

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

**TEMA:
LA VIOLACIÓN DEL DERECHO AL TRABAJO POR PARTE DEL ESTADO
CUANDO ATRAVÉS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA CIERRA TEMPORALMENTE NEGOCIOS**

GUSTAVO ADOLFO VICHI LINARES

GUATEMALA, OCTUBRE DE 2011

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

**VIOLACIÓN DEL DERECHO AL TRABAJO POR PARTE DEL ESTADO CUANDO
ATRAVÉS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CIERRA
TEMPORALMENTE NEGOCIOS.**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

De la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

De la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por

GUSTAVO ADOLFO VICHILINARES

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, octubre de 2,011

**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. Avidán Ortíz Orellana
VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz
VOCAL I: Br. Modesto José Eduardo Salazar Diéguez
VOCAL: Br. Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO: Lic. Marco Vinicio Villatoro López

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXÁMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

PRIMERA FASE:

Presidente: Licda. Ana Elvira Polanco Tello
Vocal: Licda. Glenda Ivonee Aldana Barrientos
Secretario: Lic. Emilio Gutiérrez Cambranes

SEGUNDA FASE:

Presidente: Lic. Héctor René Marroquín Aceituno
Vocal: Lic. Marco Tulio Pacheco Galicia
Secretario: Lic. Jorge Mario Yupe Cárcamo

RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de la tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).

OFICINA JURÍDICA
4ta. Calle 4-108 "A" Zona 3
Chimaltenango, Chimaltenango
Teléfono 78393309



Chimaltenango 26 de Enero de 2,007

Señor Decano.
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Su Despacho.

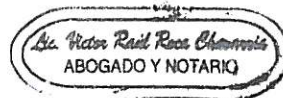
Respetable Señor Decano:

En cumplimiento a la resolución emanada de ese Decanato procedí a Asesorar al Bachiller Gustavo Adolfo Vichi Linares sobre el trabajo de tesis denominado "Violación del Derecho al Trabajo por parte del Estado cuando a través de la Superintendencia de Administración Tributaria cierra temporalmente negocios".

En relación al mismo me permito informarle que el Bachiller Vichi Linares puso en práctica las técnicas de toda la investigación científica habiendo puesto dedicación y esmero en la realización del mismo, el cual demuestra su interés por aportar una solución a la problemática planteada.

Por lo anterior considero que el trabajo de mérito llena los requisitos para que el mismo pueda pasar a la fase de revisión.

Aprovecho la oportunidad para saludarlo deferentemente,




Lic. Víctor Raúl Roca Chavarría
ABOGADO Y NOTARIO
Colegiado 3863



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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) CÉSAR AUGUSTO PÉREZ LORENZO, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante GUSTAVO ADOLFO VICHI LINARES, Intitulado: "VIOLACIÓN DEL DERECHO AL TRABAJO POR PARTE DEL ESTADO CUANDO A TRAVÉS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CIERRA TEMPORALMENTE NEGOCIOS".

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


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



cc.Unidad de Tesis
MTCL/sllh

LICENCIADO CESAR AUGUSTO PÉREZ LORENZO
ABOGADO Y NOTARIO
1ra CALLE 3-88 ZONA 4 CHIMALTENANGO
TELEFONO 78396341- 59319564



Chimaltenango 23 de Noviembre de 2,007

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



Me es grato dirigirme a Usted, para manifestar que de conformidad con la designación de éste Decanato y en atención a lo que preceptúa el artículo 32 del Normativo para el examen General Público que literalmente 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, actué como revisor de Tesis del Bachiller GUSTAVO ADOLFO VICHÍ LINARES, en su trabajo de Tesis intitulado: "VIOLACIÓN DEL DERECHO AL TRABAJO POR PARTE DEL ESTADO CUANDO A TRAVÉS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CIERRA TEMPORALMENTE NEGOCIOS".

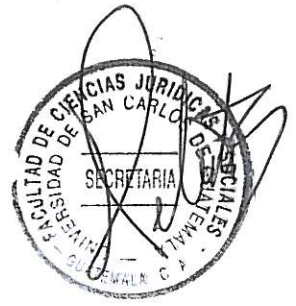
Al respecto informo que el Bachiller trabajó bajo mi inmediata dirección, a quién orienté sobre la bibliografía y las técnicas de investigación adecuadas para su tema de tesis. El informe del trabajo cuenta con cuatro capítulos, lógicamente relacionados entre sí, habiéndose observado tanto el método inductivo y deductivo, en su contenido temático. Considero pues que el análisis que efectúa el Bachiller GUSTAVO ADOLFO VICHÍ LINARES, refleja de manera objetiva y crítica, la violación del derecho al trabajo por parte del Estado cuando a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, cierra temporalmente negocios, así como un valioso y novedoso aporte al conocimiento científico que pasará a enriquecer la Biblioteca de nuestra Facultad.

En virtud de lo anterior, DICTAMINO, que el trabajo de investigación elaborado cumple con todos los requisitos académicos exigidos por nuestra facultad y que puede continuar con el trámite respectivo.

