

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

**EL PAPEL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
COMO INSTRUMENTO GENERADOR DE INGRESOS AL FISCO GUATEMALTECO**

GUILLERMO RENÉ GONZÁLEZ JUÁREZ

GUATEMALA, MARZO DE 2011

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

**EL PAPEL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
COMO INSTRUMENTO GENERADOR DE INGRESOS AL FISCO GUATEMALTECO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

GUILLERMO RENÉ GONZÁLEZ JUÁREZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, marzo de 2011

**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. Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV: Br. Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V: Br. Luis Gustavo Ciraiz Estrada
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Lic. Héctor Manfredo Maldonado Méndez
Vocal: Lic. Oscar Armando Mejía
Secretario: Lic. David Sentes Luna

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Ronan Roca Menéndez
Vocal: Lic. Otto Leonel García Quinteros
Secretaria: Licda. Mirna Valenzuela Rivera de Mérida

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. Edgar Gilberto del Cid Sánchez
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 03 de agosto de 2009

Licenciado

Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Señor Jefe de la Unidad de Tesis:

Hago de su conocimiento que procedí a la asesoría de tesis del bachiller Guillermo René González Juárez, en base al nombramiento recaído en mi persona, de fecha treinta de marzo del año dos mil nueve; intitulada: **“EL PAPEL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO GENERADOR DE INGRESOS AL FISCO GUATEMALTECO”**. Después de la asesoría encomendada, le comunico:

- a) El contenido científico y técnico de la tesis es de importancia, debido a que analiza y estudia detenidamente la importancia de garantizar el cumplimiento del pago de los tributos, de llevar a cabo repartos y de iniciar procedimientos económico coactivos en contra de los contribuyentes que evaden el pago de impuestos.
- b) La metodología y técnicas de investigación que se utilizaron fueron adecuadas. Los métodos utilizados fueron los siguientes: analítico, el cual dio a conocer la administración tributaria guatemalteca; el sintético, estableció sus características y particularidades; el inductivo, dio a conocer sus funciones, y el deductivo, indicó su regulación legal. El procedimiento para la elaboración de la misma, abarcó las técnicas de fichas bibliográficas y la documental; con las cuales se obtuvo la información doctrinaria y legal de actualidad.
- c) En relación a la redacción, el ponente durante el desarrollo de la tesis utilizó un lenguaje adecuado. Los objetivos señalaron el papel que lleva a cabo la Superintendencia de Administración Tributaria como instrumento generador de ingresos al fisco.
- d) La contribución científica del trabajo llevado a cabo por el sustentante, es fundamental para la sociedad guatemalteca; debido a que determina que la Superintendencia de Administración Tributaria se encarga de iniciar procedimientos coactivos en contra de los contribuyentes que evaden impuestos.



Licda. Edgar Gilberto del Cid Sánchez
ABOGADO Y NOTARIO



- e) Las conclusiones y las recomendaciones de la tesis, tienen congruencia con los capítulos desarrollados. Personalmente me encargué de guiarlo durante las etapas respectivas al proceso de investigación, empleando los métodos apropiados, que permitieron la comprobación de la hipótesis formulada, relativa a lo importante de que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones tributarias.
- f) La bibliografía es acorde con el trabajo de tesis y tiene relación con el contenido de los capítulos y citas bibliográficas.

La tesis reúne los requisitos legales del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídica y Sociales y del Examen General Público, motivo por el cual emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Muy atentamente.

Lic. Edgar Gilberto del Cid Sánchez

**Abogado y Notario
Colegiado 7685
Asesor de Tesis**

*Licenciado
Edgar Gilberto del Cid Sánchez
Abogado y Notario*

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

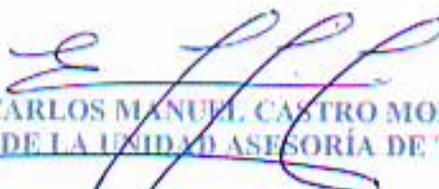
Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) JORGE MARIO SUM SANTIAGO,
para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante GUILLERMO RENÉ
GONZÁLEZ JUÁREZ, Intitulado: "EL PAPEL DE LA SUPERINTENDENCIA DE
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO GENERADOR DE
INGRESOS AL FISCO GUATEMALTECO".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las
modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación,
asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer
constar el contenido del Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de
Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual
dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su
opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación
utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la
misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el
trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONROY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
CMCM/slfh.

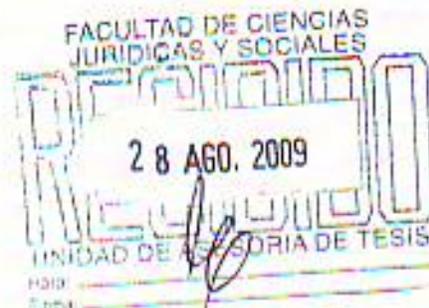


Licenciado
Jorge Mario Sum Santiago



Guatemala, 26 de agosto de 2009

Lic. Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su Despacho.



Licenciado Castro Monroy:

Le informo que de conformidad con el nombramiento emitido por el despacho a su cargo de fecha seis de agosto del año dos mil nueve, procedí a la revisión del trabajo de tesis del bachiller Guillermo René González Juárez, con carné 9315956; que se denomina: **"EL PAPEL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO GENERADOR DE INGRESOS AL FISCO GUATEMALTECO"**. Después de la revisión encomendada, le doy a conocer lo siguiente:

1. El contenido de la tesis es científico y técnico, además el ponente utilizó la legislación y doctrina acordes, redactando la misma de forma adecuada, empleando un lenguaje apropiado y se desarrollaron de manera sucesiva los distintos pasos correspondientes al proceso investigativo.
2. Los métodos que se emplearon fueron: analítico, con el que se dio a conocer la Superintendencia de Administración Tributaria; el sintético, indicó la problemática actual; el inductivo, estableció sus particularidades y el deductivo, señaló sus funciones. Se utilizaron las siguientes técnicas de investigación: fichas bibliográficas y documental, las cuales fueron de utilidad para la recolección de la información actual y suficiente para el desarrollo de la tesis.
3. La redacción utilizada es la adecuada. Los objetivos determinaron y establecieron que es fundamental reformar el sistema tributario guatemalteco. La hipótesis formulada fue comprobada, dando a conocer que es de importancia el análisis, revisión y modernización de la estructura y del funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. El tema de la tesis es una contribución científica y de útil consulta tanto para profesionales como para estudiantes, en donde el ponente señala un amplio contenido doctrinario y jurídico; relacionado con lo esencial de que existan criterios jurídicos y legales de las formas de tributación.

Licenciado
Jorge Mario Sum Santiago



5. Las conclusiones y recomendaciones se redactaron de manera sencilla y constituyen supuestos certeros, que dan a conocer la problemática actual.
6. Se empleó la bibliografía adecuada y de actualidad. Al sustentante le sugerí diversas enmiendas a su introducción y capítulos, encontrándose conforme en su realización; siempre bajo el respeto de su posición ideológica.

La tesis desarrollada por el sustentante cumple con 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, por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda continuar con el trámite respectivo, para evaluarse posteriormente por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

Atentamente.

Lic. Jorge Mario Sum Santiago
Revisor de Tesis
Colegiado 4812
20 calle 11-61 zona 1 segundo nivel
Tel: 52291928

Lic. Jorge Mario Sum Santiago
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, cinco de octubre del año dos mil diez.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante GUILLERMO RENÉ GONZÁLEZ JUÁREZ, Titulado EL PAPEL DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA COMO INSTRUMENTO GENERADOR DE INGRESOS AL FISCO GUATEMALTECO. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

MTCL/sllh.

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]



130910

DEDICATORIA

- A DIOS:** Todo poderoso, principio de la sabiduría.
- A MI FAMILIA:** Por su amor, cariño y apoyo incondicional.
- A MI MADRE:** Por sus sabios consejos para ser hombre de bien.
- A MI HERMANO:** Por su confianza en mi capacidad.
- A MIS CATEDRÁTICOS:** Por sus sabios conocimientos.
- A:** La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por los sabios conocimientos obtenidos.
- A:** La tricentenaria Universidad de San Carlos de Guatemala, templo del saber y conocimiento, por darme la oportunidad de egresar de esta gloriosa casa de estudios.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Ramas.....	1
1.2. Partes.....	2
1.3. Definición.....	3
1.4. División.....	4
1.5. Ubicación.....	5
1.6. Jerarquización de las normas jurídicas tributarias.....	6
1.7. Autonomía.....	6
1.8. Principios constitucionales del derecho tributario.....	7
1.9. Obligación tributaria.....	15
1.10. Determinación de la obligación tributaria.....	16
1.11. El pago.....	16
1.12. Elementos del pago.....	17
1.13. La prescripción.....	19
1.14. La interrupción de la prescripción.....	20
1.15. Relación con otras disciplinas jurídicas.....	22

CAPÍTULO II

2. El poder tributario.....	25
-----------------------------	----

	Pág.
2.1. Terminología.....	27
2.2. Definición.....	28
2.3. Generalidades.....	28
2.4. Características del poder tributario.....	29
2.5. Limitaciones territoriales al poder tributario.....	30
2.6. Clases de poder tributario.....	30
2.7. Teorías de la imposición tributaria.....	31
2.8. Fuentes.....	35

CAPÍTULO III

3. Los tributos.....	41
3.1. Terminología.....	42
3.2. Definición.....	42
3.3. Generalidades.....	43
3.4. Elementos integrantes del tributo.....	45
3.5. Importancia.....	47
3.6. Clasificación.....	50
3.7. Naturaleza y características.....	54
3.8. La creación de los tributos.....	56

CAPÍTULO IV

4. Relación jurídica tributaria.....	59
4.1. Definición.....	60

	Pág.
4.2. Teorías.....	61
4.3. Características.....	63
4.4. Elementos.....	64
4.5. La determinación del tributo.....	69

CAPÍTULO V

5. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) como instrumento generador de ingresos al fisco.....	71
5.1. Generalidades.....	71
5.2. Integración del directorio.....	72
5.3. Objeto y funciones.....	72
5.4. El papel de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- como generadora de ingresos al fisco guatemalteco.....	76
 CONCLUSIONES.....	 87
RECOMENDACIONES.....	89
BIBLIOGRAFÍA.....	91

INTRODUCCIÓN

Dentro del proyecto de presupuesto aprobado por el Congreso de la República en octubre de 2008, se contempló que el mismo debía ser cubierto en más del 75% por fondos provenientes de los ingresos tributarios, tanto de los impuestos tradicionales como el Impuesto Sobre la Renta –ISR- o del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, como de impuestos extraordinarios y temporales como el Impuesto de Solidaridad.

Para lograr que se alcance esta meta se creó desde el año 1998 la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual es un ente autónomo encargado de garantizar que se cumpla con el pago de los tributos, cuando esto no sucede, debe de llevar a cabo procedimientos económico coactivos en contra de los contribuyentes que evaden impuestos.

Debido a este papel y a la importancia de los ingresos tributarios, considero pertinente y necesario llevar a cabo un estudio acerca del papel de la SAT como instrumento generador de ingresos al fisco guatemalteco. Dado que el plan de investigación, señala el problema planteado que fue el siguiente: la importancia de solucionar la falta de estudio de los aspectos jurídicos de la tributación en sus distintas manifestaciones como actividad del Estado en las relaciones con éste y con los particulares; y la hipótesis planteada es la siguiente: señalar lo esencial de la Superintendencia de la Administración Tributaria SAT, como el instrumento eficaz para generar ingresos al fisco y como la principal herramienta jurídica que permite al Estado guatemalteco establecer el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Se emplearon los métodos analítico, sintético, inductivo y deductivo. La teoría utilizada fue la publicista. La hipótesis formulada se comprobó al determinar la misma la importancia de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, como instrumento para la generación de ingresos al fisco en el país.

