaron como criterio para determinar la igualdad tributaria, la importancia de los beneficios que se reciben del Estado, sin embargo esta tesis muchas veces a sido desechada.

Mas adelante surge la tesis de la capacidad contributiva, la cual consiste en la capacidad económica de la persona para que ésta pueda pagar sus impuestos, y esta tesis ha sido la fuente para sentar las bases de las diferentes legislaciones tributarias existentes.

2.3.4. Principio de certidumbre

Este principio consiste en que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario, tomando en cuenta algunos aspectos como: la forma de realizarse, la fecha de pago, y la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las personas. Cuando no suceda así, toda persona sujeta a un impuesto se halla más o menos a merced del recaudador del mismo, el cual puede exagerar el importe del impuesto para cualquier contribuyente que le desagrade, elaborándose una opinión muy subjetiva, la cual va en contra del principio de igualdad que tiene toda persona al querer cumplir con sus obligaciones tributarias.

En la doctrina existen algunos aspectos sobre la ley impositiva para que se pueda comprender de una mejor manera este principio:

- Las leyes tributarias deben ser redactadas en forma clara y precisa.
- Los contribuyentes deben tener conocimiento sobre las leyes reglamentos, circulares que los afecten.
- Las leyes tributarias deben ser publicadas por todos los medios que faciliten su divulgación.
- La ley debe establecer claramente los datos concernientes al sujeto, objeto, cuota, forma de valuación de base, forma y fecha de pago, sujetos pasivo y activo, sanciones en caso de que haya alguna infracción tributaria, como las formas de determinar el impuesto, así como los recursos a que tiene derecho en caso de una resolución contraria por parte de la administración tributaria.
- Hacer del conocimiento de los contribuyentes, así como de los órganos oficiales respectivos, el contenido de circulares emitidas por parte de las autoridades de la administración tributaria.

2.3.5. Principio de comodidad

Este principio establece que todo impuesto debe ser recaudado en la época y en la forma más probable que convenga su pago al contribuyente, así como disponer de un ambiente cómodo para poder realizarlo.

Lo anterior se refiere a que algunas veces resulta incómodo y gravoso para el contribuyente tener que ejercer el pago de sus obligaciones tributarias, en virtud de que en muchas ocasiones no se distribuye la percepción de los impuestos, resultando oneroso y difícil según su capacidad económica.

2.3.6. Principio de economía

Este principio se refiere a que la diferencia de lo que se recauda y lo que egresa en el tesoro público del estado, se lo más pequeña posible, así mismo que los gastos de aplicación y recaudación de impuestos se mantengan dentro de los límites indispensables, y así no generar un excesivo gasto en los métodos de recaudación de impuestos, para poder cubrir con eficacia las necesidades básicas de la población.

2.4. Principios constitucionales del derecho tributario

2.4.1. Principio de legalidad

El principio de legalidad tiene cabida en todas las ramas de derecho, sin embargo prestaremos atención especial en cuanto a su aplicación en el derecho tributario, toda vez que existen diferentes opiniones dadas por diversos autores, y para ello mencionaré a dos de ellos, de los cuales considero proporcionan un significado sencillo y amplio, y que se acerca más a su significado.

Para Fernando Pérez Royo: “Se trata de una norma que se encuentra en el nacimiento del régimen constitucional y que es esencial en el esquema de separación de poderes. En cuanto a su fundamento, tradicionalmente se ha identificado en este principio la exigencia de auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes”.²³

Para el tratadista Rodolfo R. Spisso: “La Finalidad del principio es afianzar la seguridad jurídica, mediante la predeterminación de las conductas debidas, de modo que tanto gobernados como gobernantes sepan a qué atenerse al conocer de antemano qué es lo que tienen que hacer u omitir”.²⁴

²³ Pérez Royo, Fernando, **Derecho financiero y tributario**, pág. 67.

²⁴ Spisso, Rodolfo, **Derecho constitucional tributario**, pág. 253.

Lo anterior señala la necesidad de velar por la garantía de libertad y propiedad de los ciudadanos, pues se trata de proteger el interés colectivo y no el interés individual.

Derivado de lo anterior, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad, el cual otorga facultades exclusivas al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, atendiendo a las necesidades que tiene el Estado, y al principio de equidad y justicia tributaria de sus habitantes.

La norma mencionada tiene estrecha relación con el Artículo 171 inciso c) de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual preceptúa que entre otras atribuciones del Congreso está la de “Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”.

En conclusión, considero que el principio de legalidad está encaminado a que para poder obedecer cierta conducta o mandato, este debe estar normado en la ley, ser emitida y tener vigencia dentro de un ordenamiento jurídico, y de esa forma tenga certeza jurídica. Como ya se mencionó, el Congreso de la República de Guatemala, que corresponde al poder legislativo compete exclusivamente la función de legislar en materia tributaria, desarrollando los impuestos y sus bases de recaudación, así como establecer el régimen sancionatorio tributario.

Es importante hacer mención que el principio de legalidad se divide en dos partes: El principio de reserva de ley. Según el Doctor Juan Carlos Casellas Gálvez, “la Reserva de Ley constituye un juicio de valor que expresa el constituyente al momento de elaborar la Constitución, disponiendo las materias que necesariamente deberán regularse por normas jurídicas con rango de Ley.”²⁵

El mismo autor señala dos tipos de reserva de ley: “Reserva de Ley Absoluta y Reserva de Ley Relativa. La reserva de ley absoluta exige que todos los elementos del tributo

²⁵ Casellas Gálvez, Juan Carlos, **El principio de legalidad y la distribución del poder tributario en Guatemala**, págs. 3 y 4.

estén incluidos en una ley, mientras que en la reserva de ley relativa, reclama que en la ley únicamente vengan establecidos los elementos esenciales del tributo.”

En virtud de lo anterior, La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239 señala los elementos fundamentales del tributo, entre ellos una reserva de ley que indica que el único ente facultado para decretar impuestos es el Congreso de la Republica de Guatemala.

El principio de prevalencia o supremacía de ley: Según el principio de supremacía, o de la fuerza normativa de la Constitución, los preceptos constitucionales tienen superioridad referente al resto, está en la cúspide de la jerarquía del ordenamiento jurídico, y determina que aquellas normas opuestas a la Constitución, son inválidas.

Berenice Pólit Montes de Oca señala que: “El principio de la fuerza normativa de la Constitución no puede ser eludido en ninguna circunstancia, ya que sus normas prevalecen sobre las demás leyes, sean estas referentes al derecho publico o al derecho privado.”²⁶

La Constitución Política de la Republica de Guatemala, es el primer fundamento del orden jurídico y del Estado, en ella descansan los principios fundamentales sobre las disposiciones legales y reglamentarias del país, es por ello que tiene supremacía constitucional. Este principio también es llamado prevalencia constitucional, pues existe una jerarquía en el ordenamiento jurídico de un Estado, y en este caso la Constitución es la norma suprema de todo ese conjunto de normas.

La Corte de Constitucionalidad ha tenido una contribución muy importante en cuanto a la interpretación y aplicación del principio de legalidad tributaria. En varias ocasiones ha reiterado que este concepto comprende no sólo a los impuestos ordinarios y extraordinarios, sino también a los arbitrios que el Código tributario los define como impuestos a favor de una o varias municipalidades. Para las bases de aplicación del

²⁶ Pólit Montes de Oca, Berenice, **Principios y reglas que deben regir en materia constitucional**, pág. 101.

arbitrio sobre predios con construcción inadecuada, y un plan de tasas municipales, la Corte de Constitucionalidad emitió lo siguiente: “*Las bases para la aplicación del arbitrio sobre predios con construcción inadecuada*”, se advierte que contiene la regulación de aspectos como <...>cobro del arbitrio, temporalidad y su pago, porcentajes de cobro del arbitrio, criterios para la calificación de construcción...<...>Tales aspectos constituyen lo que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República contiene bajo la denominación de bases de recaudación, es decir, el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, sujeto pasivo del tributo, base imponible y tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos e infracciones. Y, como ya quedó asentado, de acuerdo a tal precepto supremo, decretar impuesto, arbitrios y contribuciones especiales, y determinar las bases de recaudación, es una potestad exclusiva del Congreso de la República. Esto hace que el citado Acuerdo Municipal, <...> contravenga el Artículo 239 de la Ley Suprema, ya que, determinar las bases de recaudación de arbitrio no es una competencia de la Corporación Municipal, y, al contravenir la Constitución Política de la República, debe declararse la inconstitucionalidad.... Es indiscutible que al tenor de los Artículos 253 y 255 de la Constitución Política de la República, los municipios tienen la facultad de obtener y disponer de sus recursos,<...> sin embargo, tal captación, sentencia el precepto constitucional, debe ajustarse a lo establecido en el Artículo 238 de la Ley Suprema, ley ordinaria y a las necesidades de los municipio. El Artículo 239 constitucional, ordena que, corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación <...>. Son nulas **ipso jure** las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. Este último precepto, nos ratifica que la creación de arbitrios es una función pública asignada exclusivamente al Congreso”.²⁷

²⁷ Corte de Constitucionalidad, *Gaceta* 23, expediente No. 37-93, pág. 39.

La Constitución Política de la República de Guatemala, asegura a todos los ciudadanos un refuerzo de legalidad, toda vez que todo acto contrario a lo previsto en ella, carece de valor jurídico, tal y como lo señala el segundo párrafo del Artículo 239, en el cual se indica que: Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de la bases de recaudación del tributo.

2.4.2. Principio de capacidad de pago

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala señala: “Principio de capacidad de pago. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición...”

Este principio pretende resaltar que el tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los ingresos que perciban el contribuyente, y evitar que con ello el fisco grave la mayor parte o la totalidad de las rentas de los contribuyentes.

La capacidad económica a que se refiere el artículo citado, se identifica con el nivel de vida de las personas así como del poder adquisitivo de los contribuyentes, o sea sus ingresos económicos.

Es conveniente resaltar que este principio tiene bastante relación con el principio de igualdad, pues existe una gran diferencia entre los pequeños y grandes contribuyentes, toda vez que dependiendo del capital económico que posea cada uno de ellos, así será su capacidad contributiva ante la administración tributaria, siempre y cuando el mismo sea justo y equitativo.

Este principio está resumido en una de las sentencias emitidas por la Honorable Corte de Constitucionalidad, la cual establece lo siguiente: “En relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad del trato para situaciones desiguales. La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias”.²⁸

Dentro de los expedientes acumulados Nos. 167-95 y 186-95, emitidos por la Honorable Corte de Constitucionalidad, se cuestionó el Decreto 61-94 del Congreso de la República de Guatemala, la cual reformó la Ley del Impuesto Sobre la Renta, dicha Corte declaró lo siguiente: “Este principio tributario garantizado por la Constitución Política de la República, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo o deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente, para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo. De lo anterior se desprende que el Artículo impugnado contraría el Artículo 243, toda vez que el legislador no se adecuó al principio de capacidad de pago del contribuyente, que limita tipos impositivos fijos únicos, atenta en contra de la disposición constitucional que impone que el sistema sea justo y equitativo, y tomar en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo, pues el legislador no consideró la situación personal del sujeto pasivo, ni la depuración de la base imponible, y debe referirse a la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente. Al establecerse un impuesto sobre rentas brutas con tipos impositivos fijos y únicos, atenta contra disposiciones constitucionales que imponen que el sistema sea justo y equitativo. Al crear un impuesto con carácter de pago definitivo sobre la renta bruta, niega al sujeto pasivo el derecho de liquidar su impuesto al igual que acontece con

²⁸ **Ibid**, pág.10.

los contribuyentes que tienen gravada su renta imponible”.

2.4.3. Principio de igualdad

El Artículo 4º. de la Constitución Política de la República de Guatemala señala: En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

Este principio cobra relevancia en la mayoría de las ramas del derecho, sin embargo nos toca desarrollarlo en el ámbito del derecho tributario, toda vez que tal y como lo señala el Artículo 4º., de la Constitución, ningún ciudadano debe de gozar de privilegios, y en materia tributaria lo es también procedente.

Que la obligación de pagar impuestos, es deber de toda persona, tomando en cuenta los principios de capacidad de pago, así lo establece Rodolfo R. Spisso, quien indica: “El deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquellos. Se presenta así, la capacidad contributiva como presupuesto legitimador del tributo. No puede haber tributo ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva”.²⁹

Sobre este principio de igualdad la Corte de Constitucionalidad emitió sentencia dentro del expediente 287-93, la cual reconoce: “...en relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad de trato para situaciones desiguales. “La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que a leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias”, pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y

²⁹ Spisso, **Ob. Cit**; pág. 325.

el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario, pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. “Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado”. “...este principio cobra efectividad cuando se crean impuestos, que son estructurados de forma tal, que permiten fácilmente evidencias que a mayor capacidad contributiva, mayor debe ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no sólo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser determinadas en función de la capacidad económica personal de cada contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona. En este último evento, el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible, con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone. El criterio jurisprudencial antes esbozado, encuentra sustento, entre otros casos, en la sentencia de veintiocho de septiembre de mil novecientos noventa y cinco dictada en el expediente 167-95, criterios que sean sustentado en sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002”³⁰

En conclusión se establece: Según el Artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, todos los habitantes estamos obligados a contribuir para el sostenimiento de las necesidades del Estado, por medio del pago de los impuestos, siempre y cuando los mismos se realicen de acuerdo a la capacidad contributiva o de pago. También es evidente que el pago de tributos que se realiza no es igual en cuanto a la cantidad, toda vez que es de acuerdo a la capacidad económica de cada

³⁰ Corte de Constitucionalidad, **Ob. Cit**; pág. 34.

contribuyente pero sí es igual en cuanto a la forma y el tiempo para todos, y las consecuencias para el que no lo hace, es igual para aquel contribuyente que paga menos como para aquel contribuyente que paga más.

