


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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central shield with a crown on top, flanked by two lions. Below the shield is a figure on horseback. The shield is surrounded by a circular border containing the Latin text "ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CAETERA".

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA APLICACIÓN  
DEL PLAZO DETERMINADO EN EL CÓDIGO  
TRIBUTARIO PARA CONSTITUIR  
LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA  
DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**LUIS FELIPE MEJÍA CASTELLANOS**

**GUATEMALA, MARZO DE 2011**

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DE LA APLICACIÓN DEL PLAZO DETERMINADO  
EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA CONSTITUIR LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN  
FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**LUIS FELIPE MEJÍA CASTELLANOS**

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 Diaz  
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. César Augusto Conde Rada  
Vocal: Licda. Aura Marina Chang Contreras  
Secretario: Lic. Héctor Echeverría Méndez

**Segunda Fase:**

Presidente: Lic. Dora René Cruz Navas  
Vocal: Lic. Aura Marina Chang Contreras  
Secretario: Lic. Gloria Guillermo Lemus

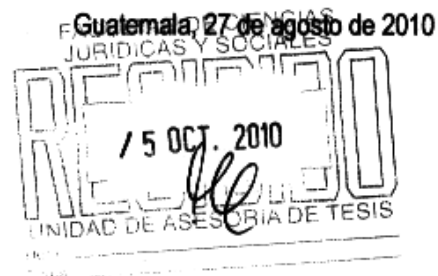
**RAZÓN:** “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).



*Licenciada*  
*Habriela Yasmira Lopez Sánchez de Chinchilla*  
*Abogada y Notaria*

---

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



Licenciado Castillo Lutín:

Le informo que de conformidad con el nombramiento recaído en mi persona, de fecha nueve de septiembre del año dos mil nueve, se me nombró asesora de tesis del bachiller Luis Felipe Mejía Castellanos, intitulada: **"ANÁLISIS JURÍDICO DE LA APLICACIÓN DEL PLAZO DETERMINADO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA CONSTITUIR LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**. Después de la asesoría prestada, le doy a conocer:

- a) El sustentante utilizó un contenido técnico y científico adecuado, mediante la obtención de la información jurídica y doctrinaria correcta. Además, empleó un lenguaje apropiado y acorde; haciendo uso de los distintos pasos correspondientes al proceso de investigación.
- b) En el desarrollo de la tesis, fueron empleados los métodos de investigación que a continuación se detallan: analítico, con el que se señaló la importancia del derecho tributario; el sintético, estableció sus particularidades y características; el inductivo, dio a conocer los plazos que regula la legislación tributaria guatemalteca y el deductivo, analizó el plazo para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora.
- c) Las técnicas de investigación utilizadas en la misma fueron la documental y de fichas bibliográficas, con las cuales se recolectó la información doctrinaria y jurídica para su posterior desarrollo.
- d) En cuanto a la redacción, la misma se adapta por completo a los capítulos. La hipótesis formulada, comprobó fehacientemente la importancia de reformar el plazo que regula el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; para la constitución de la resistencia a la acción fiscalizadora.
- e) El contenido técnico y científico de la tesis, indica el carácter improrrogable del plazo para el cumplimiento de los requerimientos de la información y de la documentación originados de la acción fiscalizadora. Los objetivos dieron a conocer, que es fundamental ampliar el plazo regulado para modificar la norma en conflicto.

*Licenciada*  
*Gabriela Yasmína López Sánchez de Chinchilla*  
*Abogada y Notaria*



- f. La tesis contribuye de manera científica a la ciudadanía guatemalteca y es de útil consulta para estudiantes y profesionales, y en ella el ponente señala un extenso contenido de los plazos regulados en la legislación tributaria del país.
- g. En relación a las conclusiones y recomendaciones, las mismas se redactaron sencillamente y constituyen supuestos válidos que definen la problemática actual en la regulación del plazo; para constituir a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
- h. Se utilizó una bibliografía adecuada y actualizada. Al sustentante le indiqué la necesidad de llevar a cabo distintas correcciones a su introducción, índice, capítulos y bibliografía; encontrándose de acuerdo en llevar a cabo las correcciones sugeridas.

La tesis desarrollada por el sustentante cumple efectivamente 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.

Deferentemente.



Gabriela Yasmína López Sánchez de Chinchilla  
Abogada y Notaria

**Licenciada Gabriela Yasmína López Sánchez de Chinchilla**  
**Casa 5 sector 5 eje 3 Planes de Bárcenas, Villa Nueva Guatemala**  
**Tel. 59031512**  
**Colegiada 7436**  
**Asesora de Tesis**

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, ocho de octubre de dos mil diez.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) INGRIS LIVANOVA SOTO CORDÓN,  
para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante LUIS FELIPE  
MEJÍA CASTELLANOS, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DE LA APLICACIÓN  
DEL PLAZO DETERMINADO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA  
CONSTITUIR LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA".

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



cc. Unidad de Tesis  
MTCL/sllh.

*Licda. Ingris Livanova Soto Córdón*

**ABOGADA Y NOTARIA**.....



Guatemala, 18 de octubre de 2010

**Licenciado**

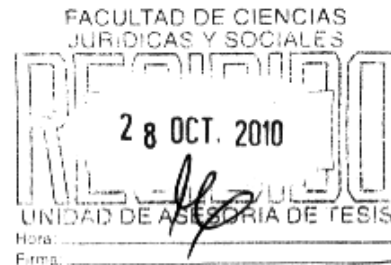
**Marco Tulio Castillo Lutín**

**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 revisión de tesis del bachiller Luis Felipe Mejía Castellanos, en base al nombramiento recaído en mi persona, de fecha ocho de octubre del año dos mil diez; intitulada: **“ANÁLISIS JURÍDICO DE LA APLICACIÓN DEL PLAZO DETERMINADO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA CONSTITUIR LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**. Después de la revisión 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 analizar el plazo para la constitución de la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, para que el mismo sea ampliado con el propósito de mejorar la capacidad de recaudación, gestión y ejecución en el país.
- 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 acción fiscalizadora; el sintético, estableció sus características y particularidades; el inductivo, dio a conocer la constitución de la resistencia a la misma, 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 que la soberanía del Estado guatemalteco otorga la potestad para cobrar los tributos y para concederles exclusiones a los contribuyentes, y no por ello tiene que permitirse caer en falta de equidad al determinar los plazos en la legislación tributaria.


*Licda. Ingris Livanova Soto Cordón*  
**ABOGADA Y NOTARIA.....**



- d) La contribución científica del trabajo llevado a cabo por el sustentante, es fundamental para la sociedad guatemalteca; debido a que determina que la recaudación en el país tiene que ser eficaz y transparente, con la finalidad de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión pública y eliminar con ello la evasión y la defraudación fiscal.
- e) Las conclusiones y las recomendaciones de la tesis, tienen congruencia con los cuatro 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 esencial de que los contribuyentes cumplan con sus deberes y que puedan exigir a la administración tributaria el respeto de sus derechos.
- 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.



**Licda Ingris Livanova Soto Cordón**  
**Abogada y Notaria**  
**Colegiada 5062**  
**Revisora de Tesis**

*Licenciada*  
*Ingris Livanova Soto Cordón*  
Abogada y Notaria



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria  
Guatemala, C. A.



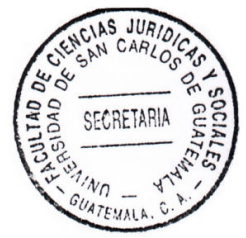
DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veinticinco de enero del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante LUIS FELIPE MEJÍA CASTELLANOS, Titulado ANÁLISIS JURÍDICO DE LA APLICACIÓN DEL PLAZO DETERMINADO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO PARA CONSTITUIR LA RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

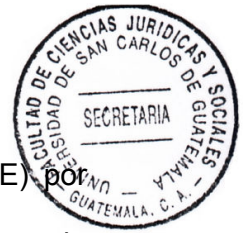
CMCM/silh.





## DEDICATORIA

- A DIOS: Porque la sabiduría viene de Él, sus enseñanzas habitan en mi corazón y porque su amor y grandeza circundan mi vida hoy y siempre.
- A MIS PADRES: Felipe Neri Mejía Saravia y Guadalupe Castellanos de Mejía, con amor infinito, por ser ejemplos de sacrificio y esfuerzo que impulsaron a culminar mis metas.
- A MI ESPOSA: María Elena Figueroa García, a quien agradezco su comprensión y apoyo.
- A MIS HIJOS: Luis Alberto y Jennifer María, por ser la motivación y fuente de felicidad en mi vida.
- A: La Universidad de San Carlos de Guatemala y en particular a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Por haberme albergado en sus aulas, y así poder cumplir con una de mis metas profesionales.



A: Al Centro de Estudios de Derecho (CEDE) por contribuir a acrecentar mis conocimientos de derecho.

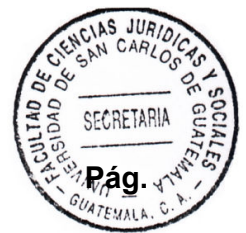
A: Mi asesora Licda. Gabriela López Sánchez, y a mi revisora de Tesis Licda. Ingris Soto, por ser el eslabón final de este proyecto.

A: Licenciado Carlos Alberto Velázquez Calderón (Tarzán), Licda. Emilia Noemí Ávila y Licda. Ingrid Romenelli a quienes considero mis amigos y mentores.



## ÍNDICE

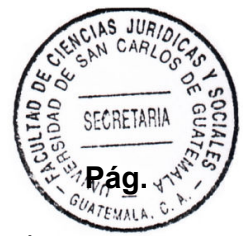
	Pág.
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Derecho tributario.....	1
1.1. Autonomía.....	1
1.2. Ubicación.....	5
1.3. Conceptualización.....	6
1.4. Definiciones.....	6
1.5. Contenido.....	8
1.6. División.....	9
1.7. Relaciones con otras disciplinas jurídicas.....	10
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. Principios del derecho tributario.....	15
2.1. Generalidad.....	21
2.2. Igualdad.....	23
2.3. Capacidad económica.....	27
2.4. Progresividad y no confiscatoriedad.....	36
2.5. Legalidad.....	38
<b>CAPÍTULO III</b>	
3. Administración tributaria.....	49
3.1. Importancia.....	50



3.2. Organismo rector.....	50
3.3. Creación.....	51
3.4. Objeto.....	52
3.5 Principales funciones institucionales.....	52
3.6 Estructura organizacional y funcional.....	52
3.7 Relación Jurídico Tributaria.....	59
3.8. Obligaciones tributarias.....	60
3.9. Características de la obligación tributaria.....	61
3.10. Sujetos de la obligación tributaria.....	62
3.11. Obligaciones de los contribuyentes.....	63
3.12. Potestad tributaria.....	68
3.13. Infracciones tributarias.....	69
3.14. Derechos de los contribuyentes.....	71
3.15. Facultades y atribuciones de la administración tributaria.....	71

#### **CAPÍTULO IV**

4. Análisis del plazo para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.....	80
4.1. Del plazo.....	79
4.2. Acción fiscalizadora.....	84
4.3. Naturaleza jurídica.....	86
4.4. Ubicación.....	87
4.5. Resistencia.....	94



4.6. Aplicación del plazo determinado en el Código Tributario para la constitución de la resistencia a la acción fiscalizadora. ....	95
CONCLUSIONES.....	103
RECOMENDACIONES.....	105
BIBLIOGRAFÍA.....	107



## INTRODUCCIÓN

El tema de la tesis se eligió, debido a lo fundamental de analizar que el plazo regulado para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria sea ampliado, con el propósito de mejorar la capacidad de recaudación; gestión y ejecución.

La soberanía entre otros aspectos, otorga al Estado la potestad para cobrar los tributos o conceder exclusiones a los contribuyentes que considere atendibles, y no con ello, se tiene que permitir caer en falta de equidad al determinar plazos cortos como el regulado en el artículo 93 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Los objetivos dieron a conocer que la recaudación en el país tiene que ser eficaz y transparente, con el propósito de fomentar la confianza de los contribuyentes en la gestión pública y eliminar con ello la evasión y la defraudación fiscal. La hipótesis formulada, comprobó la importancia que los contribuyentes cumplan con sus deberes y que también puedan exigir a la administración tributaria el cumplimiento de sus derechos.

El primer capítulo de la tesis señala el derecho tributario, autonomía, ubicación, conceptualización, definición, contenido, división y relaciones con otras disciplinas jurídicas; el segundo, indica los principios del derecho tributario; el tercero, muestra a la administración tributaria, importancia, organismo rector, creación, objeto, principales funciones institucionales, estructura organizacional



y funcional, relación jurídico tributaria, obligación tributaria, características de la sujetos de la obligación tributaria, obligaciones de los contribuyentes, potestad tributaria, infracciones tributarias, derechos de los contribuyentes, facultades y atribuciones de la administración tributaria y el cuarto, indica análisis del plazo para constituir la resistencia de la acción fiscalizadora, el plazo, acción fiscalizadora, naturaleza jurídica, ubicación, resistencia y aplicación del plazo.

El método analítico, se utilizó para señalar los plazos regulados en el Código Tributario vigente, el sintético, dio a conocer el plazo para constituir la resistencia de la acción fiscalizadora en materia tributaria, el inductivo, señala las causas que generan el incremento de los contribuyentes a quienes se les considera resistentes a la acción fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria derivado de la aplicación del plazo definitivo improrrogable y el deductivo, indicó la necesidad de reformar el plazo estipulado en el código.

Las técnicas de investigación utilizadas son las adecuadas y fueron: documental y de fichas bibliográficas, con las que se obtuvo la información legal y doctrinaria que se relaciona con el tema de la tesis.

Con la tesis se señala que es importante reformar el Artículo 93 del Código Tributario, para reformar el plazo vigente, para que no se vulneren los derechos constitucionales de los contribuyentes guatemaltecos al no contar los mismos con igualdad de condiciones; para la defensa de sus derechos.





## CAPÍTULO I

### 1. Derecho tributario

La materia tributaria es tan antigua, que aún antes del nacimiento del Estado ya existía, sin embargo, de los dos aspectos que integran al derecho tributario, el económico y el jurídico, éste último es el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado a lo largo de la historia; a tal extremo que son recientes las concepciones doctrinarias que sirven de fundamento para propugnar por su autonomía definitiva.