La tesis se desarrolló en cinco capítulos. El primero se refiere al derecho tributario, a sus ramas, partes, definición, división, ubicación, jerarquización de las normas jurídicas tributarias, autonomía, principios constitucionales del derecho tributario, la obligación tributaria, la determinación de la obligación, el pago, los elementos del pago, la prescripción y su interrupción; el segundo señala lo relativo al poder tributario, su terminología, definición, generalidades, características, limitaciones territoriales, clases y teorías de la imposición tributaria; el tercero señala lo relacionado con los tributos, su terminología, definición, generalidades, elementos integrantes del tributo, importancia, clasificación, naturaleza y características y la creación de los tributos; el cuarto indica lo relativo a la relación jurídica tributaria, su definición, teorías, características, elementos y determinación del tributo; el quinto señala la importancia de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, como instrumento generador de ingresos al fisco en Guatemala.

CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

El derecho tributario también conocido como derecho fiscal, es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario, con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público; en aras de la consecución del bien común.

También es llamado derecho impositivo, y es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos; regulándolos en sus distintos aspectos. Es el conjunto de normas y principios del derecho que atañen a los tributos, y especialmente a los impuestos.

1.1. Ramas

El derecho tributario se divide en distintas ramas a efectos de su estudio, siendo las mismas las que a continuación se dan a conocer:

- Derecho tributario constitucional: se ocupa de delimitar el ejercicio del poder estatal y distribuye las facultades que de él emanan, entre los diferentes niveles y organismos de la organización estatal.

- Derecho tributario sustantivo o material: lo componen el conjunto de normas que definen los supuestos de las obligaciones tributarias y los sujetos, desde una concepción de la obligación similar a la del derecho privado.
- Derecho penal tributario: consiste en el conjunto de normas que definen las infracciones.
- Derecho tributario internacional: se encuentra conformado por los acuerdos en los cuales la nación es parte, a efecto de evitar la doble imposición y asegurar la colaboración de los fiscos para detectar evasiones.

1.2. Partes

- Parte general: es en donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante porque en ella están se encuentran aquellos principios, de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad; tal es el caso del Código Tributario.
- Parte especial: es en donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario, tal es el caso de la Ley del IVA, y de la Ley del ISR. El sistema tributario es el conjunto de tributos de cada país.

1.3. Definición

El derecho tributario se define como el conjunto de normas encaminadas a optimizar la recaudación tributaria, en armonía con los derechos fundamentales que tienen los contribuyentes.

La definición anotada armoniza el interés fiscal del Estado o *ius impurium tributarium*, ya que los tributos han sido creados con el propósito que el Estado cumpla sus fines, de lo cual se desprende que un ente privado no puede crear tributos.

Además tiene que entenderse, que toda la regulación no puede exceder los límites constitucionales que posee una persona. En igual sentido, los tributos no pueden buscar generar fondos para el aprovechamiento desmesurado de determinado sector ya que se rompe el equilibrio económico, ni tampoco se pueden incrementar los recursos de un aparato estatal, como subir los impuestos en un país para incrementar los sueldos de los funcionarios de más alta jerarquía de algún estamento; y que la carga tributaria la soporten el resto de contribuyentes.

“El derecho tributario o derecho fiscal, es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en sus diversas manifestaciones y como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generen entre estos últimos.”¹

¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**, pág. 26.

Derecho tributario es la rama del derecho que trata las normas obligatorias y coactivas, que regulan los derechos y obligaciones de las personas; con respecto a la materia tributaria.

“El derecho tributario es la rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos; que integran los sistemas fiscales.”²

"Derecho tributario es la rama del derecho que estudia los principios, doctrinas, instituciones y legislación que regulan los derechos y obligaciones de las personas; con respecto a la materia tributaria.”³

El derecho tributario es el conjunto de normas, principios y doctrinas jurídicas que regulan la actividad del Estado, que en ejercicio de su poder de imperio sobre los particulares, establece; administra y recauda los tributos que el mismo necesita para el cumplimiento de sus fines.

1.4. División

El derecho tributario se divide así:

² Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho tributario**, pág. 16.

³ **Ibid**, pág. 21.

- Derecho tributario material: el mismo abarca lo atinente al estudio de las normas jurídicas, en las cuales se desarrolla la relación jurídico tributaria; analizando la misma y sus elementos.

- Derecho tributario formal: se encarga del estudio de la aplicación de la norma material al caso concreto en sus diferentes aspectos, especialmente en lo referente a la determinación del tributo; siendo su objetivo el establecer una cantidad de dinero concreta y materializarla para efectos de captación de recursos a favor del Estado.

- Derecho tributario procesal: Es el referente al estudio de las normas jurídicas que establece el debido proceso administrativo tributario, tanto dentro del ámbito de la determinación de la obligación tributaria; como en lo referente al estudio de los distintos procedimientos judiciales que se relacionan con la actividad tributaria del Estado.

1.5. Ubicación

El derecho público comprende al derecho financiero, éste comprende al derecho tributario o derecho fiscal que es la disciplina jurídica independiente y la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y con la debida recaudación de los recursos.

1.6. Jerarquización de las normas jurídicas tributarias

El ordenamiento jurídico guatemalteco vigente, se encuentra estructurado de la siguiente forma:

- Constitución Política de la República de Guatemala: es el cuerpo legal que establece los principios básicos sobre los cuales gira la legislación tributaria, determinando pautas; límites al poder tributario y garantías procedimentales de aplicación obligatoria.
- La ley: es la que regula los elementos de la relación jurídico tributaria, el hecho generador, los sujetos pasivos y la responsabilidad solidaria, las exenciones, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones, recargos; y las infracciones y sanciones tributarias.
- Los reglamentos: son normas jurídicas vigentes cuyo objeto es servir para la debida aplicación de la normas de carácter tributario, sin excederse de ese parámetro.

1.7. Autonomía

Existen varias posiciones al respecto:

Las que niegan todo tipo de autonomía del derecho tributario por que lo subordinan al derecho financiero; las que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo; las que consideran al derecho tributario material o sustantivo, tanto didáctica como científicamente autónomo; las que consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado y le conceden tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario, puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, y si no lo hace; sigue rigiendo éste.

1.8. Principios constitucionales del derecho tributario

Diversos son los principios del derecho tributario, siendo los mismos los que a continuación se indican:

- Principio de legalidad o de reserva: La potestad tributaria, debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, *nullum tributum sine lege*.

El Artículo número 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala señala que: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación; especialmente las siguientes:

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

Conforme a este principio, el tributo tiene que ser establecido con arreglo a la ley; ningún tributo puede ser exigido sin una ley previa que lo autorice. Sin embargo, la exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, por el contrario los tributos son reglamentados para poder ser aplicados de modo efectivo. La ley establece desde luego todas las normas, formales y materiales, que regulan un tributo; pero puede remitir parte de esta normativa al reglamento.

El principio de reserva de ley tributaria, también denominado principio de legalidad, constituye una regla de derecho constitucional tributario; universalmente adoptado por los ordenamientos jurídicos contemporáneos. Por él se requiere que para la sanción de leyes tributarias se tome la necesaria intervención de los órganos depositarios de la voluntad general, cualquiera que sea su denominación y modo de funcionamiento.

- Principio de capacidad contributiva: Es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando la justicia y razonabilidad. Todo tributo tiene que establecerse en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas, ya que de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad.

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

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

Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”.

- Principio de generalidad: Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marca la ley, la aparición del deber de contribuir tiene que ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad; edad o estructura.
- Principio de igualdad: El principio anotado, es referente a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de cualquier distinción arbitraria; injusta u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.

Existen dos principios, ligados íntimamente entre sí. El primero establece que todos deben soportar las cargas tributarias, y el segundo agrega que todos son iguales a la hora de contribuir al sostenimiento del Estado. Los dos principios, pueden resumirse de la siguiente forma: todos deben soportar en igual forma las cargas derivadas de los tributos.

Cuando una ley positiva priva a una categoría de seres humanos de la protección que el ordenamiento civil les debe, el Estado les niega la igualdad de todos ante la ley. Cuando el Estado no pone su poder al servicio de los derechos de todo ciudadano, y particularmente de quien es más débil, se quebrantan los fundamentos mismos del Estado de Derecho".

El principio de igualdad, se fundamenta en que todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas.

“La igualdad ante la ley es la resultante de las postulaciones impulsadas por la Revolución Francesa y derivación del principio de universalidad de la ley, a través de un sistema de normas que tiene como destinatarios el conjunto de la sociedad, como reacción a las diferencias y privilegios hasta ese entonces vigente”.⁴

⁴ Giulian Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**, pág. 18.

La igualdad formal o igualdad jurídica, se convierte en una noción útil para proscribir determinadas discriminaciones fundadas en razones de raza, lengua, sexo, religión, ideas políticas u origen social, pero, de todos modos, perpetúa las profundas disparidades reales en una sociedad no homogénea; con clases marcadamente diferenciadas.

La igualdad en la ley, en cambio, obliga a que la ley trate en forma igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales, clasificando a los contribuyentes y a la materia imponible sobre la base de criterios razonables; esencialmente influidos por la capacidad contributiva de los sujetos llamados a atender las cargas.

En la tributación extrafiscal podrán ponderarse circunstancias ajenas a la capacidad económica de los contribuyentes, siempre y cuando el tratamiento dispar atienda a la consecución de fines y objetivos acordes con el programa y los valores constitucionales.

La igualdad por la ley atiende, en lo social, a reclamar un mayor aporte de quienes más tienen, para luego, a través del gasto público; poner especial empeño en los requerimientos de aquellos sectores con necesidades insatisfechas. También adquiere relevancia en relación a las distintas regiones del país.

Aunque existan desigualdades entre los hombres, la igual dignidad de la persona exige que se llegue a una situación social más humana y más justa. Resulta problemático, el hecho de las excesivas desigualdades económicas y sociales que se dan entre los miembros o los pueblos de una misma familia humana. Son contrarias a la justicia

social, a la equidad, a la dignidad de la persona humana y a la paz social e internacional.

"Si más allá de las reglas jurídicas falta un sentido más profundo de respeto y de servicio al prójimo, incluso la igualdad ante la ley podrá servir de coartada a discriminaciones flagrantes, a explotaciones constantes, a un engaño efectivo. Sin una educación renovada de la solidaridad, la afirmación exclusiva de la igualdad puede dar lugar a un individualismo donde cada cual reivindique sus derechos sin querer hacerse responsable del bien común".⁵

Es de importancia que se excluyan los criterios apriorísticos de interpretación, tanto a favor del fisco como del contribuyente. En cuanto a la igualdad de los sujetos de la obligación tributaria, tal postulación parte de la premisa de que el Estado acreedor y el contribuyente deudor están igualmente sometidos a la ley y a la jurisdicción; por no haber tributo sin ley que lo establezca y porque nadie puede ser juez en su propia causa.

Vista la obligación desde el punto de vista creditorio, y agotado el poder tributario en el momento mismo de la aprobación de la ley que instituye las obligaciones, ello conduce en el Estado de derecho a que el Gobierno y la administración se encuentren sometidos a la ley, a una esencial igualdad del fisco y el contribuyente por encontrarse ubicados en un mismo plano sin supremacías ni sumisiones, lo que lleva a que para dirimir eventuales controversias, deban someterse a la decisión de un órgano independiente

⁵ **Ibid**, pág. 18.

de la administración activa y la magistratura judicial que, en definitiva; será la llamada a aplicar e interpretar la ley en el concreto caso de divergencias.

El principio de igualdad ante la ley, no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias; aplicando a los casos ocurrentes la ley según las diferencias constitutivas de ellos.

- Principio de proporcionalidad: es aquel que exige que la fijación de contribuciones concretas a los habitantes de la Nación, sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.

- Principio de confiscación: significa que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal, este principio responde a la protección de la propiedad privada; también se le denomina principio de non solvet et repet.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo número 28 último párrafo regula lo siguiente: “En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna”.

Todos los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, mediante un sistema tributario justo que en ningún caso; tendrá alcance confiscatorio.

La orden prohibitiva contenida, así en este principio debe ser entendida de forma generalizada como una consecuencia del reconocimiento, asimismo constitucional, del derecho a la propiedad, puesto que la prohibición de privar a uno de sus bienes por la vía fiscal no es; en ningún caso superflua.