Sin otro particular, me suscribo de Usted, con muestra de admiración y respeto,


Licenciado Cesar Augusto Pérez Lorenzo
Colegiado 3967

ABOGADO Y NOTARIO



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, seis de marzo del año dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante GUSTAVO ADOLFO VICHÍ LINARES, Titulado “VIOLACIÓN DEL DERECHO AL TRABAJO POR PARTE DEL ESTADO CUANDO A TRAVÉS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA CIERRA TEMPORALMENTE NEGOCIOS” Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.

MTCL/sllh



DEDICATORIA

- A Dios:** Ser supremo, mi hacedor y fuente de mi confianza.
- A mi padre:** Dr. Gustavo Adolfo Vichi (+) por su ejemplo de amor y servicio a los demás.
- A mi madrecita:** Lidia Esther Linares Calderón (+) por ser siempre mi Fortaleza y porque siempre vas conmigo mamita.
- A mi esposa:** Gracias por su apoyo.
- A mis hijos:** Luisa, Laura y Gustavito por ser siempre mi inspiración
- A mis hermanos:** Elizabeth, Eunice, Daniel, Katherine por ser una Bendición en mi vida.
- A mis sobrinos:** Con todo mi cariño.
- A mis primos y tíos:** Por tantos momentos especiales.
- A mis amigos:** Giovanni Salazar, Paulito Palacios y a mis compañeros Del Colegio La Salle de Antigua Guatemala y de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- A la Universidad de San Carlos de Guatemala:**
A la cual me enorgullezco de pertenecer, por grande entre las grandes.
- A la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales:**
Por haberme albergado durante los años de formación.
- Y a usted especialmente.**

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I .

1. La Superintendencia de Administración Tributaria	1
1.1 Definición de Superintendencia de Administración Tributaria.....	1
1.2 Objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	8
1.3 Organización de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	9
1.4 Fundamentación legal	20

CAPÍTULO II

2. El contribuyente.....	21
2.1 Definición	21
2.2 Clasificación.....	22
2.3 Responsables solidarios	26
2.4 Substituto	27
2.5 Responsable por deuda propia	27
2.6 Responsable por deuda ajena	28
2.7 Responsable por representación	28
2.8 Agente de retención	29

CAPÍTULO III

3. Relación jurídico tributaria.....	31
3.1 Definición	31
3.2 Elementos entre los cuales se entabla:.....	37
3.2.1 Sujeto activo	37
3.2.2 Sujeto pasivo	38
3,3 Elementos que la integran:	42
3.3.1 Elemento personal	42
.3.3.2 Elemento finalista	43
3.3.3 Elemento temporal	44
3.3.4 Elemento cuantitativo	45
3.3.5 Base impositiva o tipo impositivo	48
3.3.6 Hecho generador	52

CAPÍTULO IV

4. Presencia fiscal de la Superintendencia de Administración Tributaria en los pequeños y medianos negocios.....	65
4.1 Definición de presencia fiscal	65
4.2 Definición de pequeño y mediano negocio	75
4.3 Fundamentación legal	75
CONCLUSIONES.....	77

RECOMENDACIONES 79

ANEXO..... 83

BIBLIOGRAFÍA 87

INTRODUCCIÓN

Con la vigencia del Decreto 117-97 del Congreso de la República que contiene el Código Tributario, se implementaron nuevas modalidades con relación a las infracciones sancionadas con cierre temporal de negocios y es aquí en donde el Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria viola el derecho al trabajo, principio constitucional que en Guatemala es norma vigente.

En la Constitución Política de la República de Guatemala se establece la libertad de industria, comercio así como también, establece que: “ el trabajo es un derecho de la persona y una obligación social. Además añade que el régimen laboral del país debe organizarse conforme a principios de justicia social”.

El Estado dentro de sus fines tiene el de proteger la industria, el comercio y el trabajo en todos los ámbitos, con el fin de que todos los guatemaltecos tengamos acceso a la educación, a la sobrevivencia, al deporte. Sin embargo, cuando el Estado, investido de su “poder de imperium “ a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, actúa sobre la fuente de trabajo de los ciudadanos que por el hecho de no haberse registrado como contribuyentes, o no emitir facturas. de acuerdo al artículo 85 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República se les CIERRA TEMPORALMENTE SUS NEGOCIOS, entonces entra en contradicción lo preceptuado en las garantías constitucionales citadas, ya que en el momento en que se cierra temporalmente un negocio, el Fisco no toma en cuenta que está violando dichas normas constitucionales, y que además, está dejando temporalmente al contribuyente y a las personas que conforman su núcleo familiar ,

(ii)

sin los recursos económicos necesarios para sobrevivir durante los días que va a permanecer cerrado el negocio.

El mismo Estado que se encuentra obligado a crear fuentes de trabajo, no las crea, y las pocas que existen, las cierra, o con los nuevos impuestos, o el incremento a la tasa impositiva de los ya existentes, contribuye a desmotivar al inversionista para que continúe adelante, y con esas actitudes de el Estado , se obtiene entonces, como respuesta, que el contribuyente opte por cerrar definitivamente su negocio.