#### 1.1. Autonomía

Una rama jurídica es autónoma cuando abarca un conjunto de principios y de instituciones propias, o sea, que para que una ciencia jurídica pueda decirse autónoma, es necesario y suficiente que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular, que también contenga doctrina homogénea dominando el concepto general común y distante del concepto general que informa a otra disciplina, que posea un método propio, es decir; que adopte procedimientos especiales para el conocimiento de tal verdad constitutiva del objeto de la indagación.

También, se señala que una rama jurídica goza de autonomía, cuando la misma cuenta con las distintas clases de autonomía, como son: didáctica o docente, científica y legislativa.



“El origen de la fragmentación en ramas se debe a la aparición de regulaciones jurídicas cada vez más numerosas y especializadas, lo cual no es fruto del arbitrio legislativo. Tal proliferación se conecta con el crecimiento, importancia y cada vez mayor complejidad de las relaciones interhumanas”.<sup>1</sup>

La aceleración de la historia hace que estas relaciones se diversifiquen en nuevas modalidades, y ello trae la aparición de normas que las reglamentan. A veces estas nuevas normas se consolida en un código, cuya aplicación suele necesitar de organismos jurisdiccionales especializados, así como la especialización de investigadores, docentes y profesionales del derecho.

- a) Autonomía didáctica: también llamada docente, es la que reconoce como único fin las necesidades de orden práctico y de enseñanza teórica. Esto significa que la autonomía se obtiene desde que la disciplina además de enseñar sus principios fundamentales, legales y doctrinales, puede llevarse a la práctica y demostrar con hechos concretos y reales el supuesto que la doctrina o la ley indica. En Guatemala ocurre desde que existe un curso que analiza el derecho tributario y la legislación fiscal, un programa que impartir, una metodología a seguir.
- b) Autonomía científica: la ciencia es el conjunto de conocimientos generales y especiales sometidos a un proceso lógico o conjunto de conocimientos verdaderos

---

<sup>1</sup> Blanco Ramos, Ignacio. **Derecho tributario**, pág. 40.



y ciertos; ese proceso y esa certidumbre es la que se denomina método científico, es decir que para cada causa existe un efecto.

La ciencia del derecho ha atravesado un largo camino iniciándose desde el origen mismo de la ciencia, luego como parte del derecho administrativo, pasando por el derecho financiero; hasta llegar al derecho tributario. Una disciplina jurídica alcanza su autonomía científica cuando tiene un método propio, un campo extenso de estudio y personas que se dedican al mismo.

- c) Autonomía legislativa: la ciencia debe tener sus propias leyes sustantivas y procesales.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, estableció el principio de legalidad que constituye que para la emisión de los impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales se necesita de una ley emitida por el Congreso de la República de Guatemala: “Principio de legalidad. 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 deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y,
- f) Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

Debido a la emisión del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se obtuvo la autonomía legislativa, de la que se venía luchando desde hace varias décadas, ya que el mismo permitió contar con un instrumento específico para regular las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por aplicar normas supletorias creaban confusión, duda e incertidumbre; lo cual fomentaba aún más la evasión y la desconfianza en el sistema tributario.



El Artículo 3 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala claramente señala que es necesaria la emisión de una ley para fijar el hecho generador de la relación tributaria, sus exenciones, la base imponible, los tipos de imposición, las deducciones, descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias entre otras:

El derecho tributario goza de autonomía didáctica y legislativa. En tanto que la científica es a la fecha aún discutible, ya que las corrientes doctrinarias están divididas debido a que la ubican todavía como parte del derecho administrativo o del derecho financiero; y no como una ciencia estrictamente autónoma.

## **1.2. Ubicación**

El Artículo 1 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala indica que: “Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales a las que se aplicarán en forma supletoria”.

Del anterior concepto, las disciplinas jurídicas del derecho tributario se ubican así: a) es una rama del derecho público ya que es un derecho total de la colectividad; b) es de interés social, debido a que prevalecen los intereses generales sobre los particulares; y c) es de fuerza obligatoria ya que obliga o compete su cumplimiento por parte del



contribuyente o responsable.

### **1.3. Conceptualización**

Entre los pensamientos y juicios que se han convertido sobre el derecho tributario, sobresalen los siguientes:

El derecho tributario consiste, en el reconocimiento de una obligación de parte del particular a favor del Estado. Además es un proceso histórico constitucional por el que la imposición de pagar impuesto se transforma, en la contribución que todo ciudadano debe hacer a favor de su Estado para cubrir los gastos públicos.

Mediante el derecho tributario se procuran los medios de financiamiento para que el Estado pueda atender a los gastos públicos y contiene un conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es la de crear tributos; ingresos públicos o coactivamente exigibles de los particulares.

La materia en estudio es referente a las obligaciones e infracciones tributarias y tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios.

### **1.4. Definiciones**

El derecho tributario nace de un proceso histórico constitucional del poder de imperio



del Estado. Todavía existen dificultades para deslindar totalmente el derecho administrativo, del derecho financiero y del derecho tributario, tales dificultades se encuentran al analizar la definición que han sostenido diferentes tratadistas que se han ocupado de su estudio.

El derecho tributario es la rama del derecho financiero, que se propone estudiar el aspecto jurídico de las tributaciones, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de este con los particulares y en las que se susciten entre estos últimos.

Derecho tributario es la rama del derecho financiero que estudia los principios, instituciones jurídicas y normas que regulan la actividad del Estado y demás entes públicos, en la obtención de los medios dinerarios procedentes de la economía privada de los individuos para legarlos al Estado.

“El derecho tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, como motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento y a los procedimientos oficiosos y contenciosos que puedan surgir a las sanciones establecidas por violación”.<sup>2</sup>

---

<sup>2</sup> De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**, pág. 26.



## 1.5. Contenido

Para establecer el contenido del derecho tributario, es esencial señalar que abarca lo siguiente:

- a) Los principios que informan al derecho tributario;
  - b) Normas procesales o instrumentales;
  - c) Instituciones propias;
  - d) Normas materiales o sustantivas;
  - e) Organización de los organismos e instituciones encargados de la recaudación y control de los tributos;
  - f) Regulación de las diversas fases administrativas y jurisdiccionales, relacionadas con la recaudación y control de los tributos.
8. Organización de los órganos jurisdiccionales: económico, coactivo y contencioso administrativo.





## 1.6. División

Del contenido indicado, se establece que el derecho tributario se divide en dos grandes ramas:

- a) Derecho tributario material o sustantivo: es el que contiene las normas sustantivas relativas en general a la obligación tributaria. Estudia cómo nace la obligación de pagar tributos, mediante la configuración del hecho imponible y como se extingue esa obligación, examinando cuáles son sus diferentes elementos, sujetos, fuentes y causas; así como determina sus privilegios y garantías.
  
- b) Derecho tributario procesal o instrumental: es el que estudia lo relacionado con las normas que regulan los trámites administrativos y la resolución de los conflictos de todo tipo que se plantean entre el fisco y los particulares, ya sea en relación a la existencia misma de la obligación tributaria, a su determinación o monto, al procedimiento a seguirse para ingresar el valor del impuesto al Estado, los pasos que debe seguir el fisco para ejecutar forzosamente su crédito, para aplicar o hacer aplicar sanciones, y a los procedimientos que el sujeto pasivo debe emplear para reclamar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas al Estado. Todo ello tiene que ser resuelto por órganos jurisdiccionales, que en el caso de ser administrativos, como los tribunales fiscales, debe dejar siempre margen para que sea el poder judicial quien señale lo que se tiene que hacer.



## 1.7. Relación con otras disciplinas jurídicas

### a) Con las disciplinas del derecho público

- Con el derecho constitucional: Este derecho estudia las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que estas existan.

La Constitución Política de la República de Guatemala es el fundamento de los tributos, es el cuerpo normativo que faculta al Estado para establecer los casos y circunstancias para regular los tributos; establece los principios y 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 muchas leyes fiscales desarrollan, surgen de la norma constitucional.

- Con el derecho administrativo: existen tratadistas que no aceptan la autonomía del derecho financiero ni del derecho tributario y que sostienen que estos no son más que unas ramas del tronco común, o sea del derecho administrativo.

Esta rama establece los órganos encargados de recaudar y fiscalizar los tributos, los procedimientos para la recaudación y los medios de impugnación que pueden utilizar



los administrados.

Cuando en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 98 identifica a la administración tributaria como la obligada de verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, se está vinculando a la administración pública con la labor tributaria, y de ahí su relación inmediata:

- Con el derecho financiero: el derecho financiero es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, o como 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 derecho financiero tiene carácter más de naturaleza económica y para su regulación necesita de un ordenamiento jurídico que le permita adquirir y emplear los medios económicos del Estado.

“El derecho financiero estudia el aspecto económico de los tributos y el derecho tributario estudia el aspecto jurídico. El primero planifica la creación y monto de los tributos y la administración de los patrimonios del Estado y el derecho tributario sólo tiene relación con la recaudación de los tributos. Las leyes fiscales establecen como medio de pago para cumplir con la obligación tributaria, al dinero, o el cheque certificado de la cuenta bancaria del contribuyente”.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Giuliani. **Ob. Cit.**, pág. 24.



- Con el derecho procesal: el mismo consiste en el conjunto de normas que regulan los procedimientos, en que se resuelven las controversias o conflictos de intereses que surgen entre el fisco y los contribuyentes.

En los capítulos V, VI y VII del Código Tributario se instituyó el proceso administrativo, el procedimiento de restitución y las impugnaciones de las resoluciones de la administración tributaria, en donde se indica los requisitos, pasos, resoluciones, medios de defensa y plazos que debe seguir el contribuyente en el momento en que no esté de acuerdo con los ajustes o sanciones que se le efectúa. Estas guías son procedimientos, y de ahí su vínculo.

- Con el derecho penal: en relación al cumplimiento de los tributos, los cuales presentan determinadas actitudes que son calificadas 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 contienen simplemente sanciones de carácter económico inherente a la falta de pago de la obligación, sino que tienen por objeto tutelar los bienes y 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 primeramente dicho, sino que constituyen parte del derecho penal entre dichas disciplinas existe íntima relación, pues el derecho tributario necesita de la aplicación del derecho penal para el sancionamiento y cumplimiento de las penas que corresponden a las personas que incurren en el ilícito tributario.



- Con el derecho internacional: tiene relación con esta rama del derecho, como consecuencia de las relaciones comerciales que se dan entre los Estados, de donde surgió la necesidad de emitir las normas pertinentes que traten de regular las transacciones y el comercio internacional, que traten de evitar la doble tributación, que regulen los impuestos, las formas de determinación y pago.
  
- b) Con las disciplinas del derecho privado:
  - Con el derecho civil: entre el derecho tributario y el derecho privado se establecen relaciones que pueden adoptar una doble configuración. Por una parte la relación jurídica tributaria, es una relación obligatoria cuya estructura intrínseca es análoga a la relación obligatoria de derecho privado de tal manera que supone las disposiciones de éste en materia de nacimiento y extinción. En otros casos, las normas del derecho privado son extremas a la regulación de la relación tributaria, pero deben tenerse presentes en virtud de que el hecho imponible, o presupuesto de hecho de la relación tributaria, está constituido por un negocio jurídico de la relación tributaria; o sea por un negocio jurídico de derecho privado.

A lo anotado, se le puede agregar que el derecho privado y específicamente el derecho civil, aporta al derecho tributario en su desenvolvimiento, instituciones como los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, su capacidad, el



parentesco, sucesión testamentaria e intestada y prelación en el pago de créditos. Las mismas consisten en instituciones que indudablemente pertenecen al campo del derecho civil, pero sin embargo tienen implicaciones y efectos de carácter fiscal.

- Con el derecho mercantil: al señalar algunos aspectos de la reforma tributaria que se ha puesto en vigencia en Guatemala, se simplifica la explicación de la relación que existe entre el derecho tributario y el derecho mercantil, bastando para el efecto señalar que los principios básicos y términos como la sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías títulos de crédito, sistema bancario, entidades financieras y los almacenes de depósito pertenecen eminentemente a la disciplina jurídica de derecho privado, conocida como derecho mercantil, y es a dicha disciplina a la que se tiene que acudir a clarificar toda una serie de dudas y problemas que se encontrarán en la aplicación de la reforma tributaria guatemalteca.



## CAPÍTULO II

### 2. Principios del derecho tributario

Es fundamental el estudio de los principios constitucionales en materia tributaria, considerados en base a dos aspectos fundamentales: primero en cuanto a principios básicos de la disciplina y segundo, en cuanto a fuentes normativas sustanciales a las que debe ajustarse el resto del ordenamiento jurídico-tributario.

“Los principios constitucionales no agotan el conjunto de principios específicos de una determinada materia, en este caso, la tributaria, sino que existen también otros principios, positivizados o no, que resultan también aplicables a este sector del ordenamiento, sin dejar de resaltar su contribución a la configuración del derecho tributario”.<sup>4</sup>

Los textos constitucionales contienen, normalmente, los principios fundamentales que rigen el ordenamiento jurídico de cada país, a través de los cuales se plasma positivamente el ideal de justicia que una comunidad organizada profesa en un momento histórico determinado. Esta idea de justicia también está presente, es obvio, en el ámbito del tributo y debe, asimismo, reflejarse en los principios constitucionales mediante los que se pretenda alcanzar el reparto justo de la carga tributaria. Tales principios constituyen los criterios básicos con arreglo a los cuales ha de ordenarse e

---

<sup>4</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**, pág. 32.



interpretarse toda la materia tributaria y son, a su vez, los pilares sobre los que deben asentarse las distintas instituciones jurídico-tributarias.

Precisamente, el alcance de estos principios en relación con el propio ordenamiento jurídico viene determinado por su carácter de valores básicos asumidos, en cuanto tales, por la norma fundamental del Estado; en tal sentido puede decirse que cumplen una indudable función ordenadora que se refleja tanto en el terreno normativo como en el interpretativo.

