

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



**LA DESIGUALDAD TRIBUTARIA
EN RELACIÓN A LA DEVOLUCIÓN
DEL CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES
DE VENTAS DE BIENES DE GUATEMALA**

JANETT ODILY SALAZAR CONTRERAS

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2009

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

**LA DESIGUALDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO
FISCAL A LOS EXPORTADORES DE VENTAS DE BIENES DE GUATEMALA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Por

JANETT ODILY SALAZAR CONTRERAS

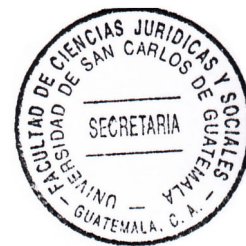
Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, noviembre 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 Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN
TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Marisol Morales Chew
Secretario: Lic. José Eduardo Cojulun
Vocal: Lic. Jaime Ernesto Hernández

Segunda Fase:

Presidente: Liseth Nájera Flores de Flores
Secretario: Rosa Acevedo Nolasco de Zaldaña
Vocal: Aura Marina Chang Contreras

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. MARCO ANTONIO VALENZUELA VANEGAS
ABOGADO Y NOTARIO
11 Calle 10-73 Zona 1,
Tel. 22516803

Guatemala, 20 de marzo de 2007

Señor
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Lic. Marco Tulio Castillo Lutín
Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
PRESENTE



Atentamente informo a usted que procedí a asesorar la tesis elaborada por la estudiante **JANETT ODILY SALAZAR CONTRERAS**, intitulada **"LA DESIGUALDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA DEVOLUCION DEL CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES DE VENTAS DE BIENES DE GUATEMALA"**.

El contenido científico del trabajo en referencia es de suma importancia en el sentido que el tema desarrollado es el análisis de la desigualdad en materia tributaria de los exportadores y la devolución del crédito fiscal; por su parte el contenido técnico de la misma llena los requisitos para este tipo de investigación.

Los métodos de investigación se utilizaron correctamente, especialmente el inductivo y el deductivo, para llegar a conclusiones certeras en la investigación; la técnica de investigación documental está acorde al trabajo desarrollado. En la redacción se hicieron algunas correcciones gramaticales.

Considerando que el trabajo de tesis elaborado por la estudiante Salazar Contreras, es de suma importancia ya que el mismo se encuentra enmarcado en el derecho tributario, en virtud que existe la problemática de la devolución del crédito fiscal a los exportadores de bienes existiendo desigualdad con los demás que tributan al fisco.



Las conclusiones se encuentran ajustadas a la investigación, y las recomendaciones son sustanciales para resolver el problema relacionado a la devolución del crédito fiscal a los exportadores. Asimismo la bibliografía es referente a los diferentes temas y subtemas planteados en el trabajo de tesis.

En virtud de lo expuesto apruebo el trabajo de investigación de tesis ya que reúne los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, en consecuencia emito dictamen favorable.

Atentamente,



UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS DE GUATEMALA



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, treinta de mayo de dos mil siete.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) JOSÉ LUIS SOTO RAMÍREZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante JANETT ODILY SALAZAR CONTRERAS, Intitulado: "LA DESIGUALDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA DEVOLUCIÓN DEL CREDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES DE VENTAS DE BIENES DE GUATEMALA".

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.


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



cc.Unidad de Tesis
MTCL/slh

JOSE LUIS SOTO RAMÍREZ

ABOGADO Y NOTARIO
10a. Av. No. 4-70 Zona 1
Tel. 22208386



Guatemala, 20 de junio de 2007

Señor
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Lic. Marco Tulio Castillo Lutín
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.
PRESENTE.

Atentamente informo a Usted que procedí a revisar la tesis elaborada por la estudiante **JANETT ODILY SALAZAR CONTRERAS**, intitulada "**LA DESIGUALDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES DE VENTAS DE BIENES DE GUATEMALA**". Hago de su conocimiento lo siguiente:

1. La bachiller Salazar Contreras realizó el trabajo en forma acertada, conforme los lineamientos de los métodos y técnicas de investigación adecuadas y necesarias;
2. La proponente del presente trabajo utilizó como método científico para seleccionar la información sobre el tema, la fase de sistematización de la información, la recopilación bibliográfica y demás datos, en cuanto a las subsecuentes fases metodológicas se dieron en forma alterna, ya que se utilizó inicialmente el método deductivo y posteriormente el inductivo, a la vez realizó análisis de hechos particulares dentro de la investigación respectiva, los que interrelacionó con los razonamientos lógicos jurídicos doctrinarios para llegar a las conclusiones;
3. Determinó que es necesario reformas la devolución del crédito fiscal a exportadores de ventas y bienes, como una forma de corregir las irregularidades en la ley, por lo que el tema tratado es importante en el sentido que busca una reforma legal a fin de que los exportadores no tengan problemas jurídicos en la devolución del crédito indicado.
4. El contenido del trabajo de tesis se ajusta a los requerimientos científicos técnicos que se deben cumplir de conformidad con la normativa respectiva; la metodología y técnicas de investigación

utilizadas, la redacción, las conclusiones y recomendaciones, bibliografía utilizada, son congruentes con los temas desarrollados dentro de la investigación.



Por lo tanto al haber finalizado la etapa de asesoría del trabajo de tesis mencionado me permito emitir DICTAMEN FAVORABLE, en virtud que el trabajo de tesis, cumple con todos los requisitos exigidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Atentamente,

Colegiado 1931



José Luis Polo Ramírez
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, uno de octubre del año dos mil nueve.

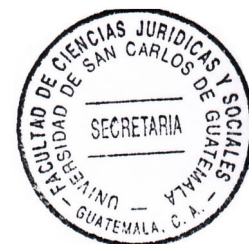
Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante JANETT ODILY SALAZAR CONTRERAS, Titulado LA DESIGUALDAD TRIBUTARIA EN RELACIÓN A LA DEVOLUCIÓN DEL CRÉDITO FISCAL A LOS EXPORTADORES DE VENTAS DE BIENES DE GUATEMALA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh



ACTO QUE DEDICO A:

- Dios y la Virgen María** Por guiar siempre mis pasos a lo largo de mi vida, y permitirme culminar mi carrera profesional.
- Mi esposo** Nery Rodolfo Contreras Morán, por apoyarme siempre, y estar conmigo en todo momento.
- Mis hijos** Nery Rodolfo, Edwin Omar y Gloria Tatiana, por su amor y ayuda incondicional, por ser mi fuerza en todo momento. Gracias hijos, este triunfo también es de ustedes.
- Mis padres** Carlos Alfredo Salazar Nájera y Gloria Nohemí Contreras Dubón, por su amor y creer en mí siempre
- Mis hermanos** Edwin Danilo, Werny Omar, Gloria Maritza y José Ricardo, con amor.
- Mis abuelitos** José Hilario Salazar Arévalo (†) y Catalina Nájera de Salazar (†) y Maria Ofelia Dubón, por haber sembrado en mí buenos valores, siendo la base para que ahora culmine mis estudios.
- Mi familia en general** En especial a María Angélica Salazar de Martínez, José Amilcar Salazar Nájera, Milvia Janeth Valladares de Salazar, por ser otros padres para mí.
- Mis padrinos** Ing. Nery Rodolfo Contreras Salazar e Ing. Kenny Edward Paz, por apoyarme a lo largo de mi carrera.
- A mis catedráticos** En especial a Lic. Edgar Armindo Castillo Ayala, Lic. Estuardo Castellanos, Lic. Jaime Hernández.
- Mis amigos y compañeros** En especial a la Licda. Gloria Paiz, Lic. Edgardo Pirir.
- La Universidad de San Carlos de Guatemala** Especialmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por abrirme las puertas del saber y hacer de mí una Profesional.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. El derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Estudio doctrinario.....	3
1.3. El sujeto activo de la obligación tributaria.....	5
1.3.1 El sujeto activo como receptor del pago.....	5
1.3.2. Imputación del pago	6
1.3.3. Pago por consignación.....	7
1.3.4. Pago bajo protesta.....	7
1.4 Monto y medios de pago.....	7
1.4.1. Monto de pago.....	7
1.4.2. Medios de pago.....	8
1.5. Aspectos temporales del pago.....	9
1.5.1. Plazo para el pago.....	9
1.5.2. Anticipos de pago o pagos a cuenta.....	10
1.5.3. Prórrogas y facilidades de pago.....	11
1.6 Mora en el pago de tributos.....	12
1.6.1. Concepto de mora.....	12
1.6.2. Efectos de la mora.....	12
1.7. Cobro ejecutivo de la obligación.....	14

CAPÍTULO II

2. Extinción de las obligaciones.....	17
2.1. Estudio doctrinario.....	17
2.2. Causas de extinción de las obligaciones.....	21
2.3. La compensación.....	22
2.3.1. Definición.....	22



	Pág.
2.3.2. Estudio doctrinario.....	22
2.4. La confusión.....	25
2.4.1. Definición.....	25
2.4.2. Procedencia de la confusión.....	26
2.5. La condonación o remisión.....	27
2.5.1 Definición.....	27
2.5.2 Estudio doctrinario.....	28
2.6. La prescripción.....	30
2.6.1. Definición.....	30
2.6.2. Estudio doctrinario.....	30
2.7. La transacción.....	34
2.7.1. Definición.....	34
2.7.2. Estudio doctrinario.....	35

CAPÍTULO III

3. Principios fundamentales del derecho tributario.....	37
3.1 Principios aportados por Adam Smith.....	37
3.1.1. Principio de justicia.....	38
3.1.2. Principio de igualdad.....	39
3.1.3. Principio de capacidad de pago.....	44
3.1.4. El principio de certidumbre.....	47
3.1.5. Principio de comodidad.....	50
3.1.6. Principio de economía.....	50
3.1.7. Principio de legalidad y reserva de ley.....	52
3.1.8. Principio de generalidad.....	56

CAPÍTULO IV

4. Fuentes del derecho tributario y clases de tributos.....	59
4.1. Definición.....	59
4.2. Clases de fuentes en el derecho tributario.....	60



	Pág.
4.2.1. La Constitución Política de la República de Guatemala.....	60
4.2.2. Tratados internacionales.....	61
4.2.3. La ley.....	62
4.2.4. Reglamentos.....	64
4.3. Leyes delegadas y decretos leyes.....	.65
4.3.1. Decretos leyes.....	65
4.3.2. Leyes delegadas.....	66
4.4. Clases de tributos.....	66
4.4.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta -ISR-	66
4.4.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-.....	68
4.4.3. Ley del Impuesto Único Sobre Inmueble -IUSI-	79
4.4.4. Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos.....	80

CAPÍTULO V

5. La Superintendencia de Administración Tributaria SAT.....	83
5.1. Fundamentación legal de la creación de la institución.....	83
5.2. Integración del directorio.....	84
5.3. Objeto y funciones de la SAT.....	84
5.4. Organización de la institución.....	87
5.5. Principales funciones de las dependencias administrativas.....	88
5.5.1. Intendencia de aduanas.....	88
5.5.2. Intendencia de fiscalización.....	89
5.5.3. Intendencia de recaudación y gestión.....	89
5.5.4. Gerencia de recursos humanos.....	90
5.5.5. Gerencia de informática.....	90
5.5.6. Gerencia administrativa financiera.....	90
5.5.7. Gerencia de planificación y desarrollo institucional.....	91
5.5.8. Dirección de auditoría interna.....	91
5.5.9. Dirección de asuntos jurídicos.....	92
5.5.10. Centros de estudios tributarios CENSAT.....	92



Pág.

5.5.11. Coordinación de relaciones interinstitucionales y comunicación social externa.....	92
5.5.12. Unidad de contribuyentes especiales.....	93
5.5.13. Coordinación regional central.....	93
5.5.14. Coordinación regional sur.....	93
5.5.15. Coordinación regional de occidente.....	94
5.5.16. Coordinación regional nororiente.....	94
5.6. Estructura.....	94
5.7. Intendencia de recaudación y gestión.....	95
5.8. Intendencia de aduanas.....	95
5.9. Intendencia de fiscalización.....	95

CAPÍTULO VI

6. Los exportadores y la desigualdad tributaria.....	97
6.1. Definición.....	97
6.2. Régimen general de la Ley del IVA.....	98
6.3. Régimen espacial de la Ley del IVA.....	101
6.4. Devolución del crédito fiscal.....	103
6.5. Desigualdad en la devolución de crédito fiscal a exportadores.....	109
CONCLUSIONES.....	111
RECOMENDACIONES.....	113
BIBLIOGRAFÍA.....	115



INTRODUCCIÓN

El contribuyente es toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, los copropietarios, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la ley; el tributo o impuesto, es la contribución u obligación tributaria fiscal, o bien una carga o gravamen a favor del Estado, en cambio, el crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectadas durante el mismo período.

La hipótesis del trabajo es que se viola el principio de igualdad y se vulnera el principio de capacidad de pago en relación a la devolución del crédito fiscal a los exportadores de Guatemala.

Según el desarrollo de esta investigación, en el capítulo I se abarca qué es el derecho tributario, estudio doctrinario, sujetos pasivos y activos de la obligación tributaria, montos y medios de pago, aspectos temporales del pago, mora en el pago de tributos y cobro ejecutivo de la obligación; en el capítulo II se encuentra la extinción de las obligaciones, y así mismo, las causas de las mismas; en el capítulo III se puede encontrar una breve explicación de los diversos principios fundamentales del derecho tributario; en el capítulo IV se hace mención de las fuentes del derecho tributario, así como una pequeña revisión de las clases de tributos y en el capítulo V se explica brevemente la información referente a La Superintendencia de Administración Tributaria, así como sus principales funciones, y su estructura; y finalmente, en el capítulo VI se abarca el tema de los exportadores y la desigualdad tributaria existente en la devolución del crédito fiscal según la legislación correspondiente.

Se viola el principio de igualdad y se vulnera el principio de capacidad de pago en relación a la devolución del crédito fiscal a los exportadores de Guatemala.



Como objetivo de esta investigación se busca establecer los parámetros para promover una posible reforma a la ley correspondiente y demostrar que existe una desigualdad tributaria, ya que las retenciones a que son objeto los exportadores en relación a la devolución del crédito fiscal, les afecta de manera productiva, debido a que éstas representan capital de trabajo no utilizado.

Los supuestos de la investigación fueron: El principio de igualdad en el campo tributario señala que todos deben pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía; el principio de capacidad de pago indica que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido y el principio de equidad y justicia distributiva se basa en la igualdad o proporcionalidad, el cual obliga al Estado a aplicar el cobro del tributo en forma justa y equitativa, ando a cada uno lo que en derecho corresponde.

La técnica de investigación utilizada fue la documental, ésta constituye una investigación jurídica científica; así mismo, se hizo uso de los métodos de investigación analítico y deductivo, los cuales nos ayudaron a establecer la existencia de la desigualdad tributaria, y así mismo, nos permitió concluir que el Estado hace un uso inadecuado de su poder tributario.



CAPÍTULO I

1. El derecho tributario

1.1. Definición

“Tributo, suele recogerse en la teoría de los ingresos públicos del Estado, pero no es esta faceta la más caracterizada porque el tributo representa una auténtica institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una pluralidad de relaciones jurídicas, derechos, obligaciones, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y la hacienda pública, en virtud de la cual, ésta hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones”¹.

“El estudio de las normas jurídicas que disciplinan todo lo relacionado con los tributos o cargas tributarias y la relación del Estado con los particulares por este concepto, constituye el objeto de una rama especial del derecho público, que suele denominarse derecho tributario. Se puede decir que las normas que se agrupan bajo la denominación de derecho tributario, disciplina del tributo, en sus más variables fases”².

“El derecho tributario o el derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico tributario en sus diversas manifestaciones: como

¹ Microsoft Internacional. **Diccionario encarta** 2004.

² Avilés Salazar, Luis Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Pág. 1.



actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre estos últimos”³.

“El derecho tributario, en sentido lato es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos”⁴.

Como rama de la ciencia jurídica, el derecho tributario tiene, por tanto, como objeto, el estudio sistemático de aquellas normas y se presenta como una parte del derecho público. Por ello, podría ser incluido dentro del derecho administrativo, siempre que éste se considere en sentido amplio, puesto que éste contempla indudablemente también la actividad tributaria del ente impositor y de sus relaciones con los sujetos pasivos.

El objeto del tributo es una prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo del hecho que la motive) a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto al pago, pero con carácter excepcional, en algunas normas se encuentra reconocida la prestación en especie, por ejemplo, en materia de hidrocarburos, en que debe entregarse un porcentaje; o de patrimonio artístico, donde se admiten obras de arte en pago del impuesto sucesorio o hereditario.

Dicha obligación tributaria nace de la ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en todas las constituciones, como principio de reserva de ley

³ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 75.

⁴ Villegas, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario**. Pág. 136.



para la imposición de los tributos y garantizar así, las notas de obligatoriedad exigibilidad, pero protegiendo el principio de igualdad que aplicado a esta materia se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

Se reconocen tres tipos de tributos: los impuestos, las tasas y la contribución especial.