2.4.4. Principio de justicia y equidad

Este principio radica en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad, esto quiere decir, tomando en cuenta sus ingresos dentro de un régimen de legalidad y de justicia. Al mencionar justicia nos referimos a dar a cada quien lo suyo, y al hablar de equidad nos referimos a que esos impuestos deben ser proporcionales.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República establece que los impuestos, arbitrios y contribuciones se decreten “de acuerdo a la equidad y la justicia”. Este principio también tiene íntima relación con el artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, al indicar que son deberes de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Es importante resaltar que existen diferentes categorías de contribuyentes y que cada uno debe de contribuir con sus impuestos, atendiendo a los ingresos que perciba y de esa cuenta así será en proporción el pago de los tributos que le corresponda, así como el progreso que tenga en los mismos. En conclusión, el principio de justicia y equidad busca que sea congruente con las oportunidades y responsabilidades de cada ciudadano.

Fernando Pérez Royo, señala que: “Se entiende por progresividad aquella característica de un sistema tributario según la cual a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto, aumenta la contribución en proporción superior al incremento de riqueza. Los que tienen más contribuyen en proporción superior a los que tienen menos.”³¹

³¹ Pérez Royo, **Ob. Cit**; pág. 39.

2.4.5. Principio de no confiscación

Este principio negativo, prohíbe que se establezcan tributos que absorban la mayor parte o totalidad de los ingresos de los contribuyentes, o sea que el Estado no puede gravar los gastos en que hubiere incurrido el contribuyente para obtener ganancias.

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República establece este principio, indicando que sólo podrán estar afectos al pago de impuestos, aquellas rentas netas, en las cuales ya se hayan deducido todos los gastos necesarios para su obtención.

Esto significa que al momento de decretar un impuesto, se deben de gravar sólo las utilidades obtenidas, y no el capital que se haya utilizado para obtener dichas utilidades, mientras el Artículo 41 constitucional, no se refiere al hecho generador sino a las multas confiscatorias, como consecuencia del incumplimiento de la obligación tributaria.

Juan Manuel Queralt nos proporciona la siguiente definición: “El tributo constituye un instituto jurídico que, por mandato constitucional y por exigencia dogmática, está basado en la capacidad económica de quien es llamado a satisfacerlo. En la confiscación, por el contrario, los principios que la sustentan son distintos.”³²

El principio de no confiscación, también está relacionado con la imposición de multas que se imponen a los contribuyentes que incurren en infracciones tributarias, pues en ningún caso dichas multas deben ser mayores al monto del impuesto dejado de pagar.

La Constitución Política de la República garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana, y como consecuencia en el Artículo 41 de la misma ley, en forma directa preceptúa lo siguiente: Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del tributo omitido.

³² Queralt, **Ob. Cit**; pág. 234.

La Corte de Constitucionalidad estableció: “Esta Corte estima que efectivamente, la Constitución Política de la República protege la propiedad privada como un Derecho inherente al ser humano, garantiza su libre uso y disposición y prohíbe la confiscación de bienes, así como las multas e impuestos confiscatorios, por ello es indudable que la tributación no puede alcanzar tal magnitud que por vía indirecta anule esas garantías, sin embargo, la oportunidad, el monto y la clase de impuesto a imponer por el poder estatal es circunstancial, por tanto, debe apreciarse de acuerdo al momento, al lugar y a las finalidades económico sociales que se pretendan con cada tributo. <...> el hecho de que el cálculo se haga sobre el ingreso bruto, sin deducir previamente los gastos, no lleva implícito que tal tributo tenga el carácter de confiscatorio. En los tributos no es indispensable la existencia de deducciones, el mismo hecho de creación de las mismas esta en manos del Congreso, según lo establece el Artículo 239 y su sola inexistencia no implica necesariamente que el tributo sea confiscatorio o exceda la capacidad de pago de los contribuyentes”.³³

Creo que si en algún momento existiere un supuesto de confiscación y se afecte el derecho de propiedad de alguna persona, este precepto sería tachado de inconstitucional, pues de ninguna manera puede afectarse la regla de la capacidad económica de cada contribuyente, la cual hemos tratado con anterioridad, toda vez que priva al sujeto pasivo gozar de sus rentas y propiedades a que tiene derecho, pues la Constitución Política de la República de Guatemala así lo establece.

Como ejemplo se puede analizar el siguiente caso: Si una persona gana Q2, 000.00 quetzales al mes, y se le impone una multa de Q.1, 400.00, por haber incurrido en alguna infracción tributaria, se le priva de los derechos de vivienda, salud, alimentación, educación, recreación etc., pues esa multa se convierte en confiscatoria, tomando en cuenta que dicha multa no puede eliminar otras garantías fundamentales y esenciales que la persona necesita para su diario vivir, lo cual también influye en el núcleo familiar del mismo.

³³ Corte de Constitucionalidad, *Gaceta* 39, expedientes 42-91, 43-91 y 52-91, pág. 45.

2.4.6. Principio de no doble o múltiple tributación

Este principio de naturaleza negativa, establece que el Estado debe de velar para que un mismo hecho generador de un tributo no sea gravado dos o más veces, así también velar para que un ente impositivo no establezca dos o más gravámenes sobre un mismo hecho generador, así lo refiere el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, específicamente en el segundo párrafo al señalar: Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Para dar una definición sobre este principio, el tratadista Juan Luqui lo describe de la siguiente manera: “habrá que tener en cuenta que la doble o múltiple tributación se tipifica cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicando por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos”.³⁴

El Licenciado Ernesto Flores Zavala nos proporciona la siguiente definición: “La doble imposición se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esa fuente dos o más entidades diversas”.³⁵

La Corte de Constitucionalidad ha sentado doctrina legal, en la acción de inconstitucionalidad de la Ley de Racionalización de los Impuestos al Consumo de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cerveza y otras Bebidas, misma que fue planteada por considerarse que viola la prohibición de doble o múltiple tributación y la obligación de su eliminación progresiva, ha reconocido que la duplicidad de todos los elementos de un hecho generador ya existente provoca doble tributación. Lo anterior consta en el expediente 829-98 de la Corte de Constitucionalidad, el cual acordó lo siguiente: “El

³⁴ Luqui, Juan Carlos, **La obligación tributaria**, pág. 166.

³⁵ Flores Zavala, **Ob. Cit;** pág. 48.

Artículo 243 constitucional prohíbe la doble o múltiple tributación. No obstante contempla como excepción aquellos casos en que este hecho tributario provenga de leyes preexistentes al momento de ser promulgada la Constitución Política de la República, admitiendo su coexistencia con la Ley Fundamental, pero, al mismo tiempo, impone al Estado la obligación de ir eliminando tales casos excepcionales en forma progresiva para no dañar al fisco. Esta forma progresiva permite dos acciones: La primera, la eliminación definitiva de uno de los impuestos coexistentes y la segunda, la modificación de esos tributos haciéndolos menos gravosos. Es obvio, por lo tanto, que no es admisible hacer más gravoso un impuesto, porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva sino que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación del Estado". <...> Con apoyo en la norma constitucional precitada (Artículo 243) se examina si esos dos gravámenes fiscales afectan o no a un mismo hecho generado, atribuible a un mismo sujeto pasivo, aplicado por un mismo ente con poder tributario, <...> Sin embargo, para que el Tribunal pueda pronunciarse <...> habrá <...> que establecer si existe coincidencia en los sujetos pasivos de ambos impuestos y si el fenómeno denunciado se da por el mismo evento o período de imposición. Respecto del primer extremo debe comprobarse quién es el sujeto pasivo o contribuyente conforme a lo que estatuye la Ley cuestionada. <...> se establece que asimismo se cumple el presupuesto que sobra la misma identidad en los obligados principales de la prestación fiscal exige el Artículo 243 de la Constitución Política de la República para que se conforme la superposición tributaria que se denuncia. Por último, queda pendiente determinar si los gravámenes fiscales afectan un mismo evento o recaen en un mismo período de imposición, último elemento para configurar el supuesto vicio de inconstitucionalidad....<...>Al cotejar <...> se aprecia que el impuesto se hizo más gravoso, ya que los tipos impositivos fueron aumentados en un porcentaje, con lo cual se vulnera el último párrafo del Artículo 243 constitucional que impone al Estado la obligación de eliminar progresivamente la doble tributación, a cuyos efectos, conforme se expresa en esta sentencia, únicamente se admitiría una eliminación definitiva del impuesto, o bien, una reducción de las tasas impositivas, pero nunca un incremento, con el que, lejos de tender a su eliminación paulatina, tendería al afianzamiento y agravación de la superposición tributaria. Por consiguiente, al

contravenir el mencionado precepto la citada norma constitucional, debe hacerse la declaratoria que en derecho corresponde”.

Como ya se explicó anteriormente la doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada dos o más veces, por lo que según lo prescrito en la Constitución Política de la República de Guatemala, no se debe permitir la doble o múltiple tributación, y creo que al aplicar la ley adecuadamente se puede legislar de una mejor forma la aprobación o modificación de las normas tributarias, pues en caso contrario el contribuyente está en el derecho de acudir a una acción de inconstitucionalidad, pues existen varios fallos emitidos por la Corte de Constitucionalidad en los cuales se evidencia la violación del principio de la no doble o múltiple tributación.

2.4.7. Principio de irretroactividad de la ley tributaria

Este principio se basa en que el derecho tributario no tiene efecto retroactivo, esto quiere decir que no se puede aplicar dentro del ámbito temporal hacia atrás una ley a un hecho que ocurrió cuando ésta no era vigente.

Este principio está contenido en el Artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece que la Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

Es oportuno mencionar que el Artículo 66 del Código Tributario contempla que las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro, y que tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten resoluciones o sentencias firmes.

Creo que lo que establece el artículo anterior es una excepción al principio de retroactividad que estamos tratando, con la salvedad que este es aplicable únicamente a las infracciones y sanciones en que incurra un contribuyente, por lo que en cierta forma y en casos específicos como por ejemplo dentro del derecho penal tributario, se aplica el principio de in dubio pro contribuyente, el cual consiste en que puede aplicarse en

forma retroactiva las normas que supriman infracciones, o bien establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves que favorezca al infractor, sin afectar como lo menciona el Artículo 66 del Código Tributario, resoluciones o sentencias firmes.

Para finalizar, a continuación citaré la sentencia emitida por la Honorable Corte de Constitucionalidad y que hace alusión al término retroactividad, la cual establece: “La regla general es que la ley es de aplicación inmediata y que rige para el futuro a partir de su promulgación; que se aplica en el presente, que no puede ser aplicada al pasado y que rige los efectos posteriores a su vigencia, aunque deriven de hechos anteriores a ella. La retroactividad consiste en la traslación de la aplicación de una norma jurídica creada en un determinado momento, a uno anterior al de su creación, por lo que se contemplan ciertas situaciones fácticas pretéritas que estaban reguladas por normas vigentes al tiempo de su realización. Existe cuando la nueva disposición legal vuelve al pasado apreciar condiciones de legalidad de un acto, o para modificar los efectos de un derecho plenamente realizado.”³⁶

³⁶ Corte de Constitucionalidad, **Gaceta No. 36, Expediente No. 36-95**, pág. 203.

CAPÍTULO III

3. Obligación tributaria

3.1. Definición

Para Héctor B. Villegas, es “el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”³⁷

Dino Jarach la define como: “vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permiten al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, por parte de un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”³⁸

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

En base en lo anterior podemos decir una vez realizado el hecho generador, surge la relación tributaria u obligación tributaria, por lo tanto existe un sujeto activo y un sujeto pasivo que obliga a este último a cumplir frente al sujeto activo el cumplimiento de su obligaciones tributarias.

Es importante recalcar que el Código Tributario utiliza los conceptos “relación tributaria” y

³⁷ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 246.

³⁸ Jarach, **Ob. Cit**; pág. 48.

“obligación tributaria” como sinónimos, sin embargo es importante señalar que el concepto obligación tributaria va inmerso en el de relación jurídica tributaria, y deben ser considerados como dos temas diferentes.

Jorge Mario Castillo, citando a Margain señala: “La persona al dedicarse a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, de inmediato, entre la persona y el Estado, surgen relaciones de carácter tributario. Esas relaciones imponen obligaciones a las dos partes, aunque una de ellas, la persona, nunca llegue a coincidir con la situación prevista en la ley para que nazca la obligación tributaria.”³⁹

La obligación tributaria es entonces el vínculo jurídico existente entre el Estado quien actúa como sujeto activo y los particulares, quienes tienen la calidad de sujeto pasivo, por medio del cual se hace efectivo el cobro de los tributos a que está obligado el sujeto pasivo, y que están plasmados en la ley tomando en consideración los presupuestos que constituyen el hecho generador de la obligación.

3.2. Característica de la relación jurídica tributaria

Existen varias clasificaciones, razón por la cual integro la siguiente:

3.2.1. La relación jurídica tributaria se da entre personas.

Porque se crea entre el Estado (el fisco) y un sujeto pasivo (contribuyente). Nunca se podrá establecer una relación jurídica tributaria entre cosas.

3.2.2. Tiene su fuente en la ley

Significa que todos los derechos y obligaciones provenientes de la relación jurídica tributaria, tienen que estar preestablecidos en la ley. Lo anterior está plasmado en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual indica: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos

³⁹ Castillo González, Jorge Mario, **Constitución Política de la República de Guatemala**, pág. 439.

ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”.