En general cabe afirmar, pues, que los principios constitucionales tienen un valor no sólo dogmático, sino también preceptivo, en orden a garantizar la producción normativa de conformidad con determinados criterios y valores acogidos en el sistema jurídico por su carácter fundamental. Evidentemente, esta garantía de adecuación de la legislación ordinaria se consigue a través de los mecanismos de control de la llamada justicia constitucional, cuya existencia y funcionamiento dan la medida de la eficacia real de los principios constitucionales en el seno del ordenamiento jurídico.

La constitucionalización de dichos principios, se traduce técnicamente en el establecimiento de ciertos límites materiales que se proyectan en la normativa posterior que va a configurar, en el caso de Guatemala, el sistema tributario y, por consiguiente, también, al ejercicio del poder que tiene encomendada su elaboración. Pero, conviene insistir en que la eficacia limitativa de los principios contenidos en las normas constitucionales resultaría inoperante, si tales normas carecieran de efectos plenamente





vinculantes y se configuraran como meros criterios pragmáticos u orientadores necesarios de desarrollo legislativo ulterior o si su vulneración no fuese alegable ante los tribunales. En ambos casos su eficacia como elemento de ordenación social es prácticamente nula. De ahí que sea preciso destacar el carácter normativo y vinculante que se atribuye generalmente a los principios y preceptos del texto constitucional y, así, suele admitirse que la vigente Constitución Política de la República, no sólo asigna competencias, como es tradicional en este tipo de textos, a los distintos poderes del Estado, sino que además contiene normas jurídicas inmediatamente aplicables, es decir, normas que atribuyen directamente derechos y obligaciones respecto, tanto de los poderes públicos; como de los propios ciudadanos.

Como es evidente, no todos los preceptos constitucionales tienen el mismo alcance, pero todos ellos presentan claramente un contenido normativo que los poderes públicos no pueden desconocer y, que en relación con los principios fundamentales se confirma particularmente por la protección jurisdiccional. Pues bien, ese valor normativo inmediato y directo que tiene la Constitución Política de la República alcanza de lleno a los principios específicos del ordenamiento tributario.

Toda la ciudadanía tiene que contribuir 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, tienen alcance confiscatorio. El gasto público tiene que realizar, una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficacia



y economía. Solamente pueden establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

“Es fundamental sintetizar los principios o criterios materiales sobre el reparto de la carga tributaria y los principios de capacidad económica, de generalidad, de igualdad, de progresividad y de no confiscación, junto a los principios de justicia material del gasto público y, finalmente, la norma básica sobre la producción normativa en materia tributaria o principio de legalidad”.<sup>5</sup>

Es de señalar que la Constitución Política de la República, no se limita a establecer los principios tradicionales en la legislación tributaria, sino que además incorpora, significativamente, al derecho principios nuevos de ordenación material del gasto público. Esta novedad radical contribuye a fijar definitivamente un criterio insoslayable, consistente en la idea del reparto justo de la carga tributaria y en la justicia de los ingresos del Estado, que han de vincularse forzosamente con un programa justo en el gasto público.

No puede existir un ideal de justicia tributaria aislado del ideal de justicia referido a la totalidad de la actividad financiera. Por otra parte, cualquier violación de los referidos principios podrá motivar la interposición de un recurso o cuestión de inconstitucionalidad con fuerza de ley.

---

<sup>5</sup> **Ibid**, pág. 35.



La eficacia limitativa referida anteriormente se asegura mediante este reconocimiento de la competencia del Tribunal Constitucional para declarar la inconstitucionalidad de cualquier disposición de rango legal que conculque los principios de justicia tributaria.

Solamente la posibilidad de enjuiciar la adecuación de la producción normativa tributaria a lo dispuesto en los principios constitucionales que rigen en este sector del ordenamiento, dará la medida de la eficacia real de tales principios.

“No deja de constituir una cierta incoherencia de la doctrina el proclamar, por un lado, la adhesión a una vaga e incorrecta idea global de justicia financiera, que se referiría conjuntamente tanto a los ingresos y a los gastos, y por otro descuidar, no potenciar o no cultivar suficientemente aquellos principios o mecanismos jurídicos que servirían precisamente para hacer jurídicamente relevante la conexión lógica que indudablemente existe entre el momento del ingreso y del gasto, entre el ciudadano y contribuyente y el ciudadano destinatario del gasto y beneficiario de los bienes públicos o colectivos que con él se financian”.<sup>6</sup>

Y ello es referente, no sólo a los principios de autonomía, coordinación y solidaridad, sino también a posibles mecanismos jurídicos, tales como el de la causa de la obligación tributaria, el del equilibrio presupuestario y el del reconocimiento de eficacia respecto de los ingresos.

---

<sup>6</sup> Sainz de Bufanda, Fernando. **Sistema de derecho financiero**, pág. 19.



En fin, además de las disposiciones que específicamente se refieren a la materia tributaria, o en su caso financiera, la Constitución Política de la República garantiza el respeto y la tutela de otros principios y valores generales que, en cuanto tales, es preciso remarcar que también deben tenerse presentes, en la medida en que puedan resultar relevantes; en la regulación y aplicación de las instituciones tributarias.

La Constitución Política de la República, establece la ordenación básica y sustantiva del tributo a través de los principios de generalidad, capacidad económica, igualdad y progresividad, bien entendido que todos ellos se reconducen a un único principio, el de justicia tributaria, pues cada uno de los anteriores no son más que concreciones parciales de este último.

Por lo mismo, puede afirmarse que los distintos principios enumerados no encuentran explicación de forma aislada sino que entre ellos existe una lógica dependencia, como consecuencia de ser la expresión de un mismo ideal y del reparto justo de la carga tributaria. Así el principio de igualdad exige, en rigor, el de la generalidad que, a su vez, sólo alcanza sentido en relación con el de capacidad económica, y, en fin, la progresividad es una manifestación de la igualdad, entendida como igualdad real.

Doctrinariamente se admite que la justicia del sistema tributario se mide tomando en consideración, de manera unitaria, el grado de cumplimiento normativo del conjunto de los principios consagrados en el texto constitucional; cuya primacía ordenadora está fuera de toda duda.



## 2.1. Generalidad

La Constitución Política de la República de Guatemala, dispone que todos deben contribuir 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.

“La ordenación de los tributos tiene que basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad”.<sup>7</sup>

El término “todos” empleado por el legislador constituyente, tiene aquí un doble significado: primero, afirmar que el deber de contribuir no se refiere sólo a los ciudadanos guatemaltecos individuales, sino también a los extranjeros, así como a las personas jurídicas. Esto no es más que una consecuencia del principio de territorialidad en la eficacia de las normas. En segundo lugar, se establece el criterio de la generalidad en la distribución de las cargas públicas, mediante el cual se prohíbe la existencia de privilegios fiscales.

Queda proscrita, pues, la posibilidad de conceder dispensas en el pago de los tributos. La generalidad no implica que todos y cada uno de los miembros de la comunidad tengan que pagar una misma cantidad de dinero, pues sería injusto hacer pagar a

---

<sup>7</sup> Delgadillo. **Ob. Cit.**, pág. 42.



quienes no pueden, como tampoco sería justo que todos contribuyesen con un mismo importe. Por ello, el principio de generalidad se adecúa con la aplicación de otro principio, el principio de capacidad económica. Todos tienen que pagar tributos, pero, naturalmente, esto es; en función de quienes tengan capacidad económica para soportar la carga que representan.

En la actualidad, el principio de generalidad constituye un mandato dirigido directamente al legislador que debe tener en cuenta a la hora de tipificar los hechos imponibles de los distintos tributos, de forma que, en esta tarea, contemple de igual modo todos aquellos hechos, actos o negocios jurídicos que sean indicativos de capacidad económica.

Efectivamente, en un sentido muy amplio, el principio de generalidad si la ley no tiene validez al definir los hechos imponibles, deja fuera de gravamen otros hechos reveladores de capacidad económica, pues, en este caso, la carga impositiva no queda repartida con carácter general sobre todos los sujetos de igual capacidad contributiva.

Sin embargo, en un sentido más estricto, el principio se conecta con la concesión de exenciones y bonificaciones tributarias. Desde este punto de vista, puede afirmarse que el principio de generalidad impide la concesión de exenciones fiscales arbitrarias y discriminatorias. Ello ocurrirá cuando se traten de forma distinta situaciones que son idénticas y cuando tal desigualdad carezca de justificación razonable.



La generalidad como principio de la ordenación de los tributos no significa que cada figura impositiva haya de afectar a todos los ciudadanos. Tal generalidad, característica también del concepto de ley, es compatible con la regulación de un sector o de grupos compuestos de personas en idéntica situación.

La generalidad, se encuentra más cerca del principio de igualdad y rechaza en consecuencia cualquier discriminación. Ahora bien, debe insistirse en que el establecimiento de beneficios fiscales puede ser materialmente legítimo, aun cuando favorezca a personas dotadas de capacidad económica suficiente, siempre que mediante su concesión se pretenda la consecución de determinados fines que gozan también de cobertura constitucional. No podrá, en tales supuestos, hablarse de privilegios contrarios al principio de generalidad en el levantamiento de las cargas públicas.

“Hay que postular una interpretación conjunta de los principios constitucionales, de forma que en determinados supuestos puede admitirse una cierta restricción en alguno de ellos, siempre y cuando tal restricción vaya encaminada al potenciamiento de otros”.<sup>8</sup>

## **2.2. Igualdad**

El principio de igualdad se configura como un valor superior, no sólo del sistema tributario, sino de todo el ordenamiento en su conjunto. Así lo proclama la Constitución

---

<sup>8</sup> **Ibid**, pág. 46.



Política de la República de Guatemala en el artículo 1, al señalar que: “Libertad e igualdad. En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí”.

En el ámbito tributario, el principio de igualdad suele reconducirse a la capacidad económica. La igualdad, así concebida, exige que situaciones económicamente iguales, tratadas de la misma manera puesto que la capacidad económica que se manifiesta es la misma.

Todos los sujetos son iguales para el legislador a la hora de establecer los tributos. Pero naturalmente la igualdad exige un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales. Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos. Sólo así se soportan de igual forma las cargas tributarias por los distintos contribuyentes.

La igualdad ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecte; y en materia tributaria es la propia Constitución Política de la República la que ha concretado y modulado el alcance de la igualdad.

La igualdad ante la ley, o sea, ante la ley tributaria, resulta, pues, indisociable de los





principios que se enuncian en los preceptos constitucionales; esto es, que los principios de generalidad, capacidad y progresividad, en el ámbito específicamente tributario, concretan y particularizan la genérica interdicción del trato discriminatorio.

No cabe duda de que, en la actualidad, el principio de igualdad no agota su contenido con el de capacidad económica, sino que, por el contrario, también puede ser contemplado e interpretado desde otras dimensiones y en conexión con otros principios, particularmente; con el principio de progresividad.

El principio de igualdad no impide cualquier desigualdad, sino sólo aquella que pueda considerarse discriminatorias o arbitrarias, por no estar fundadas en algún criterio amparado por el ordenamiento. No toda desigualdad de trato en la ley supone una infracción constitucional, sino que dicha infracción la produce sólo aquella desigualdad que introduce una diferencia entre situaciones que pueden considerarse iguales y que carece de una justificación objetiva y razonable.

El principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho, se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales los supuestos de hecho cuando la utilización de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional. Más allá de la igualdad formal, ha de atenderse también a su contenido o exigencia de igualdad real, expresado constitucionalmente. En base a lo cual, se amparan discriminaciones operadas por las normas que tienden a corregir situaciones de desigualdad real que no son justificables. En definitiva, constitucionalmente se



puede exigir un mínimo de desigualdad formal para progresar hacia la igualdad sustancial.

Para que la diferenciación resulte constitucionalmente lícita, no basta que lo sea el fin que con ella se persigue, sino que es indispensable además que las consecuencias jurídicas que resulten de tal distinción sean adecuadas y proporcionadas a dicho fin, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que se produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de proporcionalidad en sede constitucional; evitando resultados especialmente gravosos o desmedidos.

“La igualdad va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad. Una cierta desigualdad cualitativa es indispensable para entender cumplido el principio de igualdad, precisamente la que se realiza mediante la progresividad global del sistema tributario en que alienta la aspiración a la redistribución de la renta”.<sup>9</sup>

Y también, la igualdad es perfectamente compatible con la progresividad del impuesto, que sólo exige que el grado de progresividad se determine en función de la base imponible y no en razón del sujeto.

---

<sup>9</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**, pág. 29.



Finalmente, ha de tenerse en cuenta que el principio de igualdad, se predica también respecto del gasto público, el que realizará una asignación equitativa de los recursos públicos.

De esta manera la exigencia de igualdad no queda confinada en el ámbito del ordenamiento tributario, sino que se inserta como exigencia insoslayable del ordenamiento financiero en su conjunto. En definitiva, la igualdad en el marco del sistema tributario debe complementarse con la igualdad en el sector del gasto público; al punto de que sólo una valoración conjunta permitirá emitir un juicio acerca de la igualdad como valor presente en el ordenamiento financiero.

La existencia de una desigual presión fiscal sobre un determinado sector profesional o sobre un determinado territorio, puede encontrar su justificación en una desigual proyección del gasto público sobre ese mismo sector.

### **2.3. Capacidad económica**

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

Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay



doble tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

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

Entre los criterios o principios consagrados constitucionalmente sobresale el principio de capacidad económica, de amplia tradición; y al que se puede considerar como el criterio básico y central en el reparto de la carga tributaria. La ordenación de los tributos, ha de basarse en la capacidad económica de los llamados a satisfacerlos.

De todos los principios, quizá pueda decirse que el de capacidad económica es el más trascendental no sólo en el momento de creación de la norma tributaria, sino también en el de su interpretación.

De otra parte, su eficacia metodológica se proyecta en la construcción dogmática de las instituciones tributarias. Durante mucho tiempo el principio de capacidad económica, se ha configurado como el único criterio material de justicia, erigiéndose en fundamento de la imposición en base a un razonamiento lógico que obliga a buscar la riqueza allí donde se encuentra.

Constitucionalmente se pone de relieve la necesidad de contemplar el principio de



capacidad económica, teniendo en cuenta también los restantes principios tributarios, en particular los principios de igualdad y progresividad.