- Principio de conveniencia: El principio de comodidad como también se le denomina es aquel que señala, que todo tributo debe ser recaudado del modo más conveniente para su facilitación al contribuyente.
- Principio de economía: señala que lo recaudado, tiene que ser mayor al gasto funcional para recaudarlo.

Este principio hace referencia a que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos, de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso; tendrá alcance confiscatorio. Hace referencia a que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso; tendrá alcance confiscatorio.

- Principio de prohibición a la doble imposición: la doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributarias por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. Es prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

1.9 Obligación tributaria

La obligación tributaria es: "El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación".⁶

La relación fundamental del derecho tributario, consiste en un vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley; de modo tal que ésta vendría a constituir el soplo vital de esa obligación de dar que es la obligación tributaria.

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

⁶ Porras Rodríguez, Lidia Stella. **Hacienda pública**, pág. 17.

1.10. Determinación de la obligación tributaria

“Es el acto o conjunto de actos emanados de la administración o de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo posible y el alcance cuantitativo de la obligación.”⁷

Es el acto por medio del cual, el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, determina por sí mismo la obligación tributaria o autodeterminación, que es la situación tributaria idónea, concretamente por la presentación de una declaración tributaria; como ocurre con las declaraciones del IVA que presentan mensualmente los contribuyentes de este impuesto.

La presentación de una declaración impositiva, es un acto formal de cumplimiento y comunicación en una obligación legal, por medio de la cual; el obligado presenta su declaración a la administración tributaria una vez se ha realizado el supuesto jurídico y se han dado los elementos para fijar concretamente la prestación debida.

1.11. El pago

Es la forma ideal de extinguir una obligación tributaria y se da por el cumplimiento de la obligación o la prestación de lo debido en la forma prescrita. Pero más específicamente significa el cumplimiento de dar, salvo escasas excepciones; siempre en dinero.

⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**, pág. 24.

1.12. Elementos del pago

Siendo los elementos subjetivos del pago, los que a continuación se anotan:

- Los contribuyentes.
- Las personas que por mandato legal están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación, como en el caso de los agentes de retención o percepción y otros responsables.
- Los deudores accesorios pueden ser los responsables solidarios, los adquirentes de bienes incluyendo sociedades o empresas; los herederos que pagan las obligaciones tributarias del causante. Si el sujeto pagador es un tercero, podrá repetir lo pagado en contra del obligado principal.

Los elementos objetivos del pago, son los siguientes:

- Identidad: se debe cumplir la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra.
- Integridad o indivisibilidad: la deuda no se considera pagada, sino hasta que la prestación ha quedado satisfecha en su totalidad y mientras no esté satisfecha; se seguirán generando intereses u otros cargos.

Los elementos formales del pago son los siguientes:

- Lugar: que es el sitio que señala la ley para el cumplimiento del pago.
- Forma: la que se establezca de manera legal para el efectivo cumplimiento del pago.
- Tiempo: El pago debe efectuarse en el momento que la ley señale. Su incumplimiento, por lo general; genera la imposición de sanciones pecuniarias.

El pago de la obligación tributaria puede hacerse de las siguientes formas:

- Pago en efectivo: esta forma de pago incluye la que se efectúa por medios electrónicos, en la operación de los fondos de una cuenta de depósitos monetarios del sujeto pagador y obviamente los pagos efectuados dentro del sistema bancario; ya sea con dinero en efectivo o por medio de cheques del mismo banco o cheques especiales de caja o gerencia.
- Pago mediante la utilización de especies fiscales o timbres fiscales: es propia de los impuestos documentarios, consiste en adherir timbres fiscales al documento que da nacimiento al impuesto; con esta forma de pago se cumplen varias obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado especial para Protocolo, así como el Impuesto al Valor Agregado que se hubiere generado por la suscripción de contratos contenidos en escritura pública; a cuyo testimonio se adhieren los timbres fiscales.

1.13. La prescripción

La prescripción es la institución que, uniendo el tiempo a otros requisitos o presupuestos; produce como efecto la adquisición o la extinción del derecho.

"Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley".⁸

Básicamente existen dos elementos en esta figura, siendo los mismos los siguientes: la ausencia de actuación de las partes; y el transcurso del tiempo.

El efecto de la prescripción es extintivo y consiste en que se produce, respecto a la obligación tributaria; en que esta ya no se cumplirá.

Se tiene el derecho de la administración tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias; liquidar intereses y multas vinculadas al impuesto omitido y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables. Los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la administración tributaria.

⁸ **Ibid**, pág. 27.

Los efectos de la prescripción son la extinción de la obligación tributaria y que la obligación ganada aprovecha por igual a todos los obligados, al pago de la deuda tributaria.

La legislación guatemalteca contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se encuentra registrado ante la administración tributaria.

1.14. La interrupción de la prescripción

El cómputo de la prescripción puede interrumpirse por la realización de alguno de los actos jurídicos realizados por la administración tributaria o por el contribuyente.

Su consecuencia es dejar sin efecto el plazo transcurrido hasta el momento anterior a la materialización del hecho descrito en la ley, como acto interruptivo y a partir de ese momento, se inicia un nuevo cómputo; si son obligaciones o infracciones tributarias respectivamente. Estos actos pueden ser los siguientes:

- La determinación de la obligación tributaria, ya sea que la misma se efectúe por el sujeto pasivo o por la administración tributaria. La interrupción de la prescripción se dará con la presentación a la administración tributaria o aceptación de la declaración respectiva por parte del contribuyente, o la fecha en que se notificó el documento por medio del cual se determinó la obligación tributaria al contribuyente, en su defecto; sobre base cierta o presunta.

- La notificación de la resolución de la administración tributaria, en la cual se determinen ajustes del impuesto; recargos y multas.
- La interposición del recurso de revocatoria o el contencioso administrativo. Quien interpone estos recursos es el mismo contribuyente.
- El reconocimiento expreso o tácito de la obligación. Ello puede darse con la presentación de un documento por medio del cual acepte la existencia de la obligación, ello por parte del sujeto pasivo.
- La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o responsable.
- La notificación de acción judicial promovida por la administración tributaria. No se indica a quien se le debe efectuar la notificación, si es únicamente a la administración tributaria o forzosamente al sujeto pasivo, ni tampoco se indica el tipo de acción, si es una acción ejecutiva de cobro; declarativa o de naturaleza cautelar.
- El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
- Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
- La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, así como la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado.

- La presentación de la declaración rectificativa, que modifique la declaración presentada inicialmente por el contribuyente o responsable.

De existir pluralidad de obligados tributarios el acto interruptivo de la prescripción que alguno de estos realizare, el efecto interruptivo se extiende a todos los demás obligados.

No producirán los efectos interruptivos, si con posterioridad el acto es anulado o declarado nulo.

1.15. Relación con otras disciplinas jurídicas

El derecho tributario tiene relación con otras disciplinas jurídicas, siendo las mismas:

- Derecho constitucional: el mismo se encarga del estudio de las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales de los países en que las mismas existen.

La Constitución es el fundamento de los tributos, consiste en el cuerpo normativo que faculta al Estado para el establecimiento de los casos y de las circunstancias para la regulación de los tributos, establece además los principios y las limitaciones constitucionales de la potestad tributaria.

Los principios de capacidad de pago, reserva de ley, legalidad, potestad tributaria, derechos de petición, deberes cívicos, exenciones y exoneraciones, que varias leyes fiscales desarrollan; aparecen de la norma constitucional.

- Derecho administrativo: todavía existen diversos tratadistas que no aceptan la autonomía del derecho financiero ni la del derecho tributario y sostienen que estos no son más que ramas del derecho administrativo.

Esta rama determina los órganos encargados de recaudar y facilitar los tributos, los procedimientos para la recaudación y los medios de impugnación que pueden ser utilizados por los administrados. Cuando la legislación tributaria guatemalteca identifica a la administración tributaria como la obligada de la verificación del correcto cumplimiento de la normativa tributaria, se está vinculando a la administración pública con la labor tributaria; y de ello deriva su relación inmediata.

- Derecho financiero: el mismo es el conjunto de normas jurídicas que reglan la actividad financiera del Estado, o el conjunto de normas que disciplinan las recaudaciones, la gestión, y el gasto de los medios necesarios para la vida del ente público. El derecho tributario se desligó del derecho financiero. El mismo tiene carácter más de naturaleza económica y para su regulación es necesario tener un ordenamiento jurídico que le permita adquirir y emplear los medios económicos del Estado y que el derecho tributario se debe circunscribir específicamente a los tributos.

- Derecho procesal: el mismo consiste en el conjunto de normas que se encargan de la regulación de los procedimientos en que se resuelven las controversias o los conflictos de intereses que surgen entre el fisco y los contribuyentes.

En la legislación tributaria de Guatemala se instituyó el proceso administrativo, el procedimiento de restitución y las impugnaciones de las resoluciones de la administración tributaria, en donde se indican los requisitos, pasos, resoluciones, medios de defensa y plazos que tiene que seguir el contribuyente en el momento en que no se encuentre de acuerdo con un ajuste que se le efectúa.

- Derecho penal: en el cumplimiento de los tributos, se presentan determinadas actuaciones que son calificadas legalmente por la ley como delitos o simples faltas, por lo que se ha hecho necesario que dentro del derecho tributario exista un conjunto de normas sancionatorias que no contengan simplemente sanciones de carácter económico inherentes a la falta de pago de la obligación, sino que tienen por objeto tutelar los bienes y los valores que en el derecho tributario se consagran por la importancia de carácter social y político que tiene la obligación tributaria, pero como tales normas sancionatorias no son parte del derecho tributario, sino que constituyen parte del derecho tributario, se necesita de la aplicación del derecho penal para así sancionar el cumplimiento de las penas que corresponde a las personas que incurrir en un ilícito tributario.

CAPÍTULO II

2. El poder tributario

A lo largo del tiempo, el poder tributario se encuentra de forma conjunta con la creación de tribus y neosociedades desde los inicios más remotos del hombre, ya que el hombre primitivo tributaba al jefe lo que conseguía de aquel insipiente modo de producción de su caza; pesca y recolección.

Al momento de la creación de las monarquías insipientes y el ascendiente poder de reyezuelos y principados, para la manutención de ellos mismos y del propio estado, concentraban todo el poder y también dentro de este poder el poder tributario.

“La constitución del poder tributario estaba basada en mandatos mágico-religiosos de imposición divina, en el caso del pueblo de Israel, en la Biblia se recoge varios párrafos sobre el poder tributario y la tributación”.⁹

En las primeras apariciones del poder tributario, este estaba basado en una dogmática estrictamente religiosa y como orden divina; como aquel poder divino expresado en mandatos de carácter espiritual pero con la fuerza y con el carácter de sancionador.

Con la llegada de la época medieval, el poder tributario seguía con aquella fundamentación divina; basado en que era el Rey el escogido por el propio Dios y que

⁹ **Ibid**, pág. 29.

en el se concentraba todo el poder de un reinado. Es el papado el que respaldaba la tributación de los súbditos a través de bulas papales, siendo el poder laical y el poder eclesiástico en esa época casi inseparables.

El Estado necesita recursos para satisfacer necesidades de carácter público, y los particulares tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos. El derecho tiene que instrumentar la norma, para dejar establecida la obligación y la facultad del estado para exigir su cumplimiento.

Se debe tener presente que el mismo tiene como fin primordial su propia subsistencia y salvaguarda de soberanía, así como la satisfacción de las necesidades que surgen de los individuos al vivir en sociedad, necesidades colectivas o públicas; cuya solución permite crear las condiciones necesarias para el pleno desarrollo de las libertades individuales.

Para tales efectos, el ente público requiere de elementos y recursos materiales que deberá captar, ya sea de su propio patrimonio o de los particulares; dependiendo de las necesidades que pretenda cubrir. Inicialmente las necesidades básicas a satisfacer por el estado fueron identificadas, con actividades referidas fundamentalmente a:

- La conservación del orden interior;
- La defensa exterior;
- La importancia de la justicia.