3.2.3. Es de carácter principal y central

La relación jurídica tributaria es principal, no es accesoria, ni depende su existencia de otras obligaciones. Albert Hensel, proporciona una definición de la relación jurídica tributaria así: “Es 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 vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria. Con ella coexisten otras obligaciones accesorias que, en ciertos casos, mantienen estrecha conexión con la relación obligatoria principal del Derecho Tributario material y, en otros, dependen de actos administrativos especiales, con lo cual se pone de manifiesto en su concepción la vinculación estrecha del Derecho Tributario obligacional abstracto con el Derecho Tributario Administrativo.”⁴⁰

3.3. Elementos de la relación jurídica tributaria

La relación jurídica tributaria tiene los siguientes elementos:

3.3.1. Sujeto activo

Se constituye como el ente que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo.

El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, centralizada, descentralizada, autónoma o semiautónoma, quiere decir cualquier ente de carácter público que se encuentre facultado conforme la ley, para cobrar tributos.

⁴⁰ Hensel, Albert, **Derecho tributario**, pág. 71.

En otras palabras, el sujeto activo es el titular del derecho subjetivo para exigir la prestación pecuniaria.

El concepto de sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es definido en forma amplia por Héctor B. Villegas así: “El Estado titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del vínculo iuris tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos”.⁴¹

Derivado del concepto citado, se concluye que: El Estado a través de sus entidades públicas tiene la potestad por medio de una investidura jurídica la recaudación y fiscalización de lo tributos de nuestro país.

Dado que el establecimiento de tributos sólo puede realizarse por los titulares establecidos en la ley, el Código Tributario en el Artículo 17 nos señala el concepto de sujeto activo. “Sujeto Activo de la relación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”. El Artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, señala: “Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”. Así también el Artículo 3 de la citada ley establece: “Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por la ley administren y recauden las Municipalidades”.

⁴¹ Villegas, **Ob. Cit**; pág. 254.

3.3.2. Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haberse realizado el supuesto jurídico establecido en la norma (hecho generador). Dado el fenómeno de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto, esto quiere decir que sujetos distintos del contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o algunas de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo.

El tratadista Héctor Villegas, citado por Carmen Díaz Dubón y Lizet Nájera Flores, menciona varias corrientes acerca del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria: “La corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías, contribuyente: sujetos pasivos por deuda propia, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria. La otra corriente considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto”.⁴²

El Artículo 18 del Código Tributario define al sujeto pasivo así: sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

En términos generales el sujeto pasivo del tributo es el sujeto que ha dado nacimiento a la obligación, pero en ciertos casos particulares, la ley tributaria atribuye la condición de sujeto pasivo obligado al pago de la prestación a persona distinta del primero y que por esa circunstancia se suma a éste o actúan paralelamente a él, o puede sustituirle íntegramente.

⁴² Díaz Dubón, **Ob. Cit**; pág. 88.

El Código Tributario en el Artículo 20 establece la figura de solidaridad de los contribuyentes en los casos en que se verifique un mismo hecho generador de la obligación tributaria.

Atendiendo a lo que establece el Artículo 21 del Código Tributario, “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Sin embargo, según el Artículo 22 de la citada norma legal, existen situaciones especiales en las cuales se establecen como responsables de cumplir ciertas obligaciones tributarias formales y materiales, a sujetos tributarios que sin tener personalidad jurídica, deben por disposición legal responder por el cumplimiento de las mismas, tales como: El fiduciario, el gestor, los copropietarios, los socios, el albacea, administrador o herederos.

Así también en el Artículo 25 establece la figura de responsable, que es la persona obligada por cuenta ajena, que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición de la ley, cumplir con las obligaciones atribuidas a éste.

El Código Tributario señala también como responsables a aquellos sujetos que deben pagar el tributo con los recursos que administran, perciben o disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes administrador o en liquidación, etc.. (Artículo 26 Código Tributario).

Asimismo, el Artículo 27 señala como responsables con respecto a los anteriores, a los donatarios y los legatarios, señalando como responsables de sus antecesores a los nuevos adquirientes de bienes, patrimonios, empresas, y a las que se adquieran por fusión, transformación o absorción.

En conclusión haremos una clasificación del sujeto pasivo según lo señala el Código Tributario.

A) Contribuyentes:

a.1) Obligados por deuda propia

a.2) Solidarios

a.3) Situaciones especiales:

SITUACIONES

RESPONSABLES

1. Fideicomiso	El fiduciario
2. Contrato por participación	El Gestor
3. Copropiedad	Los copropietarios
4. Sociedades de Hecho	Los socios
5. Sociedades Irregulares	Los socios
6. Sucesiones indivisas	El albacea, Administrador o Herederos.

B) Responsables:

b.1 Obligado por cuenta ajena

b.2 Responsables por representación

- Los padres, los tutores o los administradores de bienes de menores obligados y los representantes de los incapaces.
- Los representantes legales de las personas jurídicas.
- Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan.
- Los síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

b.3 Solidarios

- Los donatarios y legatarios
- Los adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como de los Sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas Individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad o sin ella.
- Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión,

transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas.

b.4 Agentes de retención o de percepción

3.3.3. Hecho generador

El hecho generador es la relación jurídica o de hecho que la ley establece y que al ser realizada por un sujeto pasivo, genera la obligación tributaria.

Según Jorge Mario Castillo, “El Hecho Imponible y hecho Generador también se consideran diferentes. El hecho imponible es la hipótesis prevista en la ley tributaria. El hecho generador, es el hecho concreto, material, real, y que al realizarse coincidiendo con la hipótesis de la ley tributaria, genera la obligación tributaria. Así por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta, el hecho imponible es la percepción de una renta o ingreso, y el hecho generador de la obligación tributaria es que una persona determinada, realmente perciba una renta”.⁴³

El Artículo 31 del Código Tributario define el concepto de hecho generador así: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El hecho generador es definido por el tratadista Héctor B. Villegas de la siguiente forma: “Hipótesis legal condicionante tributaria, puede describir hechos o situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal (impuestos), o consistir en una actividad administrativa o jurisdiccional (tasas), o en un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado (contribuciones especiales). El acaecimiento de la hipótesis legal condicionante en el mundo fenoménico en forma empíricamente verificable, trae como principal consecuencia, la potencial obligación de una persona de pagar un tributo al fisco. La hipótesis legal condicionante tributaria, que estamos llamando hecho imponible, debe

⁴³ Castillo González, **Ob. Cit**; pág.440.

estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuáles hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales”.⁴⁴

Respecto a la referencia del hecho generador, la Honorable Corte de Constitucionalidad, señaló lo siguiente: “hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando este hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código tributario señala: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período....”⁴⁵

Es importante mencionar que el contribuyente tiene que cumplir con ciertas obligaciones tributarias que están establecidas en la ley, toda vez que derivado del incumplimiento de dichas obligaciones, la administración tributaria puede estar facultada a imponerle alguna sanción administración, multa e incluso iniciar algún juicio para garantizar que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones, y para ello a continuación describiremos algunas de ellas:

Obligaciones del contribuyente

Todo contribuyente debe de cumplir con dos tipos de obligaciones:

Obligaciones formales: Artículos 112 y 120 del Código Tributario

⁴⁴ Villegas, **Ob. Cit;** Pág. 272.

⁴⁵ Corte de Constitucionalidad, **Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92.** Pág. 24.

Obligaciones tributarias: Artículo 14 del Código Tributario

A continuación se describirán las principales obligaciones que tiene que realizar el contribuyente individual, las cuales algunas veces coinciden con las de las personas jurídicas.

Obligaciones formales:

- Registrarse como contribuyente o responsable ante la administración tributaria.
- Dar aviso a la administración tributaria de cualquier cambio de los datos de identificación personal.
- Consignar correctamente el número de identificación tributaria en cualquiera de las declaraciones.
- Dar aviso de cambio de domicilio fiscal ante la administración tributaria.
- Dar aviso de suspensión de actividades.
- Expedir facturas, recibos o documentos exigidos en las leyes respectivas.
- Emitir facturas o documentos equivalentes, llenando todos los requisitos previstos en la ley tributaria.
- Asentar operaciones en los libros y registros contables, dentro del plazo fijado para hacerlo en las leyes respectivas.
- Utilizar máquinas o cajas registradoras autorizadas por la administración tributaria.
- Presentar declaraciones dentro del tiempo para hacerlo, fijado por las leyes respectivas.
- Proporcionar información, verdadera en documentos que deben presentarse ante la administración tributaria.
- Percibir los tributos que de acuerdo con las leyes tributarias son responsables de retener.

3.3.3.1. Inscripción ante la administración tributaria

Todos los contribuyentes están obligados a inscribirse ante la administración tributaria.

Para las personas individuales, a partir de la fecha en que inicien actividades afectas.

Para los comerciantes individuales, a partir de la fecha de su inscripción en el Registro Mercantil.

Para las personas jurídicas sin finalidades lucrativas, a partir de su inscripción en el Registro Mercantil.

Para las fundaciones y otras personas jurídicas no obligadas a inscribirse en el Registro Civil, a partir de la publicación en el Diario Oficial del Acuerdo que apruebe o autorice su funcionamiento.

Para las sociedades civiles, consorcios y cualquier otro fines de lucro, a partir de su inscripción en el Registro Civil.

Para las sociedades mercantiles, a partir de su inscripción provisional en el Registro Mercantil.

3.3.3.2. Obligación tributaria

La obligación tributaria que todo contribuyente debe cumplir se refiere al pago de impuestos.

Dentro de los impuestos más importantes que tiene que cumplir el contribuyente en nuestro país están los siguientes:

- Impuesto al Valor Agregado (I.V.A.)
- Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.)
- Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.
- Impuesto al valor agregado (I.V.A.)

Es un impuesto indirecto, el cual grava la venta de bienes y la prestación de servicios, y su objeto es gravar únicamente el valor que añade o adiciona cada uno de los agentes

económicos que intervienen en el proceso de producción, distribución y comercialización de un bien.

La tarifa del impuesto es del 12 % sobre la base imponible, el cual deberá estar incluido en el precio de venta o en el valor de los servicios.

Impuesto sobre la renta (I.S.R.)

Este impuesto grava la renta bruta o renta neta, según el caso, que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera domiciliada o no en el país, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Toda persona individual que se desempeña exclusivamente en relación de dependencia, domiciliada en Guatemala, debe calcular el impuesto sobre su renta imponible de acuerdo con la respectiva escala de tarifas.

3.4. Extinción de las obligaciones tributarias

Al igual que el derecho común, el principal medio para extinguir las obligaciones sustantivas tributarias es el pago, sin embargo no sólo veremos las características de este, sino otras formas por las cuales el sujeto pasivo puede quedar liberado de sus obligaciones tributarias, toda vez que la obligación fiscal puede quedar extinguida por cuenta del contribuyente cuando satisface la prestación tributaria o cuando la ley autoriza declararla extinguida.

Según el Código Tributario la extinción de las obligaciones tributarias puede producirse por alguna de las siguientes formas:

3.4.1. El pago

El pago es el modo normal de extinción de la deuda tributaria. Es la forma por excelencia como se puede extinguir la obligación. Es el cumplimiento de la prestación que

constituya el objeto de la obligación, sea ésta una obligación de hacer o no obligación de dar.

Según el Artículo 36 del Código Tributario no señala los efectos del pago, e indica que la obligación puede quedar extinguida por lo contribuyentes o responsables, así mismo indica que la Administración Tributaria puede exigir que el pago de la obligación tributaria se garantice mediante la constitución de cualquier medio de garantía.

El pago de las deudas tributarias puede ser efectuado por cualquiera, tanto por el propio obligado como por un tercero, con independencia de que tenga interés o no en el cumplimiento de la obligación. (Artículo 37 del Código Tributario).

3.4.2. Compensación

Con carácter general, las obligaciones tributarias de un contribuyente pueden extinguirse total o parcialmente por compensación y se constituye como un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, que dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de la obligación, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta. Cuando hablamos de compensación nos referimos a aquella institución por medio de la cual se anulan dos obligaciones cuyos titulares son al mismo tiempo deudor y acreedor entre sí, hasta la medida en que una de ellas alcance el importe de la otra. Para el autor español Alejandro Menéndez Moreno, la compensación tributaria la define así: “Es junto con el pago la otra modalidad de extinción de la deuda tributaria que comporta el cumplimiento de la obligación y puede producirse cuando dos personas son recíprocamente acreedores y deudores la una de la otra”⁴⁶

El Código Tributario contempla esta figura en los Artículos 43 y 44. Artículo 43. “Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, de los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos,

⁴⁶ Menéndez Moreno, Juan, **Derecho tributario**, pág. 270.

empezando por los más antiguos y aunque provengan de distinto tributo siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la administración tributaria”.

3.4.3. Confusión

La confusión es la forma de extinguir la obligación tributaria que consiste en que los derechos del acreedor y deudor se confunden en una sola persona, la que se convierte a la vez en deudora y acreedora, ya sea por sucesión o por otra causa.

La confusión se da cuando el Estado reúne las calidades de deudor y acreedor, o sea las calidades de sujeto pasivo y activo a la vez, dando como resultado la no generación de tributo.

Mónica Ortiz Sánchez, define esta poca usual figura de extinción de la obligación así: “Modo de extinción de las obligaciones por reunir en una misma persona los conceptos de acreedor y deudor”⁴⁷

El Artículo 45 del Código Tributario nos proporciona el concepto legal: Concepto. La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación.

3.4.4. Condonación

Según Manuel Ossorio, condonación es: “Acción y efecto de condonar; de perdonar o de remitir una pena, multa u obligación. De ahí su importancia jurídica, especialmente en lo que se refiere a las deudas.”⁴⁸

Según Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera Flores, la condonación “Es el perdón o liberación de la deuda concedido por el acreedor. Este principio se basa en que cualquier persona puede renunciar a su derecho y remitir en todo o en parte las

⁴⁷ Ortiz Sánchez, Mónica, **Léxico jurídico para estudiantes**, pág. 91.