Actualmente, se mantiene una visión del principio que, aun dentro de las líneas esenciales de la concepción tradicional, se proyecta sobre un campo más amplio, poniéndolo en relación tanto con otros criterios del ordenamiento tributario como con los principios de justicia del gasto público.

En definitiva, la justicia del tributo exige la presencia de dos requisitos generales de una ordenación jurídica de la vida social: la generalidad y la igualdad. Tres principios ligados entre sí, destacan por su difusión y aceptación constitucional, respecto al reparto de la carga tributaria: el principio de generalidad, el principio de igualdad y, como forma de entender la generalidad y la igualdad en este campo; el principio de capacidad económica. Pero la capacidad económica, más que un tercer principio es un prisma, un punto de vista sobre los principios de igualdad y generalidad. Un modo de aplicarlos que se encuentra hoy universalmente consagrado.

Los tributos han de basarse esencialmente en la capacidad económica de los llamados a contribuir. Para ello es necesario determinar, primero, quien tiene y quien no tiene capacidad económica. Es decir, determinar lo que la doctrina ha llamado capacidad contributiva absoluta: la aptitud abstracta para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. En segundo lugar, establecido ya quienes tienen que tributar, es preciso fijar en que medida tienen que contribuir cada uno de ellos; de acuerdo con su capacidad



contributiva relativa.

La capacidad contributiva absoluta actúa como límite del legislador en el momento de fijación de los hechos imponibles. En este sentido, el legislador debe configurar los hechos imponibles de tal forma que éstos sean reveladores de capacidad económica. No pueden exigirse tributos en relación con una circunstancia, o un supuesto de hecho, que no sea una manifestación de capacidad para contribuir. En cambio, no obliga este principio, a que, necesariamente, toda manifestación de riqueza tenga que estar sometida a tributación. Existen unos hechos que, en la generalidad de los casos, revelan capacidad económica.

Es decir, son indicativos de que quien los realiza tiene, al menos normalmente, la capacidad para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Estos pueden ser índices directos, como la percepción de la renta o la posesión de un patrimonio, o índices indirectos, como el gasto o consumo de la renta, o la circulación del patrimonio. Tales hechos se configuran por la ley como hechos imponibles; como hechos cuya realización determina el nacimiento de la obligación de contribuir.

En la tarea de concretar el principio de capacidad económica, la doctrina ha acuñado algunos criterios orientadores de la idoneidad de esos índices para manifestar capacidad contributiva. Así se formuló el denominado principio de normalidad, según el cual el legislador, cuando configura una determinada situación como hecho imponible que debe atender a un supuesto que, normalmente; sea indicativo de capacidad



económica. Lo cual no quiere decir que en todos los casos, dicho supuesto implique realmente capacidad económica, pero las hipótesis particulares que sean excepción a tal regla de normalidad no pueden ser siempre tenidas en cuenta. El legislador no puede formular una casuística que atienda a los supuestos en que un mismo hecho es o no es indicativo de esa capacidad económica. La regla de la normalidad de los casos se erige, en definitiva; como criterio para enjuiciar la constitucionalidad de cada una de las leyes impositivas desde la perspectiva de su adecuación a las exigencias derivadas del principio de capacidad económica.

Ello no obstante, en aquellos casos en que un hecho aparezca configurado como hecho imponible y, sin embargo, no sea indicativo de capacidad económica en un supuesto concreto, la solución deberá venir, en su caso; por vía de las exenciones o bonificaciones.

Otro criterio que contribuye a orientar la labor de determinación de los hechos imponibles viene dado por la denominada exención del mínimo vital, entendiéndose por tal la existencia de una cantidad que no puede ser objeto de gravamen; toda vez que la misma se destina a la cobertura de las mínimas necesidades vitales de su titular. Lo mismo ocurre con la exoneración o menor tributación en la imposición sobre el consumo de determinados artículos considerados elementales y de primera necesidad. Por otro lado, el reparto de la carga tributaria exige asimismo la determinación cuantitativa concreta de la prestación tributaria de cada individuo. No es suficiente establecer los tributos en función de hechos o actos que indican capacidad económica, sino que es



necesario, además, que la medida concreta en que debe contribuir cada uno también se determine de acuerdo con la capacidad económica. La capacidad económica relativa, se configura así como el criterio que debe orientar la elección de los elementos de cuantificación de la deuda tributaria.

“No basta con fijar la extensión y las manifestaciones de la riqueza imponible, sino que, para concretar la participación de cada uno en la carga tributaria de acuerdo con el principio de capacidad económica; parece necesario establecer los métodos impositivos que hagan factible tal adecuación”.<sup>10</sup>

Si el principio de capacidad económica no circula por todo el sistema tributario, impregnando de verdadera fundamentación jurídica todas y cada una de las relaciones tributarias, podría pensarse que su valor era puramente dogmático y que su eficacia era más bien dudosa.

Precisamente, a través de los métodos impositivos, de las técnicas de cuantificación del tributo, se logra asimismo hacer efectiva la igualdad y la generalidad tributaria, debido a que todos deben contribuir conforme a su propia capacidad económica.

“Cuanto mayor sea la riqueza de un individuo, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que ha de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sólo

---

<sup>10</sup> Delgadillo. **Obl Cit.**, pág. 46.





así se soportan en igual forma las cargas tributarias y sólo así estas cargas son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes”.

El principio de capacidad económica debe ser, por tanto, fuente principal a la hora de delimitar los diferentes hechos imposables y de cuantificar la concreta carga tributaria de cada contribuyente; pero no la única.

En cuanto los tributos tienen como fin fundamental lograr ingresos para el Estado, el sistema tributario ha de responder, en su conjunto, al principio de capacidad económica. Pero el tributo puede legítimamente perseguir otros fines distintos a los estrictamente recaudatorios y, en estos casos, sus hechos imposables pueden ser delimitados con arreglo a otros criterios distintos al de capacidad, siempre que tales fines y criterios estén asimismo protegidos por la Constitución Política de la República. De la misma forma, aunque las exenciones se establezcan generalmente en relación con supuestos en los que la realización del hecho imponible no revela capacidad económica, con ellas pueden también perseguirse otros fines, y pueden, por tanto, definirse con arreglo a criterios distintos al de capacidad, mientras tales fines y criterios estén dotados asimismo de suficiente respaldo constitucional.

Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, así como para atender a las exigencias de estabilidad y progreso social y procurar una mejor distribución de la renta nacional.



Ello consagra en Guatemala, la idea de que los tributos pueden ser utilizados con fines extrafiscales y, en particular, para lograr el crecimiento del producto nacional y su mejor distribución. Ello no obstante, no puede dejar de señalar las dificultades que, desde un punto de vista dogmático, plantean la aplicación contemporánea de dos principios, el de capacidad económica y el del tributo como instrumento de política económica, aparentemente contradictorios entre sí.

La dificultad en vincular ambos principios radica en una falta de adecuación entre el perfil que adopta el jurista cuando ve el sistema a través del principio de capacidad económica y la misión que hoy ha de cumplir el Estado a través de la política fiscal. Quizá el principio de capacidad económica, tal como se encuentra en la doctrina, constituye el sistema partiendo del individuo y de salvaguardar sus derechos como tal.

El sostenimiento de los gastos públicos, no quiere decir sólo financiación de los gastos que efectivamente hayan de realizarse. El sostenimiento del gasto público puede propiciar y exigir tanto un déficit como un superávit presupuestario, así como el desaliento o el incentivo de determinadas actividades económicas que influyan de modo significativo en la marcha general de la economía y, en consecuencia, en el nivel y distribución equitativa del gasto.

Entendido así, el sostenimiento de los gastos públicos permite al legislador establecer tributos con fines distintos al puramente recaudatorio, con fines extrafiscales, siempre que se respeten las exigencias mínimas del principio de capacidad; que los fines



queridos por el legislador sean queridos y amparados también constitucionalmente; que su consecución esté encomendada por ella al Estado y a los demás entes públicos; y que su consecución se refleje, directa o indirectamente; en el nivel de gasto público o en su distribución.

En tanto que el sistema tributario sigue siendo sustancialmente instrumento para lograr objetivos fiscales, debe estar orientado de forma principal por el principio de capacidad económica.

Esto exige construir el sistema de manera que, en su conjunto, sea, cada vez más, un reflejo de la capacidad económica global de los sujetos, y permita, al mismo tiempo, una más justa y equitativa distribución de la riqueza que ha de lograrse no sólo por la vía de los ingresos; sino también por la vía de una asignación equitativa de los recursos públicos.

La exigencia de capacidad económica aparece referida y concebida como una exigencia predicable de todo el ordenamiento tributario. Será ese ordenamiento, globalmente considerado, el que deberá ser indicativo de capacidad económica. En la configuración de las singulares figuras tributarias que integran ese ordenamiento la capacidad económica también estará presente, aunque de manera diferente. En unos casos, de manera positiva, esto es gravando manifestaciones indicativas de capacidad; en otros casos, de manera negativa, esto es excluyendo la configuración como hechos imponibles de ciertas manifestaciones que son contrarias al principio de capacidad



económica.

#### **2.4. Progresividad y no confiscatoriedad**

La contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos se tiene que llevar a cabo a través de un sistema tributario justo, inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

La progresividad constituye una característica del sistema tributario mediante la cual, a medida que aumenta la riqueza de cada sujeto aumenta la contribución, pero en proporción superior al incremento de riqueza. Es decir, se trata de que quienes más tienen contribuyan en proporción superior a los que tienen menos. De hecho, la progresividad supone la articulación del sistema tributario de tal forma que permita conseguir, además de los fines estrictamente recaudatorios; la efectiva redistribución de la renta y de la riqueza.

Se ha visto que la progresividad, y en general el objetivo de redistribución de la renta, tiene una estrecha conexión con el principio de igualdad, según éste se proyecta en el ámbito tributario.

El sistema tributario justo queda ineludiblemente vinculado al principio de igualdad y al principio de progresividad, manifestando, con ello, una indisociable unión entre ambos principios; cuyo resultado esperado es una mejora sustantiva en el proceso de



redistribución de la riqueza.

En este sentido, la progresividad del sistema tributario, que depende, claro está, de la progresividad de los impuestos que en él figuran, es básica en toda política sincera de distribución constitucionalmente más justa de la renta nacional.

De acuerdo con el texto constitucional el carácter progresivo afecta, no a cada tributo en particular, sino al conjunto del sistema tributario, por lo que nada impide que existan tributos proporcionales. Es suficiente, en suma, que se configuren como progresivos aquellos impuestos de mayor importancia dentro del sistema.

Finalmente, la progresividad tiene un límite infranqueable en la no confiscatoriedad. La prohibición constitucional es una especie de garantía frente a posibles abusos en la progresividad del sistema, pero, en rigor, la confiscación es un concepto que por su propia esencia queda fuera del ordenamiento tributario.

“El tributo constituye un instituto jurídico que está basado en la capacidad económica de quienes son llamados a satisfacerlo. La confiscación, en cambio, se inserta en la regulación del derecho de propiedad y, por ende; se sustenta en principios distintos”.<sup>11</sup>

La referencia a la no confiscación tiene más un valor ideológico o político que jurídico, propiamente dicho. El indicado límite de la no confiscatoriedad confunde dos planos

---

<sup>11</sup> Villegas Lara, Héctor Edmundo. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**, pág. 21.



que deben tenerse bien diferenciados: el de la regulación de la contribución a los gastos públicos y el de la regulación del derecho de propiedad.

En cualquier caso, en aquellos supuestos en que una ley configure de tal manera un tributo que llegase a producir tal efecto confiscatorio o de anulación del derecho de propiedad, el precepto sería tachado de anticonstitucional sin necesidad de acudir a este principio; por el simple juego de la regla de la capacidad económica.

La no confiscación sería, desde ese punto de vista, una reiteración del principio de justicia tributaria o, si se prefiere, una consecuencia lógica del propio principio de capacidad económica, que exige no agotar la riqueza imponible, sustrato, base o exigencia de toda imposición con el pretexto de no contribuir.

Ello no obstante, no puede desconocer la prohibición constitucional de que el Estado se apodere por la vía fiscal, de las rentas y propiedades de un ciudadano. Prohibición que ha de referirse tanto al sistema tributario en su conjunto como a cada uno de los tributos que lo componen; pues resulta evidente que un sólo impuesto puede confiscar el patrimonio o la totalidad de las rentas de un individuo, por lo que la referencia al sistema ha de entenderse hecha, en este caso, tanto al conjunto como a las piezas que lo componen.

## **2.5. Legalidad**

El principio de legalidad encierra dos aspectos que, aún cuando están estrechamente



relacionados, pueden diferenciarse: por una parte, el principio de reserva de ley y, por otro, el principio de legalidad de la administración.

El principio de reserva de ley ofrece, a su vez, dos dimensiones: la reserva material, reflejada en las materias cuya regulación legal viene determinada constitucionalmente, y la reserva en sentido formal, que se expresa en las reglas de jerarquía normativa y congelación de rango. Por su parte, el principio de legalidad de la administración implica que toda actuación singular del poder está justificada por ley previa, actuando, en cualquier caso, como una cobertura legal de la actuación administrativa.

La regla básica sobre la producción normativa en el ámbito tributario la constituye el principio de legalidad o reserva de ley, mediante el cual se excluye que la regulación de ciertas materias se realice por cauces distintos a la ley.

La reserva de ley se configura así como el eje de las relaciones entre el ejecutivo y el legislativo en lo referente a la producción de normas; y supone, ante todo, un límite general a la potestad reglamentaria de la administración.

Como máxima representación de la voluntad popular, la Ley ocupa un lugar preeminente en el sistema de fuentes del Derecho, adquiriendo decisiva importancia en la configuración de las instituciones tributarias, y a la que sólo condiciona, es evidente, la Constitución.



El rango de ley, la fuerza de ley, deriva de que ella es la expresión más inmediata y directa de la voluntad popular. La ley representa la voluntad de autonormación de una colectividad, es decir, constituye el vehículo más genuino de las normas que la comunidad se da a sí misma a través de sus legítimos representantes. Por ello, en los sistemas democráticos asentados en el principio de separación de poderes, se reserva a la ley la regulación básica y esencial de todo el ordenamiento jurídico.