El Estado establece las contribuciones necesarias, y los particulares sometidos a ese poder deben participar con una parte de su riqueza.

“Los impuestos eran, en principio, exacciones que se encontraban destinadas a un fin determinado para cubrir los gastos de guerra y se concedieron a petición de los soberanos. Solo con el tiempo se convirtieron en contribuciones regulares para alimentar la hacienda pública”.¹⁰

2.1. Terminología

La terminología que se ha utilizado para denominar al fenómeno por el cual el Estado puede establecer, de manera general, la obligación de contribuir a los gastos públicos, ha dado lugar a una serie de confusiones; ya que algunos autores van mas allá de esencia del propio poder.

Se le ha llamado supremacía tributaria, potestad tributaria, potestad impositiva, poder fiscal, poder de imposición; motivo por el cual es de importancia precisar la terminología que se utiliza.

La facultad del Estado para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los particulares, y la facultad para determinar, de manera particular; las cargas a cada contribuyente.

¹⁰ Blanco Ramos. **Ob. Cit.**, pág. 19.

2.2. Definición

A continuación se define el poder tributario: “El poder tributario es la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir tributos con respecto a personas o bienes que se hayan dentro de su jurisdicción”.¹¹

2.3. Generalidades

En toda relación jurídica existe un sujeto activo, que está facultado para exigir una determinada prestación a un sujeto pasivo o sea la relación jurídica siempre se da entre dos personas; naturales o jurídicas.

En la relación jurídica tributaria y como concepto del poder tributario, se puede constatar que el sujeto activo que es el Estado exige una determinada prestación consistente en el pago del tributo a una determinada persona denominada contribuyente; pero en otros casos se exige de ciertos bienes y esto es lo excepcional porque no es una persona.

Esta característica novedosa no es extraña en el ordenamiento positivo tributario, pues en la normativa jurídica se conocen algunos casos en que ciertos entes y ciertos patrimonios son capaces de generar recursos o ingresos susceptibles; de ser gravados con impuestos.

¹¹ **Ibid**, pág. 24.

2.4. Características del poder tributario

- Es un poder abstracto: debido a que es una facultad o potestad consustancial, inherente a la existencia del Estado mismo, independiente de su ejercicio; y así se destaca en la propia definición pues se habla de la facultad o posibilidad jurídica de exigir tributos; lo que da a entender que esa facultad o posibilidad es independiente de su ejercicio.
- Es permanente: esta característica deriva de lo anterior, mientras exista el Estado existe el poder tributario; sin Estado no hay poder tributario.
- Es indelegable: como el poder tributario es una atribución inherente, consustancial al Estado, resulta entonces que es una función propia y exclusiva del Estado por lo que no puede ser entregada a otros entes públicos que puedan incurrir en sanción de nulidad de derecho público; esta función o potestad de imperio como importa la posibilidad jurídica de exigir tributos se ejerce a través del poder legislativo.
- Es irrenunciable: como es una atribución inherente al Estado se establece que no se puede renunciar, pero se sostiene que dicha característica no es tan absoluta, porque los tributos son únicamente una fuente de financiamiento del gasto público pero el Estado puede recurrir a otras fuentes de financiamiento; prescindiendo de los tributos.

- Es un poder limitado: el poder tributario primeramente encuentra límites en la existencia de otros poderes tributarios, o sea límites territoriales; pero también encuentra limitaciones dentro del territorio en que ejerce jurisdicción.

2.5. Limitaciones territoriales al poder tributario

Desde luego, el poder tributario se ejerce dentro del ámbito territorial donde existe el Estado y por consiguiente esta facultad no puede ejercerse en los territorios de otros, esta cuestión que aparece como obvia y simple, sin embargo siempre encuentra fuentes de conflicto porque los poderes tributarios pueden fijar los tributos atendiendo distintas circunstancias; y con ello provocar los llamados problemas de la doble tributación.

Los poderes tributarios tratan de solucionar conflictos, a través de tratados que tienden a evitar la doble tributación internacional.

2.6. Clases de poder tributario

El poder tributario como facultad estatal, es de dos clases:

- Poder tributario originario: es aquel poder natural que tiene el Estado y que es ejercido de acuerdo al marco legal. Conforme a la estructura estatal, es el poder legislativo quien tiene la facultad de crear, modificar y derogar tributos, y es el denominado ejercicio de dicha potestad dado a través de sus electores o

representados. En los estados de derecho, es general esta atribución al poder legislativo.

- Poder tributario derivado: es el desempeño del poder, por organismos del Estado tendientes a una delegación de facultades. Es fundamental la especialización en materia tributaria y es este organismo estatal el encargado del ejercicio del poder tributario, no como un poder originario; sino mediante la delegación de funciones.

2.7. Teorías de la imposición tributaria

- Teoría de los servicios públicos: conforme a esta teoría, se considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular paga por concepto de gravamen, es el equivalente a los servicios públicos que recibe.

La principal crítica a esta teoría consiste en que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, ni va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo tanto; no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza.

En efecto, si bien es cierto que fuertes cantidades son las que eroga el Estado para la satisfacción de los servicios públicos, también lo es que una buena parte de sus ingresos los destina a actividades que de ninguna manera constituyen servicios públicos; como ocurre con los gastos de las representaciones diplomáticas.

Otra crítica que se endereza en contra de esta teoría, consiste en que la noción del servicio público varía de un Estado a otro, luego entonces, aparece que el concepto de servicio público es en la actualidad vago e impreciso, por estar supeditado a las ideas políticas; económicas y sociales en cada Estado.

- Teoría de la relación de sujeción: los sostenedores de esta teoría, señalan que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir; de su deber de sujeción para con el Estado. Dicho en otras palabras la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es puro y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto; en esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragan.

En contra de esta teoría se han formulado críticas tales como que no sólo los súbditos de un Estado están obligados a tributar, sino también los extranjeros. Esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría, misma que es producto de un alto desarrollo cultural y social que a su vez pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino, además; de hacerlo con honestidad.

Esta teoría es el rezago de la interpretación del mundo feudal, la relación de sujeción y de que por que simplemente se es súbdito de un Estado se tiene que tributar es insostenible, partiendo de que no puede serse súbdito por que la

relación súbdito-rey perdió dominio en la escena política, con la muerte de las monarquías absolutistas y por tanto, puesto que sólo expresa que la obligación de pagar los tributos surge por la sola relación Estado-súbdito, es decir; solamente una relación de poder.

- Teoría de la necesidad social: el fundamento esencial del tributo, es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Para explicar su teoría, hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales se dividen dos clases: físicas y espirituales. En su concepto, las necesidades físicas del hombre son: alimentos, vestido, habitación y, en general; todas aquellas que son indispensables para subsistir. Considera que una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le proporcionarán una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y, en general; todo lo que le permita su superación personal.

La sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en lo individual, necesidades a fin de poder subsistir primero, y elevarse espiritualmente después; lo cual se puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos.

- Teoría del seguro: los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro, por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares.

Es decir el pago de los impuestos, tasas y contribuciones es una simple póliza de seguro, es un pago por el resguardo de la propiedad y de los derechos fundamentales; es un pago por la protección estatal.

La crítica a esta teoría es que una persona no debe pagar al Estado, y ello consiste en una función desde el momento de la creación del mismo Estado; de dar o brindar una protección. Desde el inicio de la civilización el hombre se reunía o se agrupaba por una protección mutua sin el pago de un tributo, es decir el fin de la sociedad es la protección de unos y otros de una manera organizada; cuya objetivización es lo que comúnmente llamamos Estado.

- Teoría de Eberberg: en la misma, el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. El deber de tributar es un axioma que en sí mismo no reconoce límites; pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general. La nación y el Estado, no sólo en casos graves, si no fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, se tiene que considerar como un axioma el que cada cual debe aportar a la

comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone; cuando a sí lo exige el bien general.

Las personas tributan no como una obligación coercitiva, sino como el acopio de capital societario, lo que en derecho tributario se llama tesoro público, con el fin de que pueda mediante un planeamiento estratégico; lograr día a día el crecimiento de la sociedad.

Es así que la tributación, es el aporte de cada uno de los contribuyentes a la creación de ese capital social en mérito a la famosa conciencia tributaria con la esperanza de que la misma se revierta en forma tácita a ellos mismos.

Es difícil llegar a una auténtica conciencia tributaria, cuando existe una mala administración pública, e indiferencia frente a la pobreza y a la mala distribución de eficiencia.

Si se desea percibir mayor cantidad de alcúotas de la sociedad tiene que elevar el nivel de vida de los ciudadanos, tomando la conciencia de que el dinero es de ellos y debe ser devuelto a ellos.

2.8. Fuentes

La palabra fuente es el fundamento y origen de una cosa, es el medio generador de normas jurídicas.

Las fuentes del derecho se clasifican en: fuentes históricas, fuentes reales y fuentes formales.

- Fuentes históricas: es todo cuanto permite el conocimiento de lo que es el derecho mediante la historia. Son los documentos que encierran el contenido de una norma o normas de derecho vigente en alguna etapa del devenir histórico y cuya importancia es relevante.

Las fuentes históricas son las que revelan lo que fue, ha sido y es en el transcurso del tiempo, y que se refieren o encierran el texto o conjunto de leyes. Entre ellas se encuentra el Digesto, las institutas, las novelas, los proyectos de leyes tributarias, las transcripciones de las actas de sesiones del Congreso de la República de Guatemala y las leyes tributarias derogadas.

- Fuentes reales o materiales: son los hechos, actos, o fenómenos sociales, económicos, políticos y culturales que contribuyen a formar la sustancia o materia del derecho, o sea, las circunstancias que obligan al Estado a emitir normas jurídicas en un momento o en una época determinada, como los movimientos ideológicos, las necesidades económicas, de seguridad y justicia.

Se llaman fuentes reales a los factores y elementos que determinan el contenido de las normas. Las mismas son todos los hechos o acontecimientos de la vida que se producen dentro de la comunidad y que por su naturaleza proyectan de forma trascendente, hasta adquirir cierta sustancia que se integra de forma de convivencia

social. Son todos aquellos factores o elementos que en un momento dado influyen en el contenido de las normas del derecho.

- Fuentes formales: las formas obligadas y predeterminadas que ineludiblemente deben revestir los preceptos de conducta exterior, para imponerse socialmente, en virtud de la potencia coercitiva del derecho.

Consisten en los procesos de elaboración de la voluntad del Estado, contenida en las normas jurídicas, o sea, en los procesos que siguen los órganos encargados de la emisión de ley, que en el medio guatemalteco es el Organismo Legislativo y de forma excepcional el Organismo Ejecutivo.

Debido a la naturaleza especial de la materia objeto de estudio como lo es el derecho tributario, es importante señalar las fuentes formales, considerando como tales a la legislación, jurisprudencia, costumbre y a la doctrina.

La legislación es la fuente formal de mayor importancia y se define como el conjunto o cuerpo de leyes que integran el derecho positivo vigente en un Estado. En los países de derecho escrito, la misma es la más rica e importante de las fuentes formales. Es el proceso por el cual uno a varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general; a las que se le dan el nombre específico de leyes.

La ley es la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Como consecuencia de ello, existen diversas categorías de leyes, en primer lugar se considera a la Constitución Política de la República y a las leyes constitucionales, después a las leyes ordinarias, a los convenios y tratados internacionales y en tercer lugar a los reglamentos.

La legislación es el proceso por el cual uno o varios órganos del Estado formulan y promulgan determinadas reglas jurídicas de observancia general, a las que se les da el nombre específico de leyes, y por ello se puede establecer que la ley es el producto de la legislación.

La costumbre es la observancia constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica. Es la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, elaboradas por una comunidad social para resolver situaciones jurídicas.

En el derecho tributario como consecuencia del principio de legalidad que establece que todo tributo debe estar fundado en la ley, se llega a la conclusión de que la costumbre no es fuente de derecho, pero sí constituye un instrumento valioso de interpretación de las normas fiscales; cuando se reiteran los criterios de los funcionarios y de los particulares.

La jurisprudencia es el derecho que se manifiesta a través de los fallos de los tribunales. Es el conjunto de principios y de doctrinas que se encuentran contenidos en las decisiones de los tribunales.