⁴⁸ Ossorio, **Ob. Cit**; pág. 148.

prestaciones que le son debidas excepto aquellos casos en que la ley lo prohíbe. La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular porque implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes o el ejercicio caprichoso del poder tributario por parte de los administradores del impuesto”.⁴⁹

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

3.4.5. Prescripción

Es la forma de extinguir obligaciones tributarias, y se da cuando el deudor queda liberado por la inacción del acreedor (Estado) durante cierto tiempo.

Los Artículos del 47 al 53 del Código Tributario nos proporcionan el concepto legal de la prescripción, pues la misma se da cuando desaparece la obligación por el mero transcurso del tiempo, y se produce por la inacción del titular de los mismos durante el tiempo que determina ley.

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

Sobre la figura de la prescripción, Alejandro Menéndez Moreno, señala lo siguiente: “Los

⁴⁹ Díaz Dubón, **Ob. Cit**; pág. 99.

derechos y acciones si no son accionados, pierden eficacia por el transcurso del tiempo hasta que desaparece definitivamente la posibilidad de hacerlos valer. El fundamento de la prescripción es precisamente la segunda en las relaciones jurídicas”.⁵⁰

La legislación guatemalteca contempla la figura de la prescripción especial, la cual se da cuanto el contribuyente o responsable no se haya registrado ante la administración tributaria. En este caso el plazo para la prescripción será de ocho (8) años. (Artículo 48 del Código Tributario).

Clases de prescripción:

A favor del contribuyente: En la cual el contribuyente se libera de obligaciones y sanciones por el transcurso del tiempo.

La que opera a favor de la administración pública: En la cual éste se libera de las obligaciones que nacen a favor de los sujetos pasivos por la devolución de créditos fiscales, de lo pagado de mas de indebidamente, así como a los intereses que estas obligaciones pudieron haber generado.

Plazos que operan en la prescripción:

En la normativa tributaria general se establecen los siguientes plazos:

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

⁵⁰ Menéndez Moreno, **Ob. Cit**; pág. 267.

c) Artículo 76 del Código Tributario. Se refiere al periodo de tiempo en el cual prescriben las infracciones tributarias que es de 5 años.

CAPÍTULO IV

4. Las infracciones tributarias

En el capítulo I del presente trabajo se desarrolla lo referente al pago de los tributos así como los principios que rigen su origen, las obligaciones de los contribuyentes etc. ahora nos concierne desarrollar la figura de las infracciones tributarias, lo cual se constituye en el momento en que el contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales ya sean sustantivas o formales como el incumplimiento por parte del contribuyente.

No debemos dejar de mencionar que algunas de las infracciones establecidas en el ordenamiento jurídico tributario guatemalteco tienen la calidad de responsabilidades administrativas, por lo cual se emplea el procedimiento administrativo para su ejecución.

Al referirnos al tema de las infracciones y sanciones tributarias se puede apreciar que existen diversas posiciones doctrinarias. Existe una diferencia entre dos clases de infracciones: La contravención (falta) y el delito penal conexo con la materia tributaria. La contravención resalta el tema de la administración tributaria y el delito como tema de los jueces penales especializados en derecho tributario.

Fernando Sainz de Bujanda, define la infracción de la siguiente manera: “Conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o forma de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración”.⁵¹

Jorge Mario Castillo señala que las infracciones tributarias se dividen en tres grupos: “1. Incumplimiento de la obligación tributaria por omisión; 2. Incumplimiento de la obligación tributaria por defraudación; y 3. Incumplimiento de la obligación tributaria formal.”⁵²

⁵¹ Sainz de Bujanda, Fernando, **Hacienda y derecho**, pág. 312.

⁵² Castillo González, Jorge Mario. **Ob. Cit**; pág. 443.

4.1. Concepto legal

El Artículo 69 del Código Tributario preceptúa lo siguiente: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”.

Lo anterior señala que cuando se da la violación de alguna norma tributaria, al igual que la violación de cualquier norma jurídica, es constituida como un ilícito tributario.

En los casos de infracciones tributarias, las sanciones serán impuestas por los propios órganos administrativos, mientras que los delitos serán sancionados por los órganos judiciales competentes.

El Artículo 70 del Código Tributario preceptúa la competencia así: “Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

“Cuando se presuma la existencia de un delito, la administración tributaria deberá denunciar, inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adecuados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal.....”.

En el Código Tributario se establece que, el conocimiento de las infracciones así como la imposición de las mismas, corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, y cuando exista indicios de que se ha cometido un delito en materia tributaria se hará del conocimiento del Juez Penal competente, y es de resaltar que al tener el conocimiento de la comisión de algún delito, la Administración Tributaria no va a imponer multa alguna, sino presentará la denuncia respectiva, para que se inicie la investigación que el caso amerite.

Para obtener un concepto relacionado a la responsabilidad administrativa por infracción a leyes tributarias citare a Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, quienes describen los siguientes supuestos:

a) Como presunto infractor, el contribuyente debe tener las características del sujeto imputable. b) En la conducta infractora del individuo debe darse el elemento de la culpabilidad. Esta se presenta en el mismo momento que la conducta punible. c) La responsabilidad será la consecuencia del ilícito.

“Zamboni establece que “la inobservancia de cualquier deber de los particulares hacia la administración pública constituye un acto ilícito del derecho administrativo y es causa de la responsabilidad del trasgresor hacia el ente titular del interés tutelado por la norma y en virtud del cual se impone el deber”⁵³

Para Manuel Ossorio, la infracción es: “Toda trasgresión, violación o quebrantamiento de alguna ley, pacto o tratado. 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”.⁵⁴

En conclusión, es importante mencionar que en las infracciones tributarias, el contribuyente incumple con sus obligaciones fiscales, lo que da lugar a la responsabilidad, y esto conlleva a reparar los daños así como a responder a la imposición de las infracciones fiscales correspondientes.

Cuando se trate de delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados en materia fiscal, estos serán competencia de los tribunales del ramo penal. En estos casos la Administración Tributaria deberá denunciar el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco, toda vez que el pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal.

⁵³ Guido, Zamboni, **Curso de derecho administrativo**, págs. 335, 350.

⁵⁴ Ossorio, **Ob. Cit**; pág. 380.

4.2. Clases de infracciones tributarias

4.2.1. Pago extemporáneo de retenciones

Esta clase de infracción se encuentra normada el Artículo 91 del Código Tributario, y se da cuando las personas que actúan en calidad de agentes de retención o de percepción o contribuyentes, no enteran en las cajas fiscales correspondientes, los impuestos percibidos o retenidos. Esta clase de infracción es sancionada con multa equivalente al 100% del impuesto retenido o percibido.

4.2.2. Mora

Los contribuyentes incurren en esta clase de infracción cuando pagan la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley. En este caso la mora opera de pleno derecho.

La sanción a que se hace acreedor el contribuyente cuando incurre en esta infracción es multa, y se aplica por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar por el factor 0.0005 por el número de días de atraso. (Artículo 92 del Código Tributario).

4.2.3. Omisión del pago de tributos

Esta infracción se encuentra contenida en el Artículo 88 del Código Tributario, y se da cuando el sujeto pasivo que es el responsable del cumplimiento de la obligación tributaria determina en forma incorrecta la misma, y esta a su vez es detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito”.

4.2.4. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria

Con el objeto de comprender de mejor forma la figura resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, a continuación se desarrolla el contenido de la misma

como infracción tributaria y como delito tributario, según los Artículos 93 del Código Tributario y 358 D del Código Penal.

Según el Artículo 93 del Código Tributario se constituye como resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la administración tributaria después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero, así mismo el acceso inmediato a libros, documentos, archivos y sistema informático del contribuyente que tengan relación con el pago de impuestos, inspección o verificación de cualquier local, oficina de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte etc.

En este procedimiento se cuenta con la intervención de la administración tributaria y el contribuyente que comete dicha infracción. La sanción correspondiente consiste en multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último periodo mensual trimestral o anual, y si la resistencia se constituye de forma inmediata la sanción se duplicará.

El Artículo 358 “D” del Decreto Número 17-73 del Congreso de la República, Código Penal, establece como delito la Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, el cual señala que “Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, quien después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos o impida el acceso al sistema de computo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleado o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para esta además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido.

Si se produce incidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas”.

En el presente caso, podemos observar que además de la intervención de la Administración Tributaria y del contribuyente infractor, también interviene el juez competente y por ende el Ministerio Público, y que las sanciones que se imponen son distintas, una es de tipo administrativo y la otra de tipo penal.

La principal característica de la responsabilidad penal es la pena –privación de la libertad, que implica también la reparación del daño causado. En la responsabilidad penal el delito se produce en contra de la sociedad como consecuencia de los bienes jurídicos tutelados por el propio derecho penal.

La figura de la Acción Fiscalizadora de la Administradora Tributaria se puede dar como infracción o como delito, las acciones son las mismas, y la diferencia entre ambas situaciones radica en que para que dichas acciones sean tipificadas como delito, se necesita la intervención de un juez competente; Así también se deben observar los siguientes aspectos:

- a) Que la Administración Tributaria haya requerido la información y documentación al contribuyente mediante el procedimiento administrativo.
- b) Que el contribuyente haya incumplido con el citado requerimiento.

- c) Que dicho requerimiento lo haya realizado juez competente, por medio del proceso cautelar de providencia de urgencia por parte de la Administración Tributaria.
- d) Que el contribuyente se haya negado a cumplir con el requerimiento establecido por el juez competente.
- e) Que el Juez que conoció el proceso cautelar de providencia de urgencia, certifique lo conducente a un juez penal.

4.2.5. Incumplimiento de las obligaciones formales

Esta clase de infracción está tipificada en el Artículo 94 del Código Tributario, y se refiere a aquellos contribuyentes que incumplen con los deberes formales que las leyes tributarias establecen, ya sea por acciones u omisiones, las cuales se describen a continuación.

Omisión de dar el aviso a la Administración Tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación. Sanción: Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales (Q.1, 000.00). En ningún caso la sanción máxima excederá el uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

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 ante la Administración Tributaria. Sanción. Multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil quetzales (Q.1, 000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

Adquirir bienes o servicios, sin exigir la documentación legal correspondiente. Sanción.

Multa del cien por ciento (100%) del impuesto omitido en cada operación. Si el adquirente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente quedará exonerado de la sanción.

No tener libros contables a que obligan el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas o no llevar al día dichos libros y los registros contables. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas. Sanción: Multa de un mil quetzales (Q.1, 000.00) cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción.

Llevar o mantener los libros y registros contables, en forma o lugar distintos de los que obligan el Código de Comercio y las respectivas leyes tributarias específicas. Sanción: Multa de un mil quetzales (Q.1, 000.00) cada vez que se fiscalice al contribuyente y se establezca la infracción.

Ofertar los bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente cuando así lo establezca la Ley tributaria específica. Sanción: Multa de dos mil quetzales (Q.2, 000.00) cada vez que se establezca la infracción.

Omitir la percepción o retención de tributos de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto. Sanción: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención se omitiere.

Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no cumplan los requisitos según la Ley específica. Sanción: Multa de cien quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil quetzales (Q.5, 000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la Ley tributaria, específica. Sanción: Multa de treinta quetzales (Q.30.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de seiscientos quetzales (Q.600.00) cuando la declaración deba presentarse en forma semanal o mensual de mil quinientos quetzales (Q.1, 500.00) cuando la declaración deba presentarse en forma trimestral; y de tres mil quetzales (Q.3, 000.00) cuando la declaración deba presentarse en forma anual.

No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida. Sanción: Multa de un mil quetzales (Q.1, 000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere.

Dar aviso después del plazo que indica la ley específica, al Registro correspondiente, del traspaso de vehículos usados, por cambio de propietario. En este caso el obligado a dar el aviso correspondiente es el comprador del vehículo. Sanción: Multa equivalente al cincuenta por ciento (50%) del impuesto omitido determinado conforme la tarifa fija específica que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Dar aviso después del plazo que establece la Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el Registro correspondiente. Sanción: Multa de quinientos quetzales (Q.500.00).

Es de importancia señalar que las obligaciones formales que debe cumplir en este caso el sujeto pasivo (contribuyente), son obligaciones que le son impuestas por las leyes tributarias, y estas están contenidas en leyes reglamentarias que indican la forma, el modo y el lugar en el que el contribuyente tiene que cumplir con las mismas. Ej. Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual señala la forma en la que los contribuyentes tienen que inscribirse. La ley del Impuesto al Valor Agregado, indica como deben emitirse las facturas, notas de debito y notas de crédito.

Dentro de las sanciones que las leyes tributarias imponen a los contribuyentes, están la multa, la mora, recargos, cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. La multa es la sanción tributaria por excelencia, estas deben estar reguladas en la ley; sin

embargo debe tomarse en cuenta la capacidad de pago de cada contribuyente, y así evitar que las mismas afecten al contribuyente, toda vez que según el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala, señala que: “Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido”.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece las bases de recaudación especialmente las siguientes:

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

Así también señala que serán nulas ipso iure las disposiciones que jerárquicamente sean inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.

Lo anterior significa que pone límites al contenido de los reglamentos tributarios, señalando que los reglamentos, acuerdos y resoluciones que emita la administración tributaria, no pueden modificar las bases de recaudación que están contenidas en la Constitución, y permite que sea la administración tributaria la que establezca el procedimiento administrativo para el cobro de los tributos, así como los procedimientos que faciliten su recaudación.

La responsabilidad que tenga cada contribuyente al cometer cualquier infracción tributaria va a determinar la sanción que se le debe de imponer, es por ello que el ordenamiento jurídico tributario, debe ser equitativo y congruente a la capacidad económica del mismo.

Es de suma importancia que en Guatemala se fortalezcan las instituciones encargadas

de velar por el estricto cumplimiento de la leyes tributarias, pues de ello depende la captación de impuestos de forma segura y efectiva, respetando el principio de igualdad que como contribuyentes tenemos todos los guatemaltecos.

