

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL EMBARGO COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA LA  
SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO  
TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

GREGORIO FRANCOIS MAGZUL COY

GUATEMALA, JUNIO DE 2011

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

**ANÁLISIS JURÍDICO DEL EMBARGO COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA LA  
SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO  
TRIBUTARIO GUATEMALTECO**



**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, junio de 2011

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

DECANO: Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana  
VOCAL I: Lic. César Landelino Franco López  
VOCAL II: Lic. Gustavo Bonilla  
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz  
VOCAL IV: Br. Mario Estuardo León Alegría  
VOCAL V: Br. Luis Gustavo Ciraiz Estrada  
SECRETARIO: Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase**

Presidente: Lic. Juan Carlos Godinez  
Vocal: Lic. Jorge Mario Yupe  
Secretario: Lic. Byron de la Cruz López

**Segunda Fase**

Presidente: Lic. Héctor Rene Marroquín  
Vocal: Lic. Gamaliel Sentés Luna  
Secretaria: Licda. Marisol Morales Chew.

**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).



# BUFETE JURÍDICO PROFESIONAL

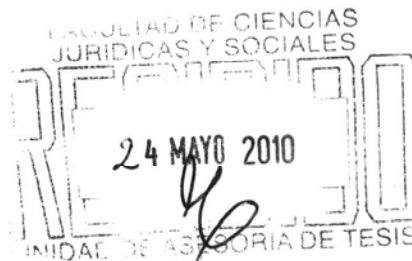
## LIC. MIGUEL ANGEL IXCOY ROBLES



16 Calle 0-10 Zona 3 Teléfono: 22206875 Celular 57867161  
Correo Electrónico: licmiguelangelixcoyroble@hotmail.com

Guatemala 28 de Abril de 2010

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



Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que por resolución emanada de la Unidad de Asesoría de Tesis, se me nombro como Asesor de Tesis del Bachiller GREGORIO FRANCOIS MAGZUL COY, quien elaboro el trabajo de tesis intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DEL EMBARGO COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO" y En cumplimiento al nombramiento recaído en mi persona; me permito a informar a usted que he asesorado el trabajo de tesis del sustentante, por lo que resulta procedente dictaminar respecto a la asesoría del mismo de conformidad con los siguientes aspectos:

1. La tesis cumple con un contenido científico y técnico, al analizar jurídicamente el tema "ANÁLISIS JURÍDICO DEL EMBARGO COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO"
2. Los métodos y técnicas utilizados para la realización del trabajo de tesis son acordes para el desarrollo de la misma. Se utilizó el método analítico, con el cual se determinó la importancia de un análisis jurídico del embargo como medio de garantía para la suspensión del procedimiento de ejecución en el derecho tributario guatemalteco; el sintético, señaló lo fundamental de la postura del Estado en relación a las normas vigentes emitidas por la misma relacionado con el embargo como medio de garantía para la suspensión del procedimiento de ejecución en el derecho tributario guatemalteco y el deductivo; determinó las repercusiones de la suspensión del procedimiento de ejecución.
3. Se utilizó la técnica de fichas bibliográficas y la documental, obteniendo así la información acorde para la elaboración de la tesis con datos de actualidad.
4. El lenguaje empleado durante el desarrollo de la tesis es correcto y el contenido de la misma es de interés para la población guatemalteca, siendo el trabajo un aporte significativo y realizado con esmero por parte del sustentante.



# BUFETE JURÍDICO PROFESIONAL

## LIC. MIGUEL ANGEL IXCOY ROBLES



16 Calle 0-10 Zona 3 Teléfono: 22206875 Celular 57867161  
Correo Electrónico: licmiguelangelixcoyrobles@hotmail.com

5. Las conclusiones y recomendaciones son acordes y se relacionan con el contenido de la tesis. Después de reunirme con el sustentante, le sugerí varias correcciones, siempre bajo el respeto de su posición ideológica, y el sustentante estuvo de acuerdo en llevarlas a cabo.
6. La bibliografía utilizada es la adecuada y actualizada. De manera personal me encargué de asesorar al estudiante bajo los lineamientos de todos los procedimientos correspondientes al proceso de investigación científico, aplicando para el efecto los métodos y técnicas acordes para el análisis y la resolución de la problemática relacionada.
7. En mi opinión como Asesor de tesis el trabajo elaborado cumple con los requisitos exigidos, por lo cual me es grato emitir **DICTAMEN FAVORABLE** de conformidad con el cumplimiento de 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; para su posterior evaluación por el Tribunal Examinador, previo a optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y los títulos profesionales de Abogado y Notario.

Al agradecerle su atención, me suscribo de usted.

ATENTAMENTE;

LICENCIADO  
MIGUEL ANGEL IXCOY ROBLES  
ABOGADO Y NOTARIO

Lic. MIGUEL ANGEL IXCOY ROBLES  
Asesor de Tesis  
Colegiado 4,724

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, uno de junio de dos mil diez.

Atentamente, pase al (a la) **LICENCIADO (A) BYRON VINICIO MELGAR GARCÍA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **GREGORIO FRANCOIS MAGZUL COY**, Intitulado: "ANÁLISIS JURÍDICO DEL EMBARGO COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO".

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

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

cc.Unidad de Tesis  
MTCL/sllh.





Melgar & Alvarado Asociados  
Abogados y Notarios  
Bufete Corporativo



Guatemala 21 de junio de 2010

**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.**

Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis:

De conformidad con el oficio de fecha uno de junio del año dos mil diez, me permito a informar a usted que he revisado el trabajo de tesis del estudiante **GREGORIO FRANCOIS MAGZUL COY** titulado: "**ANÁLISIS JURÍDICO DEL EMBARGO COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**"; procedente resulta dictaminar respecto a la **Revisión** del mismo debido a las siguientes justificaciones.

- i. Se pudo apreciar que el referido trabajo de investigación se efectuó apegado a la inmediata dirección y sugerencias del revisor de tesis, habiéndose establecido el cumplimiento de los presupuestos de forma y fondo exigidos por el Artículo treinta y dos (32) del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, en el presente dictamen se determina expresamente que el trabajo de investigación cumple satisfactoriamente con los requisitos establecidos en dicho normativo.
- ii. Durante el desarrollo del trabajo se utilizó la técnica de fichas bibliográficas y la documental, debido a que con las mismas se obtuvo la información acorde para la elaboración de la tesis con datos de actualidad.
- iii. Los métodos y técnicas utilizadas para la realización del trabajo de tesis fueron acordes para el desarrollo de la misma. Se utilizó el método analítico, con el cual se determinó la importancia del derecho de propiedad establecidas constitucionalmente; el sintético, señaló lo fundamental de las normas especiales aplicables a la investigación; el inductivo, determinó la normativa vigente relacionada con la embargo como medio de garantía para la suspensión del procedimiento de ejecución en el derecho tributario guatemalteco y el deductivo, dio a conocer las consecuencias de la suspensión del procedimiento de ejecución.
- iv. El lenguaje empleado durante el desarrollo de la tesis es correcto y el contenido de la misma es de interés para la ciudadanía guatemalteca, siendo el trabajo un aporte técnico y científico para los estudiantes y catedráticos que manejen el tema del derecho tributario, trabajo que fue realizado con esmero por parte del estudiante **GREGORIO FRANCOIS MAGZUL COY**.
- v. Las conclusiones y recomendaciones son acordes y se relacionan con el contenido de la tesis. Le sugerí al bachiller varias correcciones en los capítulos, misma que fueron



Melgar & Alvarado Asociados  
Abogados y Notarios  
Bufete Corporativo



acatados por el estudiante, siempre bajo el respeto de su posición ideológica, el cual estuvo de acuerdo en llevarlas a cabo.

- vi. La bibliografía utilizada es la adecuada y actualizada. De manera personal me encargué de guiar al estudiante bajo los lineamientos de las etapas correspondientes al proceso de revisión del contenido de la investigación científica, aplicando para el efecto los métodos y técnicas acordes para la resolución de la problemática relacionada.
- vii. En consecuencia me permito **DICTAMINAR FAVORABLEMENTE**, en el sentido de que el trabajo de tesis de grado del autor, amerita ser discutido en su examen público de graduación a fin de optar al grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales y a los títulos de Abogado y Notario.

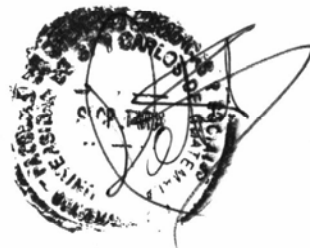
**Sin otro particular me suscribo como su atento y seguro servidor.**

**Deferentemente;**

  
**Byron Viniño Melgar García**  
Revisor  
Col. 6030







DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, veintiseis 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 GREGORIO FRANCOIS MAGZUL COY, Titulado ANÁLISIS JURÍDICO DEL EMBARGO COMO MEDIO DE GARANTÍA PARA LA SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE EJECUCIÓN EN EL DERECHO TRIBUTARIO GUATEMALTECO. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/slh.



## **DEDICATORIA**

- A DIOS:** Fuente de fe y sabiduría, que por su infinita bondad y misericordia me dio la vida, fortaleza y protección para alcanzar mis propósitos.
- A MIS PADRES:** Efraín Magzul Batz y Esperanza Coy Ajpop, con todo mi amor y agradecimiento por sus sacrificios y consejos, que Dios les bendiga.
- A MI ESPOSA:** Rosa María Surin Iquic, por su amor, comprensión, paciencia y la ayuda brindada en los momentos difíciles de mi carrera, permitiéndome compartir a su lado este triunfo.
- A MIS HIJOS:** Karen Rubí y Aldo Vladimir, por sacrificarlos cuando más necesitaban de mi presencia, cariño y amor.
- A MIS HERMANOS:** Juan Martín, Chan Emilio y especialmente a Reyna Esperanza, gracias por el apoyo brindado.
- A MIS FAMILIARES:** Por su apoyo incondicional que me exhortaron a seguir adelante, en especial a mi Abuelo Vicente Magzul Xajpot, por el aprecio y cariño, brindado en las diferentes etapas de mi vida; gracias por todo.
- A LOS ABOGADOS:** Carlos Dionisio Alvarado García, Byron Vinicio Melgar García, Rodolfo Giovanni Celis López, Miguel Ángel Ixcoy Robles, Rosario Gil Pérez; gracias por sus sabios consejos y apoyo.
- A MIS AMIGOS:** Con aprecio y cariño.
- A:** La tricentenaria universidad de San Carlos de Guatemala. En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por la formación académica y profesional.

## ÍNDICE

	<b>Pág.</b>
Introducción.....	i
<b>CAPÍTULO I</b>	
1. Derecho fiscal.....	1
1.1. Definición de derecho fiscal.....	1
1.2. Fuentes del derecho fiscal.....	5
1.3. Poder tributario.....	9
1.4. La relación jurídica tributaria.....	11
1.5. Definición de impuesto.....	14
1.6. Los derechos de los contribuyentes.....	17
1.7. La contribución especial.....	18
<b>CAPÍTULO II</b>	
2. Obligación fiscal.....	21
2.1. Contenido de la obligación fiscal.....	25
2.2. Capacidad para ser sujeto pasivo del impuesto.....	30
2.3. El hecho generador del crédito fiscal.....	33
2.4. Elementos complementarios de la obligación fiscal.....	36
2.5. Nacimiento de la obligación fiscal.....	42
2.6. Extinción de la obligación fiscal.....	42
2.7. Incumplimiento de las obligaciones fiscales.....	44
<b>CAPÍTULO III</b>	
3. Nacimiento, exigibilidad de la obligación fiscal y el procedimiento económico coactivo.....	51
3.1. Nacimiento de la obligación fiscal.....	51
3.2. Determinación de la obligación tributaria.....	55
3.3. Exigibilidad de la obligación tributaria.....	59

	<b>Pág.</b>
3.4. El sujeto activo de la obligación tributaria.....	60
3.5. El sujeto pasivo de la obligación tributaria.....	63
3.6. Procedimiento judicial de ejecución.....	65
<b>CAPÍTULO IV</b>	
4. El embargo en la vía de ejecución como garantía para suspender el procedimiento económico coactivo.....	73
4.1. Garantía tributaria.....	75
4.2. Las bases de la recaudación.....	76
4.3. El embargo.....	79
4.4. Modificación de la garantía.....	80
4.5. Forma de suspender el procedimiento económico coactivo.....	81
4.6. Cancelación de la garantía.....	87
4.7. Notificación dentro del procedimiento económico coactivo.....	87
CONCLUSIONES.....	89
RECOMENDACIONES.....	91
BIBLIOGRAFÍA.....	93

## INTRODUCCIÓN

Esta investigación se fundamenta en demostrar la interpretación de las leyes tributarias, no es la mas adecuada basta en citar como ejemplo varias reforma fiscales, sin embargo lo que se persigue es buscar que las autoridades fiscales, tenga los medios idóneos para obtener una mejor recaudación y en consecuencia los ingresos necesarios para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos y que llevan cabo el cobro de los créditos mediante actos ejecutivos unilaterales muchas veces de manera ilegal.

En el transcurso de la investigación se comprobó que el embargo en la vía de ejecución, es una garantía suficiente para suspender el procedimiento económico coactivo, pues con el mismo, la administración tributaria asegura que el contribuyente moroso hará frente a sus obligaciones tributarias caídas en mora, pero también, le permitirá al obligado continuar con su actividad productiva que le permita generar ingresos para su subsistencia y cumplir con sus obligaciones con el fisco.

Lo primordial de la investigación es: determinar si el embargo en vía de ejecución, es un garantía suficiente para suspender el procedimiento económico coactivo en el derecho tributario; así también, establecer los principios y características del derecho tributario, tanto en la doctrina como en la legislación y su aplicación en el procedimiento económico coactivo, conocer la forma en que la doctrina define el embargo en la vía de ejecución como garantía suficiente para suspender el procedimiento económico coactivo en el derecho tributario y su aplicación en el derecho aduanero, analizar la forma en que el presente se llevan a cabo el procedimiento económico coactivo en el derecho tributario.

Los métodos empleados dentro de este análisis fueron: el analítico, sintético, inductivo y deductivo. Las técnicas utilizadas fueron: la investigación documental, el fichaje, la recopilación y el ordenamiento de datos; se plantearon las conclusiones y recomendaciones correspondientes, con las cuales se comprobó la hipótesis planteada y los objetivos propuestos fueron alcanzados.

La integración de los capítulos se realizó de la siguiente manera: el primero, destinado al estudio del derecho fiscal, el poder tributario, la relación jurídica tributaria y los principios fundamentales de los impuestos; en el segundo, se aborda el tema de la obligación fiscal, capacidad de los sujetos pasivos, el hecho generador y nacimientos de la obligación; el tercero, se refiere al nacimiento, exigibilidad de la obligación fiscal y el procedimiento económico coactivo, determinación de la obligación fiscal y los sujetos de la obligación fiscal; y, el cuarto capítulo, acerca del embargo en la vía de ejecución como garantía para suspender el procedimiento económico coactivo, garantía tributaria, bases de la recaudación y la forma de suspender el procedimiento económico coactivo.