Lo descrito anteriormente, es lo que me motivó por realizar el trabajo de investigación que hoy concluyo, sobre la problemática acerca de la violación del derecho al trabajo por parte del Estado cuando realiza el cierre de negocios, dando a conocer las repercusiones en el contribuyente, su núcleo familiar, y en la sociedad. El trabajo que hoy presento a la Honorable Junta Directiva está dividido en cuatro Capítulos. En el Capítulo Primero de desarrolla el tema de Superintendencia de Administración Tributaria, dando una definición de la misma, su objeto, organización. Luego en el Capítulo Segundo, se aborda el tema del Contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, dando una definición del mismo, y las personas y entes que son responsables de pagar el impuesto al Fisco en ausencia del contribuyente directo. Luego en el Capítulo Tercero, se aborda el tema relacionado con la Relación Jurídico Tributaria, el nexo que liga al contribuyente como sujeto pasivo de esta relación, con el Fisco o sea el Estado como sujeto Activo de la misma, con todo el poder para exigir impuestos de aquellos que ni tienen la capacidad legal de pagarlos. En dicho capítulo se abordan los elementos que

(iii)

integran dicha relación como lo es el elemento temporal, el hecho generador. En el Capítulo Cuarto, que es el que constituye la base de la investigación se dá a conocer la Presencia fiscal de la Superintendencia de Administración Tributaria ante los pequeños y medianos negocios y el procedimiento que se lleva a cabo en dicha visita.

Espero que el trabajo que hoy concluyo pueda contribuir en ínfima parte a la solución de la problemática nacional, sirva como una simple fuente de consulta a estudiantes, profesionales y en sí , a las personas estudiosas del derecho financiero y tributario.

CAPÍTULO I

1. La Superintendencia de Administración Tributaria.

1.1 Definición de Superintendencia de administración tributaria.

El artículo 3 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que: “Es una institución del Estado que tiene como fin ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que recaudan las municipalidades.”

Derivado de los Acuerdos de Paz, en cuanto a las políticas económicas y fiscales, las partes se comprometieron a propiciar medidas concertadas con los distintos sectores sociales tendientes a incrementar la inversión y la productividad, en el marco de la estrategia general de crecimiento con estabilidad y equidad social. La política fiscal (ingresos y egresos), es considerada la herramienta clave para que el Estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales, y en particular aquellas relacionadas con el desarrollo social, que es esencial en la búsqueda del bien común. En el artículo 47 del Acuerdo sobre aspectos socio-económicos y situación agraria de los Acuerdos de Paz se establece que, la política fiscal es fundamental para el desarrollo sostenible de Guatemala, afectado por los bajos índices de educación, salud, seguridad ciudadana, carencia de infraestructura y otros aspectos que no permiten incrementar la productividad del trabajo y la competitividad de la economía

guatemalteca. Así mismo el artículo 49 del mismo cuerpo legal establece que la administración tributaria, debe concebirse en forma que permita la recaudación de los recursos necesarios para el cumplimiento de las tareas del Estado, incluyendo los fondos requeridos para la consolidación de la paz, dentro de un sistema tributario que se enmarque en los siguientes principios básicos: a) Ser un sistema justo, equitativo y globalmente progresivo, conforme al principio constitucional de capacidad de pago; b) Ser universal y obligatorio, y c) Estimular el ahorro y la inversión.

Es por ello que el Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997, un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el programa de modernización del sector público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1997, con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo.

El objetivo general del proyecto consistió en: crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera

capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

De conformidad con los Acuerdos de Paz, y tomando en cuenta su finalidad principal en lo referente a la administración fiscal, como fortalecer los mecanismos existentes de fiscalización y recaudación, así como evaluar y regular las exenciones tributarias con miras a eliminar los abusos y poner en funcionamiento estructuras administrativas que atiendan a los programas de recaudación y fiscalización del presupuesto de ingresos y la aplicación de las leyes tributarias correspondientes. Lo cual se realizaría con la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria la que fue aprobada en el Congreso de la República de Guatemala, por medio del Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998. Según la norma citada, la Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal, descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación. El artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que la entidad goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Como primer paso para el inicio de operaciones de la nueva entidad, fue precisa la integración del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual surgió de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la

república seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98. El Directorio está integrado por:

- El ministro de finanzas públicas, quien lo preside.
- Cuatro directores titulares y sus suplentes.
- El superintendente de administración tributaria, quien actúa como secretario.

En el artículo 1 del reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio No. 2-98, establece y desarrolla la estructura y organización interna, indicando las unidades administrativas a las que compete conocer las solicitudes y sustanciar los procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia.

Es competencia y jurisdicción de la Superintendencia de Administración Tributaria ejercer con carácter exclusivo la administración, recaudación, fiscalización y control, de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las municipalidades tal y como lo establece el artículo 3 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria es la entidad responsable de incrementar en forma sostenida la recaudación tributaria del país, a través de una eficiente, eficaz, honesta y transparente gestión, con excelencia en el servicio al

contribuyente para proveer al Estado de los recursos que necesita para el desarrollo económico social de Guatemala.

Ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia proveyendo los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones constitucionales, esencialmente las relacionadas con el gasto social en todas sus manifestaciones, fortaleciendo de manera sostenida las finanzas del Estado.

Y es que el Estado con todo el poder de que se encuentra investido, tiene amplias facultades para desarrollar los órganos que le convengan para la captación de los recursos que le permitan aparentemente “mantener y mejorar el bien común”.

Según el tratadista Sergio Delfini, La Legislación Tributaria “Es la Rama del Derecho Público que expone los principios y las normas relativas al establecimiento y aplicación de los impuestos así como a la creación y observancia de algunos límites negativos a la libertad de las contribuciones conexas con un impuesto establecido por el Estado. Estudia los principios y normas que regulan la actividad del Estado y algunos Entes Públicos en la obtención de Ingresos dinerarios provenientes de los ingresos de la economía privada de los individuos”¹.

¹ Delfini, Sergio A. Introducción al Derecho Tributario, Pág. 22

Si el Derecho Público es un conjunto de normas que regulan la actividad del Estado y de sus órganos ya sea entre ellos mismos o entre ellos y los particulares, lógico es pensar entonces que la “legislación tributaria es una rama del derecho público por cuanto que expone “los principios y las normas relativas al establecimiento y aplicación de los impuestos”ⁱ.

Sabemos que el Estado está investido del *Ius Imperium* por cuanto que su poder o Soberanía de crear e imponer impuestos se extiende a todas las personas y bienes que se encuentran en el territorio de la República. La Legislación tributaria va a regular los principios para crear y establecer la carga o los Impuestos con que los particulares deben contribuir al Estado para financiar la satisfacción de las necesidades de la población.

La Legislación tributaria también estudia la limitación que tienen los impuestos, y por ende, el mismo Estado al crear impuestos, porque siempre habrá algunas personas físicas, jurídicas o entidades que por su naturaleza queden libres de tributar, o Exentas de un determinado tributo. La mayor de las veces esta liberación o NO PAGO de un impuesto ya viene determinado en la misma ley desde que ésta entra en vigencia. Tributaria y doctrinariamente a esta limitación negativa de los impuestos se le llama **exención**.

Ahora bien, porqué se dice que la Legislación tributaria estudia los límites negativos a los impuestos? Porque su campo de estudio es tan extenso, que dentro del mismo, la legislación estudia los aspectos negativos a la imposición, y éstos están

constituidos por la Exención, ya que el típico límite negativo a un tributo, ya que la misma no permite que nazca la Relación Jurídico tributaria, ya que al no darse un Hecho generador, como consecuencia, no puede nacer a la vida la relación tributaria entablada entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la misma ².

En este sentido es de hacer notar que el Estado se concibe como una sociedad humana, asentada de manera permanente en el territorio que le corresponde, sujeto a un poder soberano que crea, define, y aplica un orden jurídico que estructura la sociedad estatal para obtener el bien público temporal de sus componentes” ³.

El Estado en tal forma se encuentra integrado por sus elementos de Población, Territorio, Poder y soberanía y un Orden Jurídico.

Población:

Es un conjunto de personas que habitan en un territorio y conforman un Estado ⁴.

Territorio:

Es la superficie terrestre en que se ejerce soberanía o jurisdicción por un Estado, provincia o municipio ⁵.

² Ob. Cit. Pág. 25

³ Porrúa Pérez, Francisco. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Pág. 198

⁴ Ossorio Manuel, Diccionario de Ciencias Jurídicas, Pág. 740

⁵ Ossorio Manuel, Ob.Cit., Pág 742.

Poder o Soberanía:

Es la libertad que tiene un Estado para ejercer su Poder sobre las personas y bienes que se encuentran en su territorio ⁶.

Ordenamiento jurídico:

Conjunto de normas que impone el Estado sobre las personas y bienes que se encuentran en su territorio, y que son necesarias para la convivencia en armonía entre los miembros del mismo ⁷.

La Actividad del Estado consiste en que a través de la Legislación tributaria se estudia las normas y principios que dirigen o norman la actividad que el Estado desarrolla para obtener los recursos necesarios para financiar sus actividades planificadas para alcanzar el bien común.

1.2 **Objeto de la Superintendencia de administración tributaria.**

El objeto principal de la Superintendencia de Administración Tributaria es cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias, facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciendo con ellos una relación transparente, honesta y efectiva, y promover la cultura y moral tributaria en el país. Siendo sus

⁶ Ob.Cit.Pág 583

⁷ O.Cit, Pág 517

funciones principales a nivel institucional, ejercer la administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, con excepción de los que recaudan las municipalidades. Administrar el sistema aduanero de la República, conforme a la ley. Los cuales se pueden obtener desarrollando sus valores como productividad, integridad, honradez, eficacia, eficiencia, disciplina, honestidad, confidencialidad y transparencia como lo establece el artículo 3 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1.3 Organización de la superintendencia de administración tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria está organizada de la siguiente forma: El Directorio, que cuenta con los servicios de auditoría externa y asesoría técnica; la Superintendencia, de la que dependen las Intendencias de Aduanas, de Recaudación y Gestión y de Fiscalización; las Gerencias de Apoyo; Recursos humanos, Informática, Administración Financiera, y Planificación y Desarrollo Institucional; las Direcciones de Auditoría Interna y de Asuntos Jurídicos; la Coordinación de Contribuyentes Especiales, y las Coordinaciones Regionales: Central, Sur, Occidente, y Nororiente, de las cuales dependen jerárquicamente las Oficinas Tributarias Departamentales y las Aduanas tal y como lo establece el artículo 2 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98.