Cuando el Estado actúa como ente público y satisface una necesidad colectiva que se concreta en prestaciones individualizadas que se otorgan a sujetos determinados, se les impone un tributo llamado tasa. La voluntad del usuario es determinante para producir o no el hecho sometido a gravamen, pero no para determinar el nacimiento, validez y contenido de la obligación, que derivan de la ley única que puede regular esta obligación de derecho público. Si el pago en cambio se determinara por contrato y no por la ley, habría que hablar de precio, de donde se deduce que la tasa no es un precio por la prestación del servicio.

1.2. Estudio doctrinario

Pago es el cumplimiento de la obligación o la presentación de lo debido en la forma prescrita, pero más específicamente, significa el cumplimiento de obligaciones de dar, con muy escasas excepciones, en dinero. Por lo demás es un acto jurídico bilateral que supone el concurso de la voluntad de ambas partes, tendiente a extinguir la obligación.



Son sujetos pasivos de la obligación tributaria:

- **Constituyentes o responsable.** En primer término la obligación de pago afecta a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, a saber: “contribuyente” o “responsables”.

Es oportuno consignar que, conforme a la acepción más generalizada, son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica directamente el hecho generador de la obligación tributaria, y son responsables, las personas que sin tener el carácter de contribuyentes, deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos. Se debe tener presente que cuando el pago es efectuado por un responsable, éste puede, en algunos casos, derivar del pago una acción de reembolso en contra del contribuyente, la cual está regida por el derecho privado y no por el derecho tributario.

- **Sucesores a título universal.** Por ser los sucesores representantes y continuadores de la persona del causa habiente, se reputa que el pago fue efectuado por éste y produce los efectos consiguientes.

Los terceros son los siguientes:

- **Terceros interesados.** Éstos, cuando pagan la obligación tributaria pueden ser terceros interesados en la extinción de la obligación, como ser codeudor solidario, fiador o deudor hipotecario o prendario en garantía de deuda ajena, etc.



- **Terceros extraños.** Se trata de terceros totalmente ajenos a la relación tributaria que pagan una obligación tributaria sabiendo que es ajena; porque si la pagan creyendo que es propia, habría pago de lo no debido y acción.
- **Efectos del pago efectuado por un tercero.** Se puede decir que por regla general cuando un tercero paga se extingue la deuda tributaria, pero el tercero se subroga en los derechos del acreedor para pedir el reembolso al deudor. Sin embargo, en doctrina y en algunas legislaciones ha tenido acogida la idea que cuando este pago es efectuado en contra de la voluntad del deudor, no hay lugar a la subrogación. Hay discrepancia en cuanto que derechos se traspasan por subrogación del acreedor al tercero que le paga.

1.3. El sujeto activo de la obligación tributaria

1.3.1. El sujeto activo como receptor del pago

El sujeto activo de la obligación tributaria es la parte que tiene el derecho o crédito para exigirla y, en consecuencia, es a ese sujeto activo a quien hay que hacer el pago o a quienes lo representan o sean sus delegatorios. Por consiguiente, el pago debe efectuarse en las oficinas o dependencias del sujeto activo o en las del representante o delegatario que correspondan, por regla general, el domicilio del sujeto pasivo.

En materia de pago de obligaciones tributarias es frecuente que las legislaciones autoricen recibir el pago a instituciones bancarias, ya sea que se les abone o no una



colisión por esta actuación.

La tendencia actual, en administración tributaria, es que el pago se efectúe remitiendo el documento de pago por correo a la respectiva oficina de procesamiento automático de datos del sujeto activo.

También se ha usado, el sistema de concesionarios o arrendatarios para la recaudación tributaria, lo que no parece recomendable para esta materia, además de la gran cantidad de problemas jurídicos que origina.

Por otra parte, según ya se manifestó, parte de la doctrina y de las legislaciones, entiende que existe pago liberatorio del sujeto pasivo cuando el tributario es retenido o apercibido por el respectivo agente, conforme a lo que determina la ley.

1.3.2. Imputación del pago

El problema de la imputación del pago se presenta cuando se adeudan varios impositivos o diferentes tributos, es decir, existen diferentes deudas tributarias exigibles, y el pago que efectúa el deudor no es suficiente para solucionar íntegramente la totalidad de dichas deudas. En este caso, es preciso imputar este pago a deudas determinadas. Se ha sostenido que la forma en que debe imputarse el pago debe estar señalado en la ley, o ser a opinión del sujeto pasivo o del sujeto activo, o bien aplicar el derecho general. Como criterio legislativo, nos parece que el pago debería imputarse en el siguiente orden: costos de cobranza, sanciones, intereses y tributarios.



1.3.3. Pago por consignación

Es el pago que se hace en contra de la voluntad del sujeto activo, cuando éste se niega a recibirlo por no estar conforme con dicho pago.

En general no se contempla esta modalidad de pago en materia tributaria. En algunos países se efectúa de acuerdo con el Código Civil. Se prohíbe expresa o tácitamente en Colombia, Panamá y Venezuela. Se admite expresamente en Brasil y Perú.

1.3.4. Pago bajo protesta

Esta es una figura tributaria que establece, como requisito para reclamar luego de efectuado el pago de devolución, que éste sea hecho bajo protesta.

Este formalismo ha ido desapareciendo de las legislaciones, entre otras razones, porque representa una limitación al derecho de los contribuyentes, que a veces importa una grave injusticia, especialmente cuando el deudor advierte con posterioridad que efectuó un pago indebido, y no consignó la frase “bajo protesta”.

1.4. Monto y medios de pago.

1.4.1. Monto de pago

El monto del pago del tributo debe ser el que resulta de acuerdo con la



determinación de la obligación tributaria practicada de conformidad a la ley.

Existen ordenamientos tributarios en algunos países que soportan procesos inflacionarios, en que dicho monto es sometido previamente a correcciones o ajustes monetarios, de acuerdo con índices que reflejan la desvalorización sufrida por la moneda debido a la inflación. Estos mecanismos existen en Argentina, Brasil y Chile.

1.4.2. Medios de pago

Por regla general, las normas tributarias aceptan que el pago deberá efectuarse en moneda legal, en dinero en efectivo, cheque, letras bancarias u otros documentos de crédito, aunque algunas legislaciones sólo aceptan el pago en dinero. En cuanto al pago con cheques, se dispone en algunas leyes que el pago no produce efecto liberatorio de la obligación, mientras el cheque no haya sido pagado por el banco, a menos que se trate de cheques certificados. Excepcionalmente, se acepta el pago en especie.

En algunas legislaciones se autoriza a la administración tributaria para disponer que el pago se haga en moneda extranjera en casos especiales. Uno de esos casos es que se obtengan las rentas o se realice las operaciones del contribuyente en moneda extranjera.

“En lo que se refiere al pago de los tributos mediante estampilla (timbres en algunos países), sostiene Berliri que consistiría en dos actos diferentes: en primer



término habría una compraventa común de especies valoradas, y en segundo término el cumplimiento o pago de la obligación, que consistiría en colocar la estampilla en el documento respectivo y en su inutilización posterior.

Esta idea de Berliri no ha tenido acogida; pues para algunos el pago se produce al alquilar las estampillas, que equivalen al comprobante de pago del tributo y la inutilización posterior sería simplemente el cumplimiento de una obligación administrativa. Para otros, el uso de estampillas es sólo una forma especial de recaudar el tributo, el cual se considera pagado por la adhesión de las estampillas al documento respectivo y su inutilización posterior”⁵.

1.5. Aspectos temporales del pago.

1.5.1. Plazo para el pago

Las leyes tributarias generalmente fijan los plazos o fechas de pago de los tributos, pero se ha entendido que esta no es una materia necesariamente reservada a la ley o vinculación al principio de legalidad; por lo cual es admisible que la ley faculte al poder ejecutivo o a la administración tributaria para fijar o modificar las fechas de pago.

Interesa también que la ley señale el plazo que tiene el contribuyente para pagar un tributo que le ha sido determinado de oficio por administración tributaria; o bien, se

⁵ González Moncada, Solange del Rocío Maribel. **La obligación tributaria, medio de extinción que se incorpora en el Código Tributario de Guatemala.** Pág. 54.



faculte a la administración para señalar la fecha en que paguen el propio acto documento de determinación de oficio.

Es de mucha importancia que la ley señale, asimismo, el efecto que produce la impugnación de dicha determinación, en el sentido de si se suspende o no, por esa causa, el plazo de pago exigibilidad del tributo.

1.5.2. Anticipos de pago o pagos a cuenta

Son muchas las legislaciones tributarias, que con el fin de mantener la continuidad en los ingresos fiscales, establecen o autorizan a la administración para ordenar pagos anticipados de los tributos, sobre bases estimadas, sujetos a ajustes posteriores.

Corresponderá a la propia ley señalar los requisitos y formas para determinar el monto del anticipo, según la clase de tributo que se trate. Al respecto se establecen algunas legislaciones, que en los impuestos que se determinen sobre la base de declaraciones juradas, la cuantía del anticipo se fijará teniendo en cuenta las estimaciones del contribuyente.

En cuanto a la naturaleza jurídica de los anticipos, cabe decir que se trata de obligaciones de dar, sujetas a la condición resolutoria de la existencia de la obligación tributaria. Y como serían obligaciones tributarias autónomas, deben establecerse por la ley.



1.5.3. Prórrogas y facilidades de pago

Las prórrogas. En las legislaciones tributarias, en su mayoría, conceden a la administración tributaria, facultades para conocer prórrogas en el vencimiento del plazo de pago de los tributarios, en casos individuales o personales.

Se ha considerando que éste es un instituto perjudicial para el sistema tributario, ya que es un incentivo a la morosidad fiscal y complica la administración de los tributos.

Los convenios de facilidades de pago. Este tipo de convenios puede celebrarse entre la administración y contribuyentes morosos, que no pagaron oportunamente sus obligaciones tributarias, y solamente después de vencido el plazo para el pago.

Para que puedan pactarse convenios, es necesario que la administración tributaria esté facultada expresamente de la ley y sean justificados a su juicio discrecional los motivos que impidieron al contribuyente el cumplimiento oportuno de la obligación. La decisión que adopte la administración no debe ser susceptible de ninguna acción o recurso, por tratarse de una facultad discrecional de la administración.

Es común que las leyes que autorizan a la administración para celebrar estos convenios, señalen el plazo máximo que podrá otorgar para el pago, dispongan si deberá exigirse o no garantías del cumplimiento del convenio y si se continuarán o no devengado los intereses moratorios durante el convenio. Como efecto lógico del convenio debe suspenderse el procedimiento de cobro coactivo; en algunas



legislaciones ello ocurre una vez trabado el embargo en bienes del deudor.

1.6. Mora en el pago de tributos

1.6.1. Concepto de mora

El no cumplimiento oportuno de la obligación constituye en mora al deudor y, a diferencia de la contribución en mora del derecho privado, el sujeto activo o administración tributaria, no necesita efectuar ningún requerimiento o actuación para constituirle en mora. Basta que no se pague dentro del plazo legal.

Otro aspecto que debe considerarse respecto al concepto de mora, es si ella configura o no la comisión de un tipo de infracción por violación de una norma tributaria, o sea, si forma parte del derecho tributario respectivo; o bien, constituye simplemente el incumplimiento de la obligación tributaria sustantiva y forma parte del derecho tributario sustantivo.

La mayoría se inclina por la última tesis, sin perjuicio que la mora pueda llegar a ser un elemento integrante de una infracción tributaria, como podría ser una defraudación o un contrabando.

Naturalmente los efectos de la mora son distintos, si la ley la considera una infracción o un simple incumplimiento.

1.6.2. Efectos de la mora. Los efectos propios que tributariamente se derivan de la



mora son los siguientes:

1.6.2.1. Intereses indemnizatorios. Estos intereses representan una forma de indemnización de perjuicios por la mora en el pago.

Aún cuando ellos sólo tendrían la finalidad de indemnizar al sujeto activo, generalmente su tasa se fija en la más alta del interés comercial y aún más alta de éste, con el objeto de desanimar la morosidad y evitar que se prefiera disponer de dinero barato al dejar de cumplir con las obligaciones tributarias.

Algunos autores estiman que cuando los intereses van más allá de un carácter simplemente indemnizatorio, adquieren un carácter de pena represiva. En algunas legislaciones se autoriza a la administración para condonar total o parcialmente, en ciertos casos, estos intereses.

Semejantes a los intereses es la situación jurídica de los “recargos” que contemplan algunas legislaciones, los cuales para algunos podrían tener además un tercer carácter mixto de pena y de indemnización.

A propósito de intereses, debe señalarse que existen legislaciones que establecen que el sujeto activo o físico debe devolver con intereses los tributos indebida o excesivamente pagados a requerimiento suyo.



1.6.2.2. Ajuste del tributo y recargo por costos de cobranza. Para contrarrestar los efectos de la inflación, se ha establecido el ajuste del tributo moroso, a fin que la mora no pase a constituir un beneficio para el deudor, como consecuencia de venir a pagar el mismo monto de la deuda después de largo tiempo de morosidad y con una moneda desvalorizada.

Asimismo, como un modo de constreñir a no incurrir en morosidad y para compensar el gasto administrativo que significa la cobranza morosa, en algunas legislaciones se establece en forma automática y por el solo hecho de la mora, un recargo porcentual por concepto de cobranza de la deuda.

1.6.2.3. Sanción por la mora. En el caso que la legislación a la mora, como una infracción tributaria, según el modelo de código, debe establecerse una sanción respectiva por la infracción, la cual generalmente consiste en una multa o pena pecuniaria. En muchas legislaciones se pone un tope a la multa cuando ésta se calcula por períodos de tiempo de la mora. En cambio, si la mora es calificada sólo como un incumplimiento del pago pero no de carácter infraccionar, no cabe la sanción y solamente se devengan intereses moratorios.

1.7. Cobro ejecutivo de la obligación

La constitución en mora del sujeto pasivo habilita para iniciar el cobro ejecutivo o coactivo de la obligación, de conformidad al procedimiento que corresponda, el cual generalmente es un procedimiento especial y privilegiado para el físico.



Para deducir la acción de cobro ejecutivo debe cumplirse con los demás requisitos propios de este procedimiento, a saber, que la deuda conste en un título ejecutivo, sea líquido y exigible.





CAPÍTULO II

2. Extinción de las obligaciones

2.1. Estudio doctrinario

Las obligaciones tributarias también nacen para ser cumplidas y extinguidas mediante los modos de extinción. En su mayoría, no todos, los modos de extinguir son convenciones, o sea, actos jurídicos bilaterales, o bien regulaciones legales, como la prescripción.

Los modos de extinguir las obligaciones tributarias no son todos los contemplados en el derecho privado, pues de éstos hay que excluir desde luego todos aquellos aplicables a obligaciones de “especie o cuerpo cierto”, pues la obligación tributaria es una obligación “género” desde el momento que su objeto es la presentación de una suma a título de tributo. Según esto, los modos de extinguir las obligaciones tributarias pueden catalogarse como sigue: pago, compensación, confusión, condonación o remisión, transacción, prescripción extintiva y novación.

Siendo que estos modos de extinguir revisten algunas características especiales en materia tributaria, para descartarlas es necesario el estudio de cada uno.

La extinción de las obligaciones, en el caso intuitivo en el derecho moderno, se señala que la obligación tiene vida limitada en el tiempo y en el espacio. La vinculación



permanente de una relación obligatoria es algo que se opone a los principios, que por naturaleza tiene una vida pasajera, no vive perpetuamente, sino que ya al nacer lleva proyectado en su nacimiento el fin de su vida. Este carácter de los derechos de crédito sirve, entre otras características, para diferenciarlos de los derechos reales, en los cuales la relación concebida abstractamente tiene una duración ilimitada. Por ello, la teoría de la extinción de las obligaciones acusa un relieve extraordinario dentro de la teoría general de la obligación.

Extinción, significa “Cese, cesación, término, fin o desaparición de personas, cosas y situaciones. La disolución de una unidad o instituto. Asimismo, extinción de acciones dice, es toda causa que las anula o las torna ineficaces, por carecer el actor de derechos para establecerlas. Tanto las acciones civiles como las mercantiles se extinguen por satisfacción del derecho, cumplimiento de la obligación, prescripción, transacción, sentencia, renuncia y muerte (esto si son de naturaleza personal). Y extinción de derechos, es el hecho que cesen o acaben, ya por haberlos satisfecho, por haberlos abandonado o renunciado o por ser ya legalmente exigibles. La prescripción en sentido estricto, la extinta (en contraposición a la adquisitiva o usucapión), es una de las causas más frecuentes de la extinción de derechos; y su eficacia se extiende a todos ellos; y los extinguen en perjuicio de toda clase de personas”⁶.

Desde un punto de vista amplio, se puede definir las causas de extinción de las obligaciones señalando que son todos aquellos acontecimientos que ponen fin a la vida de la relación obligatoria.

⁶ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Pág. 156.