# CAPÍTULO I

## 1. Derecho fiscal

El derecho fiscal, es la rama del derecho que tiene por objeto el estudio de un “conjunto de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regulan el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes”.<sup>1</sup>

### 1.2. Definición de derecho fiscal

“Es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común”.<sup>2</sup>

También llamado derecho impositivo o derecho tributario, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos y comprende dos partes:

- a) Parte general: donde están comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante porque en ella están

---

<sup>1</sup> De Pina Vara, Rafael. **Diccionario de derecho**. Pág. 15

<sup>2</sup> Andreozzi, Manuel. **Derecho fiscal y tributos**. Pág. 23

comprendidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad. (Ejemplo: Código Tributario).

- b) Parte especial: donde están comprendidas las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario. (Ejemplo: Ley del impuesto sobre el Valor Agregado IVA, Ley del Impuesto sobre la renta ISR, etc.), Sistema tributario es el conjunto de tributos de cada país.

Además se le conoce como el derecho tributario o derecho fiscal y es la “rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos”.<sup>3</sup>

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

Autonomía: Existen varias posiciones al respecto:

- a) Las que niegan todo tipo de autonomía el derecho tributario por que lo subordinan al derecho financiero;
- b) Las que estiman que el derecho tributario es una rama del derecho administrativo;
- c) Las que consideran al derecho tributario material o sustantivo tanto didáctica como científicamente autónomo.

---

<sup>3</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. **Nociones generales del derecho fiscal**. Pág. 21



d) Las que consideran al derecho tributario dependiente del derecho privado (civil y mercantil) y le conceden al derecho tributario tan sólo un particularismo exclusivamente legal. Esto significa que el legislador tributario puede crear regulaciones fiscales expresas derogatorias del derecho privado, pero si no lo hace, sigue rigiendo éste.

Como se ha dicho anteriormente el derecho fiscal se conoce como el conjunto de normas de derecho público que estudia los derechos, impuestos y contribución que deben aportar los particulares de un Estado para la satisfacción de las necesidades del propio Estado y sus gobernados.

El derecho fiscal en su concepción actual y genéricamente consideradas, tienen por objeto examinar cómo el Estado obtiene sus ingresos y efectúa sus gastos. Para la debida comprensión del concepto de finanzas públicas debemos analizar las siguientes nociones: necesidad pública, servicio público, gasto público y recurso público.

- a) Necesidad pública: Son aquellas que nacen de la vida colectiva por el gobierno) realiza en procura de la satisfacción de las necesidades públicas. y se satisfacen mediante la actuación del Estado.
- b) Servicio público: Son las actividades que el Estado (representado
- c) Gasto público: Son las erogaciones dinerarias que el Estado realiza en virtud en una ley para satisfacer las necesidades públicas mediante la prestación de servicios.
- d) Recurso público: Son los medios pecuniarios necesarios para que el Estado pueda afrontar las erogaciones.

La actividad financiera del Estado, fundamentos y objetivos.

La actividad financiera se traduce en las entradas y salidas de dinero en la caja del Estado. Una característica fundamental de la actividad financiera es su instrumentalidad. Su instrumentalidad consiste en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades.

La actividad financiera del Estado está integrada por tres actividades parciales diferenciadas:

- a) La previsión de gastos e ingresos futuros materializada generalmente en el presupuesto financiero.
- b) La obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas.
- c) La aplicación de esos ingresos a los destinos fijados, o sea, los gastos públicos.

El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas pecuniarios o de otra especie y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

Teorías sobre los fundamentos y objetivos de la actividad financiera.

- a) Teoría económica: Considera a la actividad financiera estatal como un fenómeno económico. La acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes.
  
- b) Teoría sociológica: En razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y utilidad social. La necesidad pública no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que según criterio de la autoridad- los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.
  
- c) Teoría política: Siendo políticos el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extrafiscales), debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política.

## **1.2. Fuentes del derecho fiscal**

Se encuentran estipuladas en el Artículo dos del Código Tributario y estipula que son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

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

#### Interpretación de las normas jurídicas tributarias en base a la ley

El Artículo cuatro del Código Tributario estipula que: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”.

En los casos de oscuridad/ ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo cuatro del mismo cuerpo legal. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias. (Artículo 5 del Código Tributario)

“En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate”. (Artículo 6 del Código Tributario)

Principios constitucionales del derecho tributario: Los principios constitucionales pueden ser definidos como aquellos principios generales del derecho, que derivan de los valores

superiores, en cuanto que especificación de los mismos, que vienen reconocidos en el ámbito de las normas constitucionales.

El principio de sujeción de todos los poderes del Estado y de los ciudadanos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico. El principio de legalidad, que aparece consagrado, por vez primera, en los artículos 4, 5 y 6 de la Declaración de Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789. En virtud de este principio se pretende que toda actuación de los tres poderes del Estado - ejecutivo, legislativo y judicial- se someta necesariamente a lo prescrito por la ley.

Los principios constitucionales que actúan como garantías normativas de los derechos fundamentales son los siguientes:

- a) Principio de legalidad o reserva: la potestad tributaria debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales. No puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (“nullum tributum sine lege”), ubicación en la Constitución Política de la República en su Artículo 239.
  
- b) Principio de capacidad contributiva: es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando la “justicia y razonabilidad”. Todo tributo debe establecerse en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas, ya que de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad. (Artículo 243 de la Constitución Política de la República)

- c) Principio de generalidad: este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.
  
- d) Principio de igualdad: no se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas.
  
- e) Principio de proporcionalidad: exige que la fijación de contribuciones concretas a los habitantes de la Nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.
  
- f) Principio de no confiscación: significa que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal, este principio responde a la protección de la propiedad privada. (Artículo 28 último párrafo de la Constitución). Principio de Non Solvet et Repet.
  
- g) Principio de conveniencia o comodidad: que todo tributo debe ser recaudado del modo más conveniente para el contribuyente (Ejemplo: pagos en los bancos).
  
- h) Principio de economía: que lo recaudado sea mayor al gasto funcional para recaudarlo.

- i) Principio de no doble imposición: la doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributarias por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. (Artículo 90 del Código Tributario Non Bis In Idem y el 153 último párrafo del mismo cuerpo legales prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación).

### **1.3. Poder tributario**

Es la potestad jurídica del Estado y de otros entes públicos menores, territoriales e institucionales, de establecer tributos con respecto a personas o bienes que se encuentran en su jurisdicción.

Significa la facultad o posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

Tiene las siguientes características:

- a) Abstracto: es inherente a la naturaleza misma del Estado, se exterioriza a través de las leyes impositivas.
  - b) Irrenunciable: porque el Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que el poder tributario no podría subsistir por sí solo.
  - c) Permanente: es preferible no hablar de imprescriptibilidad, sino de permanencia. El poder tributario sólo puede extinguirse si se extingue el Estado.
- 
- a) Fundamento: El poder jurídico tiene su fundamento su poder de imperio y nace de la soberanía que ejerce el Estado.

b) Limitaciones: Las limitaciones al poder tributario son los principios del poder tributario.

1. Facultad de liberar las obligaciones y sanciones tributarias.
2. Una consecuencia inevitable del poder de gravar (poder tributario) es la potestad de desgravar, de eximir de la carga tributaria.
3. La exención es la situación jurídica en cuya virtud el hecho o acto resultado afectado por el tributo en forma abstracta, pero se dispensa de pagarlo por disposición especial. Vale decir que, a su respecto, se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o resuelve dispensar del pago de un tributo debido.
4. La exención va en contra del principio de generalidad y del principio de igualdad. El concepto legal está estipulado en el Artículo 62 del Código Tributario, el cual señala que: Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención.

Clases de exenciones:

- a) Permanentes o temporales: según el tiempo de duración del beneficio.



- b) Condicionales o absolutas: cuando se hallan subordinadas a circunstancias o hechos determinados, o no lo están.
- c) Totales o parciales: según que comprendan todos los impuestos o sólo unos de ellos.
- d) Subjetivas u objetivas: si son establecidas en función de determinadas personas físicas o jurídicas, o teniendo en cuenta ciertos hechos o actos que el legislador estima dignos de beneficio.

#### **1.4. La relación jurídica tributaria**

La relación jurídico-tributaria esta integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra.

Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.

“Es el vínculo obligacional en virtud del cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica llamada impuesto, cuyo origen radica en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo tal que ésta vendría a constituir el sople vital de la obligación de dar que es la obligación tributaria”.<sup>4</sup>

a) La obligación tributaria: Es el deber de cumplir las prestaciones, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin ultimo al cual tiende la institución del

---

<sup>4</sup> De Pina Vara, Rafael. **Las obligaciones fiscales**. Pág. 55.

tributo. El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar; dar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuente en que el tributo es fijado en especie, pero siempre obligación de dar.

El concepto legal de obligación tributaria está en el Artículo 14 del Código Tributario, el cual estipula que: 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.

b) “El tributo: Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

Es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.<sup>5</sup>

Son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.

---

<sup>5</sup> **Ibid.**

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

Clasificación de los tributos: En diferentes tributos clasificación es un término usado para especificar el orden de los mismos.

- a) Impuesto: es la prestación exigida al obligado independiente de toda actividad estatal relativa a él. Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente.
- b) Tasa: existe una actividad especial del Estado materializada en la prestación de un servicio individualizado al obligado.
- c) Contribuciones Especiales: existe también una actividad estatal que es generadora de un especial beneficio para el llamado a contribuir.
- d) Clasificación en el Código Tributario: La clasificación se encuentra estipulada en los Artículos del 10 al 13 del Código Tributario, los cuales son tributos: los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

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

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

b) Contribución especial y contribución por mejoras: la contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

### **1.5. Definición de impuesto**

Es la prestación en dinero o en especie que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ello contraprestación o beneficio especial directo o indirecto.

Principios fundamentales de los impuestos: Los principios pueden ser definidos como aquellos principios generales del derecho, que derivan de los valores superiores, en cuanto que especificación de los mismos, que vienen reconocidos en el ámbito de las normas constitucionales y entre los cuales se encuentran.

- a) Principio de justicia: consiste en que los habitantes deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observación o menosprecio de esta máxima depende de la equidad o falta de equidad.
- b) Principio de certidumbre: en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad.

- c) Principio de comodidad: en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente.
- d) Principio de economía: en que el rendimiento del impuesto debe ser lo más posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa.

Sujetos de la relación tributaria: Hay un sujeto activo y un pasivo de la obligación. El activo es el Estado y el pasivo son las personas físicas y morales.

Características que debe reunir el impuesto: Estas deben ser:

- a) Debe estar establecido en la ley (legalidad). Establece la obligación de los guatemaltecos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes.
- b) El pago del impuesto debe ser obligatorio (obligatoriedad): el poder punitivo que tiene el Estado de la obligación de los guatemaltecos de contribuir al gasto público.
- c) Debe ser proporcional y equitativo: los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.

Clasificación de los impuestos: Estos desde el punto de vista de la doctrina se clasifican en:

- a) Directos: son aquellos que no pueden ser trasladados, inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación.
- b) Indirectos: si pueden ser trasladados.
- c) Reales: son lo que establecen, atendiendo a los bienes o cosas que gravan.
- d) Personales: se establecen en atención a las personas.

- e) Específicos: es aquel que se establece de una unidad y medida o calidad de un bien gravado.
- f) Advaloración: se establece en función del valor del bien gravado.
- d) Efectos de los impuestos que se pagan y de los impuestos que no se pagan: Sí. Es la posibilidad de traslación del gravamen también conocida como repercusión. No. Es la evasión o la elusión, se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto, recurriendo a condiciones ilícitas.
- e) Fases de traslación del impuesto: La traslación del impuesto es un fenómeno, económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto. La traslación del impuesto se verifica en tres fases:
- Persuasión: es el momento en que se realiza el presupuesto previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación. El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión.
  - Traslación: es el momento en que el causante del impuesto, es decir, la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto. En la traslación hacia adelante el causante cobra por los bienes o servicios que enajena no solamente el precio de los mismos, sino, además, fuerza al consumidor a que pague el impuesto que ha causado el contribuyente. En la retrotraslación, el adquirente de bienes fuerza a proveedor a que le pague el impuesto que causara en cuanto realice la mercancía

adquirida. Existe otro tipo de traslación, la lateral, que se presenta cuando no pudiendo realizarse la traslación hacia adelante o hacia atrás, el causante consigue hacer recaer el pago del impuesto sobre los proveedores o los compradores de otras mercancías o de otros servicios, que no son gravados con tributos, pero que son producidos a costos conjuntos con las mercaderías o los servicios gravados, o bien son complementarios de los procesos de producción respecto de los bienes por los servicios gravados.

- Incidencia: es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve obligado a pagar el impuesto.

## **1.6. Los derechos de los contribuyentes**

Los derechos en la ley fiscal se conoce como las contribuciones establecidas en la ley por los servicios que presta el Estado, en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.

Características legales de los derechos.

- a) El servicio que se preste al usuario deber ser aprovechado directa e individualmente por este.
- b) El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada ya que los derechos de servicios jurídicos administrativos, son contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado.
- c) El cobro de fundarse en la ley. Deriva el principio de legalidad.
- d) El pago debe ser obligatorio. Existe la obligación general de materia contributiva.
- e) Debe ser proporcional y equitativa. Consiste en que estos se fijan en proporción al costo del servicio que presta el Estado.

Ejemplos de servicios públicos por lo que no deben cobrarse derechos

- El cobro de los derechos cuando el pago del gravamen, es un estorbo para la finalidad que el Estado busca con la prestación del servicio por ejemplo: el servicio de justicia, el de enseñanza primaria gratuita prestada por el Estado.
- Los servicios que se solicitan como consecuencia forzosa o casi forzosa del cumplimiento de obligación pública, por ejemplo: la obligación de registrarse para votar en las elecciones.

### **1.7. La contribución especial**

Contribución especial se define como el equivalente por el beneficio obtenido o con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio especial que determina las personas reciben con motivo de la prestación del servicio.

Características legales de la contribución especial.

- a) Cubrirse solo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general.
- b) El cobro debe fundarse en la ley, debe decretarse por el Congreso de la Unión.
- c) La prestación del servicio o la realización debe efectuarla la administración activa o centralizada.
- d) La prestación deber ser proporcional y equitativa, respetar el principio de justicia tributaria que consagra la Constitución.



e) El pago es obligatorio.

La contribución especial de mejoras y la contribución por gasto no es más que se paga por el especial beneficio que produce por un sector de la población, la ejecución de una obra pública.