En forma somera describo a continuación las principales funciones de los diferentes órganos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Directorio.

En el artículo 5 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que el Directorio es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria y le corresponde establecer las políticas de gestión administrativa y velar por su buen funcionamiento. El artículo 7 del Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que el Directorio también emite opinión sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria; dicta y aprueba las disposiciones internas, que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria, de las leyes tributarias y aduaneras, y de sus reglamentos.

Unidad de Asesoría Técnica del Directorio.

El artículo 14 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que es la unidad cuya función es preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones que le sean encargados por el Directorio o por cualquiera de sus miembros, así como asistir al Directorio en los requerimientos concretos que se le formulen.

Superintendente de Administración Tributaria.

El Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al Directorio. El artículo 15 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que al Superintendente, le corresponde celebrar los contratos, convenios y en general toda clase de actos jurídicos directamente vinculados con el desarrollo de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria relacionados con la administración de los recursos humanos, bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros que le sean asignados para el cumplimiento de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Intendencia de Aduanas.

El artículo 24 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que la Intendencia de Aduanas es la encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal del tráfico exterior de mercancías, así como de las mercancías sometidas a los distintos regímenes aduaneros, que se realizan en el territorio de la República, analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia, coordina, planifica, y controla las funciones atribuidas a la Superintendencia de Administración Tributaria en materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduaneros; administra el sistema aduanero de la

República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala. Para el desempeño de sus funciones cuenta con los departamentos de regímenes aduaneros; técnico; y de operaciones.

Intendencia de Fiscalización.

El artículo 26 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que es la responsable de planificar y programar en el ámbito nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, como las siguientes: Para tributarios, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario; coordina y controla la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización; analiza, diseña y programa las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; resuelve en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Código Tributario, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al Superintendente. Cuenta con los departamentos de programación de la fiscalización; y de evaluación y control.

Intendencia de Recaudación y Gestión.

El artículo 25 del Reglamento de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que ésta Intendencia es la que dirige las actividades relacionadas

con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, planifica, coordina y evalúa las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la Superintendencia de Administración Tributaria, así también, administra las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes. Está integrada por los departamentos de control a entidades recaudadoras y registro de ingresos; de cobranza y de gestión, atención y orientación.

Gerencias de Apoyo.

El artículo 27 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que éstas gerencias de apoyo son responsables de prestar los servicios de planificación, administración de recursos humanos, financieros e informáticos a la Superintendencia de Administración Tributaria y dependen jerárquicamente del superintendente. No tienen jerarquía sobre las otras dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, sólo mediante resoluciones e instrucciones escritas del Superintendente.

Recursos Humanos.

El artículo 28 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que ésta gerencia tendrá como funciones las

siguientes. captar, mantener, desarrollar, evaluar e incentivar el mejor recurso humano disponible en el mercado laboral; establecer y administrar el sistema de personal, las políticas, planes y programas de prestaciones y beneficios para el personal en materia de recursos humanos, de conformidad con el reglamento interior de trabajo de la Superintendencia de Administración Tributaria; administrar, supervisar y controlar el plan de carrera administrativa, la evaluación del desempeño y el programa de capacitación del personal. Está integrada por los departamentos de administración de recursos humanos; de reclutamiento, selección y contratación, y de desarrollo de recursos humanos.

Informática.

El artículo 29 de Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que ésta gerencia tiene a su cargo, la coordinación con las diferentes unidades de la Superintendencia de Administración Tributaria, de las actividades de análisis, diseño, desarrollo e implementación de sistemas de información y capacitación, seguridad en accesos, soporte, administración (redes, base de datos, y sistemas operativos), mantenimiento, ingreso de datos, asesoría para la adquisición, recepción e instalación de equipo. Está integrada por los departamentos de desarrollo y mantenimiento; departamento de sistemas, e ingreso de datos.

Administración Financiera.

El artículo 30 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que ésta gerencia se encarga de administrar los recursos financieros y materiales necesarios, para el adecuado funcionamiento de las dependencias administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria; planifica y coordina las actividades que en materia de cooperación y relaciones internacionales e interinstitucionales realice la Superintendencia de Administración Tributaria en el ámbito de su competencia; administra los procedimientos de compras y contrataciones, de archivo, de almacén, de secretaría, de seguridad operativa, y lo relativo a la infraestructura y elementos de apoyo logístico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Está integrada por las subgerencias: Administrativa: formada por los departamentos de compras y contrataciones, administrativo; y de seguridad operativa; Financiera: formada por los departamentos de presupuesto y contabilidad; de tesorería; de cooperación y relaciones internacionales.