4.3. La extinción de las infracciones y sanciones tributarias

El Código Tributario en el Artículo 75 señala algunos actos o hechos que traen como consecuencia la extinción de la responsabilidad por la comisión por infracciones y sanciones tributarias; los cuales se comentan a continuación:

a. La muerte del infractor. Dado que la responsabilidad por la comisión de infracciones tributarias es eminentemente personal, la misma puede extinguirse por la muerte del infractor, de igual forma que acontece con los delitos o faltas penales que al acontecer el hecho de la muerte del infractor penal, se extingue definitivamente la responsabilidad.

En el caso de las obligaciones tributarias, las mismas no se extinguen por la muerte del obligado; las obligaciones tributarias se trasladan a los herederos o legatarios.

b. La Exoneración o Condonación. En primer lugar, hay que establecer y dejar claro que la exoneración y la condonación son instituciones tributarias distintas, en la primera, el Presidente de la República, quien facultado de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 183 inciso r) de la Constitución Política de la República de Guatemala, libera, total o parcialmente, de las multas o recargos que adeuden los responsables tributarios; lo que se extingue es la totalidad o parte de la multa que como sanción, es consecuencia de la comisión de la infracción.

En cuanto a la condonación, el Artículo 46 del Código Tributario establece que la obligación de pago de los tributos causados, puede ser condonada o remitida por disposición de ley, o sea, puede el Organismo Legislativo emitir leyes en las cuales se libere de la obligación de pago de tributos causados a favor de los contribuyentes u obligados tributarios. En el segundo párrafo de dicho artículo se menciona que el Presidente de la República puede condonar o remitir las multas y los recargos.

A mi criterio, el término aplicable para la liberación de multas y recargos, en ejercicio de la facultad que se le concede al Presidente de la República, es la exoneración y no condonación, estimando que es incorrecta y poco precisa la redacción del Artículo 46 del Código Tributario. También merece la pena comentar que por una mala práctica legislativa, por medio de ley, se han condonado multas y recargos, aspecto que es incorrecto, pues existe una facultad constitucional de exonerar multas y recargos expresamente establecida a favor del Presidente de la República.

c. Prescripción. Las infracciones y sanciones tributarias pueden extinguirse por el transcurso del tiempo. El Artículo 76 del Código Tributario establece que el período de prescripción para dichas instituciones, es de cinco años contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción, respectivamente. Nótese la diferencia del plazo de prescripción que el mismo Código Tributario, en el Artículo 47 establece para las obligaciones tributarias que es de cuatro años. Por otro lado merece la pena comentar el hecho que en el Título III del Código Tributario que desarrolla las figuras de las infracciones y sanciones tributarias, no se establece ningún acto interruptivo de la prescripción, ni en el Artículo 50 del referido texto legal, se establece algún hecho o acto concreto que expresamente mencione la interrupción en el computo de la prescripción de las infracciones tributarias; estimando con ello, que existe una laguna legal dentro de la legislación general tributaria en cuanto al tema de la interrupción de la prescripción de infracciones y sanciones tributarias.

d. En los demás casos contemplados en el Artículo 55 del Código Tributario. El Artículo 55 del Código Tributario establece los actos que, al realizarse, dan la facultad a la Administración Tributaria de declarar la incobrabilidad de obligaciones tributarias (nótese, no se indica infracciones o sanciones tributarias o la responsabilidad) y ello por razones de economía procesal. En el numeral 1 de dicho artículo, se refiere al monto de las deudas tributarias hasta dos mil quetzales, estimando que lo dispuesto en dicho numeral no es aplicable al ámbito de las infracciones tributarias. 2. En el caso de concursos de acreedores o quiebra. 3. En el caso de sanciones aplicadas a deudores que fallezcan posteriormente o cuya muerte presunta sea declarada (en este caso, se estaría reconociendo en las actuaciones administrativas la extinción de la responsabilidad en el ámbito sancionatorio, por muerte del infractor). 4. Cuando se hubiere dado la

prescripción de la infracción o sanción tributaria, que al igual que pasa en el supuesto referido en el numeral anterior, sería un reconocimiento de un acto, ello para los efectos formales en la tramitación de un expediente administrativo.

4.4. Procedimiento administrativo para la determinación de infracciones tributarias y su consecuente imposición de sanciones.

El Código Tributario establece tanto normas sustantivas como procesales. Dentro de las normas procesales, este cuerpo legal desarrolla los procedimientos administrativos aplicables a la determinación de la obligación tributaria, ya sea cuando el contribuyente ha omitido determinarla por sí mismo, así como cuando se verifica si la determinación que éste ha efectuado, ha sido correcta, apegada a la normativa aplicable; como también establece dos procedimientos aplicables para el ámbito de infracciones tributarias; los cuales son los siguientes:

4.4.1. Procedimiento Administrativo para la determinación de infracciones tributarias y la imposición de sanciones por la comisión de infracciones formales.

Este procedimiento está establecido en el Artículo 146 del Código Tributario, en el cual también se establece el procedimiento administrativo relacionado con la determinación de obligaciones tributarias, pero con la particularidad que sus plazos están reducidos, como concretamente lo encontramos en el párrafo quinto de dicho artículo. Procedimiento que se resume de la siguiente forma: Audiencia al contribuyente. Al contribuyente o responsable se le da a conocer la infracción tributaria que pudo haber cometido, dándole a conocer la Administración Tributaria los elementos con los cuales estima que se dio la infracción tributaria. Conforme al Artículo 151 del Código Tributario, debe existir un acta administrativa en la cual se hubiere dejado constancia de la infracción cometida. El contribuyente tiene el plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación para evacuar la audiencia.

I. Apertura a prueba. Si el contribuyente evacuó la audiencia y solicitó la apertura a prueba, el proceso se abrirá a prueba por el plazo de diez días improrrogables, los cuales iniciarán a partir del sexto día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia. En este período el contribuyente tendrá la facultad

de presentar todos los elementos de prueba que son aceptados en el ámbito del derecho, aunque el principal medio de prueba en este tipo de procedimientos, es la documental.

II. No evacuación de la audiencia. Si el contribuyente no evacua la audiencia que se le confirió oportunamente, se deberá emitir la resolución que corresponda en forma inmediata.

III. Medidas para mejor resolver. Se hubiere evacuado o no la audiencia, de oficio o a petición de parte, la Administración Tributaria tiene la facultad de dictar medidas para mejor resolver, solicitando la ampliación de determinadas diligencias u otras actividades probatorias, a efecto de contar con mejores elementos para emitir su resolución.

IV. Resolución. Concluidas las fases previas, la Administración debe emitir la resolución que en derecho corresponda, dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes. Si la resolución determina el pago de multas, el contribuyente tiene la facultad de solicitar al señor Presidente de la República la exoneración, total o parcial, de la multa impuesta, pudiendo éste conferirla total o parcialmente. Si el contribuyente no está de acuerdo con lo resuelto por la Administración Tributaria, está en su pleno derecho de utilizar el medio de impugnación que le otorga la ley, que es la interposición del Recurso de Revocatoria, dentro del plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución de mérito, el cual se presenta ante la misma Administración Tributaria y es conocido y resuelto por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin que ello sea obstáculo para el ejercicio de la facultad que tiene de solicitar la exoneración de la multa a quien corresponde.

4.4.2. Procedimiento de aplicación de la sanción del cierre temporal o definitivo de empresas, establecimientos o negocios.

Si la infracción tributaria consistiere en alguno de los supuestos establecidos en el Artículo 85 del Código Tributario, corresponde como sanción la aplicación del cierre temporal del establecimiento, negocio o empresa en el cual se cometió la infracción. Si existiere reincidencia en la comisión de esta infracción, se aplicará el cierre definitivo del establecimiento, negocio o empresa en el cual se dieron las infracciones. Por ser una

sanción a la cual el Presidente de la República no puede aplicar su facultad de exoneración, no me referiré al procedimiento por medio del cual se conocen este tipo de infracciones tributarias, procedimiento que se encuentra regulado en el Artículo 86 del cuerpo legal referido en este párrafo.

CAPÍTULO V

5. La exoneración

5.1. Definición

Previo a desarrollar esta institución del derecho tributario y sobre la cual se centra este trabajo, deseo referirme brevemente a otras instituciones similares; y dado la existencia de algunos puntos de cierto parecido que han dado lugar a constantes confusiones por contadores, políticos, funcionarios, juristas y hasta del legislador, tanto constituyente como ordinario, pues hemos visto que en la actual constitución y en otras disposiciones legales, el legislador ha “exonerado impuestos” como es el caso de lo plasmado en el Artículo 100 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en el cual esa norma fundamental “exonera” al régimen de seguridad social en forma total de impuestos, contribuciones y arbitrios, establecidos o por establecerse; error que también se ha observado en disposiciones legales y reglamentarias; procederé a continuación a referirme sobre las siguientes instituciones tributarias:

- a) La no afectación.
- b) La exención.
- c) La condonación.

a) La no afectación: Uno de los principios que inspiran al derecho tributario, es el principio de legalidad, y este postula que los tributos y sus bases de recaudación deben estar establecidos en la ley. Una de las bases de recaudación que establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, es el hecho generador. Concretamente el hecho generador es la descripción del hecho o acción que al ser realizada por el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, se da nacimiento a la obligación tributaria. Pues de no existir debidamente descrita ese acto o acción, no podrá aparejarse a un acto gravado, por más que este se le asemeje, pongo un ejemplo, la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos establece en el Artículo 5 numeral 6) como actos afectos la emisión de los siguientes documentos notariales: (Artículo 5 numeral 6) Ley del Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial

para Protocolos) índices, testimonios especiales, copias simples o legalizadas y actas notariales, imponiendo la ley el tributar adhiriendo un timbre fiscal de cincuenta centavos de quetzal, por cada hoja usada en dichos documentos. Si nos damos cuenta no se gravó la emisión de los testimonios de las escrituras públicas, documentos que en el accionar notarial, se utilizan para las inscripciones registrales que a las partes intervinientes en los contratos u actos respectivos convenga. Al no estar gravado y aun siendo similar a los otros documentos notariales que refiere el punto 6 del Artículo 5 de la ley citada, ¿puede la Administración exigir el cumplir con esta obligación tributaria al emitir un primer o ulterior testimonio de escritura pública? Sobre la base de recaudación referida, el hecho generador, se puede citar la referencia que la Corte de Constitucionalidad efectúa en la Constitución Política de la República de Guatemala, comentada así: "Hecho generador es el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica para configurar el tributo, y cuando ese hecho hipotético se produce en la realidad, convirtiéndose en hecho concreto, surge la obligación tributaria. Este concepto doctrinario informa el derecho positivo guatemalteco, pues el Artículo 31 del Código Tributario preceptúa: 'Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Conforme a estos conceptos, todo hecho generador lleva implícito un elemento temporal, que hace relación al momento en que debe considerarse consumado el hecho previsto en la norma legal, lo que puede ocurrir mediante dos modalidades a saber: a) instantáneo, cuando se realiza en determinado momento y simultáneamente origina una obligación tributaria autónoma, que no puede repetirse y b) periódico, cuando se produce una serie de hechos globalmente considerados cuya integración se completa durante determinado período..."⁵⁵

Esta disposición va en congruencia con el Artículo 239 constitucional el cual prohíbe el cobro de impuestos que no están contemplados en la ley, toda vez que adolece de nulidad toda disposición jerárquicamente inferior a ella.

b) La exención: Partiendo nuevamente de lo dispuesto en el Artículo 239 de inciso b) La Constitución Política de la República de Guatemala, otra de las bases de recaudación

⁵⁵ Corte de Constitucionalidad, *Gaceta No. 31, expedientes acumulados Nos. 269-92, 326-92, 352-92*, pág. 23.

son las exenciones. De las mismas podremos decir que es la dispensa de las consecuencias del hecho generador de un tributo, establecida por la ley, a favor de determinado sujeto pasivo o un grupo de estos, o ante determinada circunstancia prevista. El Artículo 62 del Código Tributario preceptúa: “La 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. Si concurren partes exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención”. Por principio constitucional el contribuyente se obliga a satisfacer la prestación tributaria, y la Administración Tributaria se obliga a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria en la forma prevista en la ley tributaria, sin poder renunciar al cobro, excepto que la propia ley establezca exenciones, o que una ley declare la condenación o el perdón. Por lo tanto la exención tributaria es una norma legal excepcional, por medio de la cual la ley tributaria excluye de la aplicación de un impuesto, determinados actos o personas que normalmente estarían gravados.

La mayoría de leyes tributarias especiales establecen los hechos o actos exentos y las personas exentas; no hay que olvidar que la Carta Magna establece, por sí misma, personas y actividades exentas. Dentro de las personas que la Constitución libera de obligaciones tributarias están las siguientes:

- a. Las Iglesias. (Únicamente en cuanto a los inmuebles de su propiedad que destine a su culto). Artículo 37.
- b. Los centros de cultura. Artículo 73.
- c. Las Universidades. Artículo 88.
- d. El Comité Olímpico y la Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala. Artículo 92.
- e. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social. Artículo 100.

Como ejemplos de exenciones otorgadas por las leyes tributarias a personas, puedo citar la otorgada a los enfermos del VIH/SIDA, en cuanto a los medicamentos antirretrovirales que adquieran; las transacciones efectuadas entre cooperativas y estas con sus asociados.