De acuerdo a Rodríguez Use existen teorías que fundamentan el conocimiento tributario y estas son las siguientes:

- a) “Teoría de los servicios públicos el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta de modo que lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe.
- b) Teoría de la relación de sujeción la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos.
- c) Teoría de la necesidad social es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.
- d) Teoría del seguro los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares.
- e) Teoría de Eherberg el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial”.<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> RODRIGUEZ USE, Guillermo. **Derecho Tributario Procesal**, Pág. 55.



## CAPÍTULO II

### 2. Obligación fiscal

Es ineludible, antes de estudiar cualquier aspecto de las contribuciones, hacer referencia a la esencia primordial de la obligación que llevan implícita, realmente toda contribución implica deber y todo deber, es una obligación. La antigua definición romana de obligación que expresa, obligatio est juris vinculum quo necessitate astringimur alicujus salvedae rei secundum nostrae civitatis jura no debe aceptarse entre nosotros. “La obligación, no es un vínculo, sino que produce un vínculo; es decir: el vínculo es una consecuencia de la obligación. Ese vínculo relaciona al acreedor y al deudor, por necesidad de la naturaleza de la obligación”.<sup>7</sup>

Claro que como consecuencia de toda obligación surge un vínculo; lo que hoy llamamos el vínculo obligacional, que relaciona al sujeto activo con el sujeto pasivo; vínculo que se extingue al desaparecer la obligación; pero la obligación no es el vínculo.

La obligación es un deber; un deber de dar, hacer o no hacer, que tiene el ente deudor con el acreedor. Así, la obligación fiscal es el deber que el responsable fiscal tiene en favor del fisco, que es quien tiene el derecho de exigir que se cumpla.

El Código Tributario en su Artículo 14 se refiere al concepto de la obligación tributaria. “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el

---

<sup>7</sup> [www.mitecnologico.com/.../Las obligaciones fiscales](http://www.mitecnologico.com/.../Las%20obligaciones%20fiscales). (consultado 20/02/2010).

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”.

No sólo se habla del deber de los sujetos pasivos, pues el enunciado de las obligaciones fiscales no se agota aludiendo sólo al de pagar contribuciones, ya que, además de los sujetos pasivos, existen otros responsables fiscales, que la ley menciona a cada paso.

Por lo anterior, el estudio de la obligación fiscal no puede reducirse a hacer mención del deber de pagar las contribuciones, ya que existen otras de entidades que para ello, no necesariamente se observan como sujetos pasivos.

De acuerdo con lo anterior, no se considera adecuado el concepto con que Rojina Villegas, concepto que en virtud de su general aceptación por los estudiosos, se transcribe; dice así el autor: “Tradicionalmente se ha definido la obligación como un vínculo jurídico por virtud del cual una persona denominada deudor, se encuentra constreñida jurídicamente a ejecutar algo en favor de otra persona, llamada acreedor”.<sup>8</sup>

La definición transcrita es más deficiente que la dictada por el derecho romano, y en ella se incurre en otro error; se limita el deber a personas.

Por lo que ve al concepto aportado por el derecho romano, creo que vale la pena recordar que en el lenguaje de aquellas gentes, frecuentemente se utilizaban

---

<sup>8</sup> Rojina Villegas, Rafael. **Compendio de derecho civil**. Pág. 125.

expresiones influidas por las formas literarias, y una de esas formas era, como hoy, aludir al efecto mencionando la causa; tradición que no se acepta cuando se refiere en forma técnica al derecho.

Así que no es de aceptarse que se llame vínculo a lo que es un deber en que se origina el vínculo.

El otro aspecto que, especialmente en materia fiscal, no es de aceptarse en el concepto transcrito, es que en esta materia no es necesario hablar de la existencia de personas, físicas o morales, para hacerlas sujetos pasivos de la obligación, sino que es suficiente la existencia de un patrimonio, aun sin titular, para considerar como elemento del mismo, la obligación fiscal.

Para el propósito del estudio de la obligación fiscal, se piensa que para cualquier otro, por patrimonio debe entenderse un conjunto de bienes y obligaciones apreciables en dinero, organizados recíprocamente para un propósito, expresado o no, voluntariamente.

Es de aclararse que el concepto que se critica no es exclusivo de un jurista guatemalteco, y que al mismo se formula la crítica expresada, porque la falta de la aclaración del aludido concepto da origen a diversas distorsiones y dificultades en la explicación de la aplicación de las obligaciones fiscales.

El concepto vertido de patrimonio es del llamado afectación, que como se recordará, no implica la existencia de titular, como erróneamente se hace cuando se alude al llamado personalidad.

Si para que el fisco pudiese hacer efectivo el crédito fiscal, y aún para que éste existiese, fuera necesaria la presencia de personas, seguramente que en muchos casos en que es evidente que se ha dado el llamado hecho generador, no se podría hacer efectivo el derecho a cobrar la contribución relativa.

La reflexión anterior trae aparejado el estudio de la naturaleza del hecho generador del crédito fiscal, que suele atribuirse a personas. Como es sabido, el hecho generador es esa situación jurídica o de hecho prevista para la ley, para que nazca la obligación de pagar la contribución que como consecuencia de la misma se produzca, el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, se refiere 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.

## **2.1 Contenido de la obligación fiscal**

Hablar de contenido de la obligación fiscal es aludir a objetos de la misma. La obligación fiscal, como cualquiera otra, puede tener como objeto dar, hacer o no hacer.

En esta obligación, el objeto más frecuente y en torno del cual existen y han de cumplirse las otras, es el de dar; dar o entregar al acreedor fiscal el dinero, cuya cantidad arroja el cálculo de la contribución respectiva. No porque la entrega de cantidades al fisco, en pago de la obligación fiscal que ha de hacer el contribuyente, constituya el más frecuente objeto de esta obligación, carecen de interés o son infrecuentes los otros objetos obligacionales, pues aparejada con la responsabilidad de cubrir el importe de la obligación fiscal, existen conductas activas o pasivas a cargo de los responsables fiscales.

Es obligación de quienes tengan en sus manos la posibilidad de auxiliar al fisco, que le proporcionen la colaboración que éste requiere para cumplir su función de organizar y mantener una hacienda pública suficiente. En otros casos, la obligación de los responsables fiscales es de omisión; omisión de colaboración con los defraudadores fiscales; omisión de conductas generales que perjudiquen la operación adecuada del fisco, etcétera.

Los elementos de la obligación fiscal: Toda obligación requieren de elementos, sin los cuales no existe; esos elementos son el sujeto y el objeto. No es de aceptarse, según indirectamente queda apuntado, que el vínculo obligacional se considere elemento, pues es un efecto del deber del deudor para con el acreedor.

Los sujetos de la obligación fiscal: Como en toda obligación, en la fiscal se dan un sujeto activo, o acreedor, y un sujeto pasivo o deudor, solamente que estos elementos tienen caracteres especiales en esta obligación. Sabido es que la obligación se contrae por voluntad o por disposición legal; mas en la materia fiscal, lo normal es que la obligación tenga su origen en la ley. El Código Tributario en el Artículos, 17 y 18 regula sobre los sujetos de la relaciona jurídica tributaria y se refiere que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo y el sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias: sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

Por ley se obliga quien realiza el hecho generador del crédito fiscal a cubrir el importe de la contribución respectiva, y por ley nace el derecho del Estado de cobrarla; realmente en esta obligación poco opera la voluntad para que la misma se cause; así el acreedor lo es porque la ley lo marca, y el deudor igualmente. No podría ser de otra manera el nacimiento de esta relación, pues seguramente que sería muy rara la circunstancia en que una persona o institución voluntariamente se convirtiese en deudora, sin lograr una contraprestación que sólo a su interés beneficiase. Además, los sujetos de esta relación obligacional existen y actúan de manera diversa a como lo harían, si su relación fuese de derecho privado.



En relación con lo indicado, habrá que decir que en esta materia, para el acreedor es derecho cobrar las contribuciones, pero también obligación hacerlo. El sujeto activo de esta relación no puede dejar de cobrar las contribuciones, pues ello le impediría subsistir, y el Estado no puede renunciar a su existencia, ya que la misma representa la vida social, que no le pertenece.

Cuando los gobernantes reciben y aceptan el mandato del pueblo, se crea un compromiso de los mismos, de hacer efectivo el derecho; función que justifica la existencia del Estado-gobierno. A la mencionada función no se puede renunciar, sino en casos verdaderamente excepcionales; lo contrario crearía una situación de inseguridad, perjudicial para el pueblo.

El pueblo necesita un gobierno que dé cumplimiento al compromiso que han contraído sus órganos humanos, de dar seguridad a la vida en sociedad. Los hombres que por voluntad han aceptado el encargo de gobernar, no pueden dejar de cumplir su compromiso; y como para cumplir esa obligación contraída necesitan elementos económicos, esos elementos los han de obtener de los beneficiarios de tal labor: y como estos beneficiarios, seguramente que no obstante que son responsables de la existencia del Estado, ya que ellos han hecho gobernantes a los elementos humanos que lo integran, no aportarán voluntariamente el dinero que haga posible la función gubernamental, aquel, investido de soberanía, deberá obligar a que aporten ese dinero que necesita para regirlos. Así, para el sujeto activo de las contribuciones, es derecho y obligación cobrarlas.

El Código Tributario en su Artículo 15 indica: que no se puede exentar del pago de impuestos. “Privilegios y garantía del crédito tributario. Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes.

Los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza, los recargos. Los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegios sobre todos los bienes del deudor y tendrán, aun en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos. Constituyen una excepción a esta norma los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad, con anterioridad a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo de la obligación tributaria, y los indicados en los numerales uno y dos del Artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil”.

En este momento sólo procede aludir que para el Estado, el cobro de las contribuciones constituye necesario obligación estatal. En el derecho privado, el acreedor puede renunciar al cobro de sus créditos, salvo casos de excepción justificados por la ley; pero como la voluntad del Estado es la ley, éste, en cumplimiento del principio de legalidad, debe hacer lo que la misma le ordena. Además del precepto citado, la ley ordinaria reitera que en ningún caso las autoridades fiscales pueden liberar del pago de los créditos fiscales, salvo las excepciones establecidas en la misma ley. Las excepciones mencionadas se encuentran en diversas leyes de la materia, debidamente justificadas; pero no debe dejar de pensarse que sólo esas excepciones expresadas en la ley

existen, pues, como queda dicho, el Estado fisco no podrá hacer sino lo que la ley establece. También, el sujeto pasivo de la relación tributaria tiene caracteres que lo distinguen de otros obligados.

En casi todos los libros de materia fiscal existe una expresión que se ha convertido en vulgar, de tal manera que hasta los versados de estos conocimientos suelen emplear: se dice que esta obligación es ex lege. Lo anterior quiere decir que, salvo los casos de verdadera y rara excepción, la obligación fiscal se origina en disposición legal; y, como queda expresado, no podrá ser de otra manera, pues nadie desea entregar el dinero para integrar fondos con que se pagarán servicios que en muchos casos no le benefician.

Por lo anterior, ha sido necesario que ley haya establecido la obligación de los guatemaltecos de contribuir para los gastos públicos. Cuando se emplea la palabra guatemalteco, no sólo quiere indicar a personas que ostentasen la nacionalidad guatemalteca, sino a todos los que recibiesen, o pudiesen recibir el beneficio de la acción de gobernar, así como el Estado, departamentos y municipios en que residan, o en que tengan su fuente de ingreso, o realicen las actividades previstas por las leyes de esta materia. No es necesario la voluntad de quien se convierte en contribuyente, para que éste se obligue a serlo; es suficiente que se ubique en la circunstancia que la ley considera hecho generador del crédito fiscal, para que su obligación surja; la obligación nace de la ley.

Es tan importante el deber de contribuir para los gastos públicos, que si el obligado no lo hace espontáneamente, el Estado debe aplicar su facultad económico-coactiva para

cobrarle por la fuerza. Sabido es de los conocedores del derecho fiscal que la aplicación de la facultad económico-coactiva se realiza mediante el procedimiento administrativo de ejecución; y hay más al respecto, el no cumplimiento de la obligación fiscal constituye infracción que el fisco castiga con multa; y si el no cumplimiento implica delito, el sujeto activo dispone del derecho para pedir que se aplique la ley penal relativa para que el violador de la misma sea castigado por la autoridad judicial.

La obligación del sujeto pasivo de esta relación tributaria, observada desde el punto de vista del Estado, constituye el crédito fiscal; y el crédito fiscal se compone de la suerte principal más los accesorios; por lo que la obligación de este sujeto no se agota pagando sólo suerte principal.

## **2.2. Capacidad para ser sujeto pasivo del impuesto**

El Artículo 21 del Código Tributario regula: el obligado por deuda propia, “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Según se ha apuntado, no es necesaria capacidad jurídica para ser sujeto del impuesto; ello es evidente, pues algunas veces, como luego se verá, la circunstancia que da origen a la obligación de pagar el impuesto, puede ser un hecho jurídico, y los hechos jurídicos no sólo pueden ser producto de conductas de personas, sino aún de la acción de la naturaleza, según el Artículo 16 del Código Tributario, “Ocurrencia del hecho generador condicionado. La existencia de las obligaciones tributarias, no será afectada por

circunstancias relativas a la validez jurídica de los hechos o actos realizados constitutivos del hecho generador; o a la naturaleza del objeto perseguido por las partes al celebrar éstos, ni por los efectos que a ellos se les reconozca en otras normas legales, siempre que se produzcan efectivamente los resultados propios del supuesto de hecho legal y no se trate de tributos documentarios”.

Indica que son sujetos pasivos del impuesto, personas físicas o morales, pues con frecuencia la obligación de pagar una contribución no es a cargo de una persona, sino del activo de un patrimonio sin titular, o patrimonio afectación. Muchas veces se da el hecho generador del crédito fiscal, sin la intervención de personas, y sin que ni siquiera haya un titular de acervos económicos donde el activo y el pasivo se han organizado, o están de tal manera organizados, que el pasivo existe con relación del activo, al cargo del cual es. Así, la única capacidad para ser sujeto pasivo contribucional es la llamada tributaria, que más que capacidad, es consecuencia de que se haya producido el hecho generador del crédito fiscal.

En el estudio de las obligaciones fiscales debe distinguirse entre responsables fiscales y sujetos pasivos. Es responsable fiscal toda entidad a la que la ley fiscal señala una obligación, y es sujeto pasivo el responsable fiscal que en virtud de ubicarse en el hecho generador, ha de cubrir la contribución relativa. Así, tenemos dos tipos de responsables y, consecuentemente, dos tipos de obligados. En las diversas leyes fiscales aparecen estos dos tipos de obligados, inclusive como antes ha quedado apuntado, muchas veces, en virtud del desdoblamiento de la obligación fiscal, acontece que el mismo ente es responsable fiscal y sujeto pasivo de la relación contribucional. Se discute si no implica violación de garantía constitucional, el que entidades o personas que no han

realizado, o no se han colocado en el hecho generador del crédito fiscal, sean obligadas por una ley secundaria a realizar actividades en favor del fisco, sin recibir retribución.