Ante todo se tiene que saber distinguir entre causa de extinción y causa de nulidad de la obligación. Estas últimas hacen referencia al mismo momento de la contracción del vínculo; aquellas a los sucesos posteriores, que deshacen el vínculo ya contraído. En una se destruye el vínculo *ab initio*; en la otra, *a posteriori*. Las causas de extinción de las obligaciones están siempre constituidas por acontecimientos surgidos con posterioridad a la contracción del vínculo obligatorio.

Al respecto procede hacer una distinción interesante:

- Que la obligación siga el curso marcado por las partes en el contrato o señalado en la ley, de tal forma que llegue a su fin, ya sea de un modo normal (pago) o bien anormal (prestación forzosa en forma específica o por equivalente). En estos casos no hay duda, efectivamente, que se produce la extinción de la obligación; pero como constituyen una motivación intrínseca al vínculo, en buena técnica no debe estudiarse estas causas dentro de la doctrina de la extinción de las obligaciones, sino, dentro de la teoría general del cumplimiento; porque el pago (voluntario o forzoso) es un modo de ser de la obligación, aunque en definitiva sea también indirectamente un modo de extinguirla.
- Que la obligación vea interrumpido su curso normal o anormal, por sucesos totalmente extraños a la posición de las partes, singularmente a la posición del deudor. Aquí, más que de causas de extinción del vínculo, hay que hablar de causas de exoneración de la responsabilidad. La posición del deudor, como tal, se puede ver afectada por un acontecimiento que se inserte en su actividad (singularmente el curso causal: caso fortuito), en su culpabilidad (locura, error), en la antijuricidad



(consentimiento del perjudicado en orden a la responsabilidad, no al vínculo, que esto en sí es una propia causa de extinción; el ejercicio de un derecho, etc.); en estas hipótesis hay más bien causas de exoneración de la responsabilidad; pero pueden o no, ser causa de extinción de la misma. Es decir, el derecho, en estos casos, permite que el deudor salga impunemente de la abrazadera; pero ésta, en unas ocasiones, se abre al salir aquél y en otras, permanece cerrada. Ello ocurre también, por ejemplo, con la imposibilidad subsiguiente de la presentación, que si es definitiva o totalmente involuntaria, el deudor se sale de la abrazadera y ésta se abre; pero si es tan solo pasajera, el deudor se sale del vínculo, pero la obligación queda viva para cumplirse tan pronto lo permitan las circunstancias. No se puede hablar en estos casos, pues, de propias causas de extinción de las obligaciones. Para que queden éstas perfectamente configuradas en la técnica de la obligación, es absolutamente necesario que medie el consentimiento expreso o presunto de los polos personales que actúan dentro del vínculo. Por lo tanto, sólo hay que tener en cuenta lo siguiente:

- Que la obligación vea interrumpido su curso normal o anormal por acontecimientos extrínsecos al vínculo y situados más o menos directamente en la voluntad expresa o presunta, pero concorde de las personas afectadas por aquélla. Aquí se está dentro de las propias causas de extinción de las obligaciones.

En conclusión, son las causas propias de extinción de las obligaciones aquellos acontecimientos surgidos con posterioridad a la contratación del vínculo, de naturaleza totalmente extrínseca al mismo y que, asentados en la voluntad expresa o presunta de las partes, dan fin a la vida de la relación obligatoria.



2.2. Causas de extinción de las obligaciones

“La enumeración de los modos de extinción de las obligaciones que hace el Código español son: el pago o cumplimiento, la pérdida de la cosa debida, la confusión de los derechos de acreedor y deudor, la compensación y la novación, la cual dice según la doctrina no es correcta porque la misión del legislador es simplemente determinar los hechos que acarrearán la extinción de la obligación, no su agrupación, tarea que es más bien propia de la doctrina. Porque entre ellas se encuentra el pago, que debe estudiarse dentro de la teoría del cumplimiento, no dentro de la extinción; y la pérdida de la cosa debida, que afecta solo a las causas de exoneración de la responsabilidad, no a la extinción del vínculo, aunque en algunas ocasiones lo lleve consigo”⁷.

Por otro lado, “El modo normal de extinguirse la obligación es la realización de la presentación por el deudor, es decir, mediante su cumplimiento. Sin embargo, la extinción puede producirse también por virtud de causas generales comunes a todos los derechos, como la prescripción, cuando por causas específicas de los derechos de crédito, como la novación, el estudio de la extinción de las obligaciones comprende, pues, el cumplimiento y los restantes medios extintivos, aunque de entre éstos no sea preciso estudiar separadamente las causas de extinción comunes a todos los derechos”⁸.

⁷ Puig Peña, Federico. **Compendio de derecho civil español**. Pág. 263.

⁸ Espín Cánovas, Diego. **Manual de derecho civil español**. Pág. 148.



Asimismo, aun cuando sólo sea por sus fines y beneficios prácticos, el bien general justifica que los textos legales agrupen, enuncien y desarrollen, en lo posible de la manera que mejor concilie con la doctrina, dichos modos de extinción. Y que en conclusión, se puede decir que actualmente gran parte de la doctrina y la mayoría de la legislación, coinciden en aceptar como medios de extinción de las obligaciones, los siguientes: el pago o cumplimiento, la pérdida de la cosa debida, la condonación, la confusión, la compensación, la novación, la condición resolutoria y el término final, y la prescripción extintiva.

2.3. La compensación

2.3.1. Definición

“La compensación tiene lugar cuando los sujetos, activo y pasivo de la obligación tributaria, son deudores recíprocos uno del otro, operándose la extinción de ambas deudas hasta el límite de la menor. La diferencia del crédito debe ser devuelta al contribuyente o acreditada para el pago de futuras deudas tributarias”⁹. Compensación tributaria, es una forma de extinción de la deuda tributaria del contribuyente, que la compensa con otro crédito a su favor.

2.3.2. Estudio doctrinario

Pueden ser objeto de compensación todas las deudas tributarias que deban ingresarse en las cajas de las delegaciones de hacienda y que se encuentren en

⁹ González Moncada, Solange del Rocío Maribel. **Ob. Cit.** Pág. 58.



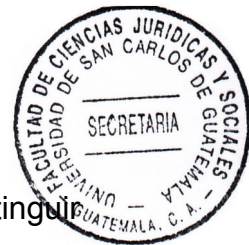
período voluntario de recaudación, ya procedan de la administración, ya procedan de autoliquidaciones.

“Es requisitos que las deudas y los créditos con los que se compensen sean firmes, salvo las deudas que deban ingresarse por autoliquidación; aunque puede renunciarse a la interposición de recurso”¹⁰.

Algunas legislaciones contemplan una clase de compensación especial, que tiene lugar cuando la administración tributaria determine nuevas obligaciones tributarias, y pueden compensarse dichas deudas con créditos que a su vez tenga el sujeto pasivo en contra del sujeto activo por concepto de tributos pagados indebidamente o en exceso, correspondientes a los mismos períodos tributarios, que no fueren exigidos con anterioridad y aunque estuviere extinguida la respectiva acción. Igual compensación podría efectuarse cuando por parte del sujeto pasivo de obligaciones tributarias rehagan valer créditos en contra del sujeto activo.

La compensación está destinada a tener mucha importancia a medida que se vaya difundiendo el sistema de pagos anticipados, y más flexibles que exigen un ajuste final de lo pagado y que el excedente a favor del contribuyente le sea rápidamente devuelto o imputado al pago de futuros tributos o compensado con deudas tributarias pendientes. Los pagos flexibles pueden traducirse como el pago impuesto en la medida y al propio tiempo en que se genera el ingreso gravado, lo cual al fraccionar en varios pagos parciales, la cuantía del impuesto total, desincentiva la evasión.

¹⁰ Fundación Tomás Moro. **Diccionario jurídico espasa**. Pág. 181.



Para que la compensación sea considerada como un modo de extinguir obligaciones tributarias, se piensa que se requiere que exista una disposición legal en ese sentido. Así como existen legislaciones que expresamente la rechaza, como sucede en Honduras y Venezuela.

“No pueden ser objeto de compensación las deudas que se recauden mediante efectos timbrados, las que hubieren sido objeto de aplazamiento o fraccionamiento, los ingresos que deban efectuar los sustitutos por retención y los créditos que hubiesen sido endosados.

Las deudas tributarias señaladas pueden compensarse con los créditos reconocidos, liquidados, notificados o firmes a que tengan derecho los sujetos pasivos en virtud de devolución de ingresos debidos por cualquier tributo o causa”¹¹.

También pueden compensarse con otros créditos reconocidos por actos administrativos a favor del sujeto pasivo.

La compensación puede realizarse de las siguientes formas:

- **Compensación de oficio:** La administración puede efectuarla en todos los supuestos en que procede la compensación, estableciéndose expresamente la compensación de oficio de las deudas tributarias de entes públicos y corporaciones locales a favor del Estado.

¹¹ **Ibid.**



- **Compensación a instancia del sujeto pasivo:** Requiere una solicitud mediante instancia al delegado de hacienda.
- **Compensación automática:** La compensación es automática si la autorizan las normas reguladas de cada tributo, sin necesidad del acuerdo administrativo, cuando se trate de deudas tributarias que deban ingresarse mediante autoliquidación y de créditos del sujeto pasivo frente a la administración por devolución del mismo tributo que se ingresa. El sujeto pasivo, en esos casos, deducirá el importe debido por la autoliquidación, el de su crédito, justificando la existencia de éste e ingresando, si procede, la diferencia a favor del Estado.

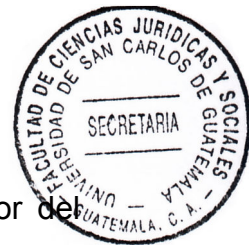
2.4. La confusión

2.4.1. Definición

“La obligación tributaria se extingue por confusión, cuando el sujeto activo de la obligación tributaria quedare colocado en la situación de deudor, produciéndose iguales efectos que el pago. Es decir, se reúne la calidad de deudor y acreedor simultáneamente”¹².

“La confusión de derechos, es la situación jurídica planteada por la reunión simultánea en una persona de las cualidades de acreedor y deudor en el mismo negocio jurídico. Tal es la posición del que hereda de alguien contra el cual poseía un

¹² González Moncada. **Ob. Cit.** Pág. 59.



crédito en dinero y el del adquirente de un establecimiento mercantil, proveedor de mismo y que tenía cuentas por cobrar”¹³.

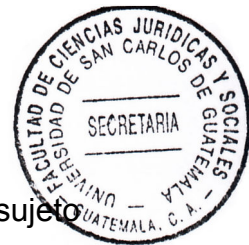
Si la concurrencia de las dos calidades se verifica solamente en una parte de la obligación o con respecto a alguno de los obligados solidarios, da lugar a la confusión y se extingue la obligación tributaria sólo en esa parte o con respecto a ese solo obligado, respectivamente.

2.4.2. Procedencia de la confusión

La confusión no procedería en los siguientes casos:

- Cuando el sujeto activo adquiere bienes, pues no asume la calidad de sujeto pasivo respecto de obligaciones tributarias relacionadas con esos bienes, y que fueren anteriores a la adquisición de ellos, como puede ocurrir por ejemplo, en la expropiación de un bien inmueble. Las relaciones anteriores no se extinguen por confusión. Sin embargo, se sostiene que opera la confusión cuando un inmueble por el cual ha surgido una obligación fiscal es expropiado o pasa a un ente público; afirmación que es difícil compartir, toda vez que la obligación tributaria es un vínculo entre sujetos y no sigue a la cosa por ser una carga real.
- Cuando el sujeto activo goza de inmunidad tributaria, caso en el que no puede ser sujeto de obligaciones tributarias.

¹³ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** Pág. 289.



- Cuando la ley expresamente ha querido constituir como sujeto pasivo al sujeto activo o a entidades dependientes de él, como cuando establece la capacidad tributaria del Estado y sus empresas para ser sujeto pasivo de obligaciones tributarias.

2.5. La condonación o remisión

2.5.1. Definición

La condonación o remisión consiste en la renuncia que de su derecho al crédito hace el acreedor. Es el perdón de la deuda.

“Condonación, es la renuncia gratuita de un crédito. Perdón o remisión de deuda u obligación”¹⁴.

“La condonación de deudas tributarias es una forma de extinción de las deudas tributarias, mediante su perdón o rebaja. Sólo puede hacerse en virtud de la ley y en la cuantía y con los requisitos que en la misma se determinen”¹⁵.

“La condonación de sanciones tributarias es una forma de extinción de las sanciones tributarias, mediante su perdón o rebaja, en consideración a las

¹⁴ Cabanellas, Guillermo. **Ob. Cit.** 274.

¹⁵ Fundación Tomás Moro. **Ob. Cit.** Pág. 217.



circunstancias especiales de un infractor o de una infracción”¹⁶.

2.5.2. Estudio doctrinario

La condonación, a diferencia de la exención, la otorga el poder legislativo, cuando en el uso de su poder imperio dicta leyes de condonación de los tributos y sanciones fiscales; regularmente se concede cuando el Estado ve imposible, por diversas causas, el cobro de un tributo, y decide condonarlo, ya sea parcial o totalmente, siempre con base a una ley previamente decretada. En cambio, en la exención es la condición neutralizante establecida en todas las legislaciones para beneficio de determinados grupos o personas de la población en general.

Existen requisitos para la procedencia de la condonación o remisión. A este respecto hay que distinguir dos situaciones muy distintas: la condonación de la obligación tributaria sustantiva y la condonación de intereses y de sanciones por infracciones.

La condonación de la obligación tributaria sustantiva, en esta la creación de la obligación tributaria es una materia reservada a la ley, es aquí donde rige en toda su plenitud el principio de legalidad. Por esta misma razón fue que se hizo la observación que el sujeto activo, estado-físico o cualquiera que sea, no puede “disponer” de la obligación de la obligación tributaria, es decir, está obligado a exigir su cumplimiento en la forma dispuesta por la ley, no podría permitir su cumplimiento en otra forma y, con

¹⁶ **Ibid.**



mayor razón, no teniendo atribuciones para dejar de exigirla o permite incumplimiento. Es necesario señalar que son muy escasos los ordenamientos tributarios que autorizan al Estado a disponer de la obligación tributaria.

Suele ocurrir que los gobiernos recurran a las condonaciones tributarias o “blanqueos”, por consideraciones de ordenamiento económico y comercial o requerimiento financieros, pero es sabido el efecto negativo que tiene sobre todo cuando son repetidas en la moral de los contribuyentes y de la administración tributaria, como asimismo, en el cumplimiento tributario posterior.

En la condonación de intereses y sanciones, la obligación de pagar intereses sería una obligación accesoria a la obligación tributaria sustantiva, y la aplicación de sanciones es la forma de reprimir las infracciones tributarias. No obstante que puede invocarse el origen legal de los intereses y sanciones, para llegar a la conclusión de la necesidad de ley para condonarlos, la doctrina y las legislaciones han dado una mayor flexibilidad en esta materia al principio de legalidad, en el sentido que es jurídicamente posible autorizar al poder ejecutivo o a la administración tributaria para condonar intereses y sanciones, en general o en casos particulares, concurriendo las causales y requisitos que la propia ley señale, los cuales son apreciados en forma discrecional por la administración. La mayoría de las legislaciones sostiene preceptos en el sentido indicado.

Un requisito común que exigen las leyes tributarias para que las administraciones puedan efectuar la condonación, es que el contribuyente acredite buena fe.



2.6. La prescripción

2.6.1. Definición

“Es términos generales, la prescripción es el modo de adquirir el dominio o de liberarse el deudor de la obligación, por el transcurso de cierto tiempo y en las condiciones determinadas en la ley. La prescripción extintiva o liberatoria, es la excepción que el deudor puede oponer a la acción del acreedor, cuando éste no la ha ejercido dentro del plazo determinado por la ley. Por eso es que se dice que es una sanción al acreedor negligente y su fundamento es consolidare y poner término a situaciones jurídicas que no se ha solucionado oportunamente y crean un estado de inseguridad jurídica colectiva”¹⁷.

2.6.2. Estudio doctrinario

En el derecho civil, a diferencia del derecho tributario, la prescripción no es considerada ni tratada propiamente como un modo de extinguir las obligaciones, sino como una facultad del deudor para inhibir el derecho ejercido extemporáneamente por el acreedor. Se trataría bien de la extinción de la acción para exigir el cumplimiento, subsistiendo la obligación como una obligación natural.

A veces se usan indistintamente los términos “prescripción” y “caducidad”, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

¹⁷ González Moncada. **Ob. Cit.** Pág. 61.



La caducidad, es la pérdida de un derecho o acción, por no ejercerla dentro del plazo y en las condiciones fijadas por el juez, la ley o la convención. No supone la existencia de una obligación o de deuda exigible y de un crédito, como ocurre en la prescripción, no cabe suspensión ni interrupción a su respecto. Además, opera de pleno derecho sin necesidad de ser declarada.

En materia de prescripción extintiva, solamente procede considerar como caducidad, más bien, el plazo que tiene el sujeto pasivo para impugnar un acto de determinación o pedir repetición de un pago indebido o excesivo.