En cuanto a exenciones objetivas, o sea, a razón de una determinada actividad o en atención a determinados bienes, podemos citar las siguientes: Los medicamentos genéricos de origen natural, las ventas de mercado hasta cien quetzales (ambas establecidas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

Según Jorge Mario Castillo, las exenciones se clasifican de la siguiente manera: 1. Objetivas, si se otorgan por ciertas cualidades o características del objeto que genera el tributo ejemplo los artículos de primera necesidad para la subsistencia popular. 2. Subjetivas, si se otorgan en consideración a la persona, ejemplo los autores de libros por la regalías que perciban o los diplomáticos extranjeros. 3. Permanentes, si subsisten hasta que esté vigente la ley que las otorga. 4. Transitorias, si se establecen para que se gocen durante un tiempo determinado. 5. Totales, si liberan al contribuyente de la obligación y de todos los deberes establecidos en la ley. 6. Relativas. Si liberan al contribuyente de la obligación pero no de los deberes legales. 7. Constitucionales, si las establece directamente la Constitución Política, ejemplo la exención del pago de impuestos a favor de las Universidades.⁵⁶

En Guatemala existe innumerable cantidad de decretos por medio de los cuales se han otorgado exenciones a diferentes instituciones del país, un claro ejemplo es el Decreto 38-2007, emitido el 10 de octubre del año 2007, por medio del cual el Congreso de la República de Guatemala exonera por única vez del pago de todo impuesto que recaiga sobre la importación e interpretación de tres vehículos automotores tipo motobomba, a favor del Comité Pro-mejoramiento del Cuerpo de Bomberos Municipales.

Mediante el Decreto No. 26-04 emitido el 13 de septiembre del año 2004, se exoneró del pago de Impuesto al Valor Agregado I.V.A. y demás derechos de importación a la Fundación de Asistencia Social de la Iglesia Católica de la Arquidiócesis.

Tal y como se mencionó anteriormente se está utilizando el término exoneración para dispensar total o parcialmente el cumplimiento de una obligación tributaria, cuando lo

⁵⁶ Castillo González, **Ob. Cit**; págs. 442 y 443.

correcto sería el término exención, pues son dos figuras distintas que se aplican en materia tributaria.

Para ejercer adecuadamente la facultad de otorgar exenciones de determinados tributos, el Organismo Legislativo debe ser siempre vigilante de no violentar otro de los principios constitucionales que inspiran al derecho tributario, que es el principio de igualdad.

c) Condonación. Una de las formas de extinguir la obligación tributaria es la Condonación y esta consiste en el perdón o remisión de una obligación tributaria por mandato de la ley. La aplicación de esta figura debe ser un proceder extraordinario por parte del sujeto activo de la relación tributaria y, en principio, pugna con la indisponibilidad por parte de dicho sujeto de tributos que le corresponden. La condonación de tributos sólo puede hacerse a título general y nunca particular, pues de lo contrario implicaría un trato desigual para los contribuyentes.

El Código Tributario, en el Artículo 46, desarrolla esta figura así: “Artículo 46. Condonación. La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por Ley. Las multas y los 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 de de la República de Guatemala, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 de este código.”

Ahora analizaremos el contenido del Artículo antes citado, pues hace referencia al tema central del presente trabajo. En primer lugar, deja claro que solo pueden ser condonados, redimidos o perdonados, obligaciones tributarias nacidas válida y perfectamente a la vida jurídica, por medio de la emisión de ley. Dicha norma puntualiza que, en cuanto a las sanciones (multas y recargos) que la obligación condonada traían como añadidura, deben ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, indicando que no comparto la forma en la cual se nomina esa facultad presidencial, pues los términos usados son propios al ámbito de las obligaciones tributarias, debiendo el Código Tributario haber utilizado el término propio a la figura de las infracciones tributarias, que

es la exoneración. Termina el citado artículo refiriendo el Artículo 97 de dicho código, que menciona la facultad presidencial de exonerar multas y recargos y extiende esa facultad a lo que son los intereses, que estimo es el objeto de tan puntual cita referencial.

En la práctica se ha visto que la legislación guatemalteca hace caso omiso a lo indicado en el Artículo 46 del Código Tributario, pues en las leyes por medio de las cuales otorga la condonación de la obligación del pago de impuestos a instituciones de beneficencia, otorga dentro de la ley, la exoneración de multas e intereses, aspecto que es violatorio a la Constitución Política de la República de Guatemala, al ejercer competencias de otro órgano del Estado.

Es importante recordar lo referente a la exoneración de impuestos, en los cuales se requiere la emisión de una ley. Según el Artículo 3 numeral 2) del Código Tributario, señala que se necesita emitir una ley para otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala, tal es el caso de los ejemplos que se detallan a continuación:

5.2. Los beneficios fiscales

Los beneficios fiscales también son llamados incentivos tributarios, y son aquellos que el Estado otorga y que están diseñados específicamente a incentivar las inversiones, que contribuyan al crecimiento económico del país.

Esta figura se encuentra contenida en el Artículo 3 del Código Tributario la cual considero debe hacerse una breve reseña, para conocer cuales son y que tipo de impacto tiene en Guatemala el otorgamiento de los mismos. La Constitución Política de la República no obliga a incluirlos dentro de la ley tributaria, como el caso de las exenciones, pero es evidente que tampoco los excluye. Los beneficios fiscales como ya se mencionó anteriormente son también llamados incentivos tributarios, en diferentes normas legales reciben algunos nombres como franquicias, desgravaciones, amortizaciones aceleradas, etc. Estos beneficios fiscales pueden consistir en pagar una cantidad menor de la que

paga el contribuyente no beneficiado, o en no pagar temporalmente el monto del tributo, y en montos que el beneficiado recibe del Estado en casos excepcionales y en calidad de incentivo fiscal como lo son los subsidios y reintegros.

A continuación se proporciona el concepto sobre los beneficios tributarios, los cuales se encuentran contenidos en el Artículo 56 Ley Número 562 (Código Tributario de la República de Nicaragua. “Son las condiciones excepcionales concedidas a los contribuyentes para disminuir la onerosidad de la carga tributaria en circunstancias especiales”.

Otra de las formas de otorgar estos beneficios fiscales es exhortar a los contribuyentes a realizar inversiones e instalarse en un lugar determinado, elaborar con exclusividad algún producto o contratar un mínimo de personal con el objeto de incentivar una región o alguna actividad económica.

En países como Chile, España, Perú, Colombia y otros que pertenecen a Latinoamérica, existe diversidad de legislación que otorga beneficios fiscales a determinadas personas por ejemplo: Chile otorga dicho beneficios para invertir en seguros dotales, en Perú se les otorga a las empresas que emplean a personas con alguna discapacidad, en Colombia se realizan deducción de intereses hipotecarios a los inversionistas en materia ambiental, en Estados Unidos de Norteamérica, existe una ley específica sobre Beneficios Tributarios y Servicios de Salud, y como último ejemplo España otorga franquicias y exenciones en el Régimen Diplomático Consular y de Organismos Internacionales.

Algunos ejemplos que podría citar respecto al otorgamiento de los beneficios fiscales son: La exención del Impuesto al Valor Agregado dirigido al sector financiero de Guatemala, pues se considera que es complejo; la exención del Impuesto del Valor Agregado de la venta al menudeo de alimentos básicos en mercados cantorales y municipales así como la deducción personal del Impuesto Sobre la Renta; y por último la exención del Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Sobre la Renta a la misiones

diplomáticas acreditadas ante el gobierno de Guatemala, ello incluye al personal de nacionalidad guatemalteca que labora en los mismos.

Según un informe elaborado USAID/DAI PRIME CONTRACT NO. PCE-I-00-00-00015-00 bajo las siglas (SEGIR), en nuestro país se han otorgado exenciones como incentivos fiscales a varias instituciones, las cuales han significado un sacrificio recaudatorio por parte de la Administración Tributaria. Entre ellas se puede mencionar las exenciones otorgadas a las cooperativas, a la industria de maquila, con el objeto de incentivar la inversión, a los servicios prestados por instituciones financieras, las ventas al menudeo de alimentos en mercados cantorales que no excedan de Q.100.00 por transacción y la exoneración que se confiere del Impuesto Sobre la Renta, a los empleados guatemaltecos de organismos exentos de impuestos, aunque resulta difícil para la administración tributaria tener un estimado sobre el gasto tributario que representa este renglón.

5.3. Los gastos tributarios

Los gastos tributarios se definen como las reducciones de las obligaciones impositivas que surgen de las preferencias ofrecidas (legalmente) por medio del Código Tributario, como por ejemplo: las deducciones, créditos, tasas preferenciales, exenciones y exoneraciones.

5.4. Exoneraciones y exenciones constitucionales

Dentro de las exenciones y exoneraciones que otorga la Constitución Política de la República se encuentran las otorgadas a las iglesias, a las empresas estatales y municipales, la exención de sueldos y salarios de funcionarios y agentes diplomáticos y consulares acreditados por el Gobierno de Guatemala residentes en el exterior etc. Base legal: Artículos 37, 73, 88, 92 y 100 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El objeto por medio del cual el Estado incurre en este tipo de gastos tributarios es

promover ciertos valores sociales, culturales y deportivos, tal es el caso de las universidades y centro educativos privados, sin embargo es eminente que en muchos casos han surgido ciertos abusos para evadir las obligaciones tributarias, pues en el caso de los establecimientos educativos cuando se promueve la venta de útiles y materiales, así como el servicio de transporte escolar, las personas que prestan estos servicios son personas catalogadas como contribuyentes que tienen sus registros tributarios respectivos y que son ajenas al centro educativo correspondiente, y al no emitir algún comprobante por la compra o uso del servicio según sea el caso, están incumpliendo con el pago de su deberes tributarios. Según los Artículos 73 y 88 de la Constitución Política de la República de Guatemala los establecimientos privados y todas las universidades del país, están exonerados de toda clase de impuestos, arbitrios y contribuciones especiales.

A continuación se enumeran algunas ventajas y desventajas del gasto tributario según el informe que elaboraron en el año 2002 los consultores internacionales Arthur Mann y Robert Burke, bajo USAID/DAI PRIME "Support for Economic Growth an Institutional Reform (SEGIR).

Ventajas:

- Transfieren rápidamente y eficientemente recursos a grupos designados al permitir que se quedan con sus ingresos en vez de tributar dichos ingresos para luego devolverlos en la forma de subsidio.
- Podrían representar una manera políticamente factible de alcanzar un objetivo, evitando tener que pasar por el proceso presupuestario.
- Podrían alcanzar objetivos más efectivamente si es que el gasto público actúa para desplazar las actividades del sector privado.

Desventajas:

- Generalmente, actúan para disminuir los ingresos tributarios.

- Son difíciles de evaluar en términos de su efectividad programática.
- Son más difíciles de controlar que otros tipos de gastos públicos que son canalizados por el presupuesto público, a veces resultando en mayores disminuciones del ingreso tributario.
- Son menos transparentes que otras formas de actividad gubernamental, así creando mayores posibilidades para la corrupción.
- Incrementa la complejidad del sistema tributario, dificultando la administración y recaudación tributaria.
- Reciben tratamiento privilegiado en cuanto a su financiamiento, dado que no hace falta asignar los fondos presupuestarios y no están sujetos a recortes del presupuesto, de esta manera podrían distorsionar las actividades y la influencia del gobierno más allá de lo intencionado.
- Generan ineficiencias en todo el sistema económico al distorsionar los precios relativos.
- Podrían aumentar inequidades verticales del sistema tributario al ofrecer preferencias a los contribuyentes más pudientes.

Al haber analizado cada una de las instituciones desarrolladas con anterioridad, es conveniente realizar un estudio más detallado sobre la figura de la exoneración:

5.5. Definición de exoneración:

Es la facultad que la Constitución Política de la República y la ley le confieren al Presidente de la República, para que éste pueda liberar total o parcialmente de las multas, recargos e intereses en que han incurrido los obligados tributarios, por el incumplimiento extemporáneo de sus obligaciones tributarias sustanciales o por el incumplimiento a las obligaciones tributarias formales.

Análisis del precepto constitucional en el cual se establece la facultad de conceder exoneraciones:

A continuación se desarrolla este punto con la cita literal del texto constitucional relacionado con la facultad de mérito: Artículo 183. Funciones del Presidente de la República. Son funciones del Presidente de la República: 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...”

5.6. Características de esta facultad:

a) Magnitud: Nos damos cuenta que la Constitución no le da ningún límite al Presidente para ejercer esta facultad, pues puede otorgar del 1 al 100% de la exoneración que le fuere solicitada o hubiere estimado hacerlo.

b) Estado procesal: ni en el estado de actuaciones administrativas o judiciales en las cuales, adicionalmente a obligaciones tributarias o exclusivamente sanciones por infracciones a deberes formales, tiene limitante para el ejercicio de la función facultativa referida.

c) Individual o colectiva: El Presidente puede ejercer esta facultad en atención a una petición individualizada efectuada por un habitante de este país o en atención a solicitudes colectivas o como desarrollo de una política tributaria que también le compete ejercer.

d) Materia: Esta función no se limita a la posibilidad de exonerar sanciones en el orden tributario, sino también puede otorgarla a sanciones impuestas con fundamento en otras materias administrativas, tales como sanciones impuestas con base a disposiciones sanitarias, medioambientales, minería, hidrocarburos, policía y otras.

e) Incondicional: El texto constitucional no impone al beneficiario que cumpla con algún requisito o formalidad, aunque el Presidente en el ejercicio de esta facultad, podrá a su

discreción, establecer alguna condición como puede ser el pago inmediato de la obligación tributaria y otros directamente vinculados con los hechos que han dado origen a la sanción.

Como un breve ejemplo se cita el fallo que emitió la Corte de Constitucionalidad respecto al Decreto Ley 1-85, el cual impugnaba de inconstitucionalidad la Ley de Protección al Consumidor, referente a la facultad de exonerar multas del presidente de la República, el cual se manifestó así: “La prohibición de exonerar o rebajar multas que establece el Decreto Ley 1-85, alcanza únicamente la autoridad que, según la competencia establecida, en el supuesto de que se tratara de funciones administrativas, la impusiere, pero dicha disposición no alcanza al Presidente de la República, pues de la redacción de aquel artículo, no se infiere ninguna referencia a este Funcionario”.⁵⁷

Análisis del precepto establecido en el Artículo 97 del Código Tributario.