En la forma indicada, no sólo quien se ubica en el hecho generador directo del crédito fiscal tiene una obligación de esa naturaleza, sino todo aquel al que la ley señala conducta u omisión relacionadas con lo fiscal, deberá cumplir. Las obligaciones de los responsables fiscales son de diversa índole; así, en general, todos estamos obligados a cooperar con el fisco, siempre de acuerdo con una auténtica ley, para que el mismo cumpla a satisfacción con la función que le tiene atribuida la ley. Como ejemplo de las formas de colaboración con el fisco, de los responsables fiscales, podemos referirnos a la retención y entero de contribuciones a cargo de terceros, que tienen quienes utilizan servicios subordinados, o bien que contratan con algunos sujetos pasivos extranjeros. Otro frecuente caso de colaboración con el fisco se da cuando se está llevando a cabo la determinación presuntiva de contribuciones; caso en el cual todas las personas, en alguna forma relacionadas por negocios con la persona a quien se hace la determinación, están obligadas a aportar datos o elementos para que la autoridad cumpla su función. La traslación del gravamen en los casos de Impuesto al Valor Agregado y el entero de esta contribución, es también ejemplo de colaboración. Llevar contabilidad de acuerdo con la ley; dar de alta en el Superintendencia de Administración Tributaria SAT a sus trabajadores el empresario; dictaminar por contador autorizado el estado fiscal de los negocios, y otras muchas formas más existen de colaboración, que los responsables fiscales han de proporcionar al fisco, obligatoriamente.

### 2.3. El hecho generador del crédito fiscal

Aunque con una lógica especial, al hecho generador del crédito fiscal, se le suele llamar objeto del impuesto o hecho imponible. En el estudio de las obligaciones generales, el objeto de la obligación es lo que se ha de pagar; así las obligaciones, atendiendo a su objeto, se clasifican en de dar, de hacer y de no hacer; mas en la materia fiscal, el objeto del impuesto se dice que es el hecho generador del crédito fiscal.

¿Qué es el hecho generador del crédito fiscal? “El hecho generador del crédito fiscal es una circunstancia o hecho que al realizarse, hace que se genere la obligación de pago de la contribución y, consecuentemente, el crédito fiscal. Si se recurre a la teoría de las contribuciones, se dice que el hecho generador del crédito fiscal es lo que se llama supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis, para que se aplique la ley; es el hecho generador, circunstancia o situación que genera la obligación de pagar el impuesto, por ello se le llama hecho generador del crédito fiscal”.<sup>9</sup> El Artículo 31 del Código Tributario: “Hecho generador o hecho imponible, es presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.” Evidentemente, el hecho generador del crédito fiscal es ese supuesto jurídico para que nazca la obligación de pagar el crédito fiscal, que simultáneamente con tal realización se genera.

a) Naturaleza del hecho generador: Especialmente entre quienes no son conocedores de derecho fiscal, se piensa que los sujetos han de pagar la contribución, porque voluntariamente se han ubicado en el hecho generador del crédito fiscal. Lo anterior

---

<sup>9</sup> [www.mitecnologico.com/.../Las obligaciones fiscales](http://www.mitecnologico.com/.../Las obligaciones fiscales). (consultado 20/02/2010).

es un error, pues el citado Artículo no alude a actos jurídicos, sino a situación jurídica o de hecho prevista por la ley para que nazca o se cause la contribución. Luego, tal hecho generador lo que debe ser es hecho jurídico; esto es, ha de tratarse de cualquier circunstancia que produzca efectos jurídicos; efectos que en el presente caso son el derecho del fisco de cobrar, y obligación del sujeto pasivo de pagar la contribución relativa. Habrá que agregar que el hecho jurídico puede, incluso, ser un fenómeno natural que, en el caso del derecho fiscal haga nacer tal obligación y tal derecho. Luego, el hecho generador del crédito fiscal ha de conceptuarse genéricamente como hecho jurídico, previsto por la ley, para que se produzcan los efectos jurídicos apuntados.

- b) Hechos generadores no atribuibles al obligado fiscal: Con frecuencia, una empresa cuyas contribuciones causadas no han sido cubiertas, o bienes gravados fiscalmente, cambian de dueño. En el caso previsto se presenta un problema: ¿Quién ha de pagar esas contribuciones no cubiertas? La doctrina y la ley responden a la pregunta indicando que será el nuevo titular de la negociación o de los bienes, quien subsidiariamente ha de hacerlo. A la responsabilidad del último adquirente se le llama objetiva y substituta, en atención a que dicha responsabilidad va aparejada a los bienes o negociación que son los gravados, y porque éste no es responsable de la realización de los hechos generadores del crédito fiscal insoluto.

Artículo 27 del Código Tributario regula sobre la “Responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos. Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por



el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes:

1. Los donatarios y los legatarios.
2. Los adquirentes de bienes, derechos o patrimonios, así como los sucesores en el activo y pasivo de empresas propiedad de personas individuales o jurídicas, o de entes colectivos con personalidad jurídica o sin ella.
3. Las personas individuales o jurídicas que adquieran empresas por fusión, transformación o absorción, respecto de los tributos que adeuden los propietarios de las fusionadas, transformadas o absorbidas.

Los representantes de sociedades o de empresas en liquidación, concursos de acreedores y quiebra deberán, en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de los acreedores, solicitar a la Administración Tributaria informe respecto de los créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.

La responsabilidad establecida en este Artículo se limita al valor de los patrimonios que se adquieran, a menos que los sucesores hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

En las situaciones previstas en el numeral 2 de este Artículo, la responsabilidad solidaria cesará para el adquirente en el plazo de un año, contado a partir de la fecha en que éste efectúe la comunicación en forma fehaciente a la Administración Tributaria, del contrato o acto respectivo que origina la transferencia”.

Se observa que en los diversos casos previstos por este Artículo no existe el hecho generador consistente en la obtención del ingreso que se grava, ya que a pesar de lo cual aparecen obligados a cubrir las contribuciones que por hechos del pasado y no imputables a ellos, se produjeron. Reiteradamente se ha dicho que se trata de una obligación nacida de una disposición legal; pero tal aseveración no puede hacerse ante quien no tenga conocimientos para discutir el problema e ir al fondo del mismo. Se da cuenta que existe un nuevo obligado quien no obtuvo el ingreso gravado, lo que se dice, es injusto; se aducen razones válidas, pero no definitivas para explicar el fenómeno de la obligación del adquirente. Me pregunto: no será que hay un nuevo hecho generador que sí es imputable al adquirente de la negociación gravada, precisamente consistente en la adquisición como es sabido, el legislador está en la posibilidad de seleccionar circunstancias como hechos generadores del crédito fiscal, con tal que resulten más o menos lógicas para ello; y es evidente que existe razón para que los adquirentes de bienes gravados se conviertan en obligados a cubrir las contribuciones relativas a los mismos. En estos casos, el supuesto jurídico para que la ley fiscal sea aplicable, es la adquisición de los bienes gravados. En esta situación, es justo que los nuevos deudores de las obligaciones fiscales tengan limitada su responsabilidad al importe de lo adquirido, como lo indica el Código Tributario. Así, en virtud de un nuevo hecho generador imputable al adquirente, éste substituye al sujeto pasivo anterior.

#### **2.4. Elementos complementarios de la obligación fiscal**

Los sujetos y el hecho generador son elementos para que exista la obligación fiscal; pero para hacer operativa esta obligación son necesarios elementos sirvientes, sin los cuales la misma se quedaría en simple fórmula jurídica, sin aplicación. A continuación se

alude a esos elementos que hacen operativa la fórmula jurídica obligacional de las contribuciones. La fuente de las contribuciones A la fuente de las contribuciones se suele llamar en forma restringida fuente del impuesto. La fuente del impuesto se integra del acervo económico de donde se obtiene lo necesario para cubrir las contribuciones. Este acervo puede ser el activo de un patrimonio (los autores suelen llamarle capital) o la renta. En realidad, el acervo aludido es siempre el activo, pues la renta, en sentido estricto, sólo existe en el preciso instante en que se recibe, ya que al entrar al patrimonio de como la obtiene, se convierte en activo del mismo.

En el derecho tributario, como en todos los de la actualidad, la renta es, sin duda, la fuente más importante de las contribuciones para los estados.

- La unidad tributaria: Siempre se ha entendido por unidad tributaria o unidad del impuesto la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etcétera, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Dada la manera como las leyes fiscales indican ha de calcularse y pagarse el impuesto, la unidad fiscal puede ser una cabeza de ganado, cuya venta amerita el pago del impuesto, una tonelada de maíz, nuestra unidad monetaria, un metro cuadrado de terreno, un litro de agua, etcétera.
- Base del impuesto: La base del impuesto es la suma de unidades expresadas por la ley, sobre lo que se calcula el impuesto. De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta, en su Artículo 37 de esta ley indica que el resultado fiscal del ejercicio de determinará como sigue Renta Neta de Personas Individuales, “Las personas individuales que realicen actividades lucrativas y las que obtienen sus ingresos del

ejercicio de una actividad profesional o técnica, determinará su renta neta, deduciendo de la renta bruta los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, según los conceptos que establece el Artículo 38 de esta ley.

Constituye renta neta para las personas individuales que obtengan ingresos exclusivamente por la prestación de servicios personales en relación de dependencia, los sueldos y salarios, comisiones y gastos de representación cuando no deban ser comprobados, bonificaciones incluida la creada por el Decreto Número 78-89 del Congreso de la República, y otras remuneraciones similares.

La renta imponible de toda persona individual domiciliada en Guatemala, será equivalente a su renta neta menos las siguientes deducciones:

- a) La suma única de treinta y seis mil quetzales (Q.36,000.00) en concepto de deducciones personales, sin necesidad de comprobación alguna.
  
- b) Las cuotas pagadas a colegios profesionales, las primas de fianza, las cuotas por pago de contribuciones al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social y al Instituto de Previsión Militar por jubilaciones, pensiones y montepíos: las primas, contribuciones, cuotas o aportes establecidos en planes de previsión social, las de pensiones y jubilaciones para trabajadores, de capitalización individual; las primas de seguros de vida no dotales, de accidentes personales y gastos médicos hospitalarios contratados con empresas autorizadas para operar en el país. Los reintegros de seguros de vida no dotales que las compañías de seguros efectúen a sus asegurados constituyen renta afecta en el período de imposición en que se produzcan, con excepción de las

indemnizaciones que se efectúen por seguros de accidentes personales y de gastos médicos.

- c) El monto de las pensiones alimenticias fijadas por tribunal de familia y mientras sus efectos se mantengan.
  
- d) Las donaciones que puedan comprobarse fehacientemente, otorgadas en favor del Estado, las Municipalidades y sus entidades: asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, científicas y culturales: a las universidades, partidos políticos y entidades gremiales debidamente autorizados. En caso de donación de derechos o bienes la deducción por este concepto no puede exceder el costo de adquisición o construcción, no amortizado o depreciado, según corresponda a la fecha de su donación. (Párrafo adicionado por el Artículo 9 del Decreto 117-97 del Congreso de la República). "Las asociaciones y fundaciones no lucrativas de asistencia, servicio social, científicas y culturales, partidos políticos y entidades gremiales, para que proceda la deducibilidad de las donaciones que reciben, deben estar debidamente constituidas y registradas, llevar contabilidad completa, inscribirse como contribuyentes en el Registro Tributario Unificado y presentar declaración jurada anual con los anexos y requisitos que establece el Artículo 54 de esta ley. Para la comprobación de lo anterior y verificar la utilización de las donaciones recibidas, en los destinos previstos, estarán sujetas a fiscalización por la Dirección General de Rentas Internas. En caso que se establezca que las donaciones no coinciden con los registros contables de la entidad, que las recibe, no se aceptará la deducción al contribuyente que la otorgó y de encontrarse indicios de defraudación

tributaria, se presentara la denuncia correspondiente conforme a lo que disponen los Artículos 70 y 90 del Código Tributario.

- e) Los gastos médicos pagados en Guatemala por el sujeto de gravamen, así como los pagados en beneficio de su cónyuge o conviviente o de sus hijos menores de edad o discapacitados, entendiéndose por gastos médicos: Los honorarios de profesionales médicos debidamente colegiados, por servicios, consultas, dictámenes, diagnósticos, tratamientos, excepto medicinas: y atención médica; lo pagado por exámenes de laboratorio de índole, tales como: exámenes radiológicos, patológicos, radiografías, gastroscopías, exploraciones, sonogramas, topografías y cualesquiera otros procedimientos, exámenes o estudios, sean o no invasivos del cuerpo humano; lo pagado por concepto de tratamientos, internamientos o estadías en hospitales y centros de salud, incluyendo pero no limitando a lo pagado por pensión, servicios de enfermería y otras atenciones semejantes, siempre que el pago sea hecho directamente al hospital o centro de salud en el cual haya sido recluido o tratado el sujeto de gravamen o cualquiera de sus parientes indicados arriba y que dicho hospital o centro de salud se encuentre debidamente autorizado por el Ministerio de Salud Pública y Asistencia Social: lo pagado por concepto de honorarios de cirujanos, anesthesiólogos y asistentes a salas de operaciones y por intervenciones quirúrgicas de toda clase y naturaleza, por uso de quirófanos y otros pagos semejantes; los gastos de traslado, uso de ambulancia y otros medios de transporte por razón médica del sujeto de gravamen o de sus expresados parientes, así como gastos causados en salas y tratamientos de emergencias; y los gastos ocasionados por rehabilitación y tratamientos de fisioterapia, siempre que hayan sido hechos por prescripción o recomendación médica. Para la deducibilidad de los gastos médicos

expresados, los mismos deberán ser debidamente justificados con las facturas legales correspondientes.

- f) Las rentas exentas. Además, tendrán derecho a un crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, por el Impuesto al Valor Agregado pagado por la adquisición de bienes y servicios en el período de liquidación definitiva anual, para su uso personal y de su familia, hasta por un monto equivalente a la tarifa del Impuesto al Valor Agregado aplicado a su renta neta obtenida en dicho periodo, pero exclusivamente respecto al Impuesto al Valor Agregado pagado que no hubieren tomado como crédito fiscal de dicho impuesto. En caso que este crédito supere el Impuesto Sobre la Renta a pagar, el excedente no generará derecho a devolución alguna. Este crédito se comprobará mediante la presentación de una planilla que contenga el detalle de las facturas o tiquetes, que estarán sujetos a verificación por parte de la Dirección. La planilla deberá presentarse ante la Dirección dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de julio de cada año, en el caso de las personas individuales que obtienen sus ingresos exclusivamente en relación de dependencia. En el caso de las personas individuales que deben presentar declaración jurada ante la Dirección, la planilla deberán presentarla juntamente con dicha declaración. El reglamento establecerá los datos que debe comprender la planilla.