La ley debe contener el entramado básico del sistema jurídico, aquél en que basa y encuentra apoyo el resto de la normativa que configura el ordenamiento, pues sólo reservando a la ley tal entramado básico el sistema garantiza la primacía de la voluntad popular.

En una sociedad libre sólo la comunidad puede darse a sí misma, a través de sus representantes, normas sobre ciertas materias. La idea de autonormación se incorpora así a la ley y le atribuye una de sus características esenciales, nucleares, sustantivas, o sea, la que mejor permite diferenciarla del resto de las fuentes del derecho.

Pues si la ley sirve también a otros valores, como la igualdad, unidad y la seguridad jurídica; tal función puede ser desempeñada por otras normas que no son la expresión directa de la voluntad de la sociedad guatemalteca manifestada a través de sus representantes.

En el ámbito tributario, el principio de legalidad se ha identificado tradicionalmente con





la exigencia de auto imposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes, es decir, que sean los propios ciudadanos por medio de sus representantes quienes determinen el reparto de la carga tributaria y, en consecuencia; los tributos que a cada uno de ellos se le pueden exigir.

Durante mucho tiempo esta exigencia de autoimposición se ha ligado estrechamente a la garantía individual frente a posibles intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad privada del ciudadano. El tributo era considerado como una clara injerencia estatal en las economías privadas frente a la cual había que oponer cuantas garantías fuera posible, y, entre éstas; la ley era sin duda la más efectiva.

Sin embargo, en la actualidad, se reconoce al principio de legalidad un significado o fundamentación plural, de forma que junto a este carácter garantista estrictamente individual, puede sostenerse que el mencionado principio cumple también, incluso principalmente; otras funciones.

La producción de leyes exige la intervención de las minorías, lo que permite una confrontación siempre útil en algún grado frente a un hipotético abuso. El procedimiento legislativo es más lento y tiene una mayor publicidad que el procedimiento del poder ejecutivo, lo que permite una mejor formación de la opinión pública, siempre importante en las democracias parlamentarias. La cohesión de la mayoría parlamentaria es menor que la del gobierno, lo que se inscribe también en una línea de mayor garantía para los ciudadanos.



“Mediante la reserva de ley, las decisiones sobre el reparto de la carga tributaria son tomadas por el órgano, dada su composición y funcionamiento, que mejor asegura la presencia de intereses contrapuestos y, por tanto; la pluralidad a la hora de establecer los tributos”.<sup>12</sup>

La ley resulta ser el expediente técnico más idóneo para conseguir la uniforme distribución de las cargas tributarias. Este fin, señala que la garantía de autoimposición de la comunidad sobre sí misma, que en la ley estatal se cifra, es también en un Estado constitucional democrático una consecuencia de la igualdad y por ello preservación de la paridad básica de posición de todos los ciudadanos, con relevancia no menor, de la unidad misma del ordenamiento.

Una última exigencia que se conecta con el principio de legalidad es la de seguridad jurídica o certeza del derecho, que, en su sentido formal, requiere que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales.

Tal exigencia, para ser efectivamente operativa, necesita sin duda el respeto al principio de legalidad, habida cuenta del mayor grado de fijación y estabilidad que incorpora la ley.

La Constitución Política de la República extiende la reserva de ley a otras áreas del ordenamiento financiero, garantizando así que las decisiones fundamentales respecto a

---

<sup>12</sup> **Ibid**, pág. 32.



otros ingresos públicos no tributarios o en relación con el gasto público; sean tomadas también a través de la ley.

El principio de legalidad tributaria es aquel según el cual sólo podrán establecerse prestaciones personales y patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley. Así pues el tributo, en tanto que prestación patrimonial impuesta unilateralmente por el Estado, ha de ser establecido con arreglo a la ley.

Ningún tributo puede ser exigido sin una previa ley que lo autorice. La exigencia de rango legal no alcanza a toda la normativa tributaria, a todas las normas que pueden regular un tributo y por ello se hace necesario, pues, determinar cual es el ámbito o el contenido del principio de legalidad que se ha previsto en relación con los tributos. En concreto, determina cual es el núcleo de materias que deben ser reguladas necesariamente mediante ley.

El principio de legalidad cubre la regulación de los elementos esenciales del tributo. Lógicamente, por establecimiento de la prestación hay que entender, no sólo su creación, sino también la determinación de sus elementos esenciales. Dentro de éstos, quedan comprendidos, en todo caso, los elementos que identifican el tributo, así como los relativos a su cuantificación.

La ley debe regular en qué supuestos se origina el deber de pagar un tributo o hecho imponible, quién está obligado a pagarlo o sujeto pasivo, cuánto hay que pagar o base



tipo y otros elementos esenciales como los supuestos de responsabilidad o los plazos de prescripción.

Asimismo, la intervención de la ley es necesaria también en relación con todos aquellos aspectos que versan sobre los derechos y las garantías de los contribuyentes ante la administración y, de manera especial cuando supongan limitaciones o restricciones de estos derechos.

Para establecer las bases del procedimiento de aplicación de los tributos, es decir, y en relación con esto último, la ley debe regular directa o indirectamente a través de la fijación de límites y criterios a desarrollar por normas reglamentarias, los deberes formales que acompañan normalmente a los tributos, pues tales deberes se concretan en verdaderas prestaciones personales, a veces tan gravosas como las patrimoniales en que el tributo consiste y que también deben ser establecidas con arreglo a la ley.

También queda reservado a la ley el establecimiento de exenciones y beneficios fiscales, toda vez que todo beneficio fiscal que afecta a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley.

Dicha referencia a los beneficios fiscales supone una llamada al legislador, necesaria y conveniente, para que no esconda en ellos privilegios injustificados o que, en su proliferación injustificada ante presiones más o menos legítimas; no se prive al sistema de la efectividad y generalidad que deben exigírsele.



En el principio de legalidad, se incluye el establecimiento de exenciones y bonificaciones tributarias pero no cualquier regulación de ellas, ni la supresión de las exenciones o su reducción o la de las bonificaciones; porque esto último no constituye alteración de los elementos esenciales del tributo.

El establecimiento y configuración esencial de los tributos debe realizarse mediante la ley. La doctrina suele distinguir entre reserva absoluta y reserva relativa. En el primer supuesto, la ley debe regular de forma completa y acabada la materia a ella reservada; sin que pueda intervenir ningún otro tipo de norma.

En cambio, en el caso de la reserva relativa, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios esenciales, en el marco de los cuales podrá desarrollarse la materia reservada, en todo o en parte; por una fuente secundaria.

En el caso concreto de la reserva de ley tributaria, la generalidad de la doctrina, entiende que se está ante una reserva de ley meramente relativa. Tal conclusión se fundamenta sencillamente en que no exige el establecimiento por ley, sino con arreglo a la ley, lo que implica la necesidad de que se determinen los elementos esenciales del tributo, pero no toda la regulación completa de esta materia, siendo suficiente que se predeterminen legalmente los límites precisos dentro de los cuales debe producirse el posterior desarrollo reglamentario.

Existe la necesidad de la previa delimitación legal, o sea, de aquellos casos en que la



ley no regule o establezca directamente el tributo, o alguno de sus elementos esenciales, remitiéndose a una fuente secundaria.

Esta remisión debe contener con suficiente concreción los márgenes dentro de los cuales ha de actuar dicha fuente secundaria, de manera que pueda decirse que el tributo se ha configurado o establecido efectivamente con arreglo a la ley. Son, en todo caso, inadmisibles las habilitaciones en blanco, esto es, sin un marco básico legalmente preestablecido, habida cuenta de que los reglamentos, en materia tributaria, son siempre instrumento de ejecución de la ley necesitados de una habilitación legal con un contenido material previamente definido.

El alcance relativo de la reserva de ley no puede, pues, llegar a suponer la posibilidad de utilizar la ley como simple norma habilitante que autorice al Organismo Ejecutivo, de una manera meramente formal, a regular, por vía reglamentaria, la disciplina del tributo, ya que, en este caso, se estaría vaciando de contenido el principio al amparo de una posición formalista que vulnera, en el fondo; el fundamento y sentido material de la reserva de ley tributaria.

La reserva de ley en materia tributaria ha sido establecida de manera flexible, tal reserva cubre los criterios o principios con arreglo a los cuales se ha de regir la materia tributaria y concretamente la creación del tributo y la determinación de los elementos esenciales o configuradores del mismo.



Por todo lo anterior, puede decirse que la reserva de ley tributaria constitucionalmente impuesta se sitúa, en el punto de encuentro entre dos coordenadas: la relatividad de la reserva referida a los elementos esenciales del tributo y la prohibición de leyes en blanco que remitan la regulación del tributo a fuentes secundarias.

Se tiene que advertir que si bien es comúnmente aceptado que la reserva de ley tributaria es meramente relativa, no puede decirse lo mismo respecto de la materia tributaria sancionadora pues, en este caso, es inexcusable su configuración como reserva absoluta, toda vez que en dicha esfera son de aplicación los principios que rigen en el ámbito penal, en el cual no cabe duda de que la reserva tiene tal alcance.







## CAPÍTULO III

### 3. Administración tributaria

La administración tributaria es la encargada de la recolección y control de de los principales tributos, impuestos y tasas de Guatemala.

El amplio y complejo tema de los tributos es probablemente el más conflictivo que ha regido, rige y regirá las relaciones entre los hombres civilizados. Desde que surgió el fisco por primera vez, cuando aun no existía la moneda hasta el día de hoy se confirma como una constante histórica que la administración pública en cada período demanda mayores recursos tributarios, para cumplir con las diferentes actividades; lamentablemente las recaudaciones que nutren al fisco guatemalteco, no se les da una eficiente administración, en virtud de esto, los contribuyentes adoptan una actitud negativa en el cumplimiento de sus obligaciones.

Es por esta razón que se tiene que mantener una lucha constante por concienciar a la ciudadanía para elevar el nivel de educación en todos los sectores envueltos en las obligaciones competentes. Se tienen que reconocer los derechos que otorga la ley, como ciudadanos, para exigir a las autoridades la aplicación de manera equitativa a favor de la colectividad; informando de forma clara y explícita.



Es esencial el estudio de la administración tributaria en la República guatemalteca, en la que encuentran los contribuyentes las obligaciones tributarias, las infracciones y los tributos.

### **3.1. Importancia**

Es esencial el análisis de los derechos y obligaciones de los contribuyentes ante la administración tributaria, definiendo la misma, sus clasificaciones y organismos rectores y ejecutores de esta, el régimen recaudador de la República guatemalteca, la identificación de las funciones, el establecimiento de las bases legales de los derechos de los contribuyentes, la explicación de las razones por las que se tienen que ampliar las obligaciones de los contribuyentes, la identificación de los factores que afectan el incumplimiento de las obligaciones tributarias, la identificación de cuando se cometen las infracciones y los delitos tributarios y señalamiento de las sanciones que se tienen que aplicar debido al incumplimiento de las infracciones y delitos.

### **3.2. Organismo rector**

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 SAT con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.



El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, 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

### **3.3. Creación**

La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998. La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Como primer paso para el inicio de operaciones de la Institución, fue preciso la selección de su Directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo gubernativo No.252-98. 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.

### **3.4. Objeto**

El objeto principal de la SAT es ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las Municipalidades.

### **3.5. Principales funciones institucionales**

Entre las principales funciones institucionales de la SAT, se encuentran: ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que recaudan las municipalidades. Administra el sistema aduanero de la República, conforme a la ley; cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias; facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciendo con ellos una relación transparente, honesta y efectiva, y promover la cultura y moral tributaria en el país.

### **3.6. Estructura organizacional y funcional.**



## Directorio

El Directorio es el órgano de Dirección superior de la SAT; le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la Institución.

## Superintendente de Administración Tributaria

El Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Institución.

Para el cumplimiento de las funciones de la SAT, el Superintendente de Administración Tributaria tiene la representación legal de la Institución, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto.

## Intendencia de Aduanas

La Intendencia de Aduanas es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.

## Intendencia de Recaudación y Gestión

La Intendencia de Recaudación y Gestión es la dependencia encargada de desarrollar y



aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

#### Intendencia de Fiscalización

La Intendencia de Fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

#### Intendencia de Asuntos Jurídicos

La Intendencia de Asuntos Jurídicos es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil.

#### Intendencia de Coordinación de Operaciones

La Intendencia de Coordinación de Operaciones es la dependencia encargada de coordinar y supervisar que las directrices, planes e instrucciones emitidas por las dependencias con funciones normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos, sean cumplidas y ejecutadas bajo criterios de efectividad y calidad por las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos, las Gerencias



Regionales, la Gerencia de Atención al Contribuyente.

#### Asesoría Técnica del Directorio

La Asesoría Técnica del Directorio es el órgano responsable de asesorar al Directorio de la SAT y a sus integrantes en forma individual a requerimiento de los mismos. La asesoría Técnica del Directorio responde por sus actuaciones directamente ante el Directorio.

#### Auditoría Interna

La Auditoría Interna es la dependencia encargada de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la SAT, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica de la SAT, las normas de control interno y de auditoría para el sector gubernamental, reglamentos internos y manuales técnicos y administrativos aplicables. Asimismo, supervisa, examina, investiga y controla las actuaciones administrativas del personal de la SAT y revisa, controla y garantiza la seguridad de sus sistemas de información.

#### Secretaría General

La Secretaría General es la dependencia encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo, catalogación, certificación, notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en los distintos órganos y dependencias de la SAT. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las



dependencias de la SAT.

#### Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional

La Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional es la dependencia encargada de formular y coordinar la aplicación de herramientas y mecanismos de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional, proveyendo información confiable y oportuna para la toma de decisiones y el desarrollo Institucional.

#### Gerencia de Informática

La Gerencia de Informática es la dependencia encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a los diferentes órganos y dependencias de SAT.

#### Comunicación Social Externa

Comunicación Social Externa es la dependencia encargada de coordinar con las dependencias que corresponda, las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población, a través de los medios de comunicación.

#### Cultura Tributaria

Cultura Tributaria es la dependencia encargada de planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.