Luego de la cita del texto constitucional referido en el punto anterior, cito ahora el Artículo 97 del Código Tributario: Artículo 97. “Exoneración de multas, recargos, e intereses. La exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos.”

Teniendo en cuenta el análisis del texto constitucional anterior, el Artículo 97 del Código Tributario, tiene otros elementos que a continuación se hacen referencia:

El Presidente está facultado legalmente para autorizar a la Administración Tributaria para ejercer esa facultad. Sobre este particular, hay que tener en cuenta lo dispuesto en el Artículo 5 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que indica: “ARTICULO 5. Prohibición para exonerar de multas, intereses y recargos. La SAT no podrá otorgar exoneración de multas, intereses y recargos, a los contribuyentes que hubieren sido sancionados con los mismos por incumplimiento de sus obligaciones

⁵⁷ Corte de Constitucionalidad, **Gaceta número 1, Expediente número 12-86**, pág. 9.

tributarias.” La Ley Orgánica le prohíbe expresamente a la Superintendencia de Administración Tributaria, otorgar directamente exoneración de multas, intereses y recargos. En consideración a lo dispuesto en el Código Tributario, la función que puede delegar a dicha entidad el Presidente de la República, es eminentemente la aplicación de las exoneraciones que ha emitido a través de un Acuerdo Gubernativo y las mismas están dispuestas para beneficiar a un buen grupo de infractores tributarios. En los últimos años se han otorgado exoneraciones por medio de Acuerdo Gubernativo, las cuales han tenido el objeto de “depurar” actuaciones administrativas relacionadas con adeudos tributarios de bajo valor, ello para ir reduciendo carteras administrativas o judiciales poco rentables para el interés fiscal.

El Código Tributario amplía el beneficio de la exoneración, dado que conforme el texto constitucional que analizamos, solo se aplica esta figura a lo que son las multas y los recargos; el Código Tributario extiende el concepto de recargo, e incluye los intereses. Sobre el particular estimo que el Código Tributario abusa al ir más allá del texto constitucional y retuerce la figura de los intereses resarcitorios; los cuales se encuentran desarrollados en la parte de las obligaciones tributarias; los intereses resarcitorios tienen un carácter compensatorio, o sea, no se busca aplicar una sanción al contribuyente que se atrasa en enterar los tributos que por mandato legal, debió haberlo efectuado en determinada fecha, sino únicamente busca que por el tiempo en el cual el fisco no contó con ese recurso dinerario, reciba una compensación ante ello. Con el objeto de ilustrar de mejor manera lo dicho en este párrafo, cito la definición de interés que da el autor P. Carrasco Parrilla: “Aquella prestación accesoria a la obligación de pago de la deuda tributaria, que procede como contribución remuneratoria o indemnización que en concepto de daños y perjuicios corresponde abonar al obligado tributario como consecuencia del retraso en el pago de la deuda tributaria”.⁵⁸

En cuanto al recargo, su naturaleza es distinta, efectivamente es una sanción cuando lo dispone así la ley impositiva sustantiva, como por ejemplo en la primera ley del Impuesto al Valor Agregado. La Constitución Política de la República de Guatemala, hace referencia a dicho término cuando en su Artículo 183 inciso r) establece la facultad del

⁵⁸ Carrasco Parrilla, P., **Derecho tributario**, pág. 39.

Presidente de la República de exonerar recargos. El Código Tributario no tiene una definición precisa de lo que es un recargo, solo señala en el Artículo 3 numeral 4) que los mismos están sujetos al principio de legalidad, en el Artículo 87 regula lo relativo al 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 el Artículo 97 indica que los intereses constituyen recargos.

La discrecionalidad en la aplicación de exoneraciones

La Constitución Política de la República de Guatemala, consagra el principio de igualdad, contenido en su Artículo 4. Este principio propugna por un trato igualitario para todos los habitantes de este país, a efecto que una persona reciba el mismo trato que otra en una situación idéntica y que no se consideren aspectos subjetivos para resolver su situación. Ante el ejercicio de la facultad de exonerar multas, recargos e intereses, sin limitaciones, deja al Presidente de la República en total libertad para aplicar esta facultad. En la práctica se dan situaciones similares, resueltas en formas muy distintas, a unos contribuyentes se les otorga un porcentaje muy elevado de la sanción, a otros mínimo y algunos su petición ni siquiera fue resuelta. Sobre el particular, estimo que todo accionar de la administración pública debe basarse en la ley. En relación a situaciones inherentes a la Administración Tributaria, deben tenerse muy en cuenta, además de las disposiciones constitucionales y legales expresas, lo establecido en los principios constitucionales, en este caso el de igualdad, y de ejercerse esta facultad se haga de una manera igualitaria, sin favoritismos en coherencia de los postulados máximos de nuestro ordenamiento jurídico guatemalteco.

El presente trabajo tiene por objeto realizar un análisis sobre la problemática que existe en cuanto a la aplicación del Artículo 183 inciso r) de la Constitución Política de la República de Guatemala, relacionada a la potestad que tiene el Presidente de la República, de exonerar multas y recargos a aquellos contribuyentes que incurran en la omisión del pago de sus impuestos dentro de los términos legales, así como aquellos que incurran en actos u omisiones dentro del ámbito administrativo, por considerarse que

dicha facultad podría aplicarse en forma arbitraria, desmotivando de esa forma a aquellos contribuyentes que con esfuerzo y responsabilidad sí cumplen con el pago de sus impuestos dentro de los plazos legales. De esa cuenta se llega a la conclusión que al aplicar el citado precepto legal en forma particular y no en forma general, se estaría violando el principio de igualdad establecido en el Artículo 4º., de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya que se estaría favoreciendo únicamente a los infractores en materia tributaria. Dentro de la administración tributaria, este tema tiene cierto grado de complejidad, pues la concesión de la misma puede generar conflictos que afecten derechos y garantías constitucionales.

Aplicación del beneficio de la exoneración por parte del Organismo Ejecutivo.

Durante la administración de los Presidentes Alfonso Portillo y Oscar Berger, se otorgaron una cantidad muy considerable de exoneraciones sobre multas recargos e intereses, pues se concedieron las mismas a casi la totalidad de los contribuyentes que las solicitaron, principalmente en la última administración referida, confiriendo la liberación de entre un veinte al ciento por ciento de las sanciones e intereses impuestos, sin que existiera un normativo o procedimiento estándar que se aplicara, en forma objetiva, a los contribuyentes o responsables que solicitaran este beneficio, denotando una total subjetividad en la forma de resolver las peticiones en cuanto al porcentaje en el cual se otorgue la exoneración. En la primera de las administraciones mencionadas, se cometió un grave error, consistente en el hecho que el Secretario General de la Presidencia era quien, en “representación del Presidente”, suscribía las resoluciones que otorgaban las exoneraciones, aspecto que, a criterio de quien escribe, es contrario a la normativa, pues la facultad de exonerar multas y recargos corresponde con exclusividad al Presidente de la República de Guatemala.

A *contrario sensu*, la actual administración del Presidente Álvaro Colóm Caballeros, según información proporcionada por la Secretaría General de la Presidencia de la República, hasta la presente fecha no ha otorgado exoneraciones a los contribuyentes y responsables que han solicitado las mismas, ya sea por incumplir con el tiempo debido para el pago de sus impuestos o por incumplir con alguna formalidad en materia tributaria

que sea sancionada con multa, situación que en cierta medida contribuye al fortalecimiento del estado de derecho en nuestro país, pues de esa manera también fortalece la institucionalidad en el ámbito tributario, se hace valer el derecho de igualdad que tienen todos los contribuyentes, en congruencia y respeto de aquellos contribuyentes o responsables tributarios que cumplen en el tiempo y forma sus obligaciones tributarias, estimulando una mejor y efectiva recaudación tributaria basada en el cumplimiento voluntario, sin necesidad de que el Estado ejerza presión para el logro del pago de tributos.

CONCLUSIONES

1. Los principios constitucionales en materia tributaria constituyen la base fundamental para el desarrollo de la actividad recaudadora del Estado. Establece las líneas generales de la relación que existe entre el Estado y los contribuyentes y para su ejecución, puede facultar expresamente a la administración tributaria.
2. Al Presidente de la República de Guatemala, de acuerdo a la ley, le corresponde exonerar multas, recargos e intereses a favor de aquellos contribuyentes que no han pagado sus impuestos dentro de los plazos legales o han cometido infracciones tributarias de carácter formal sancionables con multa, sin embargo en ocasiones la falta de pago de los contribuyentes no se debe por falta de voluntad, por ejemplo: no realizan el pago por la falta de recursos económicos para cubrirlo, entre otros.
3. Le corresponde al Congreso de la República de Guatemala la facultad de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado, por tanto es facultad exclusiva del organismo legislativo, emitir leyes para condonar obligaciones tributarias. Por lo que se estima que es incorrecto que por medio de un Acuerdo Gubernativo se otorgue la exoneración de multas y recargos.
4. Se estima que el Código Tributario en su Artículo 97, se excede al extender el beneficio de la exoneración a los intereses, institución del derecho tributario que se sitúa dentro de las obligaciones tributarias; la misma tiene un carácter resarcitorio y no sancionatorio.
5. La facultad de exonerar multas, recargos e intereses que ostenta el Presidente de la República es una institución retrograda, impropia de un sistema democrático y violatoria al principio de igualdad, cuyo ejercicio totalmente discrecional ha provocado, en muchos casos, injusticias y distorsiones, desestimula el cumplimiento normal de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes responsables.

RECOMENDACIONES

1. Que mientras esté en vigor la disposición constitucional que otorga la facultad de exonerar multas y recargos al Presidente de la República, se aplique la misma por el Organismo Ejecutivo en forma justa, equitativa y sin tratar de desestimular el cumplimiento normal de las obligaciones de los contribuyentes.
2. Que el Organismo Ejecutivo emita un reglamento, a través de un Acuerdo Gubernativo, por medio del cual establezca un procedimiento para que se pueda aplicar con igualdad, de forma equitativa y justa la facultad del Presidente de la República de otorgar exoneración de multas y recargos a los contribuyentes que lo soliciten.
3. Que el Organismo Ejecutivo divulgue anualmente el monto total de las multas, recargos e intereses que fueron exonerados en un ejercicio fiscal anual, con el objeto de ejercer un mayor control respecto a los contribuyentes que son beneficiados con alguna exoneración en materia tributaria.
4. Que el Congreso de la República considere reformar el Artículo 97 del Código Tributario, en el sentido de que se elimine la equiparación de los intereses establecidos en el artículo 58 de la citada ley a la figura de los recargos, toda vez que la naturaleza jurídica de los intereses, es distinta de la naturaleza jurídica de los recargos.
5. Es necesario que el Congreso de la República de Guatemala reforme el texto constitucional sobre la facultad del Presidente de la República de exonerar multas y recargos, por considerar esta facultad antidemocrática, propia de un régimen feudal, en el cual el soberano tiene la potestad de afectar la vida y la hacienda de las personas sin mayores límites, y esto podría violentar el principio de igualdad al aplicarse la exoneración solo en algunos casos.

ANEXOS

1. MODELO DE SOLICITUD DE EXONERACIÓN DE MULTAS E INTERESES DETERMINADOS POR MEDIO DE RESOLUCIÓN EMITIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, DENTRO DE UN PROCESO ADMINISTRATIVOS QUE GENERÓ LA DETERMINACIÓN DE AJUSTES.

SEÑOR PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.

JUAN JOSÉ MUÑOZ MORALES, de sesenta y tres años de edad, soltero, guatemalteco, economista, de este domicilio, con NIT. 11114-6, con domicilio fiscal en la once avenida quince guión dieciocho zona tres de esta Ciudad, lugar que señalo para recibir notificaciones. Ante usted respetuosamente comparezco y:

E X P O N G O:

- a. En el mes de enero del presente año, la Superintendencia de Administración Tributaria inició un proceso administrativo en el cual se verificó el cumplimiento de mis obligaciones tributarias correspondientes a los períodos impositivos comprendidos entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2005. Para el efecto se formó el expediente número 2008000034567.
- b. Dentro del expediente referido, con fecha 4 de mayo de 2008, se emitió la resolución número 2008001234, en la cual se determina un ajuste al impuesto Sobre la Renta, correspondiente al período impositivo verificado, por la suma de Q.23,000.00; se determinó adicionalmente una multa por omisión de impuesto por la suma de Q.23,000.00, así como el pago de intereses resarcitorios. Resolución que me fue notificada el día 6 de mayo del presente año y que a la fecha ya está firme.

- c. Estimo que el ajuste que se determinó por parte de la Administración Tributaria se fundamenta en una interpretación de la ley que no comparto, pero mi deseo señor Presidente, es cumplir adecuadamente con mis obligaciones tributarias aun estimando que el ajuste no está debidamente soportado. Adicionalmente a lo anterior, solicito que el señor Presidente considere mi situación económica limitada, pues pagaré la totalidad del ajuste en forma inmediata, pero esa situación no me permite hacer frente al pago de la totalidad de la multa impuesta y los intereses.
- d. Por los argumentos vertidos, solicito me sea concedida la exoneración de la multa e intereses impuestos en la resolución de mérito en un ciento por ciento (100%).

FUNDAMENTO DE DERECHO:

El artículo 97 del Código Tributario expresa: “ARTICULO 97. EXONERACIÓN DE MULTAS, RECARGOS, E INTERESES. La exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos.”