Los contribuyentes están obligados a conservar en su poder los originales de las facturas o tiquetes que sirvieron de base para determinar el crédito por Impuesto al Valor Agregado, por los períodos no prescritos. La no presentación de la planilla, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes de julio de cada año, o juntamente con la declaración jurada, según corresponda, o la carencia de las facturas o tiquetes citados,

en caso de su fiscalización, hacen improcedente el crédito a cuenta del Impuesto Sobre la Renta".

## **2.5 Nacimiento de la obligación fiscal**

Coincidente con un criterio generalizado, al que indirectamente he hecho alusión en este desarrollo, Juan Carlos Luqui señala: "La ley es la única que puede crear obligaciones tributarias",<sup>10</sup> es ésta una de las más grandes conquistas del derecho moderno y que la Constitución política de la República adopta en el Artículo 239 para esta clase de obligaciones.

Como en otra parte de este estudio he apuntado, efectivamente la obligación fiscal es una responsabilidad ex lege (nacida, derivada, o creada por la ley). Esta afirmación indiscutida sí amerita alguna aclaración. Debe recordarse que no todas las contribuciones en el derecho guatemalteco tienen exactamente la misma fuente; así el impuesto es una prestación establecida por el Estado, y como tal no implica contraprestación. También el impuesto surge con o sin voluntad del sujeto pasivo; así un recién nacido puede estar obligado a pagar impuestos, y seguramente que éste no ha tenido voluntad de convertirse en deudor fiscal.

## **2.6 Extinción de la obligación fiscal**

Como cualquiera otra obligación, la fiscal se extingue por el cumplimiento del objeto de la misma; pero la fiscal o tributaria además, se puede extinguir por disposición legal. En

---

<sup>10</sup> Luqui, Juan Carlos. **La obligación tributaria**, Pág. 155.



consecuencia de lo dicho, la obligación fiscal se extinguirá por pago, por compensación, por prescripción, por confusión, por condonación o remisión, porque se anule o quede sin efecto el hecho generador, por insolvencia o muerte del deudor, etcétera.

- a. Por pago debe entenderse satisfacer al objeto de la obligación, y como los objetos de las obligaciones que señalan la doctrina y la ley, son dar, hacer y no hacer, el pago se llevará a cabo, dando o entregando lo que la norma fiscal ordena, haciendo lo que la misma señala, u omitiendo la conducta que identifica.
- b. La dación en pago consiste en substituir el objeto de la obligación por otro, para satisfacer ésta. La confusión se da cuando, por cualquier circunstancia, las calidades de deudor y de acreedor de la obligación fiscal recaen en el mismo sujeto, como en aquellos casos en que el Estado se convierte en dueño de bienes gravados fiscalmente. En el caso previsto, no hay posibilidad de que el Estado cobre el impuesto, ya que asume el carácter de acreedor de sí mismo.
- c. La exención implica que la obligación relativa se extinga. Otra forma de extinción de la obligación fiscal es la compensación. Se entiende por compensación el fenómeno que se puede producir cuando deudor y acreedor lo son recíprocamente. Por diversas circunstancias, la reciprocidad aludida se da en la materia fiscal; así, cuando el sujeto pasivo hace pagos provisionales cuya suma iguala o supera a la que arroja su cálculo del pago de contribuciones del ejercicio, el excedente constituye para él ese crédito que puede hacer efectivo contra impuestos de ejercicios posteriores, o de otros créditos fiscales, En los casos en que el hecho generador de la contribución ha sido anulado, ha de anularse la obligación que el mismo produjo. Si en el caso

previsto en el párrafo anterior, antes de la anulación del hecho generador se cubrió la carga fiscal producto del mismo, el importe de la contribución cubierto ha de reintegrarse; con relación a lo expresado, el Artículo 7o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala: El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados u otorgue descuentos o bonificaciones con motivo de la realización de actos gravados por esta ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pagos provisionales el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiere trasladado se cancela o se restituye, según sea el caso. La muerte sin dejar bienes, o la insolvencia comprobada del deudor fiscal, también son causas de extinción de la obligación fiscal, ya que resultaría inútil, en estos casos, intentar hacerla efectiva.

### **1.7. Incumplimiento de las obligaciones fiscales**

Cuando en este subtema se alude a obligaciones fiscales, me refiero, en general, a las responsabilidades fiscales; es decir, tanto a la de pagar las contribuciones como a otras de hacer o de no hacer que establece la ley. El no cumplimiento de una obligación fiscal implica infracción o delito, según sea el caso. La infracción o el delito ameritan una pena para el responsable de los mismos. También cuando una contribución se paga tardíamente han de pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco. Conviene aclarar que el hecho de que haya que pagar recargos no elimina la posibilidad de que, además, haya de cubrirse una multa. También creo prudente recordar que el recargo y la multa tienen esencia diversa, pues el recargo es indemnización y la multa es pena. Asimismo, creo oportuno manifestar que el estudio de las multas, por infracciones

fiscales, y de las penas, por los delitos por conductas ilícitas en esta materia, amerita un estudio muy amplio que constituye el derecho penal tributario, que no se pretende agotar ahora. El Artículo 69 del Código Tributario. “Concepto. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la Administración Tributaria, en la medida y con los alcances establecidos en éste Código y en otras leyes tributarias”.

Artículo 70 del Código Tributario. “Competencia. (Reformado por el Artículo 16 del Decreto 58-96 del Congreso de la República). Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco.

El Juez Contralor de la investigación en los procesos en que se discutan obligaciones tributarias deberá permitir que, los abogados designados por la Administración Tributaria se impongan de las actuaciones judiciales y coadyuven con el Ministerio Público en la persecución penal”.

Artículo 71 del Código Tributario. “Infracciones tributarias. (Reformado por el Artículo 17 del Decreto 58-96 del Congreso de la República). 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”.

Artículo 72 del Código Tributario. “Presunciones. Las presunciones establecidas en este Código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario”.

Artículo 73 del Código Tributario. “Concurrencia de las infracciones. Cuando un hecho constituya más de una infracción, se sancionará cada una de ellas”.

De acuerdo a este Artículo se refiere que la infracción será determinada en forma objetiva y sancionada administrativamente con penas pecuniarias, cierre temporal de establecimiento u oficina de profesionales independientes y suspensión de licencias, permisos, concesiones o autorizaciones vigentes otorgadas por entidades del Estado para el desempeño de actividades o servicios públicos.

Artículo 74 del Código Tributario. “Reincidencia. Para los efectos de este Código, habrá reincidencia si al sancionado por resolución de la Administración Tributaria, que se encuentre notificada, comete otra infracción del mismo tipo dentro del plazo de cuatro años.

En el caso de reincidencia, si la infracción está contemplada en los numerales uno, cuatro, seis, nueve y 10 del Artículo 94 de este Código, se aplicará como sanción el cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio, de conformidad con lo que establece el Artículo 86 de este Código.

Si la reincidencia se produce en infracción que únicamente esté sancionada con multa, ésta se incrementará en un (50%). Si la sanción se aplica en función del importe de un tributo, en ningún caso podrá ser mayor al monto del mismo”.

La Constitución Política de la República en su Art. 239 establece el Principio de Legalidad en materia tributaria, en el que destaca la posibilidad del Estado de Guatemala, por intermedio del Congreso de la República de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria. Adicionalmente y con el propósito de normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, se emitió el Decreto Legislativo 6-91, Código Tributario, que trata de uniformar los procedimientos y disposiciones aplicables a cualquier tributo, así como especificar los hechos que constituyen infracciones y sus sanciones. A continuación las preguntas más frecuentes del tema:

¿Qué es la obligación tributaria?: Es un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y los contribuyentes. Tiene por objeto el pago de un tributo y surge al realizarse el hecho que genera el impuesto.

¿Qué es una infracción tributaria?: Es toda acción u omisión que implique la violación de normas tributarias. Los hechos que constituyan delito serán sancionados conforme a la legislación penal.

Principales Infracciones Tributarias y sus sanciones:

<u>Infracción</u>	<u>Sanción</u>
Pago extemporáneo de las retenciones: No trasladar en el tiempo estipulado, los impuestos retenidos a los contribuyentes (por Ej: el ISR deducido a los trabajadores).	Multa del 100% del impuesto retenido.
La mora: Pago del tributo después del plazo fijado por la ley para hacerlo.	El resultado de multiplicar el monto del tributo a pagar x 0.0005 X el número de días de atraso.
Omisión del pago de tributos: Es la acción del contribuyente de no pagar los tributos a la Administración Tributaria o los paga en forma incorrecta (se exceptúa cuando constituye delito).	Multa de 100% del importe del tributo omitido.
La resistencia a la acción fiscalizadora de la SAT	Multa equivalente al 1% de los ingresos brutos contribuyente en el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar.

El incumplimiento de las obligaciones formales:

Son todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de algún deber formal como no llevar los libros contables al día; omitir la afiliación a regímenes, tributarios; omitir notificar cambio de dirección, etc. La sanción depende del tipo de infracción.

¿Quién puede exonerar las sanciones?: La exoneración de multas, recargos e intereses corresponde al Presidente de la República, la SAT no puede exonerar ningún tipo de multas, recargos o intereses tributarios.

Infracciones sancionadas con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios:

1. Realizar actividades productivas sin haberse registrado como contribuyente ante la SAT.
2. No emitir o no entregar facturas, tiquetes u otros documentos exigidos por las leyes tributarias. O emitirlos sin que estén autorizados por la SAT.
3. Utilizar cajas y máquinas registradoras u otros sistemas no autorizados por la SAT.





## CAPÍTULO III

### **3. Nacimiento, exigibilidad de la obligación fiscal y el procedimiento económico coactivo**

Es una obligación constitucional el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y es de interés general el que los créditos fiscales sean pagados por los contribuyentes a fin de que el Estado obtenga los recursos que requiere para realizar normalmente sus funciones, entre ellas, la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas, sin embargo lo que siempre se persigue es que las autoridades fiscales, puedan buscar los medios mas idóneos para obtener los ingresos necesarios determinados por las leyes para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos.

#### **3.1. Nacimiento de la obligación fiscal**

El nacimiento de la obligación tributaria se ha definido como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie. Se sintetiza esta definición para constituir los elementos de la misma y llegar a establecer las diferencias con la obligación civil.

“En cuanto a la clasificación de las obligaciones tributarias las ubica en cuanto a su monto y en el momento en el cual deba pagarse, así como las que corresponden a las obligaciones fiscales de hacer, no hacer ni tolerar, que no son determinables en cantidad

líquida, sin dejar de considerar la clasificación y obligaciones principales y secundarias y determinar que de éstas, en relación con el sujeto pasivo, son principales porque existe el deber de enterar los impuestos a su cargo y secundarias porque tiene que presentar declaraciones, no romper sellos de clausura, permitir el acceso a visitantes para la realización de una visita domiciliaria y otras. De allí pasa a definir la relación fiscal como el conjunto de obligaciones que se deben tanto el sujeto activo (fisco) como el sujeto pasivo (contribuyente) que se extinguen cuando este último deja de realizar los hechos gravados por la Ley".<sup>11</sup>

La obligación tributaria nace por disposición de la Ley. La situación jurídica de hecho mencionada por el legislador es lo que en doctrina tributaria se llama hecho imponible y otros denominan, como hecho generador. Dicha obligación nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la legislación tributaria. Luego para que se produzca el crédito fiscal es necesario que se realicen dos operaciones: La determinación y la liquidación. La primera es una operación de subsunción que consiste en encuadrar la conducta o comportamiento del sujeto pasivo con el hecho imponible y realizado esto proceder a fijar, en cantidad líquida de ahí la operación de liquidación que establecido da derecho al Estado a percibir la cantidad correspondiente. Por eso se dice que toda obligación determinada en cantidad líquida es el crédito fiscal.

En cuanto a la operación de la determinación, quien escribe la obra en comento, menciona los métodos indiciarios, objetivos y declarativos. Nacida la obligación fiscal, determinada y liquidada la misma, como se dice surge el crédito fiscal, el cual deberá pagarse en la fecha o plazo señalado por la Ley de no hacerlo se hace exigible el crédito

---

<sup>11</sup> De Barros, Carvalho Paulo. **Tratado de derecho tributario**. Pág. 258.

fiscal. Dicha exigibilidad consiste en la facultad que tiene el fisco para compeler al deudor al pago de la prestación, aún en contra de su voluntad, recurriendo, aquél, al procedimiento administrativo de ejecución.

La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales. El Artículo 31 del Código Tributario determina que: “Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación”. Estas contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes tributarias vigentes durante el lapso en que incurran

La configuración del hecho imponible (aspecto material), su conexión con una persona, con un sujeto (aspecto personal), su localización en determinado lugar (aspecto espacial) y su consumación en un momento real y fáctico determinado (aspecto temporal), determinarán el efecto jurídico deseado por la ley, que es el nacimiento de una obligación jurídica concreta, a cargo de un sujeto determinado, en un momento también determinado

El vínculo obligacional que corresponde al concepto de tributo nace, por fuerza de la ley, de la ocurrencia del hecho imponible. El Código Tributario regula que “La obligación tributaria nace cuando se realiza el hecho previsto en la ley, como generador de dicha obligación”,

Cuando el Artículo 14 del Código Tributario señala que, “la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y

otro entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella se refiere entre otras cosas a la obligación tributaria que surge entre el Estado u otros entes públicos y los sujetos pasivos en cuanto ocurre el presupuesto de hecho previsto en la Ley". Este Artículo pone de relieve el carácter personal de la obligación tributaria, con esto se aclara que ciertas obligaciones que aparentemente inciden sobre cosas o efectos (por ejemplo los derechos aduaneros y los impuestos inmobiliarios) mantienen el carácter personal de la relación obligacional.

En el comentario de este Artículo se señala que se establece en forma explícita la naturaleza jurídica de la obligación tributaria, caracterizándola como una obligación legal y personal.

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 14 ultimo párrafo del Código Tributario: señala "La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible, o sea que cuando deba ser determinada por el deudor tributario, desde el día siguiente al vencimiento del plazo fijado por ley o reglamento, o sea a se fijará un plazo improrrogables de diez día hábiles al nacimiento de la obligación, y tratándose de tributos del impuesto sobre compra venta de bienes inmuebles, el testimonio que registre el pago del impuesto debe extenderse dentro de quince días a partir de la fecha de otorgamiento de la escritura, bajo la responsabilidad del comprador, Artículo cuatro la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

### 3.2. Determinación de la obligación tributaria

“La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación. Por la determinación de la obligación tributaria, el Estado provee la ejecución efectiva de su pretensión”.<sup>12</sup>

Como se sabe, la ley establece en forma general las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Este mandato indeterminado (supuesto hipotético, abstracto) tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se individualiza y se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en la hipótesis de incidencia tributaria.