## Gerencia General de Gestión de Recursos

La Gerencia General de Gestión de Recursos es la dependencia encargada de dirigir, coordinar y evaluar que las gerencias con funciones de gestión de recursos realicen su trabajo con transparencia, honestidad y efectividad, así como brindar un apoyo especializado en materia financiera, administrativa y logística a todos los órganos y dependencias de la SAT, y asegura que dicho apoyo responda a los objetivos y estrategias institucionales.

## Gerencia de Recursos Humanos

La Gerencia de Recursos Humanos, es la dependencia encargada de administrar la planificación, organización, integración y desarrollo de los recursos humanos de la SAT, incluidos los sistemas, métodos, estrategias, programas, procedimientos e instrumentos que permitan el mejor aprovechamiento de las capacidades humanas.

## Gerencia Administrativa Financiera

La Gerencia Administrativa Financiera es la dependencia encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros de la SAT, los sistemas y procesos de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda pública, inclusive, así como de administrar eficientemente el sistema de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios, su almacenamiento y registro. Asimismo, le corresponde preparar los instrumentos administrativos y financieros para la rendición de cuentas.

## Gerencia de Infraestructura



La Gerencia de Infraestructura es la dependencia encargada de administrar los recursos de infraestructura física de la SAT; lo cual incluye su planificación, desarrollo, mantenimiento, reparación y supervisión.

#### Gerencia de Seguridad Institucional

La Gerencia de Seguridad Institucional es la dependencia encargada de establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás propiedades de la SAT.

#### Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes

La Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como Contribuyentes Especiales Grandes, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

#### Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos

La Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como Contribuyentes Especiales Medianos, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

#### Gerencias Regionales

Las Gerencias Regionales son las dependencias encargadas de la ejecución y control



de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo a las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos.

Las Gerencias Regionales son: Gerencia Regional Central, Gerencia Regional Sur, Gerencia Regional Occidente y Gerencia Regional Nororiente.

#### Gerencia de Atención al Contribuyente

La Gerencia de Atención al Contribuyente es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y, público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente.

#### Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente

La Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente es la dependencia encargada de velar porque los contribuyentes que así lo soliciten, reciban orientación legal en materia tributaria, sobre los derechos que les asisten conforme la ley, reglamentos y otra normativa aplicable en materia tributaria, siguiendo para el efecto los criterios emanados del Directorio y los criterios institucionales debidamente establecidos. Contará con el personal técnico y profesional idóneo para el desarrollo de sus funciones.

### **3.7. Relación Jurídico Tributaria**



“El poder financiero es una realidad compleja y heterogéneo que se manifiesta sólo a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributaria, sino también mediante potestades Administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos. Pero también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos, Administración financiera y administrado, se establezcan una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados por el Derecho y, más concretamente, por el Derecho Tributario”.<sup>13</sup> Este enunciado incorpora a los sujetos de la relación jurídica tributaria sujeto pasivo, el contribuyente y sujeto activo, la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **3.8. Obligación tributaria.**

“Obligación tributaria es un vinculo jurídico en virtud del cual un sujeto o deudor, debe dar a otro sujeto denominado acreedor, quien actúa ejercitando el poder tributario, sumas de dinero o una cantidad de cosas determinadas legalmente”.<sup>14</sup>

La obligación tributaria surge entre el Estado y otros entes públicos y los sujetos pasivos, en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la ley del Estado, por tanto, en tal virtud los tributos encuentran su fundamento político y jurídico.

---

<sup>13</sup> García Vizcaíno, Catalina. **Derecho Tributario**, pág. 31.

<sup>14</sup> Gómez de Silva, Guido. **Breve diccionario etimológico de la lengua española**, pág. 200.



Al respecto el Código Tributario artículo 14 preceptúa: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

### **3.9. Características de la obligación tributaria**

La obligación tributaria reúne las siguientes características:

- a) Es un vínculo jurídico y no de carácter moral o natural, existiendo medios legales para forzar su cumplimiento.
- b) Consiste en un vínculo de carácter personal, debido a que ocurre entre personas, es decir, un sujeto activo que es el Estado, quien por ley exige el pago del tributo y un sujeto pasivo o contribuyente.
- c) Es una prestación jurídica patrimonial, o sea la parte del patrimonio del deudor en



dinero o en especie.

- d) La obligación es de derecho público, porque es una relación de derecho, no de poder y tiene una finalidad pública; cuya fuente única es la ley y cuyo acreedor es el Estado u otros entes públicos

### **3.10. Sujetos de la obligación tributaria**

a) Sujeto activo de la obligación tributaria: es la figura que asume la posición acreedora de la obligación tributaria y a quien le corresponde el derecho de exigir el pago del tributo debido. La figura del sujeto activo recae normalmente sobre el Estado sin embargo, la ley puede atribuir la calidad de sujeto activo a otros entes u organismos públicos. Solamente la ley puede designar el sujeto activo de la obligación tributaria.

b) Sujeto pasivo de la obligación tributaria: la condición sujeto pasivo puede recaer en general en todas las personas naturales y jurídicas o entes a los cuales el derecho tributario le atribuya la calidad de sujeto de derechos y obligaciones. La capacidad tributaria de las personas naturales es independiente de su capacidad civil y de las limitaciones de éste.

“Son aquellos respecto del cual se verifica el hecho generado de la obligación tributaria, es toda persona física o natural y jurídica o moral obligada a cumplir y hacer cumplir los deberes formales según lo establecen las leyes tributarias del país”.<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Rodríguez. **Ob. Cit.**, pág. 50.



La identificación de los contribuyentes ante la administración tributaria tiene que aparecer registrada en todos los materiales impresos que utilice el contribuyente, como son, papeles con membrete, facturas, cheques, órdenes de compra o pedido o cualquier otro tipo de formulario o documentación.

Los contribuyentes se clasifican en dos grandes grupos:

- a) **Personas físicas o naturales:** son aquellas que obtienen rentas de su trabajo personal, como las personas con negocio de único dueño y los profesionales liberales. El interesado debe presentar una serie de documentos para fines de inscripción.
- b) **Persona jurídica o moral:** Son las formadas por las asociaciones de varias personas en un organismo o una sociedad que son identificadas con una razón social mediante instrumento público a la que la ley reconoce derechos y facultades a contraer obligaciones civiles y comerciales.

El papel del contribuyente en la sociedad es cumplir y hacer cumplir los deberes y obligaciones tributarias para que ésta, a través del fisco; se beneficie de los servicios públicos del país.

### **3.11. Obligaciones de los contribuyentes**

El código Tributario establece las obligaciones de los contribuyentes en su artículo 112



en el cual regula: “Los contribuyentes y responsables están obligado a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan:
  - a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.
  - b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.
  - c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas,
  - d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.
  
2. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, o sistemas informáticos del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.

También deberán conservar, por igual plazo, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.





Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e Informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.

3. Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
4. Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.
6. Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.
7. Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el



secreto profesional, y lo dispuesto en este Código”.

Por otra parte en el marco del fortalecimiento de la Administración Tributaria a través del Decreto 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala adiciona otras obligaciones a los contribuyentes e incorpora al Código Tributario la regulación que determina:

"Artículo 112 "A". Otras obligaciones de los contribuyentes y responsables. Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.
2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.



4. Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.
  
5. Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.
  
6. Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que se hubieran prestado, en sus instalaciones, a terceros y cuyos servicios no se hubieren facturado por los hospitales, empresas, instituciones u organizaciones antes mencionadas deberán informar a la Administración Tributaria por medio de una declaración jurada mediante documento o vía electrónica en el formulario y forma que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente en el que se recibió



el pago de un tercero, a favor de los técnicos, profesionales, médicos u otros, antes mencionados. Para el efecto deberá indicar el Número de Identificación Tributaria y el nombre completo del médico, profesional o técnico así como el número de factura emitida por las personas antes indicadas. Igual obligación tendrán los contribuyentes o responsables en relación a los servicios que hubieren prestado los profesionales o técnicos referidos anteriormente."

### **3.12. Potestad tributaria**

“La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para exigirle a los particulares el pago del tributo o concederles exclusiones y radica en la misma razón de ser del Estado y en su poder soberano”.<sup>16</sup>

Se encuentra limitada por el ordenamiento jurídico del Estado, en la constitución que consagra la soberanía del Estado y su potestad tributaria. Con frecuencia se encuentran disposiciones que limitan las prestaciones del Estado para exigirles a los particulares el pago de tributos y normas específicas sobre los principios del derecho tributario.

La potestad tributaria se caracteriza por ser:

- a) Permanente: porque es parte misma del Estado y por tanto ésta existe mientras haya Estado.

---

<sup>16</sup> **Diccionario Enciclopédico ilustrado de la lengua española**, pág. 146.



- b) Irrenunciable: siendo la potestad tributaria uno de los atributos del Estado que afirma que el Estado no puede renunciar a la facultad de crear tributos sin lesionar su propia soberanía.
- c) Indelegable: el Estado no puede jurídicamente ceder o delegar el atributo de potestad tributaria, no obstante éste, puede ceder la facultad de establecer los tributos y conceder excepciones; debido a que el poder del Estado es soberano y colectivo

### **3.11. Infracciones tributarias**

“Infracción es la violación o incumplimiento que los contribuyentes ejercen sobre las disposiciones del código tributario y de las leyes especiales tipificadas y sancionadas por la administración tributaria. Dentro del ámbito de las infracciones están todas las faltas tributarias que son posibles de sanciones pecuniarias”.<sup>17</sup>

El sujeto de la obligación tributaria incumplida es el responsable de la infracción y entonces la responsabilidad por infracción es personal. Los sujetos de obligaciones tributarias que tengan la calidad de patronos o empleadores, serán responsables de las sanciones pecuniarias aplicadas a sus dependientes por su actuación como tales. La persona física y demás entidades podrán ser sancionadas por falta tributaria con

---

<sup>17</sup> Blanco. **Ob. Cit.**, pág. 75.



sanciones pecuniarias directa o indirectamente, sin necesidad de establecer la responsabilidad de una persona física.

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

Por otra parte, el ordenamiento jurídico citado refiriéndose a la infracciones tributarias las nomina en su artículo 71 que preceptúa:

“Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales.
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.



### **3.12. Derechos de los contribuyentes**

“Los derechos de los contribuyentes son las obligaciones o los deberes que debe cumplir la administración tributaria ante los contribuyentes en cuanto a las funciones de recaudación control y educación tributaria. Los contribuyentes tienen el pleno derecho de exigir a ésta que le informe de cómo pagar los impuestos”.<sup>18</sup>

Los contribuyentes tienen diversos derechos que exigir a la administración tributaria, siendo estos: el derecho a consultas, el derecho a reconsideración, el derecho al recurso de lo contencioso tributario, derecho al recurso de amparo, derecho de compensación y derecho de consulta.

### **3.13. Facultades y atribuciones de la administración tributaria**

El Artículo 98 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula: “La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código,

---

<sup>18</sup> **Ibid**, pág. 76.



las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.

Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.
3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto





del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.

4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este Código y demás leyes tributarias.
5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
6. Los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha Administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración Tributaria. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.
7. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.



8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: Utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.
9. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.
10. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme el régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas; igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y, al igual que el propietario de los bienes o mercancías, a presentar los mismos a los funcionarios designados por la Administración Tributaria, cuando estos así lo requieran. Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.



11. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.
12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones y la realización de pruebas.

Todo funcionado o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta



disposición constituye falta grave que se sancionan conformes lo dispuesto en el artículo 96 de este Código

Por otra parte, en el marco del fortalecimiento a la acción fiscalizadora el Congreso de la Republica de Guatemala, emito el Decreto 20-2006 por medio del cual adiciona atribuciones a la Administración Tributaria al incorporar el artículo 98 “A” al Código Tributario que determina:

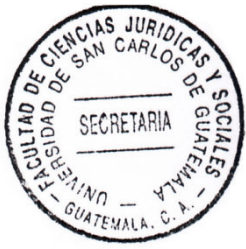
“Otras atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria también podrá:

1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan.
2. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel.
3. Proporcionar a las autoridades competentes tributarias de otros países con los que se hubiere celebrado convenios de intercambio de información y recibir de éstos,



información de carácter tributario o financiero, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario, siempre que se garantice la confidencialidad de la información y no se transgreda lo establecido en el artículo 24 de la Constitución Política de la República, y el artículo 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

4. Participar directa o indirectamente en la negociación y elaboración de tratados o convenios internacionales que afecten la recaudación impositiva en Guatemala.
5. Suscribir con otras administraciones tributarias, convenios de cooperación mutua.
6. Requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos teniendo en cuenta la capacidad económica, el monto de ventas y el acceso a redes informáticas de los mismos.
7. Verificar por los medios idóneos la veracidad de la información que proporcione el contribuyente o responsable al momento de solicitar su inscripción en el Registro Tributario Unificado o cualquier otro registro que tenga a su cargo la Administración Tributaria.
8. Actualizar de oficio el Registro Tributario Unificado u otros registros a su cargo, conforme a la información que proporcione el contribuyente en cualquier declaración de tributos."





## CAPÍTULO IV

### **4. Análisis del plazo para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria**

El estudio de “la aplicación del plazo para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora”, obliga en principio a separar y definir el significado de cada uno de los elementos que compone dicha frase; resolver que es el “plazo” para comprender el efecto que tiene la aplicación de éste al conjugarse con el de “acción fiscalizadora” y el de “resistencia”, que en su conjunto forman una infracción tributaria tipificada en la legislación tributaria a la que ésta asigna una sanción.

#### **4.1. Del plazo.**

Se dice del plazo que es el tiempo o lapso fijado para una acción. Procesalmente, el espacio de tiempo concedido a las partes para comparecer, responder, probar, alegar, consentir o negar en juicio. El plazo constituye un elemento accidental de los negocios jurídicos, pero que no afecta su existencia, sino a su cumplimiento, la fatalidad de éste lo diferencia de los otros elementos que compone la obligación.