En Guatemala existen los tribunales de lo económico coactivo y de lo contencioso administrativo, que son los encargados de dilucidar los conflictos que surgen entre el contribuyente y el Estado, y solamente la ley puede crear los tributos lo cual lleva a la conclusión obligada de que los fallos de esos tribunales no se pueden considerar como fuente de derecho tributario, pero sí se tiene que reconocer que los mismos consisten en un valioso aporte al derecho tributario, pues en un momento determinado son de utilidad para la orientación en la interpretación y aplicación de las leyes tributarias o en los estudios doctrinarios que se realizan.

La doctrina consiste en el conjunto de estudios y de opiniones que los autores del derecho realizan o emiten en sus obras. Son los estudios de carácter científico que los juristas llevan a cabo en relación al derecho, con el propósito teórico de sistematización de sus preceptos, ya sea con la finalidad de interpretar sus normas y señalar las reglas de su aplicación.

La doctrina es constitutiva de un elemento útil y necesario para fijar la interpretación de las normas, en una forma racional y ordenada; tratando de mantener la unidad del sistema tras resolver las cuestiones que se presentan difíciles y controvertidas dentro de lo que es la legislación positiva.

Para comprender la importancia de la doctrina científica basta con que se recuerden los diversos eventos científicos realizados por los especialistas del derecho tributario en el medio guatemalteco, y los trabajos escritos que se publican por los distintos medios de comunicación en relación a los proyectos de la ley tributaria.

Tomando como base lo anteriormente señalado, y sobre todo que el derecho tributario guatemalteco se encuentra construido sobre los principios fundamentales de legalidad y de reserva de ley, se afirma que las fuentes del derecho tributario en Guatemala están estructuradas tomando como principios básicos los siguientes: en primer lugar, los principios de legalidad y reserva consistentes en las únicas fuentes formales directas del derecho tributario; en segundo lugar, la costumbre, la jurisprudencia y la doctrina, que no son fuentes de derecho tributario, pero sí proporcionan al derecho tributario innegables aportes en su elaboración, interpretación y sobre todo en su aplicación; y en tercer lugar los principios de legalidad y de reserva de la ley, que no solamente determinan la eliminación o inadmisión de las fuentes no escritas en el derecho tributario, sino que ejercen su influencia también sobre fuentes escritas en el plan del derecho interno y en derecho internacional.

CAPÍTULO III

3. Los tributos

Los tributos son ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias obligatorias, impuestas unilateralmente, exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del hecho imponible; al que la ley vincula el deber de contribuir.

Su finalidad primordial, consiste en la obtención de los ingresos necesarios para el adecuado sostenimiento del gasto público, sin perjuicio de su posible vinculación a otros fines.

La finalidad básica que fundamenta la imposición de tributos es la de obtener ingresos, o sea consiste en una finalidad recaudatoria para financiar las actividades del Estado. La diferencia entre tributo y las multas, radica en la conexión entre tributo y necesidad pública; ya que la finalidad básica de las multas y sanciones es intimidar y castigar en relación a un determinado comportamiento. Mientras que el tributo no constituye nunca la sanción de un comportamiento ilícito.

La doctrina moderna reconoce ampliamente que los tributos, no solamente atienden a la finalidad recaudatoria; sino a otras finalidades no recaudatorias o extrafiscales. De hecho, es raro encontrar actualmente figuras tributarias en que el elemento fiscal y el extrafiscal no aparezcan en una u otra medida entremezclados.

3.1. Terminología

La palabra tributo proviene del latín tributum, cuya traducción significa contribución. Así, se puede afirmar que el tributo, conforme a su etimología; se trataría de una contribución. La contribución en un vocabulario común u ordinario, es aquella acción de hacer o dar algo para una ayuda; auxilio y aporte.

El derecho entendido en su sentido positivo, se limita a aquellas normas escritas, coactivas o facultativas dirigidas a determinados destinatarios; por lo que en la mayoría de los casos siempre presentan problemas con las terminologías utilizadas en la redacción de las normas.

A raíz de ello, nada impide que una norma puede ser entendida en dos aspectos, por un lado, en su significado común u ordinario, y por el otro; en un sentido netamente jurídico.

En este último, se encuadraría el lenguaje utilizado por los jueces, fiscales, abogados, procuradores, y en general; por todas aquellas personas que se identifican con dicho código lingüístico.

3.2. Definición

Tributo es: “La prestación pecuniaria coactiva regida por los principios de legalidad y de capacidad contributiva, de la cual se sirve el Estado y otro ente público por él autorizado

para obtener los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines. Los tributos se clasifican en tres distintas categorías: tasas, impuestos y contribuciones especiales”.¹²

Los tributos consisten en una prestación obligatoria, comúnmente en dinero; exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.

“Los tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.¹³

Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado al efecto por aquél, en virtud de su soberanía territorial; exige de sujetos económicos sometidos a la misma.

“Los tributos son aquellas prestaciones de carácter económico exigidas por el Estado a los particulares en virtud del poder de imposición a fin de cubrir las necesidades del Estado”.¹⁴

¹² Giuliani. **Ob. Cit.**, pág. 24.

¹³ **Ibid**, pág. 32.

¹⁴ Delgadillo. **Ob. Cit.**, pág. 44.

El tributo es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero; exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas que tienen carácter público.

3.3. Generalidades

Las definiciones doctrinarias del tributo, mayormente no sufren variaciones. Ante tales semejanzas, se puede establecer que el tributo es una contribución pecuniaria, o mejor dicho en dinero, que es debida a una persona quien generalmente es el Estado u otro organismo con similares características; cuya fuente de la contribución deriva de una disposición normativa llamada ley.

Dicha ley generalmente recae sobre los ciudadanos del mismo Estado acreedor, a fin de que lo recaudado sea utilizado para el desarrollo o crecimiento de aquel.

El tributo tiene su clasificación, puesto que para la mayoría de los estudios del derecho tributario, se clasifica en los impuestos; tasas y contribuciones especiales. El impuesto es aquella prestación en dinero realizada por los contribuyentes que por ley están obligados al pago, cuya prestación es exigida por un ente recaudador; que casi siempre es el Estado. Además, al realizar el pago del impuesto, el contribuyente lo hace por imperio de la ley; sin que ello proporcione una contraprestación directa por el Estado y exigible por parte del contribuyente.

Por otro lado, la tasa es también una prestación en dinero, que debe pagar el contribuyente, pero únicamente cuando recibe la realización de un servicio efectivamente prestado por el ente recaudador; ya sea en su persona o en sus bienes. El contribuyente, si no recibe el servicio, se encuentra facultado a no realizar el pago al Estado, por lo tanto; necesariamente debe existir una contraprestación por parte del Estado.

Las contribuciones especiales son aquellas sumas de dinero que el Estado o ente recaudador, exige en razón de la ejecución de una obra pública; cuya realización o construcción tiene que proporcionar un beneficio económico en el patrimonio del contribuyente.

El cabal conocimiento del tributo y de su clasificación resulta sumamente importante para todas aquellas personas públicas o privadas, que puedan verse afectadas en su aplicación. Dicha importancia deriva de la Constitución Política de la República.

El tributo, contribución o ingreso tributario, es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria; excepcionalmente en especie.

3.4. Elementos integrantes del tributo

A continuación se da a conocer un análisis relacionado con el contenido de la definición del tributo, en los diversos elementos que la integran:

- La existencia de un vínculo jurídico: debido a que todo tributo debe, para su validez y eficacia estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado; ya que no puede existir ningún tributo válido sin una ley que lo establezca.

- El Estado como sujeto activo: toda obligación presupone la existencia de un sujeto activo que, por regla general, es aquel en cuyo favor se establece el crédito o el deber de dar; hacer o prestar que dicha obligación trae aparejada. Por lo que es la entidad estatal encargada de la determinación, recaudación y administración de las contribuciones.

- Los particulares como sujetos pasivos: son los particulares, ciudadanos, gobernados o administradores, los que, agrupados bajo la denominación común de contribuyentes, tienen a cargo el cumplimiento de la obligación, o el deber de dar, hacer o prestar, por lo que deben de contribuir; en los casos señalados por las leyes aplicables al sostenimiento de los gastos públicos.

- El pago o cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie: el propósito fundamental perseguido por la relación jurídico tributaria, es de dotar al Estado de los medios y recursos, para sufragar los gastos públicos y poder atender así las necesidades colectivas de interés general. Por consiguiente los tributos que de ella derivan poseen un contenido eminentemente económico, sin embargo, en ocasiones verdaderamente excepcionales, se admite por la legislación aplicable que ese contenido económico se traduzca en

prestaciones en especie es decir en la entrega de bienes que poseen un valor económico indiscutible. Es importante hacer notar que jurídicamente el pago, equivale a cumplimiento de una obligación.

3.5. Importancia

El tributo viene a constituir, esencialmente la manifestación económica de la relación jurídico-tributaria; representada por el derecho de cobro a favor del fisco y la correlativa obligación de pago a cargo del contribuyente.

"Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran".¹⁵

Las personas físicas y morales están, obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. De ello se puede establecer la existencia de dos sujetos pasivos de las personas físicas y de las personas morales; sean nacionales o extranjeras.

El nacimiento del tributo es de acuerdo al principio fundamental de la ciencia jurídica, que establece que toda norma legal tiene que redactarse conteniendo una hipótesis o supuesto; de forma que su aplicación dependa de la realización por parte de los sujetos pasivos de la propia hipótesis o supuesto. Este método de redacción es

¹⁵ **Ibid**, pág. 46.

seguido por el derecho fiscal, cuyas normas jurídicas parten siempre de la hipótesis o supuestos.

Con base en lo anterior, el nacimiento del tributo o contribución tiene lugar cuando el o los sujetos pasivos realizan el supuesto aplicable. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso en que ocurran.

El momento del nacimiento de los tributos o contribuciones, se denomina indistintamente hecho generador o hecho imponible.

Es importante aclarar que el nacimiento y la determinación en cantidad líquida, constituyen dos momentos o etapas diferentes y hay ocasiones que suceden en forma simultánea.

El tributo nace, cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable; independientemente de que en su momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.

La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, aplicando matemáticamente el hecho generador del tributo; o sea la tasa contributiva prevista en la ley.

La cuota fija consiste en el establecimiento de un porcentaje específico, sobre el hecho generador de la obligación fiscal.

La tarifa progresiva tiene por objeto establecer tasas diferenciales, cuyo impacto económico se va acrecentando en la medida en que el monto del hecho generador es mayor y decreciendo por el contrario; cuando dicho monto resulta menor.

La cantidad fija se determina aplicando al hecho generador del tributo una cantidad exacta expresada en moneda del curso legal; y no como sucede con las cuotas fijas y las tarifas progresivas que se expresan en porcentajes.

Una vez que un tributo ha nacido y se encuentra determinado en cantidad líquida, surge la obligación de pagarlo o enterarlo al fisco, se utiliza la palabra enterarlo, en virtud de que en la terminología tributaria; enterar significa pagar.

El plazo para el pago representa una tercera etapa o momento dentro del proceso de configuración de los tributos, inmediatamente posterior al nacimiento y liquidación; cuya temporalidad variará según lo disponga la ley aplicable.

Para conocer el plazo de pago de un tributo en particular, deberá acudir en primer lugar a la ley tributaria aplicable al problema de que se trate y solamente cuando está no contenga ninguna disposición al respecto; será necesario acudir a la normativa vigente.

Un tributo o contribución se vuelve exigible cuando después de haber nacido y de encontrarse determinado, el sujeto pasivo deja transcurrir el plazo que la ley establezca; para su pago sin efectuar el entero correspondiente.

3.6. Clasificación

- Impuesto: es la prestación exigida al obligado independiente de toda actividad estatal relativa a él. “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente.”¹⁶

Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

Los impuestos son tributos, cuyo hecho imponible se define sin referencia a servicios prestados o actividades desarrolladas por la administración pública. En ocasiones, se definen como aquellos que no implican contraprestación, lo que se ha criticado porque da a entender que existe contraprestación en otros tipos de tributo; cuando el término contraprestación es propio de relaciones sinalagmáticas y no unilaterales y coactivas como las tributarias. Una definición más estricta, señala que los impuestos son aquellos tributos que no tienen una vinculación directa con la prestación de un servicio público o la realización de una obra pública.