En este orden de ideas, la situación hipotética contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular, en materia tributaria, este procedimiento se denomina determinación de la obligación tributaria.

En algunos casos se utiliza en forma indistinta determinación que liquidación, sobre esto, se debe precisar que, se está ante conceptos jurídicos distintos, la liquidación (en la legislación) tiene un sentido restringido, debido a que se encuentra vinculado al aspecto final del proceso de determinación de la obligación, que tiene que ver con la cuantificación de la obligación, por lo tanto la liquidación es parte de la determinación.

---

<sup>12</sup> Barrios Obregoso, Raúl. **Derecho Tributario - Teoría general del impuesto**. Pág., 55.

No obstante lo señalado en el párrafo anterior, se debe precisar que el Código Tributario precisa en el Artículo 103 que: “Determinación. La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

En este mismo orden de ideas, el Artículo 104 del Código Tributario señala que: “Determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración, los hechos previstos en la ley como generadores de una obligación tributaria, los contribuyentes y demás responsables deberán cumplir dicha obligación por sí cuando no proceda la intervención de la administración. Si ésta correspondiere, deberán denunciar los hechos y proporcionar la información necesaria para la determinación del tributo”.

Como se vio anteriormente el concepto de determinación cuando es efectuado por la administración tributaria lo encontró en el Artículo 103 referida así la determinación por la administración es el acto que declara la existencia y cuantía de un crédito tributario o su inexistencia”; y en el Artículo 105 cuando se efectúa por el contribuyente “La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso en las condiciones que establezca la ley”

De esto se deduce que del acto administrativo por el cual se determina la obligación, estableciéndose que es aquél que declara la existencia y cuantía de un crédito o su inexistencia. El concepto incluye, no sólo la noción clásica de determinación, referente a

la existencia o inexistencia de la obligación y el carácter declarativo de este pronunciamiento de la administración, sino que agrega también el aspecto de la fijación de la cuantía del crédito tributario.

En conclusión, la determinación es el procedimiento mediante el cual, el deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte, la Administración Tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo. De esta manera, la determinación está destinada a establecer:

- a) La configuración del presupuesto de hecho,
- b) La medida de lo imponible, y
- c) El alcance de la obligación.

La determinación de la obligación tributaria, tiene por finalidad establecer la deuda líquida exigible consecuencia de la realización del hecho imponible, esto es, de una realidad preexistente, de algo que ya ocurrió. Por esta razón, la determinación tiene efecto declarativo y no constitutivo. Pero no reviste el carácter de una simple formalidad procesal, sino que es una condición de orden sustancial o esencial de la obligación misma. Como hemos indicado anteriormente, la obligación nace con el presupuesto del tributo, por esa razón la determinación tiene siempre efecto declarativo.

De forma más clara se puede entender que: por el acto de determinación de la obligación tributaria: El deudor tributario verifica la realización del hecho generador de la

obligación tributaria, señala la base imponible y la cuantía del tributo. Por su parte, la administración tributaria verifica la realización del hecho generador de la obligación tributaria, identifica al deudor tributario, señala la base imponible y la cuantía del tributo.

El concepto de base imponible surge de los siguientes conceptos: i) La materia imponible es la manifestación de riqueza considerada por el legislador, en forma particular, al establecer el tributo, ii) La base de cálculo, es el criterio establecido por la ley para delimitar y medir la materia gravada, y iii) El monto o valor imponible, es la magnitud resultante de las bases de cálculo y su reducción a una expresión numérica, mediante la formulación de las operaciones aritméticas necesarias, sobre la que recaerá el porcentaje, tasa o alícuota tributaria.

De lo indicado en el párrafo anterior, podemos concluir que, señalar la base imponible, significa señalar la base de cálculo, y señalar la cuantía del tributo significa indicar el monto o valor imponible”.

El Código Tributario entiende que la determinación supone la individualización de los componentes de la obligación tributaria, y se trata sólo de la verificación de un hecho nacido por disposición de la ley. En este sentido, la legislación guatemalteca otorga carácter declarativo a la determinación de la obligación tributaria.

No obstante lo señalado anteriormente, no necesariamente la determinación declara la existencia y cuantía de la obligación tributaria a cargo del sujeto deudor ya que como señala el doctor César Talledo existen situaciones en que la determinación no tiene el contenido antes indicado, por ejemplo: Si la determinación tiene lugar por el obligado



para i) la declaración de pérdidas, ii) la declaración de patrimonio o ingresos exonerados, iii) la declaración sin cálculo alguno por no haber realizado operaciones. Es por ello, que el autor ensaya la siguiente definición de la determinación: “La determinación es el acto por el que se define la situación jurídica de un sujeto a consecuencia de la aplicación del tributo o del goce de un beneficio”.<sup>13</sup> El parecer del doctor Talledo, en el sentido que, el concepto de determinación del Artículo 103 del Código Tributario es aplicable en todos aquellos casos en que la situación jurídica objeto de la determinación corresponda al nacimiento de la obligación tributaria. Esto significa que la determinación no necesariamente tiene por finalidad declarar la existencia y cuantía de la obligación, pero por lo general de eso se trata.

### **3.3. Exigibilidad de la obligación fiscal**

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación aun en contra de la voluntad del obligado-sujeto pasivo, en virtud de que no se cumplió con ella durante la época de pago.

El concepto de exigibilidad esta implícito en el primer párrafo del Artículo 171 del Código Tributario, que señala: El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Económico Coactivo.

---

<sup>13</sup> Talledo Mazu, Cesar. Determinación de obligación tributaria. [www.ifaperu.org/publicaciones/102\\_ContRevIFA.pdf](http://www.ifaperu.org/publicaciones/102_ContRevIFA.pdf) - (consultado 11/01/2010).

De tal manera, que la Superintendencia de Administración Tributaria, es representante del poder publico que esta facultado para recaudar impuestos, controlar a los causantes, imponer sanciones previstas en el Código Tributario, interpretar disposiciones de ley, etc.

### **3.4. El sujeto activo de la obligación tributaria**

Como ya se ha mencionado en el derecho tributario el sujeto activo siempre es el Estado, en virtud de que es un ente soberano, esta investido de la potestad tributaria. En Guatemala posee dicha soberanía el Ministerio de Finanzas Públicas en lo referente a su régimen interior ejerciéndola con independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución Política de la República.

El estado como sujeto activo de la obligación fiscal debe exigir el cumplimiento de dicha obligación en los términos fijados por la ley correspondiente, siendo esta atribución irrenunciable, el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el ámbito del derecho privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, solo en ocasiones absolutamente excepcionales, se puede dejar de exigir el pago como lo prevé el Artículo 46 sección quinta del Código Tributario vigente: “Condonación. La obligación de pago de los tributos causados, sólo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido por el Artículo 183, inciso r), de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 de este Código”.

“Artículo 97.- Exoneración de multas, recargos e intereses. La exoneración de recargos y multas corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos.

Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. También prevé la exención del cumplimiento de la obligación el Artículos 62, 63, 64, 65 del Código Tributario.

Artículo 62. “Exención. Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

Si concurren partes exentas y no exentas en los actos o contratos, la obligación tributaria se cumplirá únicamente en proporción a la parte o partes que no gozan de exención”.

Artículo 63. “Requisitos. La ley que establezca exenciones, especificará las condiciones y requisitos exigidos para su otorgamiento, los tributos que comprende, si es total o parcial y en su caso, el plazo de su duración.

Para las leyes que contengan beneficios fiscales para el fomento de actividades económicas o para el desarrollo de ciertas áreas geográficas, el plazo máximo de su duración será de diez (10) años”.

Artículo 64. “Aplicación a tributos posteriores. Salvo disposición en contrario de la ley tributaria, la exención no se extiende a los tributos que se instituyan con posterioridad a su otorgamiento”.

Artículo 65. “Alcance de las exenciones tributarias. Las exenciones y beneficios tributarios que se otorguen serán aplicables exclusivamente, a los contribuyentes que realicen en forma efectiva y directa, actividades, actos o contratos que sean materia u objeto específico de tal exención o beneficio y mientras cumplan con los requisitos legales previstos en las leyes que los concedan. En ningún caso los beneficios obtenidos podrán transferirse a terceros por ningún título”.

El ente público acreedor del tributo, estatal y municipal, la igualdad de las partes ante la ley, es una de las conquistas del derecho tributario moderno que el código tributario desarrolla en todo su articulado. La relación tributaria es una relación jurídica equitativa y no de poder en lo que el Estado se entiende con un acreedor particular, salvo en lo referente a los privilegios del crédito fiscal, y el contribuyente tiene similares defensas a las de un deudor privado.

### **3.5. El sujeto pasivo de la obligación tributaria**

El sujeto pasivo de la obligación tributaria, es la persona que de acuerdo a lo establecido por la ley, debe cumplir con una cierta prestación a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero; no siempre la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo es la que efectivamente paga el tributo, en ocasiones es una persona distinta quien lo hace, convirtiéndose así en el sujeto pagador del tributo.

Esta situación se presenta cuando se traslada el tributo, el sujeto pasivo realiza el hecho generador y otra persona paga el tributo por la traslación del mismo, teniendo como consecuencia que el primero es un contribuyente de derecho y el segundo de hecho, interesándose el derecho tributario únicamente por el Derecho, al que en ocasiones convierte en un intermediario como colaborador del fisco con la recaudación.

La responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o bien, en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original ya sea voluntariamente o por imperio de ley.

En el derecho tributario, es suficiente la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, no como sucede en el derecho privado en el que la persona debe tener tanto capacidad de goce como de ejercicio y si no tiene esta se considera incapaz, siendo sus actos jurídicamente ineficaces a menos que actúe su legítimo representante; en materia fiscal la única limitación que tienen los incapaces es que no se puede agotar en su contra el procedimiento de ejecución hasta que tenga un

representante legal, el incapaz no podrá realizar petición alguna ante la autoridad administrativa o jurisdiccional sino por medio de su representante legítimo, así para el derecho tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales.

El Estado por su soberanía y en el ejercicio de su potestad tributaria goza de libertad para adoptar el criterio que considere más conveniente para establecer y exigir de los particulares los tributos, dependiendo de su organización jurídica, su sentido de lo que es la justicia y sus necesidades financieras.

En Guatemala, cualquier persona, puede ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, de conformidad con lo previsto en el Código Tributario, que dispone en su Artículo 18 “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias: sea en calidad de contribuyentes o de responsable”. De ello se desprende que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes tributarias respectivas, refiriéndose este Artículo al deudor directo, en el Artículo 27 del mismo cuerpo legal se refiere del responsable solidario haciendo una enumeración de quienes tienen dicha responsabilidad, indicando que toda responsabilidad de pago es solidaria, ignorando el origen de la responsabilidad no siempre es el mismo.

El Código Tributario no da una definición de sujeto pasivo de la obligación fiscal o del deudor directo, acoge la separación entre titularidad de la deuda y la responsabilidad de pago, distingue entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, pero no define a ninguno en forma específica.

### **3.6. Procedimiento judicial de ejecución**

El procedimiento judicial de ejecución o procedimiento económico coactivo es la vía de cobro consagrada en la ley a favor de la administración tributaria, que le permite a esta hacer efectivos los créditos fiscales constituidos a su favor, directamente con la intervención de la auditoria judicial.

La autoridad administración tributaria procede a iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, cuando un crédito fiscal a sido notificado legalmente y transcurrido el plazo que establece el Código Tributario, dependiendo del tipo de tributo, sin que el contribuyen cumpla con su obligación.

Bajo estas condiciones el procedimiento económico coactivo es el instrumento jurídico en el que encuentra su apoyo la administración tributaria, para hacer efectivo los créditos fiscales que le son propios y que no fueron cubiertos en los montos y plazos establecidos en las leyes fiscales.

El procedimiento económico coactivo se compone de las disposiciones normativas contenidas en el Código Tributario referidos al requerimiento de pago, el embargo y el remate.

En la relación tributaria, el sujeto activo de la misma, es decir, el Estado, no se encuentra vinculado con el sujeto pasivo de la relación, o sea con el contribuyente, en una situación desigual, si no en una situación de igualdad de tal manera que en tanto el estado como los contribuyentes rigen sus relaciones de acuerdo con las normas

jurídicas dictadas por la Constitución Política de la República , en consecuencia tanto sus derechos como sus obligaciones recíprocas están regidos por esas normas jurídicas.

#### Desarrollo del procedimiento económico coactivo

El procedimiento económico coactivo, es el requerimiento de pago y embargo representan la acción de la administración tributaria a desarrollar, una vez que ha transcurrido el plazo legalmente establecido en la notificación para que el contribuyente o su representante legal acudan a pagar a las oficinas recaudadoras los adeudos pendientes y al no efectuarlos resulta procedente requerir dicho pago y de no llegar a efectuarse se van a embargar bienes suficientes que cubran el interés fiscal.

Este procedimiento ejecutivo se compone de una pluralidad de actos sin que uno de ellos tenga una significación absoluta dentro del mismo, en virtud de que aisladamente considerados podrían resultar equívocos.

Debido a la naturaleza de la vía ejecutiva y el objeto al que se dió, requiere el nacimiento y la exigibilidad de la obligación fiscal y precisamente para que esto se cumpla a través del embargo y de otros actos de realizaren los bienes secuestrados dentro de la rapidez que permita la ley.

Entonces el procedimiento económico coactivo son los actos cuyos efectos jurídicos están vinculados de manera causal entre si.

Dichos actos del procedimiento económico coactivo están unidos de tal manera que solo la concurrencia de todos, aunque se efectúen en momentos procesales diferentes van a



producir efecto jurídicos definitivos, los actos realizados de manera independiente cumplen con un fin diferente, así el requerimiento de pago hace saber al deudor fiscal el inicio de la vía ejecutiva; el embargo cumple con su cometido al aportar bienes del patrimonio del sujeto pasivo en los cuales el crédito fiscal se hará efectivo; en tanto a través de las convocatorias para el remate, lo que se busca es conseguir la mejor realización de los bienes, esto va a ser el resultado de la publicación que se le da a la subasta. Toda esta serie de actos tiene una meta en común a la que van encaminados: el remate de los bienes para obtener con los pagos lo necesario para cubrir el crédito fiscal.

Ahora bien, los actos del procedimiento económico coactivo , se encuentran ordenados lógicamente en función de su propósito y de acuerdo con el sistema de garantías consagrado en la Constitución Política de la República, así los actos deben ejecutarse en el orden y en el momento que se establece la ley.