Existen ordenamientos tributarios en que las acciones fiscales y obligaciones tributarias, son imprescriptibles, con el fin de evitar perjuicios al Estado y la evasión por parte de los contribuyentes. Una forma de esta imprescriptibilidad estaría dada por aquellas disposiciones que establecen que la prescripción en contra del fisco no comienza o corre, mientras no se haya exteriorizado en hechos concretos y posibles de ser conocidos por la administración tributaria la ocurrencia del hecho generador de la obligación tributaria.

Es dudosa la conveniencia de imponer la imprescriptibilidad o plazos excesivamente largos a favor del fisco, por la inestabilidad permanente que crea en las situaciones jurídicas, lo que conspira en contra del tan apreciado ideal de la seguridad o certeza jurídica, el cual constituiría la razón de ser de la prescripción tributaria. Se dice también que la imprescriptibilidad o los plazos largos de prescripción engendran administraciones lentas y poco eficientes.



Este aspecto de la prescripción comprende diversas cuestiones a examinar, de las cuales ofrecen mayor interés práctico:

Unidad y pluralidad de plazos en razón del objeto del plazo una de las principales y básicas funciones de la administración tributaria es la de fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes. Ahora bien, no ha existido el debido cumplimiento, la administración tributaria deberá proceder como primera etapa a determinar de oficio la obligación tributaria incumplida total o parcialmente y, como según la etapa, el sujeto activo proceder al cobro coactivo de la obligación determinada.

La cuestión que se plantea entorno a este punto es saber si existe un solo plazo de prescripción para ambas etapas o dos plazos distintos: uno para que la administración determine la obligación y otro sucesivo para que el sujeto activo cobre ejecutivamente la obligación ya determinada por la administración.

Si se piensa que la determinación practicada por la administración es constitutiva de la obligación tributaria, o del crédito tributario, parecería que lo consecuente es establecer dos plazos de prescripción diferentes y sucesivos.

Pero, por el contrario, si se acepta que la determinación es sólo declarativa” de la obligación tributaria, la cual nació al momento de ocurrir el hecho generador, parecería más lógico establecer un plazo de prescripción único y común para el procedimiento de determinación y cobro.



Por otra parte, el plazo de prescripción para cobrar intereses moratorios identifica también con el plazo para determinar y cobrar la obligación tributaria sustancial principal. De tal manera que la prescripción de ésta extingue simultáneamente la acción para la determinación y cobro de los intereses accesorios.

La unidad o pluralidad de plazos en razón de la conducta del sujeto pasivo, es un criterio aceptado, el de establecer un plazo común de prescripción que podría denominarse prescripción común u ordinaria, al cual se le da una extensión relativamente breve, fluctuante entre tres y diez años. Y otros plazos más largo que podría denominarse prescripción extraordinaria, aplicable en los casos en que el sujeto pasivo no se ha inscrito en los registros que corresponden, no ha presentado las declaraciones a que estaba obligado o las son solamente falsas o ha extraído del país los bienes afectados al tributo; o cuando la administración tributaria no tuvo conocimiento del hecho generador de la obligación, por algún acto o hecho que lo exteriorizare.

El cómputo de los plazos de prescripción, se piensa que la determinación de la obligación tributaria es constitutiva de ella o del crédito tributario, deben concluir que desde esa fecha ha de comenzar a contarse el plazo de prescripción de la acción del sujeto activo para exigir ejecutoriamente el cumplimiento de la obligación.

En cambio, si se considera que la obligación tributaria nació al ocurrir el hecho generador de ella, habría que convenir que es desde la fecha en que debió cumplirse la obligación, de la cual comienza a correr el plazo de prescripción para determinarla o



costrarla coactivamente, es decir, la fecha en que ella se hizo exigible y si ella debía pagarse en cuotas. Algunos piensan que la prescripción corre respecto de cada cuota y desde la fecha en que debió pagarse una de ellas, y otros son de parecer que las cuotas son una facilidad de pago y que mientras no haya vencido el plazo para el pago de la última de ellas, no comienza a computarse el plazo de prescripción.

La interrupción de los plazos de prescripción, se da cuando tiene lugar alguna causal, se produce el efecto de interrumpida la prescripción. No se considera el tiempo corrido con anterioridad y comenzará a contarse un nuevo término a partir desde que se produjo la interrupción.

2.7. La transacción

2.7.1. Definición

En derecho privado, la transacción es un contrato en que las partes ponen término a un juicio o precaven un litigio eventual, haciéndose concesiones recíprocas. Sólo indirectamente puede considerarse un modo de exigir obligaciones.

“Transacción es el contrato mediante el cual las partes dando, prometiendo o reteniendo alguna cosa, evitan la provocación de un pleito o ponen término a uno ya comenzado”¹⁸.

¹⁸ Fundación Tomás Moro. **Ob. Cit.** Pág. 968.



2.7.2. Estudio doctrinario

En materia tributaria, no sería un modo de extinguir obligaciones, sino más bien, de establecer los hechos constitutivos de la base imponible para la determinación de la obligación tributaria, es decir, la transacción sólo iría relacionada con los hechos y no con la norma legal, ni la obligación tributaria misma; porque al no ser expresada, nadie tiene poder de negación o de disposición.

Lo anterior no impide que, respetando el principio de legalidad, la ley autorice en casos determinados específicos al poder ejecutivo o a la administración tributaria para transigir sobre la existencia de la obligación, en cuyo caso podría estimarse que constituirá propiamente un modo de extinguir la obligación.

En Italia existe el concordato tributario, en virtud del cual se trata de determinar mediante acuerdo el verdadero monto de la obligación que corresponde según la ley. No sería transacción sobre la existencia de la obligación tributaria, sino una concordancia o adhesión del contribuyente al criterio de la administración y a la determinación hecha por ésta, cuando los hechos no son susceptibles de una determinación exacta. Sería una forma de determinación administrativa.

Algo semejante ocurre en Francia, donde también se contempla una institución que podría denominarse acuerdo, relativo al monto de la deuda tributaria, al cual la mayoría de la doctrina niega carácter contractual, pronunciándose por su carácter de acto administrativo unilateral.





CAPÍTULO III

3. Principios fundamentales del derecho tributario

Estos elementos estructurales normativos y los principios que fundamenta el sistema jurídico guatemalteco, dependen que unos y otros guarden cierto orden jerárquico, en cuya cúspide está colocada la norma fundamental o suprema, la Constitución Política de la República de Guatemala; en ella se consagran los principios sobre los cuales se debe constituir el sistema de pago al contemplar el Título V “Estructura y Organización del Estado”, siendo de sumo interés el principio de igualdad y capacidad de pago.

3.1. Principios aportados por Adam Smith

“Para llenar sus fines, con el mayor provecho social, el impuesto debe reunir condiciones, esas condiciones fueron condensadas por Adam Smith, el padre de la Economía Política, en cuatro reglas que han alcanzado la categoría de verdades científicas. Estas reglas o principios no tienen nada de extraordinario, son sencillas, claras y evidentes por sí mismas. Proudhon decía que habían sido dictadas por el buen sentido.

Los hacendistas posteriores no han podido añadir nada nuevo a los cuatro principios ni modificar ninguno de ellos”¹⁹.

¹⁹ Soley Wuell, Tomás. **Elementos de la ciencia hacendaria**. Pág. 139.



Fue Adam Smith, en su obra Investigación sobre la naturaleza y causa de la riqueza de las naciones, publicada en 1776, quien básicamente formuló los principios teóricos de los impuestos, los cuales continúan teniendo plena vigencia, llegando a constituir los principios clásicos de la imposición. Con la evolución de los estudios financieros, estos principios han servido de fuente a otros principios jurídicos, económicos y financieros de la imposición que analizaremos muy brevemente.

Estos principios se han llamado de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía. Smith, analiza cada uno de estos principios de la forma siguiente:

3.1.1. Principio de justicia

Este principio se enuncia de la siguiente manera: “Los súbditos de cada Estado deben contribuir al mantenimiento del Gobierno en proporción a su capacidad contributiva, es decir, en proporción a la renta de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o del menosprecio que se haga a esta máxima, depende lo que se llama *la equidad de los impuestos*, fundamental de esta máxima es la afirmación que los impuestos deben ser justos y equitativos. El concepto de justicia varía 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”²⁰.

Al analizar la norma legal del principio de justicia, se desprende que la misma

²⁰ Avilés Salazar, Luis Alfredo. **Ob. Cit.** Pág. 44.



inspira protección hacia los individuos con menor capacidad económica, ya que, como claramente lo expresa, el sistema arancelario debe ser justo. La palabra *justicia* tiene una acepción amplia, como se desprende de la definición: “Virtud que inclina a dar cada uno lo que le corresponde. En sentido jurídico equivale a lo que es conforme a derecho”²¹, y a la vez, el término equidad, que se define como: “justicia distributiva, es decir, la basada en la igualdad o proporcionalidad”²². Este principio obliga al Estado a aplicar el cobro en forma justa y equitativa, es decir, se debe pagar en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor pago; y a mayor riqueza, mayor pago.

A la equidad se le considera tradicionalmente como la justicia del caso particular, cuyo fin es atenuar el excesivo rigor de las leyes. La función de equidad es por lo tanto, corregir la injusticia, que puede derivar de la aplicación de una ley a un caso concreto, aunque la ley en su esquema genérico pueda ser justa.

De este primer principio de justicia se derivan los principios jurídicos del impuesto, basados en la igualdad.

3.1.2. Principio de igualdad

La igualdad ante la ley constituye la característica del Estado moderno. Este principio político debe regular las relaciones de todos y cada uno de los ciudadanos con el Estado. Entre estas relaciones se cuenta la originada por la prestación de tributos;

²¹ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas y sociales**. Pág. 411

²² **Ibid.** Pág. 288



por lo tanto, el tributo o impuesto no deberá estar nunca, en pugna con el principio de igualdad, para conservar la condición de justo.

En relación al principio de igualdad, cabe mencionar que éste es aplicable en el sentido que todos deben pagar los tributos impuestos por el Estado, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía.

El principio de igualdad es uno de los elementos inherentes al pago equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, o sea, que la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los obligados que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones.

Siguiendo este orden de ideas en relación al principio de capacidad de pago, éste indica que el sistema de pago debe ser justo y equitativo, para el efecto las leyes serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

Este principio de igualdad exige que el impuesto sea obligatorio para todos los miembros de la sociedad, sin consentir en exenciones ni en privilegios. Se ha dicho que esa condición constituye lo que se llama la *generalidad del impuesto*, la cual es una condición derivada del carácter de justicia.

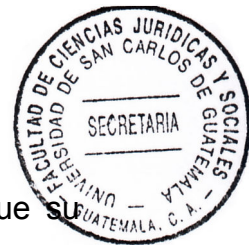
La generalidad del impuesto quiere decir que todos deben de pagar Impuestos, o en términos negativos, que nadie debe de estar exento de la obligación de pagar impuestos. Sin embargo, no debe de entenderse en términos tan absolutos esta



obligación, sino limitada por el concepto de capacidad contributiva o capacidad de pago, es decir, todos lo que tengan alguna capacidad contributiva estarán obligados a pagar impuesto; nadie que tenga capacidad contributiva debe estar exento de la obligación de pagarlos. Tampoco debe de entenderse esto en el sentido que todos deben pagar todos los impuestos establecidos; habrá impuestos que sólo deben de pagar ciertas personas y otros serán a cargo de otros contribuyentes; lo que se debe procurar es que el sistema de imposición afecte a todos en tal forma, que nadie con capacidad contributiva deje de pagar algún impuesto.

La generalidad del impuesto requiere que la carga grave sobre nacionales y extranjeros, sobre personas naturales y jurídicas, esto es, sobre individuos y compañías o sociedades que persiguen fines de lucro. Requiere, también, la generalidad del impuesto, que los entes locales; provincias, municipios, etc., soporten los impuestos del Estado que les corresponde por sus rentas de carácter privado o patrimonial, así como el Estado debe soportar los impuestos municipales por los bienes de igual categoría.

El impuesto debe pesar sobre nacionales y extranjeros, según se ha dicho. Sobre los nacionales residentes en el país, por el total de la renta que perciben en el país, y por la renta procedente de inversiones en el exterior en la parte no gravada en el extranjero. Sobre los nacionales residentes en el exterior, pesará en cuanto a los bienes que tengan en el país. Pero, deben ser eximidos de impuestos personales y con mayor razón, de los impuestos que pudieran recaer sobre sus rentas extranjeras, para evitar la doble imposición. Si la renta que perciben los nacionales residentes en el extranjero,



proviene de bienes nacionales deben ser gravada con mayor razón, puesto que su ausencia hace pierden al fisco el impuesto del consumo y a la economía nacional los productos de capitales o bienes nacionales.

En cuanto a los extranjeros residentes en el país, deben pagar, en igualdad de condiciones que los contribuyentes nacionales, por los bienes que poseen y por las industrias o profesiones que ejerzan. Pero si sus rentas provienen del exterior, tributarán sólo por su consumo y por los servicios, sin embargo, en algunos Estados se les obliga al pago del impuesto sobre la renta, calculando ésta por el valor de los alquileres de la casa que habitan. Esto último origina duplicaciones e injusticias que podrían remediarse por medio de convenios internacionales.

“A este respecto, la Cámara Internacional del Comercio, de la Sociedad Naciones, dictó las siguientes reglas para evitar duplicaciones del impuesto y prevenir rozamientos internacionales: los impuestos personales deben de ser percibidos por el país del domicilio del contribuyente, exclusivamente. Los impuestos sobre valores mobiliarios, inmuebles, etc., sin distinción de la nacionalidad del propietario, el cual en cierto modo, es desconocido, se consideran impuestos reales y corresponden al país en que origina dicha renta”²³.

Lo anterior, puede resumirse en la siguiente regla general: Para los impuestos personales deben regir el principio del domicilio; y para los reales, el de territorio.

²³ Soley Wuell, Tomas. **Ob. Cit.** Pág. 46.



La justicia del impuesto requiere, además de que éste sea uniforme; que todos los contribuyentes sientan, cualquiera que sea el monto de su riqueza, el mismo sacrificio en el pago del tributo. Mejor que el calificativo de uniformidad, usado por los tratadistas, cabría el de proporcionalidad, ya que la cualidad exigida es la de una igualdad proporcional, preconizada en este aforismo hacendario: a distintas riquezas deben corresponder distintos impuestos proporcionales.

Con relación a la uniformidad de la imposición, todos son iguales ante el impuesto; pero en la definición del concepto igualdad, surge el problema que ha tenido las más variadas contestaciones. Para algunos teóricos, el impuesto es el precio que percibe el Estado para proteger la vida y la propiedad de los ciudadanos.

Esta tesis fundamenta el concepto de la igualdad tributaria en el hecho que, como la vida de un individuo vale lo mismo que la de otro, todos deben pagar una misma cuota por ese concepto, pero como la propiedad varía, todos deben soportar las cargas tributarias, según el valor de su propiedad. La doctrina del derecho tributario rechaza en forma unánime esta tesis por considerarla inexacta.

Los que sostenían que el fundamento jurídico del impuesto es una prima de seguro, señalaron como criterio, para establecer la igualdad tributaria, la importancia de los beneficios que se reciben del Estado.

También la doctrina rechaza esta tesis por inexacta.



3.1.3. Principio de capacidad de pago

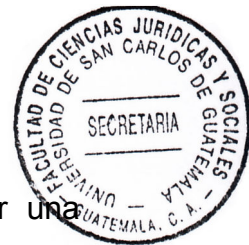
Posteriormente a las anteriores teorías, surge la tesis de la capacidad contributiva o capacidad de pago. La capacidad contributiva consiste en la capacidad económica de pagar un impuesto.

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada persona a quien va dirigido. El principio individualiza la carga de pago para cada individuo de acuerdo a su situación financiera en la sociedad. Este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que dice que, “conforme a sus ingresos, los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago que se establecerán en función de su capacidad económica”²⁴.

Esta capacidad contributiva se manifiesta por la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público.

Se afirma al respecto, que el principio de capacidad contributiva no es suficiente para explicar por qué dos rentas iguales deben ser gravadas en forma desigual cuando su fuente es distinta: es necesario un criterio complementario, ya que éste es el principio que John Stuart Mill llamó la igualdad sacrificio.

²⁴ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Pág. 54.



Este elemento subjetivo, es el que fundamentalmente sirve para hacer una reparación equitativa de los impuestos y para señalar las cuotas correctas del gravamen; explica por qué a pesar que existen dos rentas iguales, una originada en el trabajo y otra en el capital, lo que significa que la capacidad contributiva o de pago es igual, no es justo gravar las dos rentas con cuotas iguales, porque el sacrificio para cada uno de los sujetos es diverso; es muy superior el de aquel para quien la renta representa el fruto de su trabajo y esfuerzo personal, al de aquel para el que representa la reducción de un capital sin esfuerzo alguno de su parte; por lo tanto, debe gravarse menos del primero que el segundo.

Se señalan dos criterios para determinar la uniformidad del impuesto; uno objetivo y otro subjetivo, que combinados dan el índice correcto; y éstos son: la capacidad contributiva como criterio objetivo y la capacidad contributiva o de pago que depende de la cuantía de las rentas o del capital.