En los impuestos, el hecho imponible está constituido por negocios actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del contribuyente. Son

¹⁶ **Ibid.**

los más importantes por el porcentaje que suponen del total de la recaudación pública.

- Tasa: existe una actividad especial del Estado, materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado.

El esclarecimiento de la noción de tasa ha planteado una serie de oscuridades, de las cuales muy difícilmente puede llegarse a un concepto unívoco. Desde la naturaleza misma de la prestación, pasando por aquella del servicio que presta el estado y que origina su adeudo, hasta la misma cuestión de la determinación del monto a pagar; todas ellas han motivado encontradas discusiones.

“La tasa es la contraprestación por un servicio especial dispensado por él a quien se la abona”.¹⁷

"Tasa es la contraprestación en dinero que pagan los particulares, el estado u otros entes de derecho público en retribución de un servicio público determinado y divisible".¹⁸

Tasa es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado, en virtud de una ley, por la realización de una actividad, que afecta especialmente al obligado, siendo de notar al respecto, que la última parte del concepto no

¹⁷ Porras. **Ob. Cit.**, pág. 29.

¹⁸ **Ibid**, pág. 32

significa que la actividad estatal debe traducirse necesariamente en una ventaja o beneficio individual, sino tan solo que debe guardar cierta relación con el sujeto de la obligación; por cualquier circunstancia que lo vincule jurídicamente con el servicio público instituido.

- Contribuciones especiales y contribuciones por mejoras: existe también una actividad estatal, que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir. Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente; derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente; el incremento de valor del inmueble beneficiado.

“Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”.¹⁹

Su importancia son los ingresos públicos, aunque llama la atención el hecho de que se sustituye el principio de la capacidad económica por el del beneficio. Esto es, no paga

¹⁹ **Ibid.**

más el que más tiene; sino que paga más el que más se beneficia por la obra o servicio en cuestión.

Otra especialidad de la contribución especial, es que los ingresos que se recaudan a través de la misma; están adscritos a un gasto concreto, que es el que da lugar al cobro de la misma, en lugar de formar parte genérica de los ingresos a repartir de los presupuestos generales del Estado.

Las contribuciones especiales pueden clasificarse en:

- Contribuciones de mejoras: son aquellas contribuciones obligatorias, motivadas en la obtención de un beneficio para el sujeto pasivo, que se origina en la realización de obras públicas. Estas se legitiman en el incremento del valor del patrimonio del sujeto pasivo, como consecuencia directa de la realización de dicha obra.
- Contribuciones parafiscales: son aquellas contribuciones que exigen y administran entes descentralizados y autónomos de gobierno, para financiar su actividad específica.
- Contribuciones para la seguridad social: es discutida su inclusión como contribución especial, pero debe reconocerse que las mismas; encuadran en numerosas definiciones doctrinarias referidas a tributos.

- Arbitrio: es el impuesto decretado por ley, a favor de una o varias municipalidades.

3.7. Naturaleza y características

Un tributo es una modalidad de ingreso público o prestación patrimonial de carácter público, exigida a los particulares, que presenta los siguientes rasgos identificatorios:

- Carácter legal: el carácter coactivo de los tributos, está presente en su naturaleza desde los orígenes de esta figura. Supone que el tributo se impone unilateralmente por los entes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario; al que cabe impeler coactivamente al pago.

“Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la autoimposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales, en derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se reserva a la ley la determinación de los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus elementos esenciales”.²⁰

- Carácter pecuniario: Si bien en sistemas premodernos existían tributos consistentes en pagos en especie o prestaciones personales, en los sistemas

²⁰ Rodríguez. **Ob. Cit.**, pág. 50.

tributarios capitalistas la obligación tributaria tiene carácter dinerario. Pueden, no obstante, mantenerse algunas prestaciones personales obligatorias para colaborar a la realización de las funciones del Estado; de las que la más destacada es el servicio militar obligatorio.

En ocasiones se permite el pago en especie: ello no implica la pérdida del carácter pecuniario de la obligación, que se habría fijado en dinero, sino que se produce una dación en pago para su cumplimiento, las mismas consideraciones son aplicables a aquellos casos en los que la administración; en caso de impago; proceda al embargo de bienes del deudor.

- **Carácter contributivo:** El carácter contributivo del tributo, significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo se, hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado; dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines. El dinero ha sido considerado, con razón, como el principio vital del cuerpo político, como aquello que sostiene su vida y movimiento y le permite ejecutar sus funciones más vitales.

El carácter contributivo permite diferenciar a los tributos de otras, prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora; como las multas.

Pese a que el principal objetivo de los tributos sea la financiación de las cargas del Estado, pueden concurrir objetivos de política económica o cualesquiera otros fines; que en casos concretos pueden prevalecer sobre los contributivos.

3.8. La creación de los tributos

Todo tributo, cualquiera sea su naturaleza o denominación, será establecido exclusivamente por la ley, respondiendo a principios económicos y sociales justos; así como a políticas favorables al desarrollo nacional. Es también privativo de la ley determinar la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario.

La norma jurídica determina el modo de creación de los tributos. En este sentido prescribe que mediante una norma legalmente establecida, únicamente se puede crear un tributo; lo que implicaría la obligación de su pago. Esta exigencia abarca necesariamente a su clasificación, o sea, a los impuestos; a las tasas y a las contribuciones especiales. La interpelación establecida en la norma constitucional, debe ser aplicada con independencia a la naturaleza, el nombre o denominación que se le pueda dar a los tributos; por lo que su nombre resulta irrelevante para la aplicación de la normativa constitucional.

Además de dicha prerrogativa legal, el tributo debe responder a principios económicos y sociales justos, y; a políticas favorables al desarrollo nacional. Estas disposiciones, si bien importantes, son complementarias a la legalidad que prescribe la norma

constitucional para la creación del tributo; y para lo cual se aplica el principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad tributaria se extiende a otras circunstancias reconocidas en la norma analizada. Esto es así, puesto que se prescribe que la materia imponible, los sujetos obligados y el carácter del sistema tributario deben, incluso, estar establecidos en la misma ley creadora del tributo. Lo que la norma constitucional sugiere es que todo tributo, debe ser creado únicamente por la ley; sin importar el nombre que se le pueda dar.

El Estado es el obligado a proporcionar una serie de servicios públicos, para la satisfacción de las necesidades generales como la defensa de su territorio, la administración de justicia, educación y salud pública para satisfacer las necesidades públicas a través de la prestación de los servicios correspondientes, para lo cual es necesario realizar erogaciones que suponen los previos ingresos. El Estado necesita efectuar gastos y para ello tiene que contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones.

El Estado es un ente destinado a la atención constante y permanente de los intereses generales de la colectividad, y necesita obtener los recursos para poder cumplir con su fin primordial como lo es satisfacer las necesidades pública, o sea, que su finalidad de tributación consiste en la obtención de recursos para el cumplimiento de sus fines sociales.

Los tributos constituyen la más importantes clase de ingresos del estado moderno para la obtención de los medios económicos que le permitan realizar sus fines, entre los que se encuentran la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades generales.

A la ciencia económica le es correspondiente establecer los impuestos y las consecuencias para la individualización de las fuentes de ingresos y gastos, pero ello es competencia exclusiva del jurista el estudio de los instrumentos establecidos en el derecho, para procurar el dinero al ente público para que éste lo administra y lo gaste en la realización de los actos considerados útiles o necesarios para el ente por sí mismo y cumplir así con los fines institucionales.

Tales actuaciones, hacen necesario evidentemente, desembolsos de dinero para el pago de las retribuciones a las personas físicas que trabajan para el ente público, bien para la remuneración de quienes desarrollan una actividad del ente en virtud de una relación contractual, o bien que suministren al mismo ente, los bienes necesarios para que consiga sus fines y para el desarrollo de toda actividad en general.

Toda esta actividad administrativa tiene carácter estrictamente instrumental, en cuanto se dirige a proveer al ente público, a los medios para desarrollar la actividad sustantiva, en relación a que se dirige a la consecución de los fines institucionales del ente.

CAPÍTULO IV

4. Relación jurídica tributaria

La potestad tributaria del Estado, como manifestación expresa de su poder soberano, se lleva a cabo y se agota mediante el proceso legislativo, con la expedición de la norma, en la cual se determinan de forma general, impersonal y obligatoria, las diversas situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse; son generadoras de un vínculo entre los sujetos comprendidos en las disposiciones legales.

Dicha relación, que es generada al ocurrir la situación concreta prevista por la norma legal consiste en la relación jurídica, cuando su materia es referente al fenómeno tributario y se denomina relación jurídica tributaria o sea que, la realización de distintos supuestos establecidos en las normas dan origen al surgimiento de relaciones de carácter jurídico que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias consistentes en dar; hacer o no hacer y de tolerar.

Las relaciones representativas de un vínculo jurídico entre dos personas, son una acreedora, que cuenta con el derecho a exigir la prestación y otra consistente en el deudor, quien es el sujeto que tiene el deber o la obligación de llevar a cabo la prestación de dar, de hacer o bien de no hacer; y es el contribuyente.

4.1. Definición

“Relación jurídica tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto a la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”.²¹

“La relación jurídica consiste en un vínculo jurídico regulado por normas tributarias, nacido en virtud de un acto de imposición legítimo dictado por funcionario competente, y por el que se liga a la administración fiscal con uno de los administrados”.²²

“Relación jurídica tributaria es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación”.²³

La relación jurídica tributaria, consiste en el vínculo jurídico existente entre varios sujetos, en lo relacionado con el nacimiento, modificación; transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

La relación jurídica tributaria, se refiere a un vínculo jurídico de carácter personal, que existe entre la administración tributaria; y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos. Su objeto consiste en la prestación de un tributo, y aparece al llevarse a cabo el presupuesto del hecho generador previsto en la norma jurídica y

²¹ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 27.

²² **Ibid**, pág. 29

²³ Porras. **Ob. Cit.**, pág. 63

conserva su carácter real; sobre determinados bienes con privilegios especiales. La obligación tributaria es perteneciente al derecho público y es exigible coactivamente.

4.2. Teorías

Dos son las teorías relacionadas con la relación jurídica tributaria, siendo las mismas las siguientes:

- Teoría del carácter complejo: en la misma, se afirma que la relación jurídico tributaria cuenta con un contenido complejo debido a que de ella se derivan, por una parte, poderes y derechos, así como también obligaciones de la autoridad financiera, a las cuales corresponden tanto obligaciones positivas como negativas, y con carácter específico, consistentes en el derecho del ente de carácter público a exigir la correlativa obligación; o sea que de ella se derivan poderes y derechos en beneficio de los contribuyentes.

En la relación jurídico tributaria, ambas partes cuentan con la obligación de cumplir y como consecuencia de ello también tienen determinados derechos que cumplir. El contribuyente tiene como obligaciones las de dar o de hacer, la de cancelar de manera oportuna el importe del impuesto, así como también de determinar las sanciones impuestas por su incumplimiento, la presentación de declaraciones, el rendimiento de informes. El fisco tiene como obligación dar o hacer, además devolver los excedentes pagados o retenciones excesivas o el pago indebido, la liquidación de los impuestos, la investigación y comprobación

de la capacidad contributiva y la verificación de los hechos imposables, así como atender las peticiones de los contribuyentes, la recaudación del importe de los tributos.

La legislación tributaria vigente, regula la obligación de los funcionarios o empleados de la administración tributaria de no revelar ningún tipo de información.

También regula la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los casos en los cuales el contribuyente o responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria; para el establecimiento de la obligación tributaria.

Se regula a su vez la obligación de los contribuyentes o de los responsables de informar por escrito a la administración tributaria, lo relativo a los cambios de domicilio fiscal.