Planificación y Desarrollo Institucional.

El artículo 31 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que es la unidad técnico asesora y de apoyo, responsable de asistir a las unidades administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria en las áreas de gerencia, análisis tributario y documentación e información. Coordina el funcionamiento y la utilización de los procesos, metodologías, instrumentos y mecanismos de planificación, seguimiento y evaluación de gestión; vela por

la correspondencia entre la organización, objetivos y metas de la Superintendencia de Administración Tributaria; promueve el fortalecimiento y desarrollo institucional; coordina el sistema de estadísticas, análisis y programación tributaria; provee adecuadamente a las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria la información necesaria para la fijación de objetivos y metas, así como, el diseño de estrategias y políticas institucionales, administra el centro de documentación e información.

Dirección de Auditoría Interna.

El artículo 18 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que es la Dirección responsable de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo que establece la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, los reglamentos internos y los manuales técnicos o administrativos, así como toda normativa. Cuenta con los departamentos de auditoría financiera y contable y de auditoría de sistemas de información y estudios. Esta dirección es a su vez, fiscalizada externamente por la Contraloría General de Cuentas.

Dirección de Asuntos Jurídicos.

El artículo 20 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98, establece que ésta Dirección es la encargada de proporcionar asesoría jurídica a todos los órganos de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la asesoría externa que se contrate para asuntos o casos específicos; coordina con las intendencias la aplicación de criterios técnico-jurídicos uniformes; dictamina sobre las dudas que se presenten en materia de interpretación, integración y aplicación de la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes y reglamentos, que corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria cumplir y hacer cumplir; emite opiniones y dictámenes sobre los asuntos cuya resolución tanto en materia tributaria como aduanera, corresponden a la Superintendencia de Administración Tributaria y otros relacionados. Cuenta con los departamentos de consultas y normas, de asuntos administrativos e impugnaciones, y de procesos judiciales.

Coordinación de Contribuyentes Especiales.

Es la responsable de dar atención a consultas y gestiones de toda naturaleza; ejercer control sobre la presentación de declaraciones de impuestos y pagos, requerir el respectivo cumplimiento de la obligación tributaria en los casos en que resulte necesario; ejecutar programas de fiscalización, velar porque se cumplan las disposiciones emanadas de la Superintendencia y de las Intendencias; informar a las Intendencias y a la Superintendencia, sobre el avance en la ejecución de los planes y programas; trasladar a la

Dirección de asuntos jurídicos los casos que corresponda y la demás que le asigne el Superintendente de Administración Tributaria.

Cuenta con los departamentos de recaudación y gestión, de fiscalización, de resoluciones y administrativo y de secretaría. Contará con delegaciones en las coordinaciones regionales sur, occidente y nororiente, conforme lo requiera el buen desarrollo de sus funciones; esta unidad administrativa se creó mediante resolución de la Superintendencia de Administración Tributaria, número 527-2001 de fecha 21 de noviembre de 2001.

Coordinaciones Regionales.

El artículo 32 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98 establece que éstas coordinaciones regionales dependen jerárquicamente del superintendente y funcionalmente de las intendencias. Cada coordinación regional tiene una sede, y competencia territorial en materia tributaria sobre las oficinas tributarias departamentales y las aduanas de su jurisdicción, coordinando las actividades en materia de recaudación, fiscalización y supervisión aduanera. Cada coordinación regional cuenta con una delegación de la dirección de asuntos jurídicos y además se conforma por los siguientes departamentos: de recaudación y gestión, de fiscalización, de aduanas, de informática y de administración y finanzas.

Se establecen cuatro coordinaciones regionales, como se indica a continuación:

Regional Central.

De la que dependen las oficinas tributarias departamentales y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y El Progreso. La sede está en la ciudad de Guatemala tal y como lo establece el artículo 33 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98.

Regional Sur.

De esta coordinación dependen las oficinas tributarias departamentales y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa. La sede está en la cabecera del departamento de Escuintla tal y como lo establece el artículo 34 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98.

Regional Occidente.

De la que dependen las oficinas tributarias departamentales y aduanas que se ubiquen en los departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, El Quiché, Sololá y Totonicapán. La sede está en la cabecera departamental de Quetzaltenango tal y como lo establece el artículo 35 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98.

Regional Nororiente.

De la que dependen las oficinas tributarias departamentales y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta Verapaz y el Petén. La sede está en la cabecera del departamento de Zacapa tal y como lo establece el artículo 36 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98.

1.4 Fundamentación Legal.

Todo lo escrito anteriormente tiene como base de fundamentación legal el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, vigente en todo el país a partir del 21 de febrero de 1998 , decreto que contiene la Ley de Superintendencia de Administración Tributaria, la cual como se establece es una entidad estatal, descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, gozando dicha entidad de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Así mismo encontramos como asidero legal el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo 2-98.

CAPÍTULO II

2. El Contribuyente.

2.1 Definición.

Es la persona individual o jurídica, que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma (hecho generador). En virtud del efecto de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectuó realmente el pago del impuesto.

Es el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria ; es la persona natural o jurídica que por estar sometido al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo.