En función de la aplicación del plazo, como el tiempo para ejercer una acción, la doctrina no provee de varios tipos de plazos, entre los que se encuentra, el plazo citatorio, el plazo conminatorio, los cuales se define a continuación:



El plazo citatorio es el lapso durante el cual una persona, a la cual se le notifica debidamente, debe comparecer para algún fin ante un tribunal u otra autoridad. En materia tributaria la legislación aplicable regula la obligación de la Administración Tributaria de notificar el requerimiento hecho llegar al contribuyente para la presentación de la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero

Plazo conminatorio el que señala a alguien con expresa indicación de que se le seguirá el perjuicio correspondiente de no proceder durante el cual se le indica o legalmente corresponda. Esta acepción tiene estrecha relación con el plazo señalado en los requerimientos emitidos por la Administración Tributaria en su función de verificadora de la obligaciones tributarias, toda vez que en ellos se conmina al contribuyente requerido a proporcionar en el plazo de 3 días la información solicitada, contrario sensu en su perjuicio será sancionado con multa.

Como resultado de la incertidumbre en el empleo de los vocablos “plazo” y “término” a los cuales se les atribuye una incorrecta sinonimia, al respecto la doctrina explica que no existe contradicción en los conceptos, sino una confusión de las leyes; sin embargo, se atribuye al primero la categoría de género y la segunda como la especie, lo cual permite estudiar el significado de otras acepciones relacionadas con el plazo.

Se dice que término es el límite del plazo, pero que por confusión proveniente de las mismas leyes, una y otra vos se emplean alternativamente en lo procesal y en las





obligaciones diferidas en el tiempo, en tal sentido término es el lapso que debe transcurrir necesariamente para crear, modificar, consolidar u extinguir una relación jurídica. También se emplea muy comúnmente para designar el espacio de tiempo concedido para evacuar un trámite judicial, como término fatal, término improrrogable o término perentorio entre otros.

Por término fatal se entiende como el improrrogable, que extingue definitivamente un derecho o impide su ulterior ejercicio, se emplea comúnmente el concepto plazo fatal.

Se dice del concepto término improrrogable que es el período de tiempo durante el cual debe necesariamente practicarse ciertas actuaciones judiciales, con la prohibición expresa de no poder pasar el mismo. Los términos improrrogables no pueden suspenderse, ni abrirse después de cumplidos, por vía de restitución, ni por ningún otro motivo; y solo por fuerza mayor que impida utilizarlos podrán suspenderse durante su curso. Una vez transcurridos los términos improrrogables, se tendrá por caducado de derecho y perdido el trámite o recurso que hubiera dejado de utilizarse, sin necesidad de apremio.

La acepción término perentorio aún cuando es lacónica, está contenida en algunos ordenamientos jurídicos por lo que se dice que es el tiempo que se concede y con denegación de otro.

Acerca del cómputo de los plazos, existe una computación natural, que comprende de



momento a momento, y requiere que se cumpla el último instante del mismo. En  
respecto, el artículo 8 del Código Tributario establece:

“Cómputo de tiempo. Los plazos legales, reglamentarios y administrativos, se contarán en la forma siguiente:

1. En los plazos legales que se computan por días, meses y años, se observarán las reglas siguientes:
  - a) El día es de 24 horas que empezara a contarse desde la media noche (cero horas). Para los efectos legales, se entienda por noche, el tiempo comprendido entre las dieciocho horas de un día y las seis horas del día inmediato siguiente y es hábil para los contribuyentes y responsables y para la Administración Tributaria, en los casos de actividades nocturnas.
  - b) Los plazos serán fijados en horas, días, meses o años, y se regularán según el Calendario Gregoriano. Los años y los meses inmediatos siguientes, terminarán la víspera de la fecha en que principiaron a contarse.
  - c) En los plazos designados por días, meses y años, el día en que concluyen termina a la hora en que finalice la jornada ordinaria o extraordinaria de la Administración Tributaria o dependencia respectiva. Si mediare notificación, los plazos



comenzarán a correr al día hábil siguiente de efectuada ésta.

- d) Los plazos designados por hora se cuentan de momento a momento.
2. Se consideran inhábiles tanto los días declarados y que se declaren feriados legalmente, como aquellos en los cuales la Administración Tributaria no hubiere prestado servicio al público, por cualquier causa, de lo cual se llevará un riguroso registro.
  3. Para los efectos de este código se entiende por día, las horas hábiles de trabajo en la Administración Tributaria.
  4. En los plazos que se computan por días, se tomarán en cuenta únicamente los días hábiles.
  5. En todos los casos, los plazos que vencieren en día inhábil por cualquier causa, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil inmediato siguiente.
  6. El Ministerio de Finanzas Públicas, podrá en casos excepcionales, declarar días inhábiles en la Administración Tributaria. En estos casos se aplicarán las normas previstas en este artículo.



En término de la distancia es imperativo y la autoridad lo fijará en forma específica en la resolución respectiva, según los casos y las circunstancias”.

De acuerdo a la doctrina y legislación citada se establece que el plazo, constituye una categoría determinante para el ejercicio de un derecho o para el cumplimiento de una obligación, por lo que en materia tributaria los contribuyentes cuentan con plazo limitado para responder a los requerimientos de documentación e información, solicitados por la Administración Tributaria en su potestad de ente fiscalizador y verificador de obligaciones tributarias.

Por otra parte, el hecho que el plazo sea improrrogable o perentorio, demuestra que dicha fatalidad incide en el derecho de defensa de los contribuyentes, quienes se ven privados de poder demostrar los motivos que le impiden el cumplir con el plazo para responder los requerimientos formulados por la Administración Tributaria; toda vez que la norma no contempla los sucesos ajenos a la voluntad de los obligados, que podrían excusar el cumplimiento del plazo determinado, como lo pueden ser el caso fortuito y la fuerza mayor.

#### **4.2. Acción fiscalizadora**

El estudio de la acción fiscalizadora en Guatemala, es fundamental y lleva a realizar una retrospectiva en cuanto al origen normativo de los principios que rigen el sistema tributario y para ello se parte de la instauración del régimen democrático; período en el



cual a través de la Asamblea Nacional Constituyente se promulga la Constitución Política de la República de Guatemala, norma fundamental que fija los límites y define las relaciones entre los poderes del Estado y de éstos con sus ciudadanos, estableciendo así las bases para su Gobierno y para la organización de las instituciones en que tales poderes se asientan.

“Acción fiscalizadora es la facultad o poder que otorga la ley a determinado ente para que en el uso de sus facultades o poderes, se encargue de la verificación del debido cumplimiento de todas aquellas obligaciones tributarias contenidas en las distintas leyes tributarias”.<sup>19</sup>

En Guatemala para realizar la acción fiscalizadora, se otorgó dicha facultad a la Superintendencia de Administración Tributaria como se expuso en el capítulo 3, para lo cual la ley establece las funciones de planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Sin embargo, para realizar la función específica de fiscalización o verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias el ente tomará como base:

---

<sup>19</sup> Folco, Carlos María. **Procedimiento tributario; naturaleza y estructura**, pág. 189.



1. Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. Podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de éste toda la información necesaria, incluso por los mismos medios, para establecer su verdadera situación tributaria.
2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.
3. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital.

#### **4.3. Naturaleza jurídica de la acción fiscalizadora**

Para comprender la naturaleza jurídica de la acción fiscalizadora, es importante estudiar las distintas acepciones de los conceptos que componen la figura y los diversos nombres como se conoce en el ámbito tributario.

Se dice que acción es el ejercicio de la facultad derivada de un derecho subjetivo. En



materia tributaria se entiende que la acción por parte de los sujetos de la relación tributaria, es el ejercicio de la facultad que tienen estos originada de un derecho subjetivo establecido en las normas aplicables de la materia.

No obstante en cuanto a fiscalización se dice que es la acción o efecto de fiscalizar y a dicha acción como inspeccionar, revisar y vigilar por lo que en materia tributaria se conoce como la acción ejercida por el sujeto activo de las obligaciones tributarias de inspeccionar y revisar.

#### **4.4. Ubicación**

Es pues 1985 la etapa en la que se sanciona y promulga la Constitución Política de la República, que cobrará vigencia a partir del 16 de enero de 1986, momento que sirve como punto de partida para el análisis de las normas que regirán a los entes que realizarían la acción fiscalizadora en materia tributaria y aduanera en Guatemala.

Son dichas normas emitidas conforme al Título IV, Capítulo II, secciones segunda y tercera de la Constitución Política de la República, decretadas observando los principios contenidos en dicha Constitución en el Título V y Capítulo IV. En materia tributaria pues ejercía la acción fiscalizadora en ese entonces la ex Dirección General de Rentas Internas y en materia aduanera la ex Dirección General de Aduanas.

Dos cambios marcan de manera irreversible el sistema tributario guatemalteco como



efecto de la transición a la democracia: el Impuesto al Valor Agregado que se constituyó en el pilar más importante de la recaudación en los años recientes; y la Constitución Política de la República que incluyó normas más explícitas sobre el pago de los impuestos y que dio lugar al surgimiento de la Corte de Constitucionalidad quien se constituye en el actor fundamental en la configuración de la política tributaria en Guatemala, al emitir constantes sentencias que declaraban la inconstitucionalidad de leyes tributarias, dejando sin efecto leyes que establecían la obligación constitucional de los ciudadanos de contribuir con el gasto público.

Se afirma que a partir de la nueva Constitución Política de la República, la Corte de Constitucionalidad se convierte en actor protagónico y fundamental de la política tributaria en Guatemala, toda vez que la misma faculta a dicha Corte como garante del orden constitucional.

Con ello, la Constitución estableció severas limitaciones al poder impositivo del estado en decretar leyes a través del Congreso y creó en los tribunales un campo de batalla en materia de legislación tributaria.

La implementación del nuevo instrumento legal generó incertidumbre que condujo a que los contribuyentes retrasaran el pago de sus tributos hasta verificar la resolución final de la Corte de Constitucionalidad, lo cual frenó la inmediata verificación de las obligaciones tributarias que se originaban con el nuevo ordenamiento tributario; limitando de esa forma la acción fiscalizadora del ente encargado de ella.





En 1987, el gobierno de turno agobiado por la carencia de recursos sostiene que para cumplir con sus propósitos era imperativo aumentar los ingresos fiscales, recurre entonces a un pragmático programa de readecuación tributaria, que se fundamentó en principios de justicia y equidad de manera que los grupos de mayores ingresos contribuyeran en mayor medida al financiamiento del desarrollo nacional.

En consecuencia, se buscó darle más peso a los impuestos directos y racionalizar el gasto público; el paquete tributario sobre el cual repercutiría la acción fiscalizadora serían los proyectos de ley que reformaban o introducían nuevos gravámenes tales como: impuesto sobre la renta; impuesto al valor agregado; impuesto selectivo al consumo, impuesto sobre inmuebles, tasa extraordinaria por servicios aduaneros, impuesto sobre utilidades de la banca, fomento avícola, impuesto de circulación de vehículos, y, impuesto de papel sellado y timbres fiscales.

En diciembre de 1987, el Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (CACIF), quien ante la inconformidad de las nuevas leyes tributarias, resolvió hacer uso de un nuevo instrumento legal, consistente en la acción de inconstitucionalidad para cuestionar las leyes y reglamentos del impuesto sobre la renta, ley del impuesto sobre inmuebles, las reformas al impuesto al valor agregado y la ley del impuesto sobre circulación de vehículos.

Para el año 1991 el nuevo gobierno dio paso al análisis del programa de modernización



tributaria, que requería en el mediano plazo, revisar la legislación sobre el impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto único sobre inmuebles, impuesto de timbre fiscales y papel sellado y el mejoramiento de la administración de los ingresos. El objetivo de ello, era elevar la carga tributaria al doce por ciento (12%).

Por otra parte, se promulgó el Decreto 68-91, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Extraordinaria de Regularización Tributaria que ofreció al contribuyente los medios para que pudiera cumplir con sus obligaciones fiscales en los casos en que hubiera incurrido en mora. La ley era aplicable al impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto sobre herencias legados y donaciones, venta y permuta de bienes inmuebles, circulación de vehículos y cualquier otro impuesto a excepción del impuesto único sobre inmuebles.

Es entonces en agosto de 1991, que se presentó el proyecto de modernización tributaria a la Comisión de Finanzas del Congreso de la República. Con esta reforma el gobierno pretendía obtener más ingresos mediante la ampliación de la base tributaria, la simplificación del sistema de recaudación y el establecimiento de la progresividad de la estructura tributaria, el proyecto recogía propuestas hechas por el Banco Mundial en materia fiscal.

El paquete fiscal propuesto consistía en modificaciones al impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, aranceles, papel sellado y timbres fiscales, impuesto territorial e importaciones y consumo de petróleo, en la Ley del Impuesto sobre la Renta



(ISR), se busca la simplificación de los tramos afectables para las personas individuales como jurídicas, una novedad fue la posibilidad de acreditar el Impuesto al Valor Agregado (IVA), pagado por la compra de bienes y servicios al Impuesto sobre la Renta (ISR). Además, se creó la figura del pequeño contribuyente, se estableció la factura especial para aquellas personas que no emitían facturas, se eliminaron las infracciones y sanciones y se trasladaron a una sola normativa.

Para octubre de 1991, considerando que la Constitución Política de la República regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, siendo potestad exclusiva del Congreso de la República el determinar las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo, para unificar los procedimientos y otras disposiciones en forma general a cualquier tributo y para evitar contradicciones, repeticiones y falta de técnica legislativa en leyes ordinarias, cobra vigencia el Código Tributario Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, que entre otras regulaciones provee al ente fiscalizador de las herramientas necesarias para el ejercicio de la acción fiscalizadora, para lo cual regula en el Artículo 98 del Código citado, las atribuciones de la administración tributaria en la verificación del correcto cumplimiento de las leyes tributarias, así como establece en el Artículo 100 de dicho ordenamiento los elementos de la fiscalización e investigación tomando como base los libros, documentos y archivos o sistemas de contabilidad de los contribuyentes que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar



la cancelación de las obligaciones tributarias.