“El principio de la uniformidad en la imposición encuentra su fundamento en el principio de la capacidad contributiva, que en concepto del tratadista Stuart Mill, deberá completarse con el principio del mínimo sacrificio; es decir, que el Estado sólo debe exigir a los contribuyentes aquello que es indispensable para cubrir el gasto público, persiguiendo que el sacrificio de los contribuyentes sea el menor. Supone este principio una limitación al poder tributario del Estado y el derecho del contribuyente a protestar contra una carga tributaria sumamente excesiva y arbitraria”²⁵.

²⁵ Avilés Salazar, Luis Alfredo. **Ob. Cit.** Pág. 48.



La uniformidad es un postulado que exige igualdad en el sacrificio impositivo basado en consideraciones reales; en el hecho cierto que rentas de distintas cuantía tienen también capacidad tributaria diferente, y que ésta se acrecienta a medida que la renta se eleva, y disminuye hasta la falta de capacidad contributiva, cuando la renta debe destinarse a la satisfacción de necesidades esenciales.

Se debe entender por capacidad contributiva o capacidad de pago a la capacidad que una economía tiene para soportar el peso de los impuestos, sin que se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales, o las del grupo familiar dependiente.

La capacidad contributiva personal depende de la cuantía de la renta total de que se dispone, unido a factores como el pago en que se ha incurrido para producirla, las cargas familiares que se tengan, las posibles pérdidas que se hubieren sufrido, etc.

Finalmente, se puede decir que en la práctica, los principios de capacidad de pago, de igualdad y de justicia, no siempre aparecen muy claros; por ejemplo, se libera del tributo a los agentes diplomáticos, o a los militares y oficiales; se establecen privilegios a favor de tal o cual empresa; se dan franquicias postales y telegráficas a personas individuales o corporaciones, etc.

Tales exenciones deben reducirse cuando sea posible dado el caso de quien o fuere posible una completa erradicación, porque establecen peligros precedentes y complican, extraordinariamente, la legislación fiscal y el sistema tributario.



Existen otras exenciones de carácter temporal que sí se justifican, por algún motivo económico o social, tales como aquellas que favorecen a las industrias nuevas, las que liberan los edificios construidos en épocas de crisis de habitación, y las que suprimen la carga o la suavizan en beneficio de los pobres y de aquellas rentas mínimas que no alcanzan a cubrir la subsistencia.

Estas últimas exenciones no pecan contra el principio de justicia, porque éstas no consisten en hacer pagar a todo el mundo por igual, sino en hacer pagar proporcionalmente, según las facultades o posibilidades del contribuyente. Por lo tanto, se lesionaría a la justicia haciendo contribuir a quienes están carentes de posibilidades, como a los desheredados o pobres ante quienes el erario pierde sus derechos. Y dentro de ese mismo principio de justicia, la liberación debe alcanzar no sólo a los desheredados, sino también a quienes poseen rentas ínfimas. Esto encuentra apoyo en una razón económica: el producto de las pequeñas cuotas, que corresponden a las rentas muy pequeñas, no cubre el costo de recaudarlas.

3.1.4. El principio de certidumbre

En términos concretos, este principio se refiere a la exclusión de toda arbitrariedad. El contribuyente debe conocer, anticipadamente, el monto de su tributo y las fechas del pago, para no quedar sujeto a las sorpresas de un gravamen indeterminado, ni de un vencimiento inesperado o caprichoso.

Toda arbitrariedad del impuesto contraría el principio, y es el caso recordar que la



arbitrariedad del tributo fue una de las principales causas de la Revolución Francesa.

La certeza o precisión en el impuesto permitirá que éste sea conocido previamente al pago, con toda claridad, y que pueda controlarse su rendimiento.

Este principio puede enunciarse de la forma siguiente: “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas; cuando no sucede 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.

La inseguridad de los impuestos estimula la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, ya que por la función que desempeña son impopulares, incluso cuando no son corruptos, la certidumbre de lo que cada contribuyente deberá pagar es, con respecto a los impuestos, una cuestión de tan extrema importancia que un grado muy pequeño de inseguridad”²⁶.

Para cumplir con el principio de certidumbre, la ley impositiva debe determinar con precisión los siguiente aspectos: el sujeto, el objeto, la cuota, la fecha de pago, quién paga, a quién se paga, las penas en caso de infracción, los recursos que proceden frente a una actuación que llega de la administración, etc.

²⁶ Matus Benavente, Ernesto. **Finanzas públicas**. Pág. 138.



El principio de certidumbre debe de ser desarrollado bajo las siguientes reglas y bases:

- Las leyes sobre los impuestos deben de ser recetadas en forma clara, de manera que sean comprensibles para todos; no deben ser fórmulas ambiguas o imprecisas.
- Los contribuyentes deben de tener los medios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten.

Esta regla es muy importante; ya que las disposiciones fiscales deben ser publicadas no sólo por los medios que normalmente señala la ley como obligatorios, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean realmente conocidas por los afectados en el menor tiempo posible; es conveniente que al darlas a conocer, se precise cuáles son las nuevas obligaciones que imponen y en qué forma modifican las obligaciones existentes; esto con el objeto de evitar violaciones involuntarias ocasionadas por la ignorancia. Es especialmente importante insistir en la aplicación de esta regla, en lo que se refiere a las circulares, porque es frecuente que el órgano que las emite no las haga del conocimiento de los particulares, sino únicamente de los órganos oficiales, invocando como fundamento que sólo a ellos interesa, pero debe tenerse en consideración, que si esas circulares tienen por objeto regular el funcionamiento de la administración, sí interesan a los particulares, porque el más marcado interés de éstos, está vinculado al funcionamiento legal de la administración.



3.1.5. Principio de comodidad

Este principio citado por Smith dice que: “Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en que es más probable que convenga su pago al contribuyente”²⁷.

Al exigir que el impuesto se recaude en las épocas y en la forma que menos perjudique al contribuyente, no proporciona una ventaja sólo para éste, sino que, además, favorece los intereses del Estado al reducir los gastos de recaudación y al facilitar el cobro.

De conformidad con dicho principio, el impuesto sobre donaciones, herencias, legados y premios de lotería, se cobran en el momento en que el contribuyente recibe los fondos correspondientes.

Por la misma regla de comodidad, la cuota anual de la tributación del impuesto territorial se subdivide en trimestres, haciendo así, menos pesado el gravamen. Por eso también se cobra el impuesto de licores en el acto del consumo, y los impuestos sobre las ventas, al efectuarse éstas.

3.1.6. Principio de economía.

Este principio establece que: “todo impuesto debe planearse de modo que la diferencia de lo que recauda y lo que ingresa al tesoro público del Estado, sea lo

²⁷ Flores Zavala, Ernesto. **Los principios tributarios**. Pág. 136



más pequeño posible”²⁸.

Este principio que pide la mayor economía o baratura en la percepción del impuesto, bien se comprenderá la sabiduría del precepto al considerar que si los gastos del tributo son muy crecidos, o bien, merma el producto obtenido por el tesoro o bien para evitarlo, será forzoso recargar exageradamente la cuota del tributo.

El exceso en los gastos de recaudación puede provenir de sueldos exagerados o de excesivo número de empleados, esos males son remediables, para una buena administración, pero no hay remedio posible, como no sea el de suprimir el tributo cuando lo costoso de su recaudación proviene de la naturaleza misma del impuesto. El impuesto torpe, mal estudiado, cuesta al contribuyente dos o tres veces más de lo que produce, y puede llegar a destruir la riqueza gravada sin proporcionar recursos al Estado.

Los malos resultados en un impuesto de esta clase los sufrió España, con el de la ALCABALA, que gravaba fuerte y constantemente todas las transacciones comerciales. Fue él una de las causas de la decadencia del comercio y de la industria de España.

Pecan también contra este principio, los impuestos que ocasionan a los contribuyentes pérdidas de tiempo, visitas repetidas al domicilio, múltiples y engorrosos

²⁸ **Ibid**

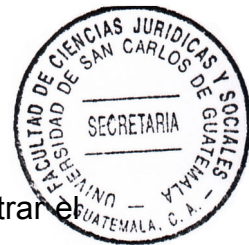


trámites, porque el tiempo representa dinero, y es cada vez más valioso por la complejidad de la vida moderna.

Asimismo, para que estos cuatro principios funcionen, no sólo basta la observancia de los antes indicados, sino que es preciso que los contribuyentes sean honestos en el pago de sus contribuciones, que cada quien pague lo que le corresponde pagar en la época y forma que le corresponda. Esta observancia se hace debido a que dentro de nuestro sistema tributario, la parte de la sociedad económicamente poderosa, en lugar de pagar adecuadamente las cargas tributarias que le corresponden, busca por todos los medios, la formas más sofisticada para evadir su responsabilidad; tal es el caso de los industriales, empresarios, agricultores, militares, etc. en cambio, los pobres, la clase media, son quienes en su gran mayoría pagan sus impuestos adecuadamente y en el tiempo debido, aún cuando algunos de ellos no saben ni por qué los pagan o bien, qué es lo que están pagando.

3.1.7. Principio de legalidad y reserva de ley

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



En la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede encontrar el principio de legalidad en varios Artículos, principiado por el Artículo 5, que norma que: nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en ley; el Artículo 24, que regula que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos, podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la ley; por su parte, el Artículo 28 señala: la facultad de todo habitante de la República de hacer sus peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la ley. El segundo párrafo del citado Artículo, establece que para impugnar resoluciones en materia tributaria, no es necesario pago previo alguno, este principio es conocido como *Solvete Et Repete*.

Sin embargo, el Artículo constitucional que recoge ampliamente el tema es el 239, que literalmente estipula “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, 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; y,
- f) las infracciones y sanciones tributarias.

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”.

El Código Tributario (Decreto Número 6-91 del Congreso de la República) y todas sus reformas, se encuentra inspirado en el principio de legalidad, siendo invocado el mismo en sus primeros tres considerandos.

El principio de legalidad se define como: “La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que sólo por Ley se pueden establecer tributos”²⁹.

El principio de legalidad “Puede enterarse desde el punto de vista material, en cuyo caso su alcance es que la norma que secunda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser tomado también en una Ley desde el punto de vista material, la norma que precede el acto debe tener también el carácter de una ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el Poder, que conforme el régimen constitucional, esté normalmente encargado de la formación de Leyes”³⁰.

Al entrar al análisis de este principio, como bien lo expone el autor, puede

²⁹ Castillo González, Jorge Mario. **Ob. Cit.** Pág. 111.

³⁰ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal.** Pág. 43



desglosarse desde varios punto de vista; uno es la forma que opera el *lus Imperium* del Estado, para el caso de Guatemala, el carácter formal de la norma estriba en que, el Congreso de la República es el único organismo del Estado con facultades para decretar impuesto ordinarios y extraordinarios, arbitrarios y contribuciones especiales, y para determinar todo lo relacionado en los incisos descritos en el Artículo constitucional ya citado. Otro aspecto de interés radica en que se enfatiza que son nulas de pleno derecho, las normas inferiores a la ley, que contradigan lo establecido en ella, y se extiende al concepto de lo que debe normar un reglamento, señalando que éste debe concretarse a lo relativo al cobro administrativo del tributo, y a establecer procedimientos, no a modificar lo previamente instruido en la norma ordinaria, ya que de hacerlo, se estaría ante un reglamento inconstitucional por la violación de este principio. Analizando en esencia los principios de legalidad y reserva de ley, se concluye que ambos enmarcan una situación dependiente, ya que son concordantes; el primero relaciona los aspectos tributarios que deben estar regulados por una ley, y el segundo regula que, para que esa Ley sea válida debe ser creada por el órgano competente, en el caso de Guatemala, el Organismo Legislativo es el ente competente para la realización de esta función.

El principio de reserva legal se encuentra regulado en el Artículo 171, literal c), de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual estipula que corresponde también al Congreso decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación. Estos dos Artículos constitucionales son la base fundamental del Principio de Legalidad.



En conclusión, el principio de legalidad puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al derecho tributario, *nullum tributum sine lege*, que significa: es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley. En ese sentido se transcribe la parte medular de la gaceta número 59, expediente 471-2000 de la Corte de Constitucionalidad, que dice: la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, el objeto, sujeto, hecho generador, tipo impositivo, periodo fiscal, exenciones, base imponible, deducciones, descuentos, recaudaciones y recargos, sanciones e infracciones. Por lo tanto, solamente la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias.

3.1.8. Principio de generalidad

El principio de generalidad, es de aplicación para todo el derecho, ya que se basa esencialmente en que la ley es de observancia general, es decir, que las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República, con limitaciones como puede ser la aplicación del principio de capacidad de pago, que si bien es cierto, es una obligación constitucional de contribuir a sostenimiento del gasto público con el pago de los tributos, también lo es que se debe contribuir dependiendo de la capacidad de pago que cada contribuyente posea.

El principio de generalidad de la imposición, exige a todas las personas con capacidad de pago, el sometimiento al tributo, no admitiéndose en el marco de un impuesto particular, otras excepciones a la obligación tributaria que las que parezcan inexcusables por razones de política económica, social y cultural.



“El principio de generalidad significa que todos los ciudadanos han de concurrir al levantamiento de las cargas públicas, en la medida que tengan la necesaria capacidad contributiva, puesta de manifiesto en la realización de los hechos imposables tipificados en la Ley”³¹.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 135, literal d), recoge el principio de generalidad al normar que son deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos, contribuir a los gastos del Estado en la forma establecida en la ley, y el Código Tributario (Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala), desarrolla el principio de generalidad en materia tributaria, en el primer párrafo del Artículo 1, que copiado literalmente dice: Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales a las que se aplicaran en forma supletoria.

³¹ Sainz de Bujanda, Fernando. **Lecciones de derecho financiero**. Pág. 89.





CAPÍTULO IV

4. Fuentes del derecho tributario y clases de tributos

4.1. Definición

“El derecho como fenómeno cultural o producto supraestructural aparece representado como un sistema de normas, que bien atribuyen derechos y a su vez imponen deberes. La ley es la común expresión del derecho emitido por el Estado, sin embargo, ésta solamente es una de las formas en que se manifiesta el derecho, mas no es todo el derecho”³²

“Desde el punto de vista general, fuente significa origen, nacimiento, principio de algo.”³³

Las fuentes del derecho tradicionalmente se clasifican en: formales, reales e históricas; entendiendo las primeras como los procesos de creación de las normas jurídicas, las segundas como los factores y elementos que determinan el contenido de las normas jurídicas y las últimas como todos aquéllos documentos que contienen el texto de una ley que ya no se encuentra en vigencia.

Entendiendo por fuente formal o validez de la norma jurídica, la que investiga la

³² Pereira Orozco, Alberto. **Introducción al estudio del derecho I**. Pág. 79.

³³ **Ibid.**



forma que dicha norma debe tener para ser obligatoria, se consideran como fuentes del derecho procesal: la legislación, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina.

Cuando se refiere al ámbito jurídico, se entiende como fuente, toda norma generadora o de creación; fuente puede entenderse también como origen de otra norma. “Es la razón de validez de las normas, la norma superior es fuente de la inmediata inferior. También define como fuente la creación de la norma, o sea que el acto legislativo que la crea es fuente de la ley, y la ley es fuente del derecho.”³⁴

4.2. Clases de fuentes en el derecho tributario

“Según Fernando Pérez Royo, en el derecho tributario, al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico público, la teoría de las fuentes del derecho se ciñe a los modos de creación del derecho escrito, por lo que en derecho tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre.”³⁵

El régimen de dichas fuentes sigue el orden jerárquico de la legislación, y en el derecho tributario, por su especial estructura, es la siguiente:

4.2.1. La Constitución Política de la República de Guatemala

La primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco es la

³⁴ Monterroso, Gladys. **Fundamentos tributarios**. Pág. 61.

³⁵ **Ibid**



Constitución Política de la República de Guatemala, ésta, como norma suprema del ordenamiento jurídico, condiciona los modos de creación de las normas restantes que la desarrollan, y no pueden oponerse a ella. En el caso que una norma ordinaria se opusiera a lo dispuesto en la Carta Magna, ésta es inconstitucional, y por lo tanto, se considera nula de pleno derecho, porque contradice la Ley Fundamental de la Nación, en la que se encuentran regulados los principios inherentes a la persona humana.

La Constitución Política de la República de Guatemala, instituye las principales garantías de los administrados, así como los derechos fundamentales y naturalmente sus obligaciones. En cada uno de sus Artículos se pueden encontrar fundamentos desarrollados en las diferentes leyes ordinarias, dentro de las mismas se encuentran las bases de normas financieras y tributarias; la Carta Magna garantiza y estatuye principios generales de la tributación como lo son: el principio de legalidad, de equidad y de justicia tributaria, de no confiscación, de retroactividad, y muchos que son base del sistema financiero y sobre los que las leyes ordinarias no pueden implementarse, ya que de hacerlo se estaría ante una violación de la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.2.2. Tratados internacionales

Por debajo de la Constitución Política de República de Guatemala, la primer fuente por orden de jerarquía son los tratados y convenios internacionales, como leyes ordinarias, cuando los mismos no son en derechos humanos; esta es una posición aceptada generalmente por la doctrina, aunque exista una corriente que sostiene que



en la articulación entre tratados de derecho internacional tienen o no jerarquía sobre la normativa ordinaria nacional, la posición constitucional guatemalteca es que en materia de derechos humanos, los convenios y tratados internacionales tienen preeminencia sobre la normativa del país, y que la aplicación de esta postura de la administración pública es que con mayor frecuencia son violentados estos derechos.