Según Héctor Villegas, el contribuyente es “el destinatario legal del tributo a quien el mandato de la ley obliga a pagar el tributo por sí mismo, en virtud de ser el que está cumpliendo con la condición puesta en la ley tributaria”¹. Por ejemplo en el Impuesto único sobre inmuebles, el contribuyente, es el propietario o el poseedor del mismo.

⁹ Villegas, Héctor . **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y tributario.** Tercera Edición. Tomo I, Págs, 189, 190.

2.2 Clasificación

contribuyentes

- Deudores
- Agentes de Retención
- Agentes de Percepción
- Responsables:
 - Obligado por deuda ajena
 - Responsables por representación.

Contribuyente.

Es el sujeto pasivo por deuda propia, ya que es quien ha realizado el Hecho generador del tributo. En determinado momento el contribuyente puede transformarse en los sujetos sustitutos del mismo como lo veremos adelante.

Deudores:

Son los responsables directos del pago de la obligación tributaria, realizan el pago de la misma por ser los propietarios de la manifestación de la riqueza que grava el impuesto, por ejemplo, los contribuyentes de los impuestos directos como el Impuesto sobre la renta, el impuesto único sobre inmuebles, y el Impuesto del t mbre y papel sellado especial para protocolos.

Agentes de Retención.

Son los responsables de retener al sujeto pasivo el impuesto al realizar el pago del mismo, por ejemplo, los patronos cuando retienen a los asalariados el impuesto sobre la renta del pago del sueldo o salario que les hacen mensualmente, en este caso, al pago del total del sueldo les retienen el impuesto, o en las facturas especiales, cuando el comprador del bien al momento de hacer el pago, retiene del vendedor el impuesto.

Agentes de Percepción.

Son los responsables de percibir del que les realiza el pago el impuesto, por ejemplo, todos los Agentes de Percepción del Impuesto al valor agregado desde el momento que calculan el precio del servicio o del bien, tienen que adicionar al mismo el impuesto como un valor agregado a la cantidad que en realidad van a recibir, por lo que al igual que los agentes de retención, el impuesto no lo pagan los agentes sino que son auxiliares de la Administración Tributaria, que sirven como vínculos entre el Estado y las personas que en realidad pagan el impuesto, el típico agente de percepción es el Sujeto pasivo del impuesto al Valor Agregado, tanto lo concerniente a los agentes de retención y los agentes de percepción lo encontramos en el artículo 28 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus Reformas.

Responsables.

Son sujetos pasivos por deuda ajena, identificados de los artículos del 21 al 29 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, y se clasifican en:

Obligado por Deuda Ajena:

Si vemos el artículo 25 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus Reformas estableceremos que son aquellos que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir obligaciones atribuidas a éste.

Responsables por Representación.

Establece que son representantes, según la ley sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan.

- Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.

- Los representantes legales de las personas jurídicas.

- Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores ¹⁰

En relación al Contribuyente, la Corte de Constitucionalidad ha emitido sentencias en las que conceptúa perfectamente al mismo. Se transcribe a continuación la resolución contenida en el Expediente 543-98 de la Corte de Constitucionalidad, que literalmente dice:

“.....respecto a la doble tributación acusada en el segundo párrafo del artículo de que se trata, el Ministerio Público señala que los peticionarios interpretan erróneamente lo que es la retención y lo que es el pago del impuesto; el Ministerio de Finanzas Públicas se pronuncia en términos similares. Al leer este segundo párrafo se advierte que en él, se regula el caso e que el agente de retención tome a su cargo el pago del impuesto que corresponda pagar al contribuyente, lo que da por resultado un aporte del retenedor a favor del contribuyente, aporte que incrementa el ingreso de este último, por lo cual dispone que deberá incrementarse la renta o monto correspondiente al impuesto, pero esto no quiere decir ni que el contribuyente ni que el retenedor paguen dos veces, sino solamente que tanto la retención, como al pago a la cual se aplicará, se ajusten al monto que efectivamente recibe el contribuyente, constituido por la suma que originariamente debía recibir, más el valor del impuesto que absorbió a favor de el propio contribuyente el agente retenedor.”¹¹

¹⁰ Artículos 27 y 28, Código Tributario, Decreto Número 6-91 y sus Reformas

¹¹ Gaceta Número 14, expedientes acumulados números 150-89 y 156-89, Pág. No. 13 Sentencia 12-12-89

Al referirse al artículo 70 del Decreto cuestionado, critican los solicitantes que el tercer párrafo es contrario a los principios de equidad y justicia tributaria, toda vez que exime a los contribuyentes que laboren en instituciones extranjeras, de sufrir la retención de sus salarios, conculcando el artículo 4 de la Constitución Política de la República, relativo a la libertad e igualdad en dignidad y Derechos, y no se trata con igualdad a los trabajadores asalariados de personas nacionales, con los asalariados de organismos internacionales. Expediente 543-98 Corte de Constitucionalidad.”