- Teoría del carácter simple: la relación jurídica tributaria, consiste en una simple relación obligacional, en donde existen otras relaciones totalmente distintas, como lo son las obligaciones de hacer, no hacer y de tolerar y no existe una identidad de sujetos; debido a que la relación tiene como objeto la prestación del tributo. Quienes tienen que tolerar las verificaciones, inspecciones, se encuentran bajo la obligación de informar o de llevar determinados libros, y no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo, debido a

que en la mayoría de las ocasiones; se tienen que presentar declaraciones sin ser contribuyentes.

4.3. Características

Cuenta con las siguientes características:

- Coordinación: tiene que existir coordinación, entre las nociones de relación jurídica tributaria y potestad tributaria, debido a que la misma se agota con la creación de la misma norma, y lo que existe es el ejercicio de una pretensión crediticia tributaria por parte de un sujeto activo consistente en el fisco, en lo relacionado con un sujeto pasivo o contribuyente, que debe presumiblemente efectivizar la prestación pretendida; consistente en pagar el tributo.

La actividad del Estado se desarrolla no como una actividad de previsión normativa, sino que como una actividad de carácter realizadora, para la cual, prescinde de su poder de imperio y se ubica como cualquier acreedor que busca; el cobro de lo que considera lo correcto.

- Tiene que existir un destinatario legal tributario: consiste en aquel con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura, o sea que la persona que ejecuta el acto o bien que se encuentra en la situación fáctica que la norma seleccionó como presupuesto hipotético y condicionante del mandato de pago de un tributo.

No significa forzosamente que dicho mandato de pago se encuentre dirigido a él, debido a que el hecho de que un individuo sea el destinatario legal de un tributo; no implica que ese sujeto vaya a ser inexorablemente el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

El destinatario legal tributario tiene que ser un particular. Todos los órganos que pertenecen al Estado no pueden ser destinatarios legales tributarios por cuanto técnicamente no cuentan con capacidad contributiva, y además se puede admitir de forma excepcional su imposición cuando resulte evidente la voluntad legislativa de gravar a determinadas instituciones del Estado; sometiéndolas a un mismo régimen jurídico y económico que las entidades particulares.

- Relación jurídico tributaria entre personas: la relación jurídico tributaria, ocurre entre personas y nunca se puede decir que se encuentra un sujeto obligado al pago de un tributo alguno.

4.4. Elementos

Los elementos de la relación jurídico tributaria son los siguientes:

- Elemento personal: la relación jurídico tributaria, se determina entre un ente de carácter público y los particulares. El sujeto que obtiene la prestación es el sujeto activo y el que debe es el sujeto pasivo, y pueden ser personas individuales y personas jurídicas.

La relación anotada, por ende implica la existencia de un sujeto activo o acreedor y de un sujeto pasivo o deudor; o sea que el elemento personal se encuentra integrado por el sujeto activo y por el sujeto pasivo.

El sujeto activo, consiste en el ente en el que la norma jurídica confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y es el mismo en todos los tributos, siendo que la ley confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación consiste en el poder tributario, el cual se encuentra desarrollado en la ley propia de cada tributo; y se pone en práctica cuando cada sujeto cumple con el contenido de lo estipulado.

Consiste en cualquier institución del Estado, sea descentralizada, autónoma o semiautónoma o centralizada, en general; cualquier ente público que se encuentre facultado por la ley para cobrar tributos. Según la legislación tributaria de Guatemala, es sujeto activo de la obligación tributaria el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Es sujeto pasivo la persona que por encontrarse sometida al poder tributario, se encuentra obligada por la ley a la satisfacción del tributo, y que comúnmente se le denomina contribuyente, pero también existen otras personas que se encuentran obligadas a la satisfacción del tributo o a cumplir con determinada obligación, sin ser los contribuyentes; debido a que la propia ley los obliga.

El sustituto, es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que por disposición legal ocupa el lugar del destinatario legal o contribuyente, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria; y como consecuencia el mismo es el que paga el tributo en lugar del contribuyente.

- El hecho generador: el hecho tributario es el presupuesto material del tributo, el cual consiste en un hecho determinante en la relación jurídica tributaria, debido a que nace como consecuencia de un hecho que la norma tributaria contempla; y cuyo acaecimiento sujeta al que lleva a cabo el hecho al pago de un tributo.

El hecho imponible o hecho generador como se le denomina, es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo se relaciona con una persona; y da lugar a que el Estado pretenda un tributo.

Cualquier hecho imponible, tiene que contener de forma indispensable los siguientes elementos: la descripción objetiva de un hecho o de una situación, los datos necesarios para la individualización a la persona que tiene que llevar a cabo el hecho o bien cuadrarse en la situación en que objetivamente se describe, el momento en el cual se tiene que configurar o tener por configurada la realización del hecho imponible; el lugar en el cual se tiene que acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

Un hecho imponible puede describir hechos, situaciones ajenas a cualquier actividad o gasto del Estado consistente en un impuesto o incluir una vinculación entre el destinatario del tributo y una actividad administrativa o jurisdiccional o tasa o bien incluir un beneficio derivado de una actividad; o gasto del Estado como ocurre con las contribuciones especiales.

Cualquier hecho imponible, tiene que encontrarse contenido y prescrito en las normas tributarias, para permitir conocer de forma cierta cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias sustanciales; sobre la base del principio de legalidad que rige a los tributos. El hecho imponible consiste en el presupuesto sustancial determinado por el legislador, para dar nacimiento a la obligación de carácter impositivo.

- Elemento impositivo: los tributos, buscan una finalidad de carácter económico. Cualquier tributo lleva implícito en la norma lo que crea el objeto que busca gravar y dicho elemento se encuentra constituido por la materia sobre la cual recae el poder del sujeto activo y el deber del sujeto pasivo y primordialmente lo constituyen los actos humanos, consistentes en servicios y prestaciones de las cosas materiales o inmateriales.

Consiste en la realidad económica sujeta a imposición, es lo que grava el tributo. El objeto del tributo, se precisa más con la materia o con el hecho imponible. El objeto puede consistir en la renta que se obtiene, en el consumo de bienes y de

servicios. Los tributos recaen sobre la renta, el patrimonio, el capital; los actos formales y el consumo.

- Base imponible: cuando el hecho imponible o hecho generador, acaece tácticamente entonces surge la potencial consecuencia de que el sujeto pasivo le tiene que pagar al fisco una suma dineraria denominada importe tributario, pero para determinar la cuantía de dicho importe es fundamental darle valor al elemento objetivo u objeto impositivo; ello dependiendo de que el valor que se le otorga será el monto del impuesto a pagar.
- Elemento cuantitativo: el mismo, sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, a través de la aplicación del tipo fiscal respectivo y por ende se define como el parámetro que es utilizado para la determinación del monto del impuesto que el sujeto pasivo tiene que pagar al sujeto activo; el cual por lo general se determina.

Es de importancia, debido a que el legislador para el establecimiento en la ley, del parámetro o porcentaje a pagar, tiene que tomar en cuenta la capacidad contributiva o capacidad del pago de las personas.

- Elemento temporal: cada impuesto tiene establecido en la ley las fechas o las épocas de pago, las cuales es fundamental que sean del conocimiento del sujeto pasivo; para entonces prepararse para el oportuno cumplimiento de la obligación y con ello evitar el pago de las multas e intereses. El mismo es de importancia,

para el establecimiento del momento en el cual los impuestos pueden ser exigidos por parte del fisco.

4.5. La determinación del tributo

“Es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos, destinados a establecer a cada caso correspondiente un adecuado orden a la configuración del presupuesto de hecho, o sea la medida imponible al alcance cuantitativo de la obligación tributaria”.²⁴

La determinación del tributo, consiste en el acto o conjunto de los actos encaminados a precisar, en cada caso particular, y cuando existe una deuda tributaria, en su caso, quién es el obligado a pagar el tributo al fisco es el sujeto pasivo; así como el importe de la deuda.

El acto encaminado al establecimiento de una deuda tributaria, puede emanar del obligado, de la administración o bien de ambos; siendo el acto encaminado a la determinación del importe de la deuda denominado liquidación. La determinación, puede ser llevada a cabo a través del sujeto pasivo o contribuyente o el responsable, por el sujeto activo o sea la administración tributaria y por ambos o sea una determinación mixta.

²⁴ **Ibid**, pág. 63

Toda ley tributaria señala un sujeto de la obligación de pago que la misma crea, que es de esa forma en la que el contribuyente de derecho del impuesto y quien debe de cancelar al Estado, u otro ente con potestad tributaria.

El impacto o percusión de los impuestos es el fenómeno legal y económico que resulta del pago del impuesto por su contribuyente de derecho. El Estado desde el punto de vista tributario o fiscal, busca este fenómeno que es el que le produce el ingreso, pero que no es sino el punto de partida de una serie de otros fenómenos que tienen relación con la repartición de la carga tributaria.

La percusión, consisten en el acto formal por el cual el impuesto recae sobre el contribuyente del derecho, o sea consiste en el contribuyente que por designación o expresión legal debe pagar el impuesto. Un contribuyente es percutido cuando se le obliga a través del Estado al pago del impuesto o sea que es cuando el contribuyente recibe el impacto del mandato legal del contribuyente del Estado.

La incidencia, es el peso económico, real y efectivo que una economía soporta derivado de los impuestos. Es la carga no trasladable de un tributo que soporta un contribuyente. Se produce por el impacto o percusión del contribuyente afectado por la imposición y puede asumir dos actitudes: soportar el gravamen si se traslada su peso a otras economías en cuyo caso el impacto y la incidencia del impuesto se confunden y unifican o caso contrario de la percusión consistente en el fenómeno financiero de la traslación

CAPÍTULO V

5. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) como instrumento generador de ingresos al fisco

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.

5.1. Generalidades

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 y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida; honesta y transparente.

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 doce candidatos; de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes.

El Directorio está conformado de la manera siguiente:

- El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.

- Cuatro Directores titulares y sus suplentes.

- El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

5.3. Objeto y funciones

Es objeto de la SAT, es ejercer con exclusividad las funciones de la administración tributaria y ejercer las 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 administran 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 empresas internacionales de verificación y supervisión, 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 en 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, evaluar 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. El papel de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- como generadora de ingresos al fisco guatemalteco

El Artículo número 1, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República; regula que: “Las personas individuales o jurídicas que se inscriban ante la Administración Tributaria como exportadores habituales y cuya exportación mensual en promedio sea de cien mil quetzales (Q.100,000.00) como mínimo, serán considerados agentes de retención, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria le dará aviso de su activación, a efecto que procedan a retener: En la adquisición de productos agrícolas y pecuarios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación de servicios o de bienes, exceptuando a las personas comprendidas en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, al momento de comprar o adquirir productos agrícolas o pecuarios, en la forma en que serán exportados, así como el café en cualquier forma, excepto tostado o soluble, azúcar de caña sin refinar; banano, cardamomo en cualquier estado, caña de azúcar, algodón, leche y otros productos agropecuarios, pagarán al vendedor o al prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En la adquisición de productos distintos a los referidos en el párrafo anterior, así como por servicios, las personas individuales o jurídicas que se dediquen a la exportación exceptuando a los comprendidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, al momento de adquirir los mismos, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le

retendrán el quince por ciento (15%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

Las personas individuales o jurídicas propietarias de empresas clasificadas para hacer uso de los incentivos establecidos en el Decreto Número 29-89 del Congreso de la República, que se dediquen a la exportación de bienes o de servicios al momento de comprar o adquirir bienes, productos o servicios pagarán al vendedor o prestador del servicio, el treinta y cinco por ciento (35%) del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y le retendrán el sesenta y cinco por ciento (65%) de dicho impuesto, incluido en el monto total de cada factura.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

En todos los casos, la totalidad del impuesto retenido por el exportador será compensable con su crédito fiscal sujeto a devolución. De resultar tributo a favor de la Administración Tributaria, deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes al período impositivo en que realizó la retención.