Es a partir de la vigencia del Código Tributario, que surge la figura de la acción fiscalizadora la cual era ejercida aún por la ex Dirección General de Rentas Internas en materia tributaria y por la ex Dirección General de Aduanas en materia aduanera y es en este Código que se establece la figura de la resistencia a la acción fiscalizadora la cual se tipifica por la resistencia de los sujetos pasivos de los tributos, a la entrega de la documentación requerida; para la verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

En 1994, ante la crisis de la baja recaudación se hizo prioritario para el nuevo gobierno plantear una vez más una reforma tributaria, el ejecutivo anunció que enviaría al Congreso de la República de Guatemala, un paquete de iniciativas de ley en materia tributaria y es en diciembre de dicho año que el Congreso de la República aprobó un total de cinco leyes, el Decreto 56-94, que modificó la Ley de Racionalización de los Impuestos al consumo de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas; el Decreto 57-94, que modificó la Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles; el Decreto 60-94, que reformó la Ley del Impuesto al Valor Agregado; el Decreto 61-94, que modificó la Ley del Impuesto sobre la Renta; y el Decreto 70-94, Ley del Impuesto a la Circulación de Vehículos. Las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado incluyeron el incremento en la tasa del 7 por ciento al 10 por ciento que cobraría vigencia a partir de la firma del acuerdo que resultara de las negociaciones de paz.



Para 1995 el gobierno adoptó varias medidas de administración tributaria, se restablecieron los pagos trimestrales del Impuesto sobre la Renta (ISR), mejoró la administración del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y la Corte de Constitucionalidad ratificó la figura legal del delito fiscal.

La instauración del nuevo gobierno de 1996, dio paso a la discusión de nuevos temas relacionados con política fiscal, presupuestaria y tributaria; y es en el marco de los Acuerdos de Paz entre el gobierno y la URNG, que a través de consultas con diversas organizaciones sociales, empresariales y populares en mayo de 1996 se firma el Acuerdo Sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, en el cual se reconoce a la política fiscal como la herramienta clave para que el estado cumpliera con sus obligaciones constitucionales, en particular las relacionadas con el desarrollo social.

El gobierno se comprometió a reformar el Código Tributario para establecer mayores sanciones a la evasión, la elusión y la defraudación, promover otras reformas en la legislación tributaria, evaluar y regular las exenciones tributarias.

También se comprometió a tomar medidas para el fortalecimiento de la administración tributaria, como el establecimiento de mecanismos de fiscalización y recaudación, simplificar la administración fiscal y crear un programa de grandes contribuyentes.

El gobierno recurrió a una estrategia que le permitiera asegurar la recaudación tributaria basada en tres ejes: el fortalecimiento de la coercitividad del estado, el fortalecimiento



de la legislación tributaria a través de una reforma fiscal y el fortalecimiento de la administración tributaria.

Por otra parte, como medida para fortalecer la administración tributaria, aumentar la carga tributaria y cumplir con uno de los compromisos de los Acuerdos de Paz, en 1998 se aprobó la Ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, y es a partir de ese momento que surge el nuevo ente encargado de la acción fiscalizadora de los tributos, internos y los que se generan de la importación de productos del exterior.

#### **4.5 Resistencia**

Se dice de la resistencia que es la acción y efecto de resistir o resistirse. Y en forma pasiva la renuencia a hacer o cumplir algo. Como verbo pronominal dicho de una persona, de oponerse con fuerza a algo. Desobedecer de hecho.

En materia tributaria de acuerdo al texto original del Decreto 6-91 Código Tributario vigente a partir del 2 de octubre de 1991, establecía:

“Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria. La resistencia sin violencia, debidamente comprobada, de los contribuyentes o responsables a la fiscalización, o a que practiquen las actuaciones y diligencias necesarias para que la administración tributaria pueda aplicar y recaudar los tributos, o la negativa a proporcionar la información, libros y registros, datos y elementos necesarios para establecer la base imponible de los mismos y comprobar la cancelación de las



obligaciones tributarias, se sancionarán con multa de Q100.00 a Q1,000.00 quetzales.

Si la resistencia se efectuare con violencia sin perjuicio de la sanción pecuniaria que se establece en este artículo la administración tributaria denunciará el caso ante la autoridad judicial penal competente.

Las sanciones pecuniarias referidas, pueden ser exoneradas por la Dirección de Rentas Internas en atención a causas de fuerza mayor o a circunstancias muy calificadas que el contribuyente justifique fehacientemente”.

Como se establece de la norma citada, el texto original no determinaba plazo, para constituirse la resistencia a la acción tributaria, únicamente definía las acciones que se consideraban resistencia, así como la sanción pecuniaria que no solo era acorde a la economía de aquel tiempo, sino que era susceptible de ser exonerada por el ente fiscalizador de aquel entonces.

#### **4.6. Aplicación del plazo determinado en el Código Tributario para la constitución de la resistencia a la acción fiscalizadora**

Es a partir de agosto de 1996, que cobra vigencia el Decreto 58-96, del Congreso de la República de Guatemala que contiene las reformas al Código Tributario que en su artículo 25 reforma el Artículo 93 del Código en mención, Decreto 6-91 del Congreso de



la República de Guatemala que regulaba:

“Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria. Constituye resistencia cualquier acto o acción que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la administración tributaria, después de tres días hábiles improrrogables de que el contribuyente haya sido notificado del nombramiento de quien practicará la fiscalización.

Se consideran acciones de resistencia:

1. Que los contribuyentes o los responsables impidan las actuaciones y diligencias necesarias, para que la administración tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
2. Negarse a proporcionar información, libros, registros, datos, documentos y otros elementos necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
3. Impedir el acceso al sistema de cómputo que utilice el contribuyente, en lo relativo al registro de sus operaciones contables y tributarias.

Sanción: multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente durante el período mensual, trimestral que se revise.

Si la resistencia se efectuare con violencia, se estará a lo dispuesto en los Artículos 409





del Código Penal, 70 y 90 de este Código”.

Como se aprecia del texto la reforma incorpora el elemento “plazo” y determina el cómputo de 3 días hábiles a partir que el contribuyente hay sido notificado del nombramiento de quien practicará la fiscalización; sin embargo deja desprovista a la norma de las acciones u omisiones que obstaculicen el acceso a los elementos de la fiscalización sobre los cuales recae la certeza de la verificación de obligaciones tributarias.

Es en el año 2001, que se reforma el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, a través del Decreto 29-2001 que en su artículo 17 modifica la redacción del artículo 93 del Código citado, el cual preceptúa:

“Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria. Constituye resistencia a cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la administración tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan



con el pago de impuestos, así como a la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, en los casos en que la administración tributaria deba requerir acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.

Se consideran acciones de resistencia:

1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la administración tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros generadores de tributos.
4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.



Sanción: Multa equivalente a uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen de impuestos a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

Si para el cumplimiento de lo requerido por la administración tributaria es necesaria la intervención de juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal”.

A consecuencia del incumplimiento del plazo que determina el Código Tributario, se comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, regulado en el Artículo 358 “D”: “Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

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



Si este delito fuera cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los particulares del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva en la patente de comercio.

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

En la actualidad, son numerosos los contribuyentes que ante el plazo limitado, improrrogable y la complejidad de la información solicitada incumplen con la entrega de la información solicitada considerándoseles como resistentes a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

El plazo no sólo es insuficiente, sino también es desigual, toda vez que no se puede establecer un plazo uniforme para todas las clases de contribuyentes en situaciones desiguales, debido a que se violenta el principio de igualdad; que se encuentra consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Existe una clasificación de los contribuyentes a discreción de la Superintendencia de Administración Tributaria, de acuerdo al volumen de sus actividades, como



contribuyentes, siendo los mismos: pequeños, medianos, grandes y grandes especiales.

Los contribuyentes de acuerdo al volumen de sus actividades y a la multiplicidad de obligaciones formales, no son iguales, por lo que un plazo general para cumplir con la entrega de información se convierte en un plazo desigual y no equitativo.

De lo anotado, se hace necesario el estudio y análisis de las implicaciones que conlleva la aplicación del plazo general e improrrogable de tres días a las distintas clases de contribuyentes, que ocasiona un trato no equitativo, desigual e injusto en la configuración de la institución jurídica fiscal denominada resistencia de la acción fiscalizadora.

Como alternativa de solución en la aplicación del plazo para la configuración de la resistencia a la acción fiscalizadora, tiene que existir una gradación del plazo aplicable a las diversas clases de contribuyentes en función del volumen de sus operaciones, así también debe establecerse el derecho a la prórroga del plazo por igual tiempo y establecido en la escala para los diversos contribuyentes, cuando de esa forma sea requerido por estos en función de no violentar el derecho de defensa de los sujetos pasivos de la obligación tributaria, o sea, con el objeto de no dejar a la discrecionalidad del ente fiscalizador el otorgamiento de la prórroga como una facultad generadora de corrupción.

Para ello, es fundamental la reforma del Artículo 93 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala a efecto de que se establezca un plazo



gradual mayor para aquellos contribuyentes que se clasifiquen con mayor volumen de operaciones o con obligaciones más complejas.

Así también el establecimiento de la prórroga por igual tiempo, evitará un posible abuso de poder por parte del ente fiscalizador en virtud que no quedaría a discreción de éste el ampliar o no el plazo para el cumplimiento de los requerimientos que se formulen a los contribuyentes.



## CONCLUSIONES

1. El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, determina el plazo para la constitución de la resistencia de la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, en perjuicio de los contribuyentes, debido a que el mismo es reducido y por ello no permite que los contribuyentes cumplan efectivamente con los requerimientos realizados por la Superintendencia de Administración Tributaria.
2. El artículo 93 del Código Tributario, establece 3 días como plazo de aplicación general para constituir la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, vulnerando el principio de igualdad plasmado en la Constitución Política de la Republica de Guatemala, en virtud que regula el plazo para aplicación general de todos los contribuyentes, cuando estos son desiguales de acuerdo a la clasificación determinada por el ente fiscalizador.
3. El Código Tributario regula el plazo para constituir la Resistencia a la Acción Fiscalizadora, al cual otorga la categoría de improrrogable en contravención del derecho de defensa consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que no permite que en circunstancias calificadas, que podrían excusar el incumplimiento del plazo, el contribuyente realice con posterioridad razonable la entrega de la documentación o información requerida.



4. Los contribuyentes del país no reciben la suficiente capacitación de orden tributario, para la creación de la adecuada conciencia de la importancia que tienen los tributos para el desarrollo de la sociedad guatemalteca y debido a ello no cumplen satisfactoriamente con sus obligaciones tributarias; sin tomar en cuenta que su papel es el de fortalecer al fisco.

5. Los derechos constitucionales de los contribuyentes son vulnerados, debido a que el limitado plazo contenido en el Código Tributario para la entrega de documentación o información requerida por el ente fiscalizador, se traduce en sanciones pecuniarias que afectan sus ingresos en detrimento de las operaciones comerciales que llevan a cabo, lesionando su economía.





## RECOMENDACIONES

1. El Congreso de la República de Guatemala debe reformar el artículo 93 del Código Tributario a través de su potestad de iniciativa de ley a efecto de ampliar el plazo a quince días, para facilitar a los contribuyentes la presentación de la documentación o información de carácter tributario contable o financiero y así cumplir con los requerimientos formulados por el ente fiscalizador, en su función de verificador de las obligaciones tributarias.
2. El Congreso de la República de Guatemala, conforme su facultad de iniciativa de ley debe reformar el artículo 93 del Código Tributario, a fin de establecer la gradación del plazo conforme a las distintas clases de contribuyentes en función de la complejidad de sus operaciones, plazo que iniciará en cinco días para los contribuyentes calificados como pequeños y los que no estén contemplados en otra clasificación, diez días para los contribuyentes calificados como especiales medianos y quince días para los calificados como especiales grandes, esto permitirá a los contribuyente cumplir con los requerimiento formulados por el ente fiscalizador.
3. El Congreso de la República al imperio de su iniciativa de ley debe reformar el artículo 93 del Código Tributario en cuanto a establecer un plazo prudencial por el mismo término que permita a aquellos contribuyentes, que en casos de fuerza mayor o caso fortuito comprobable que haya impedido el cumplimiento del plazo



inicial, cumplan con la presentación de la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero requerida.

4. El Congreso de la República de Guatemala, en su facultad de iniciativa de ley debe reformar el artículo 93 del Código Tributario en cuanto a regular que los contribuyentes que cumplan parcialmente con los requerimientos formulados por el ente fiscalizador, gocen del derecho de prórroga del plazo, por tiempo igual, para cumplir totalmente con lo solicitado y evitar ser considerados resistentes a la acción fiscalizadora.
  
5. La Superintendencia de Administración Tributaria en el uso de las facultades que su ley orgánica le otorga, debe ampliar su campo de acción para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, y no limitarse a los mecanismos de requerimiento de información, toda vez que cuenta con figuras como la determinación de oficio contenidas en el Título IV Capítulo III del Código Tributario, que permite establecer las obligaciones tributarias de los contribuyentes.



## BIBLIOGRAFÍA

BLANCO RAMOS, Ignacio. **Derecho tributario**. Madrid, España. Ed. Ariel, 1986.

CHICAS HERNÁNDEZ, Jaime Humberto. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Ed. Orión, 2006.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. **Principios de derecho tributario**. México, D. F.: Ed. Limusa, 1988.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México. D.F.: Ed. Porrúa, S.A. 1981.

**Diccionario enciclopédico ilustrado de la lengua española**. Barcelona: Ed. Ramón Sopena, S.A., 1985.

FERNÁNDEZ MOLINA, Manuel. **Los tributos en el reino de Guatemala: 1786-1821**, Guatemala: Ed. Piedra Santa, 1984.

FOLCO, Carlos María. **Procedimiento tributario: naturaleza y estructura**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Rubinzal-culzoni, 2004

GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Ed. De Palma, 1980.

GÓMEZ DE SILVA, Guido. **Breve diccionario etimológico de la Lengua Española**. México: Ed. Harla, 1997.

QUINTANA VALTIERRA, Jesús. **Derecho tributario**. México, D. F.: Ed. Trillas, 1988.

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



SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. Buenos Aires: Ed. De Palma, 1985.

Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). **Historia de la tributación en Guatemala**. Guatemala: Ed. PDH, 2009.

VILLEGAS LARA, Héctor Edmundo. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Guatemala: Ed. Panamericana, 1997.

### **Legislación:**

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

**Código Tributario**. Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas

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