Así las cosas de que llevan un orden y de que se encuentren unidos, produce el efecto de que cuando sea procedente anular a uno de dichos actos traerá como consecuencia que los que le siguen sin validez, esto es que el si el requerimiento de pago fue mal diligenciado, entonces el embargo, el avalúo de los bienes y todos los actos subsiguientes hasta el remate, carecen de eficacia jurídica si el embargo es el que no ha sido correctamente diligenciado, el requerimiento quedaría a salvo de la calificación que se le hiciera de aquel, no así las diligencias realizadas con posterioridad al secuestro, en consecuencia cuando es necesario reponer el procedimiento administrativo de ejecución, siempre es necesario practicar otra vez la diligencia que se efectuó mal así como las que siguen.

a) Requerimiento de pago y embargo: Para abordar el tema relativo al requerimiento de pago y el embargo resulta imprescindible considerar los requisitos legales de la notificación personal, en virtud de que estamos hablando de un acto judicial con efectos sobre los particulares o sujetos pasivos, mismos que como se ha comentado pueden ser recurridos si la autoridad administrativa no se apega a lo establecido en el Código Tributario.

a.1.) El requerimiento de pago: Para realizar el estudio del requeriente de pago, tomaremos como base el Código Tributario. Entramos en el fundamento legal en el primer párrafo del Artículo 171 el cual nos dice.

"El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios", de ello se desprende que la administración tributaria exigirá el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento económico coactivo.

Es así como este Artículo le sirve de base al juez para requerirle de pago, embargar o rematar bienes para satisfacer un crédito fiscal pendiente de pago.

Artículo 174. "Iniciación del procedimiento y audiencia. Promovido el juicio ejecutivo, el juez calificará el título en que se funde y si lo considerare suficiente y la cantidad que se reclama fuere líquida y exigible, despachará el mandamiento de ejecución y ordenará el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso.

En la misma resolución dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco (5) días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones.

Si se trata de ejecución de sentencia, sólo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma”.

El requerimiento de pago se efectúa en el domicilio fiscal del contribuyente. Ahora bien, de conformidad con el Artículo 114 del Código Tributario “Se considera domicilio fiscal el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias.

Ahora bien los requerimientos se harán personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, cuando dichos requerimientos puedan ser recurridos como lo es el de pago que ahora se estudia.

Artículo 175. Incomparecencia del ejecutado. Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el juez dictará sentencia en la que declarará, según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago, en su caso.

Artículo 176. Oposición del ejecutado. Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario, ofrecer la prueba pertinente. Sin estos requisitos, el juez no le dará trámite a la oposición. Si el demandado tuviere excepciones que interponer, deberá deducirlas todas, en el escrito de oposición.

El juez oirá por cinco días hábiles a la Administración Tributaria y, con su contestación o sin ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de 10 días hábiles comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el juez lo estimare necesario.

En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba.

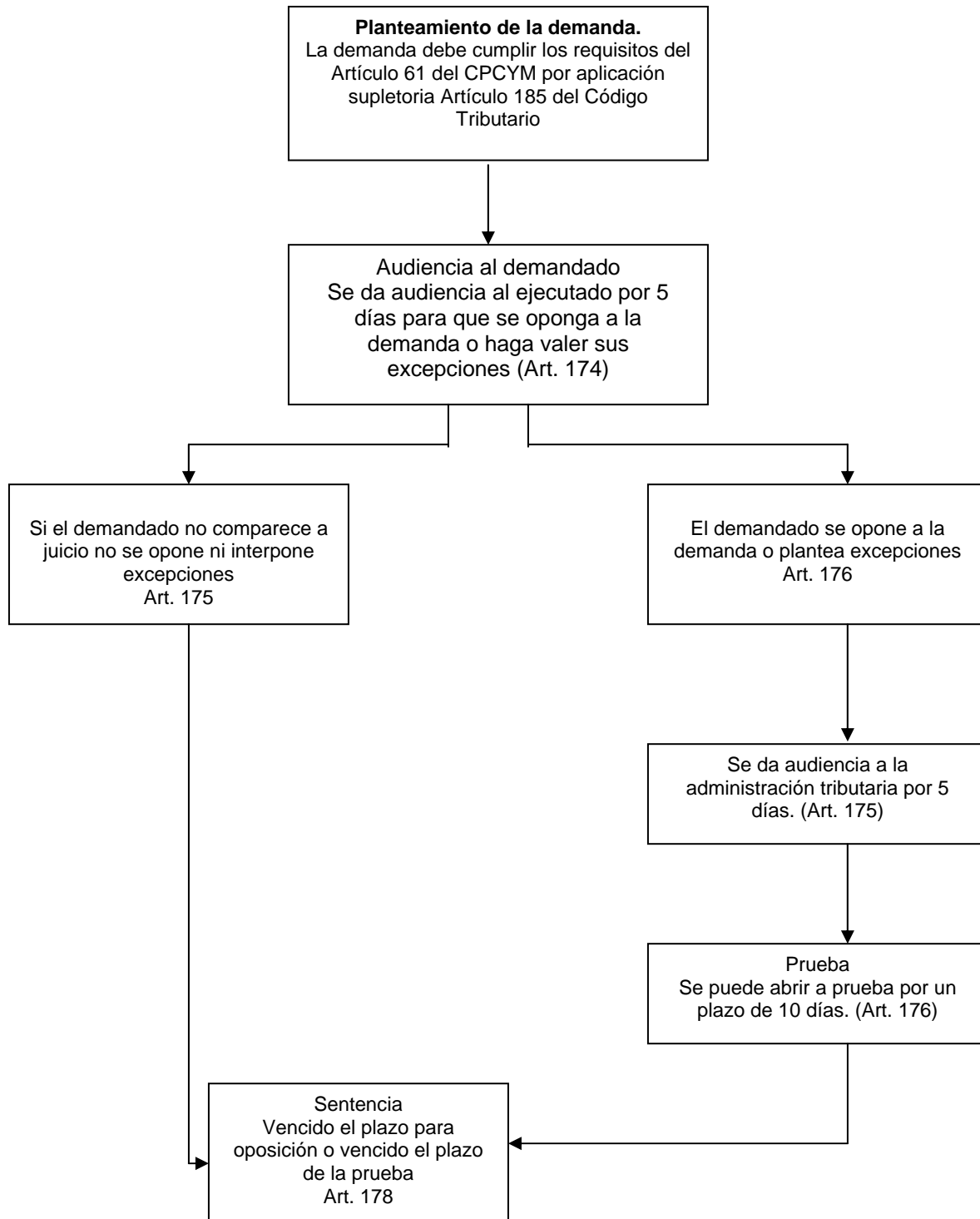
Artículo 177. Excepciones en cualquier estado del proceso. Se admitirán en cualquier estado del proceso, únicamente las siguientes excepciones:

1. Pago.
2. Transacción autorizada mediante Acuerdo Gubernativo.
3. Finiquito debidamente otorgado.
4. Prescripción.
5. Caducidad.
6. Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título.

Artículo 178. Resolución. Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas.

Además, el juez declarará si ha o no lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales.

# PROCEDIMIENTO DEL JUICIO ECONÓMICO-COACTIVO REGULADO EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO





## CAPÍTULO IV

### **4. El embargo en la vía de ejecución como garantía para suspender el procedimiento económico coactivo**

Los tiempos han cambiado, y de igual forma, la administración de las contribuciones por parte del gobierno ha cambiado significativamente.

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República obliga a los guatemaltecos a contribuir al gasto público, de tal suerte que los contribuyentes atentos a referida disposición, deben tomar en consideración todos y cada uno de los lineamientos advertidos en las leyes, que establecen los mecanismos mediante los cuales los particulares cumplirán con la obligación fiscal.

Sin embargo, cumplir no siempre es tan sencillo como parece, ya que por ignorancia de la propia ley, ó por negligencia del propio particular, se determina diferencia que el contribuyente debe saldar en términos de la legislación aplicable al caso.

De tal suerte que, cuando el particular no cumple con la obligación de contribuir al gasto público, y existe en crédito determinado por él mismo, ó por la autoridad en uso de sus facultades, la propia ley señala un mecanismo coactivo para la obligar al propio particular al cumplimiento de tal exigencia.

Precisamente el procedimientos judicial de ejecución o como se le denomina comúnmente Procedimiento Económico Coactivo, es un instrumento con el que cuenta

la autoridad, para obligar al particular a cumplir y hacer efectivo el cobro del crédito determinado en su contra.

A pesar de lo anterior, el contribuyente inconforme en crédito determinado, tiene opción de controvertirlo mediante diferentes instrumentos de defensa que las propias leyes marcan para cada caso en particular, sin que sea esto obstáculo para que la autoridad pueda continuar en el procedimiento económico coactivo de ejecución en referencia, y hacer efectivo el cobro del crédito.

De ahí la necesidad de establecer en el Código Tributario las bases mediante las cuales se dan los supuestos para que se suspenda el procedimiento económico coactivo, siendo éstas que el crédito fiscal este controvertido, y que se encuentre garantizado el interés público, en términos de la propia ley.

Por lo tanto independiente de que se pueda establecer las formas mediante las cuales el particular puede garantizar el interés fiscal, de las que se puede destacar el embargo en la vía judicial, es imprescindible dejar en claro, si el embargo que forma parte del propio procedimiento económico coactivo, es una forma de garantía del interés fiscal, toda vez que nunca fue ofrecido como tal por el propio particular, es decir que si bien es cierto que el embargo en la vía judicial puede ser una de las formas para garantizar el interés público, pero también es cierto que el propio contribuyente lo ofreció como tal.

De acuerdo con el Artículo 28 en el tercer párrafo de la Constitución Política de la República regula que: “En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá



al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna”, a la luz de este Artículo no obliga al contribuyente de hacerlo si no que se le deja la opción de hacerlo.

#### **4.1. Garantía tributaria**

Cuando se determina la obligación tributaria emanado de la administración tributaria, de los particulares o de ambos coordinadamente, que se destinan a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.

La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho (hechos generadores) de cuya producción deriva la sujeción el tributo. Al verificarse el hecho generador debe efectuarse una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, es decir, se adapta a la situación de cada sujeto pasivo, dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama determinación de la obligación tributaria. En algunos casos suele emplearse la palabra liquidación.

Como se dijo anteriormente la determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma. Artículo 103 del Código Tributario.

## 4.2. Las bases de la recaudación

Las bases de recaudación formen parte de la ley o decreto y no es mas que el principio de legalidad en materia fiscal, Estas bases están contenidas en el Artículo 239 de la Constitución, dicha bases de dividen en:

- a) Base cierta: Hay determinación con base cierta cuando la administración fiscal dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él; en una palabra, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imponibles. (Artículo 108 del Código Tributario.)
  
- b) Base presunta: Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios, es lo que se conoce como determinación con base presunta. Artículo 109 del Código Tributario.

Además hay otros tipos de créditos fiscales que se requiere garantizar son: Pagos en parcialidades (cuando la empresa no alcanza a cubrir el total de sus impuestos), por multas por el no cumplimiento de obligaciones fiscales tales como presentación de pagos provisionales, declaraciones anuales y declaraciones informativas son sujetas a multas que se generan créditos fiscales.

El Artículo 40 del Código Tributario que fue reformado por el Decreto del Congreso de la Republica, número 20-2006 que regula sobre, “Facilidades de Pago. La

Superintendencia de Administración Tributaria podrá otorgar a los contribuyentes, facilidades en el pago del impuesto, hasta por un máximo de doce meses, siempre que así lo soliciten, antes del vencimiento del plazo para el pago respectivo y se justifiquen las causas que impidan el cumplimiento normal de la obligación.

En casos excepcionales, plenamente justificados, también podrán concederse facilidades después del vencimiento del plazo para el pago del impuesto, intereses y multas. En el convenio podrá establecerse que, si no se cumple con los importes y las condiciones fijadas en la resolución, quedará sin efecto el convenio y cualquier exoneración o rebaja de multa que se hubiere autorizado. No podrán concederse a los agentes de retención o percepción facilidades para la entrega de retenciones o percepciones de impuestos.

No podrán concederse facilidades en el pago de impuestos cuando se trate de impuestos que se estuvieren cobrando por la vía judicial, salvo convenio celebrado con autorización de juez competente.

Los intereses resarcitorios generados por el impuesto adeudado, se computarán desde la fecha del vencimiento legal fijado para realizar su pago, hasta la fecha de la cancelación de cada una de las cuotas que se otorguen, y sobre el respectivo saldo, sin perjuicio de la obligación de pagar los recargos y multas que correspondan.

En el convenio de pago por abonos que se "suscriba entre el contribuyente o responsable y la Administración Tributaria, en el cual se estime un riesgo considerable, deberán garantizarse los derechos del fisco y constituirá título ejecutivo suficiente para el

cobro judicial de la deuda pendiente de cancelación. Los contribuyentes o responsables a quienes se les autorice las facilidades en el pago de impuestos con un reconocimiento de deuda, dicho documento será título ejecutivo suficiente para el cobro judicial de la deuda pendiente."

De esta manera la garantía se le puede llamar como el medio por el cual el contribuyente asegura a la autoridad fiscal el futuro cumplimiento de obligaciones omitidas o pendientes de su pago. En otras palabras es hacerse responsable de una obligación fiscal, respaldando la intención a través de un bien, una fianza o con un depósito en dinero, hipoteca, embargo, etc.

Monto que debe cubrir la garantía fiscal. Además de las contribuciones actualizadas, los accesorios causados sobre el crédito fiscal hasta la fecha en que se otorgue la garantía, tales como recargos y multas así como los que se originen a la fecha de su autorización.

El contribuyente le manifiesta al fisco la intención de cubrir los créditos fiscales a través del ofrecimiento de una garantía. Esta situación implica para el fisco el garantizar el cobro de los créditos fiscales. El Artículo 36 en su segundo párrafo regula que: La administración tributaria puede exigir que se garantice el pago de la obligación tributaria mediante la constitución de cualquier medio de garantía.

Cuando se garantice con fianza el cumplimiento de adeudos tributarios, otras obligaciones tributarias o derechos arancelarios, se regirán por las disposiciones establecidas en las leyes tributarias y aduaneras y supletoriamente en lo dispuesto en el Código de Comercio. De existir controversias, incluyendo su ejecución, las mismas

deberán ser solucionadas en la vía sumaria”, en base al referido Artículo se puede garantizar la deuda tributaria o fiscal por medio de cualquier medio de garantía,

Por lo tanto, independientemente de que el 136 del código Tributario establece que el contribuyente puede garantizar el interés fiscal de las que se puede destacar el embargo en la vía administrativa, es imprescindible dejar en claro, si el embargo que forma parte del propio procedimiento económico coactivo, en una forma de garantía del interés fiscal, toda vez que nunca fue ofrecido como tal por el propio particular o contribuyente, es decir, que si bien es cierto que el embargo en la solicitada por la administración tributaria puede ser una de las formas de garantizar el interés público, también es cierto que se advierte que tiene tal característica el embargo que el propio contribuyente lo ofreció como tal, y al respecto, cumplió con los requisitos con los requisitos que el Código Tributario establece para que se formalice la referida garantía,

De lo anterior, es evidente la necesidad de hacer un estudio profundo al embargo en la vía de ejecución, en el sentido de establecer si éste puede fungir como garantía del interés fiscal cuando no haya sido ofrecido por el particular, y consecuentemente, si de estar controvertido el crédito, se dan los supuestos para suspender el procedimiento económico coactivo, pues finalmente un embargo cualquiera que sea su naturaleza.