El agente de retención deberá presentar una declaración jurada en la cual haga constar sus operaciones y que procedió a compensar con las retenciones realizadas, el crédito fiscal sobre el cual le corresponde su devolución, aún y cuando no tenga tributo que enterar al fisco o bien tenga un remanente de crédito fiscal sujeto a devolución, del cual podrá solicitar la devolución ante la Administración Tributaria, conforme lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Dicha declaración deberá presentarla en el plazo establecido en esta ley para enterar el tributo retenido.

Para el efecto de lo establecido en este artículo, la Superintendencia de Administración Tributaria creará un registro de exportadores, cuyo promedio mensual de exportaciones sea igual o mayor a cien mil quetzales, las características, requisitos y procedimientos necesarios para la creación del registro, serán establecidos en el reglamento de esta ley”.

El Artículo número 2, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: “ En las compras de bienes y adquisición de servicios que realicen los Organismos del Estado, las entidades descentralizadas, autónomas y semiautónomas y sus empresas, con excepción de las municipalidades, pagarán al vendedor del bien o prestador del servicio, el setenta y cinco por ciento (75%) del Impuesto al Valor Agregado y le retendrán el veinticinco por ciento (25%) de dicho impuesto, incluido en el monto total facturado. La totalidad del impuesto retenido será enterado a la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.

El vendedor o prestador del servicio debe extender la factura correspondiente y la entidad estatal debe entregar a éstos, una constancia de retención prenumerada por el monto del impuesto retenido, que corresponda al valor total de la operación facturada.

Cuando se verifique que el agente de retención no entregó al fisco el importe de las retenciones que le correspondía efectuar, la Administración Tributaria presentará la denuncia penal que en derecho corresponda, en contra de los funcionarios o empleados públicos que incumplieren con enterar el tributo retenido.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda, se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto del impuesto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

El agente de retención indicado en este artículo se abstendrá de realizar retenciones del Impuesto al Valor Agregado, cuando el monto de la compra de bienes o la prestación de servicios sea inferior a treinta mil quetzales (Q. 30,000.00)".

El Artículo número 3, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: "Las personas individuales o jurídicas operadoras de

tarjetas de crédito o de débito son quienes pagan a los establecimientos afiliados a la red los consumos o compras que los tarjetahabientes efectúen en los mismos.

Las entidades definidas en el párrafo anterior, serán quienes actuarán como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado que paguen los tarjetahabientes, a los establecimientos afiliados a ella, en consecuencia, de los pagos que realicen por cuenta de los tarjeta-habientes a los establecimientos afiliados a la red de operadores, retendrán el quince por ciento (15%) del Impuesto al Valor Agregado incluido en el precio de venta, que se genere por la compra de bienes o adquisición de servicios efectuados por los tarjetahabientes según la cantidad expresada en el voucher de compra, entregándole la respectiva constancia de retención a su afiliado. La totalidad del impuesto retenido lo deben enterar a la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.

Los establecimientos afiliados a la red de operadoras de tarjetas de crédito o de débito, serán los responsables ante el fisco por el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado no retenido, correspondiente a la operación pagada con tarjeta de crédito o de débito.

Los agentes de retención determinados en este artículo, deberán entregar la constancia mensual de retención a sus establecimientos afiliados a la red de operadoras, la cual deberá contener las características establecidas en el reglamento respectivo.

Los otros agentes de retención establecidos en esta ley, no procederán a efectuar la retención del Impuesto al Valor Agregado, cuando la compra del bien o servicio se hubiere efectuado utilizando tarjeta de crédito o de débito para el pago del mismo, debiéndose proceder a aplicar únicamente la retención que se establece en este artículo”.

El Artículo número 4, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: “En el caso de la adquisición de combustible que sea pagado con tarjetas de crédito o de débito, el agente de retención retendrá el uno punto cinco por ciento (1.5 %) sobre el valor total de la transacción, siempre que en el precio de venta, también este incluido el Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.

El monto de lo retenido, se aplicará al pago del Impuesto al Valor Agregado a que está afecta la venta de dicho producto”.

El Artículo número 5, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula que: “Los contribuyentes que conforme a la normativa de la Administración Tributaria, se encuentren calificados como contribuyentes especiales, se constituyen en agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado conforme a la presente ley.

Desde el momento en que la Administración Tributaria le hubiere notificado al contribuyente especial su activación como agente de retención, al realizar compras de

bienes o adquisición de servicios a sus proveedores, pagará al vendedor o prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado y le retendrá el quince por ciento (15%) de dicho impuesto. La totalidad del impuesto retenido, lo deben enterar a la Administración Tributaria dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.

Por las ventas de bienes o prestación de servicios al contado, el vendedor o prestador de servicios deberá extender la factura y el contribuyente le entregará a éste una constancia de retención prenumerada, por el quince por ciento (15%) del Impuesto al Valor Agregado retenido.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda, se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria y en la cual se hará constar el monto del impuesto retenido conforme al porcentaje que corresponda.

La Administración Tributaria dará aviso al contribuyente de su calificación como contribuyente especial, así como de la suspensión de su calidad como agente de retención cuando proceda.

La calificación como contribuyente especial será realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con lo establecido en su Ley Orgánica y su reglamento, así como conforme a las normativas que para el efecto emita”.

El Artículo número 6, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula lo siguiente: “Los contribuyentes que no se encuentren incluidos en los artículos anteriores, podrán solicitar autorización para actuar como agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado ante la Administración Tributaria, quien después de evaluar su comportamiento tributario, resolverá dentro de un plazo de treinta (30) días hábiles, contados a partir del día siguiente de presentada la solicitud.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá designar como agentes de retención, a las personas individuales o jurídicas que estime pertinente.

Los contribuyentes autorizados para actuar como agentes retenedores del Impuesto al Valor Agregado, en las compras de bienes o adquisición de servicios que efectúen, pagarán al vendedor o prestador del servicio, el ochenta y cinco por ciento (85%) del Impuesto al Valor Agregado y le retendrán el quince por ciento (15%) de dicho impuesto. La totalidad del impuesto retenido lo deben enterar a la Administración Tributaria dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.

Por las ventas de bienes o prestación de servicios al contado, el vendedor deberá extender la factura y el contribuyente le entregará a éste una constancia de retención prenumerada, por el quince por ciento (15%) del Impuesto al Valor Agregado retenido.

En el caso de venta de bienes o prestación de servicios al crédito, el vendedor o prestador de servicios emitirá la factura conforme a lo establecido en el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que la retención que corresponda se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura, al igual que la entrega de la respectiva constancia de retención prenumerada, autorizada por la Administración Tributaria, en la cual se hará constar el monto retenido conforme al porcentaje que corresponda”.

El Artículo número 7, del Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala regula que: “Los agentes de retención tienen las obligaciones siguientes:

1. Efectuar las retenciones establecidas en la ley, cuando deban actuar como agentes de retención.
2. Enterar la totalidad del impuesto retenido y presentar ante la Administración Tributaria, dentro de los primeros quince (15) días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención, una declaración jurada como agente retenedor que contenga el Número de Identificación Tributaria, nombre, denominación o razón social del proveedor de bienes o servicios, el porcentaje de retención y valor retenido y la fecha de cada retención realizada. La referida

declaración deberá ser presentada mensualmente aún y cuando no hubiere efectuado retención alguna durante el mes que declara.

3. Llevar en la contabilidad un registro auxiliar con el detalle completo de las retenciones efectuadas.
4. Entregar la constancia de retención prenumerada y autorizada por cada operación sujeta a retención del Impuesto al Valor Agregado, o de forma consolidada cuando el proveedor haya realizado más de una transacción con el agente de retención durante el mismo mes calendario, a excepción de lo establecido en el artículo 3 de esta ley, la cual podrá ser entregada de forma mensual.

Dicho documento deberá contener el nombre, razón o denominación social y Número de Identificación Tributaria del contribuyente que soportó la retención, importe neto del bien o servicio adquirido, porcentaje de retención aplicado y monto del impuesto retenido y el número de la factura emitida o número de la transacción realizada.

5. Estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. La declaración a que se refiere el numeral 2) de este artículo, y las constancias de retención prenumeradas que indica el numeral 4), se presentarán en los formularios que proporcione la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio documental, electrónico u otro medio que disponga la misma.

El agente de retención es solidariamente responsable con el contribuyente obligado, si el primero de los nombrados no efectuó la retención establecida en la ley.

El impuesto retenido no constituirá débito, ni crédito fiscal para el agente de retención, ni podrá ser compensado con tributos, salvo lo dispuesto en el artículo 1 de la presente ley”.

La Superintendencia de Administración Tributaria, mediante la autoridad superior se encarga de requerir de cualquier persona individual o jurídica, el suministro ya sea periódico o eventual la información relacionada con actos o contratos, siempre que los mismos tengan relación con asuntos de carácter tributario; y que no transgredan el secreto profesional ni la garantía de confidencialidad determinada en la Constitución Política de la República.

La Superintendencia de Administración Tributaria, se encarga de la recepción de la información bajo reserva de confidencialidad, debiendo dicha información ser presentada utilizando un formulario u otro medio que facilite la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- dentro del plazo de veinte días de recibido el requerimiento; y con ello cumplir con los lineamientos legales necesarios para generar ingresos al fisco guatemalteco.

CONCLUSIONES

1. El sistema tributario guatemalteco es justo y equitativo, siendo la normativa tributaria vigente en Guatemala estructurada conforme a los principios y garantías constitucionales, los cuales son de importancia y en especial el principio de capacidad de pago; evitándose con ellos los tributos confiscatorios y la doble tributación interna en el país.
2. A la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, le es imposible cumplir a cabalidad su papel de generador de ingresos para el fisco, por las acciones que realizan los agentes pasivos de los impuestos, que evaden el pago de los tributos.
3. Los tributos, son una prestación obligatoria en dinero exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y dan lugar a relaciones jurídicas de derecho público; lo cual es fundamental para el establecimiento de las fuentes de ingresos del Estado de Guatemala.
4. Es fundamental el establecimiento de los criterios jurídicos y legales de las formas de tributación en el país, los cuales son determinantes para la creación; modificación y derogación de los impuestos en Guatemala y son determinantes e influyentes en la legislación fiscal.

5. La importancia de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- como instrumento generador de ingresos al fisco guatemalteco, consiste en que la misma es la principal herramienta jurídica legal que permite al Estado de Guatemala coaccionar a los contribuyentes; para que cumplan con sus obligaciones tributarias.

RECOMENDACIONES

1. Para poder realizar una función eficiente por parte de la Superintendencia de la Administración Tributaria SAT, con relación a la recaudación de ingresos al fisco es necesario la implementación de personal especializado para controlar y disminuir la evasión fiscal.
2. Debido a que en muchas ocasiones los contribuyentes no tienen la capacidad de pago de los impuestos, es necesario que la Superintendencia de la Administración Tributaria SAT, cree un programa en el cual se le facilite el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Que el Gobierno de Guatemala, a través del Congreso de la República, amplíe el presupuesto que se le otorga a la Superintendencia de la Administración Tributaria SAT, para la contratación de más personal especializado, a fin de cumplir su función esencial de generación de ingresos al fisco guatemalteco.

BIBLIOGRAFÍA

- BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. Madrid, España: Ed. Ariel, 1976.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. S.R.L., 1981.
- CHICAS HERNANDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Ed. Nacional S.A., 1994.
- DE LA CUEVA, Arturo. **Justicia, derecho y tributación**. México: D.F.: Ed. Porrúa, 1989.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México, D.F.: Ed. Porrúa, 1981.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. México, D.F.: Ed. Limusa, 1998.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos María. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. de Palma, 1982.
- MARGAIN MANATUO, Emilio. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. México, D.F.: Ed. Potosina, 1985.
- PORRAS RODRÍGUEZ, Lidia Stella. **Hacienda pública**. Guatemala: Ed. Nacional, 1971.
- QUINTANA VALTIERRA y Jorge Rojas Yañez. **Derecho tributario mexicano**. México, D.F.: Ed. Trillas, 1988.
- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. México, D.F.: Ed. Universitaria, 1986.
- VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. De Palma, 1982.

Legislación:

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

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

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto número 20-2006, 2006.