4.2.3. La ley

Fuente inmediata del derecho, tiene un papel central en el derecho tributario, por lo imperioso del principio de legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República puede decretar toda norma tributaria, así como las bases de la recaudación, por lo que se puede afirmar que ley tributaria es todo acto emanado del Poder Legislativo, sancionado conforme el procedimiento previamente establecido, que norma todo el sistema tributario de la nación, pero la ley no debe vulnerar la Constitución Política de la República de Guatemala. Algunos autores hacen distinción entre ley formal y ley material; la ley formal es aquella que ha recorrido la vía legislativa, y la ley material es todo acto emanado del Estado, cuya disposición es de carácter general y abstracto, y el Organismo Legislativo es parte del Estado, por lo que la ley es fuente del derecho tributario, ya que es parte del mismo.

En Guatemala, por la estructura del Estado, al derecho tributario sólo se le puede aplicar como fuente la ley formal, no así la ley material, porque los acuerdos y resoluciones no son fuente del derecho tributario, de acuerdo a lo establecido en Artículo 2 de la Ley del Organismo Judicial (Decreto 2-89 del Congreso de la República)



y todas sus reformas, que copiado textualmente dice: “La ley es la fuente del ordenamiento jurídico. La jurisprudencia, lo complementará”.

La costumbre regirá sólo en defecto de ley aplicable o por delegación de la ley, siempre que no sea contraria a la moral o al orden público y que resulte probada.

La aplicación de este principio es la ley, regulado en el Artículo 2 del Código Tributario, que textualmente establece “Son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

1. Las disposiciones constitucionales.
2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo”.

Como se puede observar, tal como se encuentra redactado el texto de la ley, la jerarquía de las fuentes del derecho tributario está perfectamente delimitada; en primer orden, se encuentran las disposiciones constitucionales, en las que se encuentran los principales principios y garantías del contribuyente, los tratados y convenios internacionales en derechos humanos, posteriormente la materia de derechos humanos, y por último, los reglamentos. Vale la pena resaltar, que este esquema puede variar si una ley ordinaria viola en algún momento un trato o convenio internacional en derechos humanos, porque este tipo de convenios y tratados son superiores a la ley interna.



4.2.4. Reglamentos

Elementos muy importantes del derecho tributario, los reglamentos son emitidos por el Organismo Ejecutivo, y de imperiosa necesidad para la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva, y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma. La reglamentación de las leyes es una función administrativa que corresponde al Poder Ejecutivo, y su función es la de desarrollar la ley, no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma; en Guatemala, un reglamento que se sobrepone a la ley es nulo de pleno Derecho, y se puede invocar su inconstitucionalidad.

El último párrafo del Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece: “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”.

El mismo principio se encuentra desarrollado en la legislación ordinaria, en el Artículo 2 del Código Tributario, mencionado anteriormente.

En Guatemala, la mayor parte de las leyes tributarias tienen su respectivo reglamento, que en la práctica son de utilidad para el desarrollo de la misma ley. Históricamente ha habido normas reglamentarias que contienen dentro de su normativa



aspectos que tratan de superar deficiencias de la ley, subordinándose a la misma, que hace el reglamento nulo de pleno derecho en el caso concreto. De ahí la imperiosa necesidad de la debida aplicación del mismo, por parte de las autoridades; el reglamento es jerárquicamente inferior a la ley y necesario para su desarrollo.

4.3. Leyes delegadas y decretos leyes

Existen diferencias sustanciales entre las leyes delegadas y los decretos leyes, siendo las dos fuentes del derecho; las que se analizan a continuación.

4.3.1. Decretos leyes

Pueden dictarse decretos con fuerza de ley ordinaria en casos extraordinarios de necesidad y de urgencia, que deben someterse al Organismo Legislativo el mismo día de su emisión, o ser ratificados dentro de los 60 días para no perder su eficacia.

También se emiten los decretos leyes cuando existe una guerra, una grave crisis financiera o cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto. En Guatemala, la Ley del Impuesto al Valor Agregado nace, precisamente de un gobierno de facto, siendo en la actualidad parte del ordenamiento tributario interno, vale la pena considerar que por respeto al estado de derecho y la misma cultura de Guatemala, no se tiene antecedentes de otro tipo de decreto ley.



4.3.2. Leyes delegadas

A diferencia de los decretos leyes, la ley delegada se configura, cuando correspondiéndole al Organismo Legislativo, en exclusiva, la emisión de leyes, delega esta función en el Organismo Ejecutivo; normalmente eso no es admisible, pero hay algunos textos constitucionales que lo permiten, por lo tanto, se utiliza esta práctica. En Guatemala el sistema jurídico no permite este tipo de práctica y una situación así sería inconstitucional. La Constitución Política de la República, en los Artículos 239 y 171, establece que compete exclusivamente al Congreso de la República el decretar leyes, sean estas tributarias o no, en base a la normativa constitucional, por lo tanto la ley delegada en Guatemala solamente puede ser estudiada doctrinariamente, pero no puede ser creada debido al sistema de derecho que rige.

4.4. Clases de tributos

4.4.1. Ley del Impuesto Sobre la Renta -ISR-

Norma lo relativo al pago de las declaraciones juradas, de los contribuyentes y responsables y del pago del impuesto. El Artículo 59 establece la forma de pago, y determina que el impuesto, cuando procedan los intereses y multas, debe pagarse en las cajas de la Superintendencia de Administración Tributaria o en la Administración Departamental que corresponda.

El impuesto se debe pagar en dinero o bien, alternativamente, puede ser enviado



por correo certificado, en efectivo o mediante cheque certificado, de caja o de gerencia y también puede pagarse en los bancos del sistema. El Artículo 54 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, indica que el impuesto debe pagarse dentro del plazo establecido para la prestación de las declaraciones juradas, normalmente a los 90 días siguientes a la terminación del periodo de imposición; y que todo otro pago de impuesto, intereses y multas debe efectuarse dentro de los 10 días hábiles siguientes a la fecha de la notificación (Artículo 60).

Es importante mencionar una disposición especial, relativa al pago en las ganancias de operaciones de capital (Artículo 29) en cuyo caso el impuesto puede pagarse en tres cuotas anuales e iguales, sin interés alguno.

La prescripción, mantiene, para los casos normales, el plazo de cuatro años y lo amplía a ocho para los contribuyentes y responsables no registrados ante la Dirección (Artículo 47). Debe señalarse en sentido positivo, que en las dos situaciones, los plazos se computan en años calendario y el cómputo se inicia a partir del uno de enero del año inmediato siguiente al del año del vencimiento del plazo establecido para la presentación de la respectiva declaración jurada (Artículo 54).

En lo relativo a la interrupción de la prescripción (Artículo 50), define su efecto de inutilizar todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo, e indica que se iniciará nuevamente el cómputo de los cuatro u ocho años según corresponda. Pero, considerando esta acción como inequitativa para los contribuyentes, al establecerse que la interrupción se produce por notificación al interesado de cualquier resolución,



porque hace negatoria la certeza jurídica que el instituto debe procurar al contribuyente y permitirá anular su derecho simplemente por la notificación de cualquier resolución.

En el Artículo 53 se incorpora la posibilidad que el contribuyente ejercite la prescripción como acción, es decir, que transcurrido el plazo puede plantearlo sin necesidad de esperar indefinidamente a que el fisco tome la iniciativa, y también se establece la facultad de resolver declarando que ha operado la prescripción, en el mismo ámbito administrativo, es decir, por el Ministerio de Finanzas Públicas que puede hacerlo una vez recabe informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, y dictamen de la Dirección de Estudios Financieros.

Finalmente, en el Artículo 49 se establece que la prescripción de los derechos del contribuyente, prescribe, en el plazo de cuatro años, que se contarán a partir de la fecha que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.

4.4.2. Ley del Impuesto al Valor Agregado -IVA-

“Se establece un Impuesto al valor Agregado, sobre los actos y contratos grabados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la SAT” (Artículo 1 de la Ley del Impuesto del Valor Agregado).

Para los efectos de esta Ley se entenderá:



1. Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.
2. Por servicio: la acción o prestación que una persona hace para otra y por la cual percibe un horario, interés, prima, comisión o cualquiera otra forma de remuneración, siempre que no sea relación de dependencia.
3. Por importación: la entrada o internación, cumplidos los trámites legales, de bienes muebles extranjeros destinados al uso o consumo por miembros del Mercado Común Centroamericano.
4. Por exportación de bienes: la venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.
5. Por exportación de servicio: la prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales, a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente.
6. Por nacionalización: se produce la nacionalización en el instante en que se efectúa el pago de los derechos de importación que habilita el ingreso al país de los bienes respectivos.
7. Por contribuyente: toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociales irregulares, sociales de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley.



8. Por período impositivo: un mes calendario.

El impuesto es generador por:

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derecho reales constituidos sobre ellos.
- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- 3) Las importaciones.
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la prestación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- 8) La venta o permuta de bienes inmuebles.
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.



El impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravada por esta ley.

También son sujetos pasivos del impuesto:

- 1) El importado habitual o no.
- 2) El contribuyente comprador, cuando el vendedor no esté domiciliado en Guatemala.
- 3) El beneficiario del servicio, si el que efectúe la prestación no está domiciliado en Guatemala
- 4) El comprador, cuando realice operaciones de conformidad con el Artículo 52 de esta ley.
- 5) Las sociedades civiles, las mercantiles, las irregulares, y las de hecho y las copropiedades, salvo las comunidades hereditarias, en los casos previstos en el Artículo 3, numeral 5). Si dichos sujetos no cubrieran el impuesto, cada adjudicatario será responsable de su pago en la parte correspondiente a los bienes que le sean adjudicados.

Están exentos del impuesto establecido en esta ley.

1. Las importaciones de bienes muebles efectuadas por:
 - a) Las cooperativas, federaciones y confracciones de cooperativas legalmente constituidas y registradas, cuando se trate de maquinarias, equipo y otros bienes



capital directa y exclusivamente relacionados con la actividad o servicio de la cooperativa, federación o confederación.

- b) Las personas individuales o jurídicas amparadas por régimen de importación temporal.
- c) Los viajeros que ingresen al país, muebles en calidad de equipaje, sobre los cuales no tienen que pagar derechos de importación de acuerdo con la legislación aduanera.
- d) Los funcionarios y empleados guatemaltecos diplomáticos y consulares que retornen al país al concluir su misión en cuanto al mensaje de casa, efectos personales y un vehículo.
- e) Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República y las personas a que se refiere la Convención de Viena sobre diplomáticas y consultas, con la condición que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorguen igual tratamiento como reciprocidad.
- f) Los organismos internacionales de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos.

Para los efectos de la literal a) anterior, se debe solicitar dicha exención al Ministerio de Economía previo dictamen favorable del Instituto Nacional de Cooperativas –INACOP- para que el Ministerio de Finanzas Públicas otorgue la franquicia correspondiente, acreditando en forma auténtica su derecho a la exención.

- 2. Las exportaciones de bienes y las exportaciones de servicios, conforme del Artículo 2, numeral 4 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

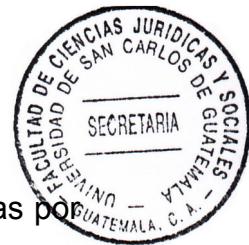


3. La transferencia de dominio de bienes muebles e inmuebles en los casos siguientes
 - a) Aportes a sociedades civiles y mercantiles.
 - b) Fusiones de sociedades.
 - c) Herencias, legados y donaciones por causa de muerte.
4. Los servicios que presten las instituciones fiscalizadas por la Superintendencia de Bancos y las bolsas de valores autorizadas para operar en el país. En lo que respecta a la actividad aseguradora y afianzadora, están exentas exclusivamente las operaciones de reaseguros y reafianzamiento.
5. Las cooperativas no cargarán el Impuesto al Valor Agregado –IVA- cuando efectúen operaciones de venta y prestación de servicios sus asociados, cooperativas, federaciones, centrales de servicio y confederaciones de cooperativas.

En sus operaciones con terceros deben cargar el impuesto correspondiente. El impuesto pagado por las cooperativas a sus proveedores, forma parte del crédito fiscal.

En el caso de las cooperativas de ahorro y crédito, están exentos los servicios que prestan, tanto a sus asociados como a terceros.

6. La creación, emisión, circulación y transferencia de títulos de crédito, títulos valores y acciones de cualquier clase, exceptuando la factura cambiaria, cuando la emisión de aceptación o negociación corresponda a actos gravados por la presente ley.



7. Los intereses que devenguen los títulos de crédito y otras obligaciones emitidas por las sociedades mercantiles y que se negocien a través de una bolsa de valores, debidamente autorizada y registrada conforme a la legislación vigente.
8. La constitución de fideicomisos y la devolución de los bienes fideicometidos al fideicomitente. Los actos grabados conforme a esta ley que efectúe el fiduciario quedan efectos al pago de este impuesto.
9. Los aportes y donaciones a asociaciones, fundaciones e instituciones, educativas, culturales de asistencia o de servicio social, y las religiosas, no lucrativas, constituidas legalmente y debidamente registradas como tales.
10. Los pagos por el derecho de ser miembro y las cuotas periódicas a las asociaciones o instituciones sociales, gremiales, culturales, científicas, educativas y deportivas, así como a los colegios de profesionales y los partidos políticos.
11. La venta al menudeo de carnes, pescado, mariscos, frutas y verduras frescas, cereales, legumbres y granos básicos a consumidores finales en mercados y municipales, siempre que tales ventas no excedan de cien quetzales (Q 100.00) por cada transacción.
12. La venta de vivienda con un máximo de sesenta (60) metros cuadrados de construcción y la de lotes urbanizados, que incluyan los servicios básicos, con un área máxima de ciento veinte (120) metros cuadrados. En ambos casos, el valor de los inmuebles no deberá exceder del equivalente en quetzales a diecisiete mil quinientos dólares de Estados Unidos de América (\$ 17,500.00) al tipo de cambio vigente en el mercado bancario a la fecha de la venta. Además, el adquirente deberá acreditar que él y su núcleo familiar, carecen de vivienda propia o de otros bienes inmuebles. Todo lo anterior deberá hacerse constar en la escritura pública



respectiva.

13. Los servicios que prestan las asociaciones, fundaciones e instituciones educativas, de asistencia o de servicio social y las religiosas, siempre que estén debidamente autorizadas por la ley, que no tengan por objeto el lucro y que en ninguna forma distribuyan utilidades entre sus asociados e integrantes.

No deben cargar el impuesto en sus operaciones de ventas, como tampoco en la prestación de servicios, las siguientes personas.

1. Los centros educativos públicos y privados, en lo que respecta a matrícula de inscripción, colegiatura, derechos de examen y transporte terrestre proporcionado a escolares, siempre que éste no sea prestado por terceras persona.
2. Las universidades autorizadas para funcionar en el país.
3. La Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y el Comité Olímpico Guatemalteco.
4. El Instituto Guatemalteco de Seguridad Social.
5. Las misiones diplomáticas y consulares acreditadas ante el Gobierno de la República, así como los agentes diplomáticos, los funcionarios y empleados diplomáticos y consulares, incluido en la Conservación de Viena sobre Relaciones Diplomáticas y Consulares, con la condición que los países a que pertenezcan dichas misiones y personas otorgue igual tratamiento como reciprocidad.
6. Los organismos internacionales de acuerdo con los respectivos convenios suscritos entre el Gobierno de la República de Guatemala y dichos organismos que les haya otorgado la exención de impuestos.

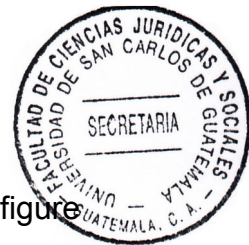


Las personas enumeradas anteriormente están exentas de soportar el impuesto que se genere por los actos gravados por esta Ley y deberán recibir de quien les venda o les preste un servicio, la factura que corresponda, pero no pagarán el monto del impuesto consignado en el documento, sino que entregarán a los mismos la constancia de exención debidamente autorizada por la Dirección.

Respecto a las importaciones que realicen estas personas, deberán solicitar previamente y cada vez al Ministerio de Finanzas Públicas, resuelva si procede la exención. En los casos de los numerales 5 y 6 del Artículo 8 de esta ley, se requerirá opinión previa y favorable del Ministerio de Relaciones Exteriores. Una vez emitida la resolución que autorice cada exención y la franquicia respectiva, la dirección General de Aduanas no aplicará el impuesto y por lo tanto, las personas exentas no deberán emitir constancia de exención por la importación autorizada.