P E T I C I O N E S:

- I. Aceptar para su trámite este memorial, y con él se inicie la formación del expediente respectivo.
 - II. Que se tome nota del lugar que he señalado para recibir notificaciones y citaciones.
 - III. Que se estimarse necesario, se requiera el pronunciamiento sobre mi pretensión a la Superintendencia de Administración Tributaria.
 - IV. Que oportunamente esa Presidencia emita la resolución pertinente en la cual se me conceda el ciento por ciento de la exoneración de la multa e intereses impuestos en la resolución que referí en la parte expositiva de este memorial.
- Acompaño una copia de la resolución referida en el asunto.

Guatemala, 25 de mayo de 2008.

2. MODELO DE SOLICITUD DE EXONERACIÓN DE UNA
MULTA POR INFRACCIÓN A LOS DEBERES FORMALES,
CONCRETAMENTE POR LA OMISIÓN DE PRESENTACIÓN
DE DECLARACIONES TRIBUTARIAS.

SEÑOR PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA.

Francisco Martín Villatoro Granai, mayor de edad, soltero, guatemalteco, Abogado y Notario, de este domicilio. Actúo en mi calidad de Presidente de la Junta Directiva y Representante legal de la entidad ASOCIACIÓN NACIONAL DE ENFERMOS RENALES. Acredito mi representación con el acta notarial de mi nombramiento número 27, folio 27, del libro número 76 de nombramientos del Registro Civil de la Ciudad de Guatemala. Mi representada es titular del Número de Identificación Tributaria 2345006-7 y su domicilio fiscal está ubicado en la 11 avenida 3-28 zona 15 de la Ciudad de Guatemala. Ante usted respetuosamente comparezco y me permito:

EXPONER:

Mi representada es una entidad que aglutina a una cantidad considerable de enfermos renales que recibimos atención médica en hospitales estatales de este país, siendo la mayoría de sus asociados personas de escasos recursos. Entre las funciones que tiene la Asociación están la de facilitar el acceso a medicamentos que son necesarios para el tratamiento de enfermedades renales a precios accesibles para los asociados; así como asistencia médica y psicológica. La Asociación se financia con las módicas cuotas que aportan los asociados, con la venta de medicamentos, donaciones de personas e instituciones altruistas y por el

alquiler de un local comercial que funciona a la par de nuestras oficinas. La Asociación no recibe ayudas económicas del Estado o sus instituciones y su situación económica solamente le permite el continuar funcionando y mantener los servicios que presta desde hace ya diez años.

Por el poco conocimiento de las normas tributarias por parte del personal administrativo de nuestra asociación, se dejaron de presentar tres declaraciones anuales del Impuesto Sobre la Renta, correspondiente a los períodos impositivos de 2004, 2005 y 2006, y como consecuencia a ello, resulta multas a pagar por la suma de Q.4,500.00.

Lamentablemente la situación económica limitada de la Asociación que represento, no nos permite pagar la totalidad de la multa referida, por lo que acudo a usted, a efecto se le conceda a mi representada, la exoneración de la totalidad de las multas referidas.

SUSTENTO LEGAL:

La facultad para otorgar la exoneración de multas y recargos, la Constitución de la República, en su artículo 183 inciso r), se le concede al señor Presidente de la República y se desarrolla en los artículos 97 del Código Tributario y 4 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

PETICIONES:

- Que se inicie la formación del expediente respectivo.
- Que se reconozca la calidad con que actúo, ello con base en la documentación que adjunto.
- Que se tenga como lugar para recibir notificaciones el indicado.
- Que se considere el dar audiencia al señor Superintendente de Administración Tributaria, a efecto se pronuncie sobre la exoneración de multas que estoy solicitando en la calidad con que actúo, así como se pronuncie sobre el hecho que mi representada ha sido un contribuyente responsable en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- Que en su momento oportuno se dicte la resolución pertinente en la cual se otorgue la exoneración del 100% de las multas que se generan para la presentación extemporánea de tres declaraciones anuales (sin valor) del Impuesto Sobre la Renta, declaraciones que en original adjunto a este memorial.
 - Que se notifique la resolución que corresponda a mi representada y se informe de la misma a la Superintendencia de Administración Tributaria, ello para su debida ejecución.
- Adjunto copia de los documentos acreditativos de mi representación ya referida en la parte introductoria del presente escrito, los formularios que contienen las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta correspondiente a los períodos impositivos referidos en este memorial que no ha presentado mi representada y una copia adicional completa.

Guatemala, 26 de mayo de 2008.

(firma del Representante Legal de la entidad solicitante).

3. MODELO DE PROVIDENCIA (RESOLUCIÓN DE TRAMITE) QUE EMITA LA SECRETARIA GENERAL DE LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA, EN LA CUAL SE ADMITE PARA SU TRÁMITE UNA SOLICITUD DE EXONERACIÓN DE MULTAS.

Providencia número 123-2008 Expediente No. SP-55-2008.
SECRETARIA GENERAL DE LA PRESIDENCIA, DE LA REPÚBLICA.
Guatemala, veintiocho de mayo de dos mil ocho.

ASUNTO: EL CONTRIBUYENTE JUAN JOSÉ MUÑOZ MORALES, NIT. 11114-6, SOLICITA AL SEÑOR PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA LA EXONERACIÓN DE LAS MULTAS E INTERESES DETERMINADOS EN LA RESOLUCIÓN NUMERO 2008001234, DE FECHA 4 DE MAYO DE 2008, EMITIDA POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Se tiene a la vista para resolver el trámite relacionado con la solicitud de exoneración de multas e intereses presentada por el señor JUAN JOSÉ MUÑOZ MORALES y con fundamento en lo dispuesto en los artículo 183 inciso r) de la Constitución Política de la República de Guatemala; 97 del Código Tributario, 2 y 4 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se Ordena:

- I. El trámite del expediente que se inicia con el escrito que tiene la petición referida en el asunto;

- II. Se tiene como lugar para recibir notificaciones por parte del solicitante, el que éste indicó en su escrito inicial;
- III. Recábase la opinión del señor Superintendente de Administración Tributaria en relación con la pretensión del solicitante, así como informe sobre el monto de los intereses resarcitorios que el ajuste determinado en la resolución de mérito se han generado hasta el día en el cual se emita el documento por medio del cual, se atienda lo solicitado;
- IV. En su momento oportuno, emítase la resolución pertinente.

4. MODELO DE PROVIDENCIA POR MEDIO DE LA CUAL, EL SUPERINTENDENTE DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EXTERNA SU OPINIÓN, DENTRO DE LA TRAMITACIÓN DE LA SOLICITUD DE EXONERACIÓN DE MULTAS E INTERESES QUE FORMULE UN CONTRIBUYENTE A LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA.

Expediente SAT No. 20080000004456. PROVIDENCIA. SAT-S-29-2008.

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Guatemala, veintinueve de mayo de dos mil ocho.

ASUNTO: EL CONTRIBUYENTE JUAN JOSÉ MUÑOZ MORALES, NIT. 11114-6, SOLICITA AL SEÑOR PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA LA EXONERACIÓN DE LAS MULTAS E INTERESES DETERMINADOS EN LA RESOLUCIÓN NUMERO 2008001234, DE FECHA 4 DE MAYO DE 2008, EMITIDA POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EXPEDIENTE SECRETARIA GENERAL DE LA PRESIDENCIA No. SP-55-2008.

Atentamente vuelvan las presentes actuaciones a la Secretaria General de la Presidencia. En relación a la opinión solicitada por esa Secretaria General, esta Superintendencia OPINA lo siguiente:

I. Que con fecha 4 de mayo de 2008, la esta Superintendencia emitió la resolución número 2008001234, dentro del expediente 2008000034567, en la cual se determinó un ajuste al Impuesto Sobre la Renta, correspondiente al período impositivo comprendido entre el 1 de enero al 31 de diciembre de 2005, por la suma de Q.23,000.00, se determinó una multa por omisión en el pago del tributo por la cantidad de Q.23,000.00. Resolución que fue debidamente notificada al contribuyente JUAN JOSE MUÑOZ MORALES y la misma se encuentra a la fecha firme.

II. El adeudo tributario determinado que se refiere en el punto anterior, ha generado intereses resarcitorios por la cantidad de Q.4,567.09.

III. Que consultados los archivos informáticos con que cuenta la institución, no se encuentran otros expedientes relacionados con adeudos tributarios que se encuentren firmes, ni existen expedientes sobre delitos contra el régimen tributario.

IV. Por lo anterior, esta Superintendencia de Administración Tributaria no ve inconveniente con que se le otorgue al señor JUAN JOSE MUÑOZ MORALES, la exoneración que pretende. Esta Superintendencia se permite sugerir que de otorgarse la exoneración pretendida, la misma se condicione al pago total del adeudo tributario establecido en la resolución mencionada, dentro de los quince días posteriores al de la notificación de la resolución con la cual se le otorgue la exoneración. De no efectuar el pago del ajuste determinado dentro de ese período, la exoneración quede sin efecto.

5. MODELO DE RESOLUCIÓN POR MEDIO DE LA CUAL
LA PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA OTORGA LA
EXONERACIÓN DE MULTAS E INTERESES QUE LE
HA SIDO SOLICITADA.

Resolución No. 12-2008

Expediente No. SP-55-2008.

PRESIDENCIA DE LA REPÚBLICA. Guatemala, dos de junio de dos mil
ocho.

ASUNTO: EL CONTRIBUYENTE JUAN JOSÉ MUÑOZ
MORALES, NIT. 11114-6, SOLICITA AL SEÑOR PRESIDENTE
DE LA REPÚBLICA LA EXONERACIÓN DE LAS MULTAS E
INTERESES DETERMINADOS EN LA RESOLUCIÓN NUMERO
2008001234, DE FECHA 4 DE MAYO DE 2008, EMITIDA POR
LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

Se tiene a la vista para resolver el expediente relacionado con lo indicado en
el asunto. Con fundamento en lo dispuesto en los artículos 183 inciso r) de la
Constitución Política de la República de Guatemala y 97 del Código
Tributario, esta Presidencia:

RESUELVE:

- A. Con lugar la solicitud efectuada por el contribuyente JUAN JOSÉ
MUÑOZ MORALES, y por lo tanto se otorga la exoneración del ciento
por ciento de la multa y los intereses impuestos en la resolución
emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria número
2008001234, de fecha 4 de mayo de 2008.

- B. Se le concede al solicitante el plazo de quince (15) días contados a partir del día siguiente de notificada la presente resolución, a efecto que el contribuyente efectúe el pago de la totalidad del ajuste determinado en la resolución referida en la literal anterior; de no hacerlo dentro de ese plazo, quedará sin efecto la exoneración y la Administración Tributaria deberá cobrarle la totalidad del ajuste, multa e intereses establecidos en la resolución mencionada anteriormente.
- C. Notifíquese la presente resolución al contribuyente JUAN JOSÉ MUÑOZ MORALES, en el lugar señalado para el efecto.
- D. Remítase copia de la presente resolución a la Superintendencia de Administración Tributaria, ello para los efectos pertinentes.

BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Tomo II, 14^a. ed.; Ed. Heliasta SRL, Buenos Aires, Argentina. 2000.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Constitución Política de la República de Guatemala, comentarios, explicaciones, interpretación jurídica**, 5ta. Ed.; Guatemala, 2003.
- DÌAZ DUBÒN, Carmen, Lizzett, Nájera Flores. **Derecho financiero II**, División Ed. Praxis. Guatemala, 2002.
- DÌAZ REYES, Marco Livio. **Principales obligaciones fiscales que debe cumplir una empresa comercial en su apertura anual**, Pie de imprenta, Universidad de San San Carlos de Guatemala, 1998, Guatemala.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. Ed. Porrúa, México, 1997.
- GARCÌA BELSUNCE, Horacio A. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1994.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976.
- GUIDO, Zamboni. **Curso de derecho administrativo**. 4^a. ed.; Guiffre, Milan, 1945.
- HENSEL, ALBERT, **Derecho tributario**. 1^a. Ed.; Editorial Nova Tesis, Argentina, 2004
- INSIGNARES GÓMEZ, Roberto. **Estudios de derecho constitucional tributario**. Universidad Externado de Colombia, 2003.
- JARACH DINO. **Curso superior de derecho tributario**. 2^a. Ed.; Buenos Aires, 1969.
- LEFEBVRE FRANCIS. **Memento práctico, procedimientos tributarios**. Ed. Lefebvre Madrid, 2005.

LOZANO, Juan Martín, Gabriel CASADO, José Manuel TEJERIZO. **Curso de derecho financiero y tributario**. 9ª. Ed.; Editorial Tecnos, Madrid, 1985.

LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria**. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1989.

MENÉNDEZ OCHOA, Ángel Estuardo. **Breves consideraciones de derecho tributario**. SAT, mayo 2000. Guatemala.

OSSORIO, Manuel, **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**, Ed. Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina, 1981.

PÉREZ ROYO, Fernando. **Derecho financiero y tributario**. 9ª. ed.; Ed. Civitas, Madrid.

QUERALT, Juan M., Carmelo LOZANO, Gabriel CASADO, José Manuel TEJERIZO. **Curso de derecho financiero y tributario**. 9ª. ed.; 2003. España.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge ROJAS YAÑEZ. **Derecho tributario mexicano**. Ed. Porrúa, 1988.

SAGUÈS, Néstor. **La interpretación judicial de la constitución**. Ed. Depalma, Buenos Aires. 1975.

SAÍNZ DE BUJANDA, Fernando. **En torno a la naturaleza de la actividad financiera**. Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966.

SEVILLA SEGURA, José V. **Política y técnica tributaria**. 1ª. Ed.; Madrid, España, 2004.

SPISSO, Rodolfo R. **Derecho constitucional tributario**. Ediciones de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1993.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 7ª. ed.; Ed. Depalma. Argentina, 1997.

Legislación

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

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

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

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

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Congreso de la República, Decreto 26-92, 1992.