### **4.3. El embargo**

El embargo como uno de los actos que forman parte del procedimiento económico coactivo, se dirige junto, con dichos actos del mismo procedimiento ejecutivo, aun fin específico y común a producir un efecto único que es la satisfacción del crédito fiscal.

El embargo se entiende como la afectación o secuestro de bienes del sujeto pasivo, por parte de la autoridad que tiene por objeto garantizar el pago de un adeudado pendiente con la administración tributaria, es decir, es la garantía de pago material de los créditos fiscales exigibles que le corresponden al Estado.

Cuando hay concurrencia del fisco en el embargo, el Artículo 73 del Código Tributario dispone que: “Cuando un hecho constituya más de una infracción, se sancionará cada una de ellas”. De ello deviene que, cuando el procedimiento económico coactivo de ejecución concurren contra el mismo deudor, la administración tributaria fungiendo como autoridad del Estado de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter estatal, iniciara o continuara según sea el caso el procedimiento económico coactivo por cada uno de los créditos fiscales omitidos.

#### **4.4. Modificación de la garantía**

El monto de la garantía se puede modificar si al término del periodo no se ha cubierto el crédito fiscal, lo que implica que se debe de actualizar cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito fiscal actualizado y los recargos. “En casos excepcionales, plenamente justificados, también podrán concederse facilidades después del vencimiento del plazo para el pago del impuesto, intereses y multas. En el convenio podrá establecerse que, si no se cumple con los importes y las condiciones fijadas en la resolución, quedará sin efecto el convenio y cualquier exoneración o rebaja de multa que se hubiere autorizado. No podrán concederse a los agentes de retención o percepción facilidades para la entrega de retenciones o percepciones de impuestos” Artículo 40

segundo párrafo del Código Tributario. No se exigirá garantía adicional en el procedimiento económico coactivo si ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que lo embargado son los únicos bienes que posee. En que casos procede garantizar.

#### **4.5. Forma de suspender el procedimiento económico coactivo**

Una de las especificaciones que caracterizan los procedimientos contenciosos en materia fiscal, consiste en el hecho de que la administración tributaria nunca interviene como parte en un juicio tributario sino se le ha garantizado el interés fiscal. Es decir, por regla general, cuando la administración tributaria interviene en un procedimiento de corte contencioso no lo hace desprotegido o en la incertidumbre de si eventualmente cobrará el crédito cuyo pago reclama en caso de que obtenga una sentencia o resolución favorable a sus intereses, por el contrario, siempre demanda que el valor pecuniario en controversia, también llamado interés fiscal, se encuentre fehacientemente garantizado en términos de las alternativas que el propio Código Tributario regula. Respecto a la obligatoriedad del otorgamiento de la garantía.

Es una obligación constitucional el contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y es de interés general el que los créditos fiscales sean pagados por los contribuyentes a fin de que el Estado obtenga los recursos que requiere para realizar normalmente sus funciones, entre ellas, la prestación de los servicios públicos y la satisfacción de las necesidades colectivas. La obligación de pagar las contribuciones incluye la de liquidar los créditos fiscales derivados de la

omisión del pago de las mismas, así como la de garantizarlos si se quiere evitar el ejercicio de la facultad económico-coactiva a través de la suspensión del procedimiento económico coactivo de ejecución.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

Los requisitos que deberán reunir las garantías, deberán ser suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía. La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la Superintendencia de Administración Tributaria correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente.

En este escenario, si el contribuyente opta por aportar una garantía del interés fiscal en términos del precepto en cita, se producirá el efecto de que la autoridad administrativa ya contará con una garantía suficiente y objetiva de pago del crédito fiscal en controversia y, consecuentemente, ésta última deberá de suspender el procedimiento



económico coactivo del crédito de que se trate hasta en tanto no se resuelvan en definitiva los medios de defensa instaurados.

Complementariamente, es necesario indicar que existe un caso de excepción que se regula en el Artículo 40 tercer párrafo del Código Tributario, precepto jurídico que a la letra indica: “No podrán concederse facilidades en el pago de impuestos cuando se trate de impuestos que se estuvieren cobrando por la vía judicial, salvo convenio celebrado con autorización de juez competente” De ello se desprende que no se ejecutarán los actos judiciales cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales.

Ahora bien, en este contexto es importante establecer que la materia de este Artículo estriba en poner a disposición del lector las instancias de defensa que posee para el caso de que la autoridad fiscal, una vez otorgada la garantía del interés fiscal persista en su intención de sustanciar el procedimiento económico coactivo, desde luego, sin ningún derecho para ello. Al respecto, se hace necesario invocar lo siguiente.

Los particulares podrán promover un incidente de suspensión de la ejecución, cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, ante el tribunal que conozca del asunto, acompañando copia de los documentos en que se haga constar el ofrecimiento y, en su caso, otorgamiento de la garantía, así como de la solicitud de suspensión presentada ante el tribunal y, si lo hubiere, la documentación en que conste la negativa de la suspensión, el rechazo de la garantía o el reinicio de la ejecución.

Con los mismos trámites del incidente previsto en el párrafo anterior, las autoridades fiscales podrán impugnar el otorgamiento de la suspensión cuando no se ajuste a la ley.

El incidente previsto podrá promoverse hasta que se dicte sentencia mientras no se dicte la misma, el tribunal podrá modificar o revocar el auto que haya decretado o negado la suspensión, cuando ocurra un hecho superveniente que lo justifique”

Es decir, en primera instancia resulta procedente en los casos en que injustificadamente la administración tributaria niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución, la promoción de un incidente de suspensión de la ejecución, el cual se presentará ante el tribunal que conozca del juicio de lo económico coactivo, acompañándose copia de las constancias que acrediten la idoneidad y juridicidad de la garantía del interés fiscal ofrecida y, por ende, la procedencia de la suspensión materia del propio incidente.

La ejecución forzosa es el medio jurídico con el cual se logra la satisfacción del acreedor cuando éste no se consigue a través de la prestación del deudor y es necesario conseguir aquella satisfacción independientemente de la voluntad del obligado.

El procedimiento económico coactivo es un acto formal y materialmente judicial por ser el órgano que la ejecuta que tiene por objeto o finalidad la recaudación para satisfacer la necesidad pública y, no la de resolver una controversia, ya que no debe confundirse el derecho que tiene el deudor de impugnar la ejecución.

El procedimiento económico-coactivo se puede enderezar en contra del sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva.

La ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

- a) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que establece la ley;
- b) La invasión por parte de la autoridad ejecutora en la esfera jurídica del deudor, mediante la sustracción forzosa de su patrimonio;
- c) La satisfacción del interés de la administración acreedora, esto es, la liquidación del crédito fiscal exigible.

a) Actos de inicio de trámite del requerimiento o embargo de la ejecución:

- 1. Sujeto pasivo por deuda propia: se inicia con la notificación del mandamiento de ejecución o requerimiento de pago.
- 2. Sujeto pasivo por deuda ajena: se inicia con la notificación de una resolución definitiva en la que se le finque una responsabilidad. Nota: En la responsabilidad por sustitución no aplica esta regla sino la anterior como si se tratara del deudor directo.

b) Actos de desarrollo del trámite del requerimiento o embargo de la ejecución :

- 1. Señalamiento del orden de los bienes a embargar.
- 2. Nombramiento o cambio de depositario, de perito valuador o de interventor
- 3. Solicitud de auxilio de la fuerza pública.
- 4. Orden de embargo.

5. La publicación para remate.
6. El remate.
7. La subasta.
8. La adjudicación.

c) Actos de conclusión:

1. Cuando se haya satisfecho el interés fiscal. Se hará la aplicación del producto que puede ser que sólo sea interesado el fisco federal, o bien que haya otros deudores como los fiscos locales o los acreedores privados privilegiados.
2. Cuando no se haya satisfecho el interés fiscal. Se ordenará el inicio de un nuevo procedimiento coercitivo.

La suspensión del procedimiento administrativo de ejecución ocurre cuando se dan acontecimientos o actuaciones, que pueden producir una detención en su avance o la extinción definitiva del mismo, y esta puede ser total según se afecte todo el procedimiento o parcial cuando afecte únicamente a determinados bienes embargados.

Cuando la autoridad ejecutora se negare a otorgar la suspensión o bien, viole la otorgada, la suspensión podrá ordenarse por superior jerárquico mediante la presentación de del recurso de apelación en el que se manifiesta la negativa de la suspensión y los fundamentos y pruebas que acreditan la procedencia de la misma, quien resolverá en un plazo de quince días Artículo 142 de Ley del Organismo Judicial, también puede ser ordenada por el Tribunal de lo económico coactivo mediante la tramitación del incidente de suspensión dentro del juicio principal.

Los tipos de garantías son:

- I.- Depósito en dinero.
- II.- Prenda o Hipoteca.
- III.- Fianza otorgada por institución autorizada.
- IV.- Obligación solidaria sumida por tercero.
- V.- Embargo en la vía administrativa.
- VI.- Títulos valor o carteras de crédito del contribuyente.

#### **4.6. Cancelación de la garantía**

La cancelación de la garantía procede en los siguientes casos:

- a) Por sustitución de garantía;
- b) Por el pago del crédito;
- c) Cuando queda sin efectos de forma definitiva la resolución que dio origen a la garantía.

#### **4.7. Notificaciones dentro del procedimiento económico coactivo**

Para la implementación del procedimiento económico coactivo la notificación puede darse en la forma que regula el Artículo 129 del Código Tributario "Clases de notificaciones.

Las notificaciones se harán según el caso:

- a) Personalmente.
- b) Por otro procedimiento idóneo.

En la notificación no se admitirán razonamientos ni interposición de recursos, a menos que en la ley o en la resolución se disponga otra cosa”.

Cuando el notificador acuda para notificar al contribuyente el inicio del procedimiento económico coactivo, si no lo encuentra deberá hacerlo de acuerdo al Artículo 137 del Código Tributario, “Notificaciones por otro procedimiento. La Administración Tributaria podrá establecer para las notificaciones no personales, otro procedimiento idóneo para estos efectos, siempre que se garantice adecuadamente el derecho de defensa del contribuyente”. Y si no atiende el citatorio de la diligencia de requerimiento de pago lo hará por medio de un notario.

## CONCLUSIONES

1. El embargo es la vía de ejecución original del proceso económico coactivo y por ello las partes deben de llegar a un arreglo antes de iniciar el juicio, de esta manera se puede cumplir con la obligación tributaria, a fin de lograr los objetivos de crecimiento económico y desarrollo que se persigue para el cumplimiento del bien común de la sociedad.
2. La obligación tributaria es una obligación de dar una prestación al Estado para el gasto público, la relación jurídica tributaria es la relación surgida de las leyes fiscales entre el Estado y el ciudadano, consistente en pagar los impuesto de acuerdo a la actividad económica y así contribuir ya sea voluntariamente o forzosamente una obligación tributaria
3. La actualización monetaria y los llamados intereses compensatorios corresponden a los casos de reparos en los supuestos de los tributos cuya determinación debe realizar el sujeto pasivo, o en la suposición de omisión de declaración y pago de tributos que a partir del vencimiento del plazo para la autoliquidación y pago del tributo, que al no cumplir, se inicia el procedimiento económico coactivo.
4. Para la recaudación fiscal de los tributos el Estado se encuentra en aptitud de llevar a cabo sus fines, el legislador ha establecido un marco de garantías respecto del crédito fiscal, si bien existen varias formas autorizadas por la legislación para garantizar el importe del crédito fiscal adeudado, es al fisco al que le corresponde autorizar la garantía para suspender el procedimiento económico coactivo.





## RECOMENDACIONES

1. Con la finalidad de lograr una planeación fiscal de calidad el ministerio de finanzas cree un departamento de planeación el cual pueda controlar la administración de las empresas con su contabilidad para cumplir con la normativa fiscal de forma clara.
2. El Congreso de la República debe reformar el Código Tributario Decreto número 6-91 para establecer literalmente las formas en que el contribuyente pueda garantizarle a la Administración tributaria su deuda fiscal consistente en pagar el impuesto de acuerdo a su actividad económica y el Estado le pueda ofrecer al usuario facilidades de pago, para no suspender la actividad de la empresa.
3. La Superintendencia de la Administración Tributaria debe mejorar y ampliar los servicios al contribuyente, reduciendo los costos del cumplimiento de su obligación tributaria, simplificando métodos y procedimientos, y resolviendo oportunamente sus reclamos y recursos ante la administración, de esta manera se logra el principio de la comodidad de la tributación.



## BIBLIOGRAFÍA

ANDREOZZI, Manuel. **Derecho fiscal y tributos**. Tomo II, Tipográfica Ed. Argentina, Buenos Aires, 1951.

BARRIOS OBREGOSO, Raúl. **Derecho tributario - Teoría general del impuesto**. Ed. Palestina Perú, Lima, 1966.

DE BARROS, Carvalho Paulo. **Tratado de derecho tributario**. Ed. Palestra Lima, Perú 2003.

DE PINA VARA, Rafael. **Diccionario de derecho**. Vigésima Edición, Editorial Porrúa, México 1994.

DE PINA VARA, Rafael. **Las obligaciones fiscales**. Ed. Porrúa, México 1994.

LUQUI, Juan Carlos. **La obligación tributaria**, Ed. Abeledo Perrot S.A. España 1999.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Nociones generales del derecho fiscal**. Ed. Harla, México, 1983.

RODRIGUEZ USE, Guillermo, **Derecho tributario procesal**, Ed. Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1987.

ROJINA VILLEGAS, Rafael. **Compendio de derecho civil**. Tomo III Ed. Porrúa, México 1985

TALLEDO MAZU, Cesar. Determinación de obligación tributaria. [www.ifaperu.org/publicaciones/102\\_ContRevIFA.pdf](http://www.ifaperu.org/publicaciones/102_ContRevIFA.pdf) - (Consultado 11/01/2010).

[www.mitecnologico.com/.../](http://www.mitecnologico.com/.../) **Las obligaciones fiscales**. (Consultado 20/02/2010).

[www.mitecnologico.com/.../](http://www.mitecnologico.com/.../) **Las obligaciones fiscales**. (Consultado 20/02/2010).

## **Legislación:**

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

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

**Disposiciones legales para el fortalecimiento de la administración tributaria.** Decreto número 20-20006 del Congreso de la República de Guatemala, 2006.

**Reformas al decreto número 6-91 del congreso de la republica, Código Tributario, y sus reformas.** Decreto numero 3-2004 del Congreso de la República de Guatemala 2004.