La base imponible de las ventas serán el precio de la operación menos los descuentos concedidos con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aún cuando se facturen o contabilicen en forma separada los siguientes rubros:

1. Los reajustes y recargos financieros.
2. El valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución. Cuando dichos depósitos sean devueltos, el contribuyente rebajará de su débito fiscal del período en que se materialice dicha devolución, el impuesto correspondiente a la suma devuelta. El comprador deberá rebajar igualmente de su crédito fiscal la misma cantidad.



3. Cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas.

La base imponible en la prestación de servicios será el precio de los mismos, menos los descuentos concedidos de acuerdo con prácticas comerciales. Debe adicionarse a dicho precio, aún cuando se facturen o contabilicen en forma separada, los siguientes rubros:

1. Los reajustes y recargos financieros.
2. El valor de los bienes que se utilice para la prestación del servicio
3. Cualquier otra suma cargada por las contribuciones o aportaciones establecidas por leyes específicas.

En los siguientes casos se entenderán por base imponible:

1. El valor que resulte de adicionar al precio CIF de las mercancías importadas el monto de los derechos arancelarios y demás recargos que se cobren con motivo de la importación o internación. Cuando en los documentos respectivos no figure el valor CIF, la aduana de ingresos lo determinará adicionado al valor FOB en el monto del flete y el del seguro, si lo hubiere.
2. En el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles: el valor de la renta, al cual deberá adicionarse el valor de los recargos financieros, si los hubiere.
3. En las adjudicaciones a que se refiere el Artículo 3 numeral 5): el valor de la adjudicación respectiva.



4. En los retiros de bienes muebles previstos en el Artículo 3, numeral 6): el precio de adquisición o el costo de fabricación de los bienes muebles: de igual manera de determinará para los faltantes de inventarios y donaciones a que se refiere el Artículo 3 numeral 7) y 9), respectivamente.

En lo relativo al pago, presenta especial complejidad, por cuanto en la práctica se producen dos pagos, uno del consumidor final al contribuyente, y el otro del contribuyente al fisco, extinguiendo cada uno la respectiva obligación tributaria. La ley, norma lo atinente al pago de la liquidación del impuesto y la determinación de la obligación tributaria.

En los casos de la compra-venta de mercancías o la prestación de servicios no personales, ambos en el mercado interno, el impuesto a cargo del adquirente o consumidor final se liquida y paga por éste al contribuyente, en la factura o documento equivalente que debe emitir a favor del primero en el momento que se produce la venta de mercancías o la prestación de los servicios no personales, pero ingresa a las cajas fiscales posterior y mensualmente, cuando dentro de los 20 primeros días hábiles del mes siguiente al de la fecha de la operación, el contribuyente determina la diferencia entre su débito y crédito fiscales.

En el caso del arrendamiento de bienes muebles, el impuesto se liquida y paga por el arrendatario o consumidor final al arrendador o contribuyente, en la factura o documento equivalente que el segundo debe emitir en la fecha en que se realiza la entrega del bien o se formaliza el contrato, lo que ocurra primero; e ingresa a las cajas



fiscales en la misma forma y tiempo descrito en el párrafo anterior.

En el tercero y último caso, de las importaciones, el impuesto se establece en la póliza o formulario aduanero y se paga, por el importador, a la aduana correspondiente al aceptar definitivamente dicho documento y su monto; el procedimiento está normado por los Artículos 24, 36, 38 y 40 de esta ley.

En lo que se refiere a la forma de pago, éste debe efectuarse en las oficinas recaudadoras que indique la Superintendencia de Administración Tributaria, siempre en efectivo o mediante cheque certificado, de gerencia o de caja, según el Artículo 43.

4.4.3. Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles -IUSI-

La administración y liquidación del impuesto está designada a la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, comúnmente conocida como DICABI, que debe liquidarlo con base en el Registro de la Matrícula Fiscal y emite los requerimientos de pago; éste puede fraccionarse en cuotas trimestrales iguales, las cuales el contribuyente paga en las cajas fiscales, el Banco de Guatemala o uno de los bancos del sistema. Los pagos trimestrales deben enterarse durante el mes siguiente al trimestre vencido, o sea en abril, julio, octubre, y enero. Es permitido trimestres, en cuyo caso cualquier modificación al valor del inmueble se aplica a partir del trimestre posterior al último pago, y como una característica especial de este impuesto y medio distinto de extinguir la obligación tributaria (porque varía fundamentalmente el medio exclusivo de pagar en efectivo que utiliza nuestra legislación), es importante señalar



que la ley permite a los contribuyentes que se encuentren atrasados por varios trimestrales, adjudicar en pago uno o varios inmuebles al Estado, cuyo valor compense el monto del saldo deudor, fórmula a la que el Artículo 36 denomina simultáneamente adjudicación en pago y transacción.

La prescripción está regulada de manera muy concisa en el Artículo 28, que señala únicamente el plazo de seis años; de lo anterior debe inferirse que los demás aspectos relacionados con la aplicación de este instituto deben tomarse de lo que sobre temas análogos establecen nuestras otras leyes impositivas.

4.4.4. Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos

Desarrolla el pago en el capítulo VI, “De la liquidación del impuesto”, Artículos del 20 al 22, el impuesto debe liquidarse en un solo pago, anual, que se efectúa entre el uno de enero y el 30 de abril de cada año. La ley no admite en ningún caso pagos fraccionados, pero sí que a los vehículos (sus propietarios se entienden), que entran en circulación durante el último trimestre del año, se les aplique la rebaja del cincuenta por ciento del impuesto. En cuanto a la forma de pago, la ley omite establecerla pero conforme al Artículo 25 del reglamento, el pago debe hacerse en efectivo o mediante cheque personal del propietario del vehículo.

En lo concerniente a la prescripción, ni la ley ni su reglamento tiene disposición que la norme, pero se puede considerar que ello no puede interpretarse en el sentido de que este impuesto es imprescriptible, pues el criterio iría en contra de la generalidad de nuestro régimen tributario. Luego, se puede entender que se trata de una mera



omisión, estimando que en tanto empieza a regir el Código Tributario deben aplicarse supletoriamente las disposiciones de la Ley del Organismo Judicial, relativas a que rigen las disposiciones de otras leyes sobre casos análogos.





CAPÍTULO V

5. La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-

5.1. Fundamentación legal de la creación de la institución

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la superintendencia de administración tributaria SAT, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo, responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

La superintendencia de administración tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para



ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

5.2. Integración del directorio

Como primer paso para el inicio de operaciones de la institución, fue precisa la selección de su directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo Número 252-98.

El directorio está conformado de la manera siguiente:

- El Ministro de Finanzas Pública, quien lo preside.
- Cuatro directores titulares y sus suplentes.
- El superintendente de administración tributaria, quien actúa como secretario.

5.3. Objeto y funciones de la SAT

El objeto de la SAT es ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer funciones específicas siguientes:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la



recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado con excepción de los que por ley administra y recaudan las municipalidades.

- Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
- Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.
- Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido con el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
- Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.



- Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del organismo ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo, evaluar periódicamente y proponer, por conducto del organismo ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de esta ley.



- Planificar, formular, dirigir, ejecutar y controlar la gestión de la administración tributaria.
- Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos.
- Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

5.4. Organización de la institución

El reglamento interno de la SAT (Acuerdo del Directorio No. 2-98) establece y desarrolla la estructura de la organización interna de la institución. Indicando las dependencias administrativas a las que compete conocer las solicitudes y sustanciar los procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Posteriormente, para el cumplimiento de los objetivos instituciones, fue necesaria la creación de otras dependencias administrativas por medio de resoluciones de superintendente.

La institución se encuentra organizada de la manera siguiente:

- Directorio, que cuenta con la asesoría técnica
- Superintendencia de la que dependen directamente intendencias de aduanas
- Fiscalización
- Recaudación y gestión



- Gerencia de apoyo: recursos humanos, informática, administrativa financiera, planificación y desarrollo institucional.
- Direcciones: auditoría interna y asuntos jurídicos.
- Coordinaciones: grandes contribuyentes especiales, medianos contribuyentes especiales (Acuerdo del directorio No. 014-2005). Relaciones interinstitucionales y comunicación social externa (Resolución del superintendente No. 445-2001). Coordinaciones regionales, central, sur, occidente y nororiente, de las cuales dependen jerárquicamente las oficinas y agencias tributarias, y las aduanas.

5.5. Principales funciones de las dependencias administrativas

5.5.1. Intendencia de aduanas

Es la dependencia responsable de planificar y coordinar el control e intervención fiscal del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a los distintos regímenes aduaneros, analizar, diseñar y programar las actuaciones y procedimiento relativos a su competencia, coordinar, planificar y controlar las funciones atribuidas a la SAT en materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduanero, y administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala.



5.5.2. Intendencia de fiscalización

Es la dependencia responsable de planificar y programar a nivel nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el comercio exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario; coordinar y controlar la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización; analizar, diseñar y programar las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; resolver en forma originaria las solicitudes y procedimientos causados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Código Tributario, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al superintendente.

5.5.3. Intendencia de recaudación y gestión

Es la dependencia responsable de dirigir las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la SAT; planificar, coordinar y evaluar las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la SAT; y administrar las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes.



5.5.4. Gerencia de recursos humanos

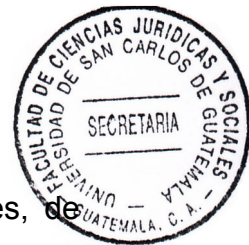
Es la dependencia responsable de captar, mantener, desarrollar, evaluar e incentivar el mejor recurso humano disponible en el mercado laboral; establecer y administrar el sistema de persona, las políticas, planes y programas de prestaciones y beneficios para el personal en materia de recursos humanos, de conformidad con el reglamento interior de trabajo de la SAT; y administrar, supervisar y controlar el plan de carrera administrativa, la evaluación del desempeño y el programa de capacitación del personal.

5.5.5. Gerencia de informática

Es la dependencia responsable de la coordinación con las diferentes unidades de la SAT, de las actividades de análisis, diseño, desarrollo e implementación de sistemas de información y capacitación, seguridad en accesos, soporte administración (redes, base de datos y sistemas operativos), mantenimiento, ingreso de datos, asesoría para la adquisición, recepción e instalación de equipo.

5.5.6. Gerencia administrativa financiera

Es la dependencia responsable de administrar los recursos financieros para el adecuado funcionamiento de las dependencias administrativas de la SAT; planificar y coordinar las actividades que en materia de cooperación y relaciones internacionales e interinstitucionales realice la superintendencia de administración tributaria en el ámbito



de su competencia, administrar los procedimientos de compras y contrataciones, de archivo, de almacén, de secretaría, de seguridad operativa, y lo relativo a la infraestructura y elementos de apoyo logístico de la SAT.

5.5.7. Gerencia de planificación y desarrollo institucional

Es la dependencia responsable de asesorar, asistir y apoyar a las dependencias administrativas de la SAT en las áreas de gerencias, análisis tributario y documentación e información; coordinar el funcionamiento y la utilización de los procesos, metodologías, instrumentos y mecanismos de planificación, seguimiento y evaluación de gestión; velar por la correspondencia entre la organización y los objetivos y metas de la SAT; promover el fortalecimiento y desarrollo institucional, coordinar el sistema de estadísticas, análisis y programación tributaria, proveer adecuadamente a las autoridades superiores de la SAT, la información necesaria para la fijación de objetivos y metas y el diseño de estrategias y políticas institucionales; y administrar el Centro de Documentación e Información.

5.5.8. Dirección de auditoría interna

Es la dependencia responsable de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias administrativas de la SAT, verificar que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo que establece la ley orgánica de la SAT, los reglamentos internos y los manuales técnicos o administrativos.



5.5.9. Dirección de asuntos jurídicos

Es la dependencia responsable de proporcionar asesoría jurídica a todos los órganos de la SAT, sin perjuicio de la asesoría externa que se contrate para asuntos o casos específicos; coordinar con las intendencias la aplicación de criterios técnico-jurídicos uniformes, dictamina sobre las dudas que se presenten en la materia de interpretación, integración y aplicación de la Constitución Política de la República de Guatemala, a las leyes y reglamentos, que corresponde a la SAT cumplir y hacer cumplir, dictaminar y emitir opiniones sobre los asuntos cuya resolución, tanto en materia tributaria como aduanera, corresponden a la SAT, y otros relacionados.

5.5.10. Centros de estudios tributarios CENSAT

Es la dependencia responsable de la capacitación, investigación, atención y orientación en materia tributaria y aduanera, con el fin de promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes, mediante la implementación de metodologías educativas.

5.5.11. Coordinación de relaciones interinstitucionales y comunicación social externa

Es la dependencia responsable de asesorar en materia de comunicación social al superintendente, velar por la imagen positiva de la SAT, asistir en el protocolo de eventos interinstitucionales, así como fomentar la cultura tributaria.



5.5.12. Unidad de contribuyentes especiales

La unidad de contribuyentes especiales, cuenta con las coordinaciones siguientes: a) Grandes contribuyentes especiales y b) Medianos contribuyentes especiales, las cuales dependen administrativamente del superintendente de administración tributaria. La primera tiene a su cargo el seguimiento tributario de los contribuyentes especiales calificados como tales, por su mayor aporte en la recaudación impositiva nacional u otro criterio que disponga la SAT conforme a lo dispuesto en la ley orgánica y la segunda tiene a su cargo el seguimiento tributario de los restantes contribuyentes especiales.

5.5.13. Coordinación regional central

De la que dependen las oficinas tributarias departamentales y aduanas que se ubican en los departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y El Progreso. La sede está en la ciudad de Guatemala.

5.5.14. Coordinación regional sur

De esta coordinación dependen las oficinas tributarias departamentales y aduanas que se ubican en los departamentos de Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa. La sede está en la cabecera del departamento de Escuintla.



5.5.15. Coordinación regional de occidente

De la que dependen las oficinas tributarias departamentales y aduanas que se localizan en los departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, El Quiché, Sololá y Totonicapán. La sede esta en la cabecera del departamento de Quetzaltenango.

5.5.16. Coordinación regional nororiente

De la que dependen las oficinas tributarias departamentales y aduaneras que se localizan en los departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta Verapaz y el Petén. La sede está en la cabecera del departamento de Zacapa. Cada coordinación regional cuenta con una delegación de la Dirección de Asuntos Jurídicos y además se conforma por lo siguientes departamentos de Recaudación y Gestión, de Fiscalización, de Aduanas, de Informática, y de Administración y Finanzas.

La superintendencia de administración tributaria (SAT) es la institución del Gobierno encargada de administrar el régimen tributario, lo cual incluye cobrar los impuestos a quienes según la ley, tienen la obligación de pagarlos.

5.6. Estructura

El directorio es el órgano superior de la SAT y se encarga de asesorar al Gobierno en materia tributaria, además, supervisa las actividades administrativas de la SAT, en su presupuesto y resultados.



El superintendente de administración tributaria es la autoridad administrativa superior y el funcionario de mayor nivel jerárquico en la SAT.

5.7. Intendencia de recaudación y gestión

Establece los procedimientos para el cobro de los impuestos y para facilitar la atención y la orientación a los contribuyentes.

5.8. Intendencia de aduanas

Administra el régimen aduanero del país, controla la salida y entrada de mercadería; coordina y controla la prevención del contrabando.

5.9. Intendencia de fiscalización

Revisa que los contribuyentes paguen correctamente sus tributos.





CAPÍTULO VI

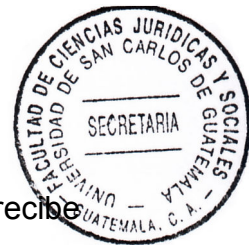
6. Los exportadores y la desigualdad tributaria

6.1. Definición

Se define como la salida de un producto de un determinado país con destino a otro, atravesando las diferentes fronteras o mares que separan las naciones.

En concepto más técnico, la exportación, según la Ley de Aduanas de Colombia, es considerada como la salida de mercancías del territorio aduanero nacional hacia una nación extranjera o una franca industrial de bienes y/o servicios para permanecer en ella de manera definitiva. Este concepto es tomado directamente de la definición que de exportación tiene la aduana colombiana.

Según la legislación aduanera, el territorio aduanero nacional es considerado como el espacio en el cual se encuentra ubicado el país, incluyendo sus fronteras, tanto marítimas, aéreas, como geospaciales. Por tanto, todo lo que comprende un territorio es considerado como el territorio aduanero nacional. Ahora bien, en el término es claro que remite directamente a la salida de mercancías hacia una nación extranjera o una zona franca industrial de bienes y servicios. Esa distinción es precisamente porque la zona franca es considerada como un área extraterritorial dentro del territorio aduanero nacional, por tanto, la zona franca es considerada como otro país dentro del país.



Una zona franca recibe productos del exterior y en el momento en que los recibe es como si todavía permaneciera en el país de origen. Solamente hasta cuando esta mercancía sale de la zona franca, se convierte en una importación y por tanto, requiere un proceso de nacionalización. En el caso de la exportación, simplemente, cuando el producto entra a la zona franca es como si entrara a otro país y por tanto recibe el mismo tratamiento aduanero que recibiera si entrara en un puerto.

El Artículo 2, numeral 4, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, define por exportación de bienes: “La venta, cumplidos todos los trámites legales, de bienes muebles nacionales o nacionalizados para su uso o consumo en el exterior.

Por exportación de servicio: la prestación de servicios en el país, cumplidos todos los trámites legales a usuarios que no tienen domicilio ni residencia en el mismo y que estén destinados exclusivamente a ser utilizados en el exterior, siempre y cuando las divisas hayan sido negociadas conforme a la legislación cambiaria vigente”.

6.2. Régimen general de la ley del IVA

El Artículo 2, numeral 6, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, define por contribuyente: “toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y además, entes, aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con esta ley”.



“Los contribuyentes que sean personas individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados no exceda de sesenta mil (Q. 60,000.00), podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes” (Artículo 47 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

El Artículo 48 del mismo cuerpo legal, estipula “para acogerse a este régimen el contribuyente deberá presentar una solicitud de inscripción. En formulario que proporcionará la Dirección al costo de su impresión.

En dicha solicitud considera el monto anual estimado de sus ventas. Una vez inscrito, la Dirección le entregará una tarjeta que lo identifique como pequeño contribuyente”.

Los contribuyentes que opten por este régimen deberán llevar un libro previamente habilitado por la Dirección, para registrar sus compras y sus ventas, cuyas características fijará el reglamento. Adicionalmente están obligados a emitir facturas para todas sus ventas mayores de veinticinco quetzales (Q.25.00). Dichos documentos deberán cumplir con las normas del Capítulo II del Título III de esta ley.

Durante el mes de febrero de cada año deberán presentar una declaración anual, en formulario que proporcionará la Dirección al costo de su impresión, en la cual se detallarán los débitos fiscales del año calendario inmediato anterior.

Los pequeños contribuyentes podrán consolidar sus ventas diarias en un solo



renglón, en su libro de compras y ventas, usando un renglón para cada tipo de documento. Los pequeños contribuyentes a los que se refiere el Artículo 47 de esta ley que se acojan al régimen especial, no tendrán la obligación de presentar mensualmente la declaración a que se refiere el Artículo 40. El impuesto resultante por la diferencia entre los créditos y débitos de cada periodo mensual, deberán pagarlo por trimestre calendario vencido y en efectivo en los bancos del sistema o instituciones habilitadas para el efecto, dentro del plazo establecido en el Artículo 46 de esta ley.

Si se produjera remanentes de crédito fiscal, podrán trasladarse al periodo siguiente, hasta agotar, pero, en ningún caso, podrá solicitarse su devolución a la Dirección.

Los pequeños contribuyentes excepto los que prestan servicios profesionales, en sustitución del régimen especial de pago del impuesto al que se refiere el párrafo anterior, podrán optar por pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por ventas o prestación de servicios.

Cada pago trimestral lo efectuarán en las cajas fiscales o en los bancos del sistema habilitados para el efecto utilizando el formulario de pago DRI-1 o el formulario que la Dirección proporciones para el efecto, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año.

Para acogerse al régimen de pago trimestral los contribuyentes deberán solicitar previamente autorización a la Dirección. Una vez otorgada ésta, solamente podrán



variar por cambio al régimen general de declaración mensual del impuesto, para lo cual no requerirán autorización expresa de la Dirección.

Los pequeños contribuyentes que obtengan autorización para pagar la cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por venta o prestación de servicios, quedan relevados de presentar: la declaración anual a que se refiere el Artículo 49 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, y las declaraciones juradas de pagos trimestrales y de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta.

En todos los casos, los pequeños contribuyentes para el registro de sus operaciones de venta quedan obligados a extender la factura, y para el registro de sus operaciones de compras, deberán exigir la factura por la adquisición de bienes y servicios.

6.3. Régimen especial de la ley del IVA

El Artículo 50 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que “los pequeños contribuyentes a que se refiere el Artículo 47 de esta ley, que se acojan al régimen especial, no tendrán la obligación de presentar mensualmente la declaración a que se refiere el Artículo 40. El impuesto por la diferencia entre los débitos y créditos de cada período mensual, deberá pagarlo por trimestre calendario vencido y en efectivo, en los bancos del sistema o instituciones habilitadas para el efecto, dentro del plazo establecido en el Artículo 46 de esta ley.



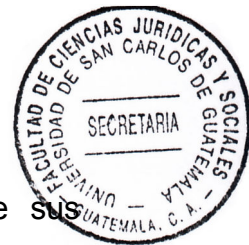
Si se produjeran remanentes de crédito fiscal, estos podrán trasladarse al período siguiente, hasta agotarlo, pero, en ningún caso podrá solicitarse su devolución a la Dirección.

Los pequeños contribuyentes, excepto los que prestan servicios profesionales, en sustitución del régimen especial del pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior, podrán optar por pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por ventas o prestación de servicios.

Cada pago trimestral lo efectuarán en las cajas fiscales o en los bancos del sistema habilitados para el efecto, utilizando el formulario de pago DRI-1 o el formulario que la Dirección proporcione para el efecto, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año.

Para acogerse al régimen de pago trimestral, los contribuyentes deberán solicitar previamente autorización a la Dirección. Una vez otorgada ésta, solamente podrán variar por cambio al régimen general de declaración mensual del impuesto para lo cual no requerirá autorización expresa de la Dirección.

Los pequeños contribuyentes que obtengan autorización para pagar la cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por venta o por prestación de servicios, quedan relevados de presentar, la declaración anual a que se refiere el Artículo 49 de esta ley y las declaraciones juradas de pagos trimestrales y de liquidación definitiva anual del Impuesto Sobre la Renta.



En todos los casos, los pequeños contribuyentes para el registro de sus operaciones de ventas quedan obligados a extender la factura, y para el registro de sus operaciones de compras, deberán exigir la factura por la adquisición de bienes o servicios.

El Artículo 51 del mismo cuerpo legal, establece que “los contribuyentes podrán cambiar del régimen de tributación simplificada para el régimen general, sin necesidad de autorización previa de la Dirección. Sin embargo, una vez efectuado el cambio deberán informarlo a la Dirección dentro del período impositivo mensual siguiente.

La Dirección podrá efectuar el cambio de régimen de oficio, informando al contribuyente dentro de los primeros (10) días hábiles del período impositivo mensual siguiente”.

6.4. Devolución del crédito fiscal

El Artículo 15 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado define el crédito fiscal como: “la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectas realizadas durante el mismo periodo”.

La devolución del crédito fiscal se encuentra regulado en el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, especificando que los contribuyentes que se dediquen a la exportación, presten servicios o vendan bienes a personas exentas del impuesto, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se hubiere generado de la



adquisición de insumos o por gastos directamente ligados por la realización de las actividades antes indicadas, ya que según establece el Artículo 16 de la ley del IVA: “procede el derecho al crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones afectas por esta ley. En el caso de los contribuyentes que se dediquen a la exportación y los que vendan o presten servicios a personas exentas en el mercado interno, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que utilicen directamente en su respectiva actividad”.

Para los efectos del Artículo 16 de la Ley del IVA, se entenderá por actos gravados u operaciones afectas, aquellas comprendidas como hecho generador en el Artículo 23 de esta ley.

La devolución se efectuará por períodos impositivos vencidos acumulados, en forma trimestral o semestral, en el caso del procedimiento general y en forma mensual, de conformidad con el procedimiento establecido en el Artículo 25 de la misma ley para los calificados en ese régimen.

Para los efectos de la devolución del crédito fiscal a los contribuyentes que vendan bienes o presten servicios a personas exentas, la Dirección Financiera del Ministerio de Finanzas Públicas deberá programar en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado la asignación presupuestaria para atender dichas devoluciones.



El monto que separará el Banco de Guatemala, para atender las devoluciones de crédito fiscal a los exportadores, conforme el Artículo 25 de la ley del IVA el cual establece: “que los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y conforme al Artículo 23 de esta ley, tengan derecho a la devolución del crédito fiscal podrán solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo, por período mensual calendario vendido y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta por la cantidad de quinientos mil quetzales (Q. 500,000.00) y del sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q. 500,000.00) del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el periodo impositivo por el cual solicitan la devolución”, debe registrarse contablemente en la Dirección de Contabilidad del Estado, para cuantificar el monto de devolución de crédito fiscal. Para fines presupuestarios, dicho monto formará parte de un anexo del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado de cada ejercicio fiscal y, en ningún caso, la Dirección Técnica del Presupuesto debe contemplar el monto estimado para devoluciones en concepto de este crédito fiscal, como parte de los ingresos tributarios anuales, ni tampoco deberá asignarse partida presupuestaria por ese mismo concepto.

Para incorporarse a este régimen especial, los exportadores deberán presentar a la Dirección la documentación que se establezca en el reglamento. La calidad de exportador se comprobará acreditando ante la Dirección uno de los requisitos siguientes:

- a) Que de sus ventas totales anuales, el cincuenta por ciento (50%) o más lo destinan



a la exportación.

- b) Que teniendo un porcentaje de exportación menor al cincuenta por ciento (50%) de sus ventas totales anuales, no puedan compensar el crédito fiscal con el débito fiscal que reciben de sus ventas locales.

Solicitar la devolución del crédito fiscal, dentro de los 30 días hábiles siguientes al de la presentación de la declaración del IVA del período al que corresponde su devolución, completando el formulario que proporcionará la administración tributaria ante el Banco de Guatemala, en el cual se incluirá lo siguiente:

- Nombre o razón social del exportador y su NIT,
- El monto de la devolución de crédito fiscal que resulte de aplicar el setenta y cinco por ciento (75%) o el sesenta por ciento (60%), del crédito fiscal de periodo declarado, según lo establecido en el primer párrafo de este artículo.
- La designación del banco por medio del cual se solicita la devolución.
- Adjunto a la declaración jurada de solicitud de devolución especial de crédito fiscal, deberán presentar un anexo que contenga: listado de las facturas comerciales que respaldan las exportaciones realizadas. Dicha información correspondiente a las respectivas operaciones efectuadas en el periodo por el cual solicitan la devolución. Si por la naturaleza de la actividad exportadora, no se realizaron exportaciones en el periodo por el cual se solicita la devolución, el exportador especificará en la solicitud dicha situación y no presentará el listado de facturas.



Asimismo, cada seis meses (en enero y julio de cada año) debe actualizarse la inscripción ante el Registro de Exportadores, en una declaración jurada de exportaciones realizadas, que contenga los siguientes datos:

- Detalle de las pólizas de exportación o formularios aduaneros correspondientes, y las facturas comerciales que las respaldan.
- Valor FOB de cada una de las exportaciones por las que se solicitó devolución de crédito fiscal bajo el régimen en mención.
- Detalle de las constancias de liquidación de las divisas conforme la legislación cambiaria vigente.

Cuando un exportador omita la presentación de dicha información, la Administración Tributaria lo excluirá temporalmente del registro, y consecuentemente, del régimen de devolución del crédito fiscal, hasta que cumpla con el requisito de actualizar la información.

Por su parte, el Banco de Guatemala deberá proceder de la siguiente forma:

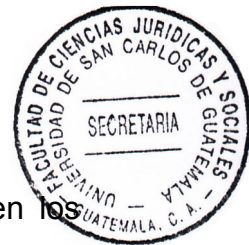
- Verificar la vigencia de la inscripción del exportador ante la Administración Tributaria.
- Comprobado el registro, dentro de los 5 días hábiles siguientes deberá verificar los dos primeros requisitos mencionados en el párrafo precedente.
- Efectuada la verificación trasladará el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de treinta (30) días



hábiles realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitado e informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria hará efectiva la devolución total o parcialmente al exportador, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso que dicho informe no se reciba dentro del plazo establecido para el efecto, el Banco de Guatemala deberá hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes al vencimiento del plazo establecido para realizar la auditoría de gabinete. En ambos casos la devolución se hará por medio de cheque no negociable o bien por acreditamiento en su cuenta de banco designada por el exportador.

No procederá la devolución del crédito solicitado, en los casos siguientes:

- Cuando se detecte que la autorización para emisión de facturas que respalden el crédito fiscal, fue realizada con base a documentación falsa o elaborada con información de cédulas o direcciones falsas o inexistentes. Cuando la Administración Tributaria le hubiere informado previamente del riesgo o realización de tal extremo.
- Que el contribuyente exportador no pueda documentar o demostrar ante la administración tributaria que los pagos de las facturas fueron efectivamente realizados, en caso contrario debe adjuntar su solicitud presentada ante la administración tributaria la documentación que demuestre el medio o forma de pago realizado, siendo éstos:



1. Copia del cheque o de los estados de cuenta bancarios en los que consten los pagos efectuados a los proveedores.
2. Si las facturas fueron canceladas en efectivo debe presentar documentación de respaldo, entre los que debe incluir según corresponda, retiros bancarios, préstamos obtenidos o integración de las facturas de ventas al contado, cuyo efectivo sirvió para cancelar las facturas de compras y sus respectivos registros contables.

6.5. Desigualdad en la devolución de crédito fiscal a exportadores

El Artículo 25 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que “los contribuyentes que se dediquen a la exportación de bienes y que conforme el Artículo 23 de esta ley; tengan derecho a la devolución del crédito fiscal podrá solicitar al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo por período mensual calendario vencido y por un monto equivalente al setenta y cinco por ciento (75%) cuando la devolución sea hasta la cantidad de quinientos mil quetzales (Q.500,000.00) y del sesenta por ciento (60%) cuando la devolución sea mayor de quinientos mil quetzales (Q. 500,000.00) del crédito fiscal declarado a la Superintendencia de Administración Tributaria, en el período impositivo por el cual solicitan la devolución”.

En la devolución del crédito fiscal, existe desigualdad en virtud que la devolución no se hace por igual entre los exportadores, no habiendo razones para ello, además se viola el principio de igualdad, por lo que se hace necesario reformar tal Artículo de dicha ley. Se debe igualar a los exportadores en relación a la devolución del crédito fiscal, aplicando el principio de igualdad y de capacidad de pago, en virtud que no existe igualdad en este rubro.





CONCLUSIONES

1. La Ley del Impuesto al Valor Agregado viola el principio de igualdad, al diferenciar a los exportadores, en virtud que la carga tributaria no se regula en forma igualitaria; y viola también el principio de equidad, al regular la devolución del crédito fiscal, en el caso de las exportaciones.
2. La capacidad de pago es un principio tributario, por medio del cual los impuestos son regulados según la capacidad económica del contribuyente, evitando que los mismos dañen al contribuyente y a su grupo familiar.
3. La Ley del Impuesto al Valor Agregado regula la forma de pago y el monto al que está sujeto el obligado, así como también regula la devolución del crédito fiscal a los exportadores.





RECOMENDACIONES

1. La Universidad de San Carlos de Guatemala, por tener iniciativa de ley, debe presentar un proyecto de ley para reformar el Artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para igualar la devolución del crédito fiscal en el caso de exportadores.
2. El estado debe velar por el cumplimiento del principio de capacidad de pago, así como evitar que se violen los principios de igualdad y equidad.
3. El congreso de la República debe analizar la devolución del crédito fiscal para exportadores, con el fin de evitar la violación del principio de igualdad en la devolución del crédito fiscal.





BIBLIOGRAFÍA

- AVILÉS SALAZAR, Luís Alfredo. **La capacidad de pago, principio constitucional del régimen tributario**. Guatemala: Ed. Mayté, 1988.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1980.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Guatemala: Ed. Vile, 1998.
- ESPÍN CÁNOVAS, Diego. **Manual de derecho civil español**. Madrid, España: Ed. Madrileña, 1986.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Los principios tributarios**. México: Ed. Porrúa, 1995.
- Fundación Tomás Moro. **Diccionario jurídico espasa**. Madrid, España: Ed. Espasa Calpe, S.A., 1999.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1982.
- GONZÁLEZ MONCADA, Solange del Rocío Maribel. **La obligación tributaria, medio de extinción que se incorpora en el Código Tributario de Guatemala**. Guatemala: Ed. y Servicios, 1991.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. Santiago de Chile: Ed. Santiago de Chile, 1989.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L., 1989.
- PEREIRA OROZCO, Alberto. **Introducción al estudio del derecho**. México: Ed. Jurídica, 1998.
- PUIG PEÑA, Federico. **Compendio de derecho civil español**. Madrid, España: Ed. Pirámide, 1986.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México: Ed. Mexicana, 1992.
- SAINZ DE BUJANDA. **Lecciones de derecho financiero**. Madrid, España: Ed. Instituto de Estudios Políticos, 1962.



SOLEY WUELL, Tomás. **Elementos de la ciencia hacendaria**. San José de Costa Rica: Ed. Soley y Valverde, 1984.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y derecho tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Desalma, 1984.

Legislación

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

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

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 27-92, 2006.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 20-2006, 2006.

Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Presidencia de la República de Guatemala, Acuerdo Gubernativo Número 424-2006, 2006.