2.2.1 Responsables Solidarios.

El artículo 27 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso del República y sus Reformas establece es responsable solidario una tercera persona que se ubica a la par del contribuyente, es ajena al hecho generador que contiene la ley tributaria, y que sin embargo tiene también la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Por ejemplo, tienen este carácter las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, las que participen por sus funciones públicas o por su oficio o profesión en la formalización de actos ú operaciones considerados como hechos imponible, y todos aquellos designados como Agentes de Retención o de Recaudación. Por ejemplo: En el Impuesto sobre la Renta se convierte en responsable solidario (con el contribuyente) el Agente Retenedor de dicho impuesto.

2.2.2. **Substituto.**

Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del Hecho Imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del Destinatario Legal tributario (contribuyente), desplazando éste último de la relación jurídico-tributaria, y como consecuencia, el sustituto es el que paga el tributo en lugar del contribuyente. El caso típico de esta figura fiscal doctrinaria lo encontramos en el impuesto al valor agregado en el caso de la persona que compra un pantalón en Q112.00 aquí resulta pagando Q12.00 de Iva. Como consumidor final, impuesto que debió haber pagado el fabricante, pero como éste lo traslada al consumidor final y en la realidad es éste el que resulta tributando y en ese sentido, se convierte en Substituto del obligado fiscalmente.

2.2.3. **Responsable por Deuda Propia.**

Son los contribuyentes directos, ya sean personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado, y personas jurídicas que realicen o respecto de las cuales se verifica el Hecho Generador de la obligación tributaria tal y como lo establece el artículo 21 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus Reformas.

2.2.4. Responsable por Deuda Ajena.

Es responsable ú obligado por deuda ajena, la persona que sin ser contribuyente, debe por disposición expresa de la Ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste (el contribuyente); sin embargo el que pague, tiene el derecho de repetir contra el contribuyente tal y como lo establece el artículo 25 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus Reformas. El autor del presente trabajo de tesis expone el siguiente ejemplo: Juan Pérez compra a Carlos Morales un vehículo que estuvo en el taller durante 2004; en mayo de 2005 se realiza la compraventa y el adquirente desea cumplir con el Fisco cancelando el Impuesto de Circulación de Vehículos por el año de 2004(Amén de pagar Iva, por el traspaso), pero como se incurrió en no haber cancelado el impuesto respectivo de 2004 entonces Juan Pérez tendrá que pagar por Deuda Ajena (la del antiguo propietario) el Impuesto referido por el año de 2004, más multa e intereses moratorios.

2.2.5. Responsables por Representación.

El artículo 26 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus Reformas establece que son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias, en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan las personas siguientes: a) los padres, los tutores, o los administradores de bienes de los menores obligados y los

representantes de los incapaces, b) Los representantes legales de las personas jurídicas, c) los mandatarios, respecto de los bienes que administren y dispongan; d) Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

2.2.6 Agentes de Retención.

El artículo 28 de Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus Reformas establece que son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas, como Pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes.

CAPÍTULO III

3. Relación Jurídico Tributaria.

3.1 Definición.

En el mundo del derecho existen muchas relaciones jurídicas que dan origen a diversidad de Derechos y obligaciones. Nos encontramos en el contexto general de las relaciones, que provenientes de las mismas, surgen diferentes obligaciones entre las que se encuentran las de dar, de hacer, de no hacer, de dejar de hacer, y otras más que pueden surgir de relaciones cada vez más concretas. La relación jurídica obliga a uno o más sujetos al cumplimiento de una o más obligaciones como las mencionadas, y da derecho a otros sujetos a exigir el cumplimiento de las mismas.

En el amplio mundo de los tributos podemos manifestar que se reconoce a la Relación Jurídico Tributaria como uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo esencialmente una obligación de dar, coloca al contribuyente como un deudor tributario, es de suma importancia en el Derecho Tributario analizar algunas definiciones, entre las más importantes se encuentra la del doctrinario Héctor Villegas¹² que dice:

¹² Villegas Hector. Ob. Cit. Pág 246

“Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como Sujeto Activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo³, y un Sujeto Pasivo que está obligado a la prestación”.

En su definición, Villegas argumenta que la Relación Jurídico Tributaria constituye la pretensión de ser una prestación y no identifica todos sus elementos, define a la relación jurídica como la relación producto del hecho generador ya consumado, por lo que su definición deja margen a duda al lector que no es estudioso del tema, al concentrar la definición en uno de los elementos del tributo dejando fuera de la definición todos los demás elementos como el hecho generador, tipo y base imponible, sin los cuales la Relación Jurídico Tributaria no se concreta. En el mismo contexto, Carlos Giulliani Fonrouge dice que es: “El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley”¹³

Esta definición es bastante acertada y didácticamente aceptada por la claridad con que enfoca el tema de la Relación Jurídico Tributaria, más al igual que la anterior no incluye todos los elementos de la relación, sin los cuales la misma no acaece.

En Guatemala, adicional a toda definición doctrinaria corresponde analizar el artículo 14 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, que dice: “Artículo 14. Concepto de la obligación tributaria.

¹³ Giulliani Fonrouge, José María. **Derecho financiero**. Pág. 247

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”.

Por la importancia de la misma, nosotros proponemos la siguiente definición:

“Relación Jurídico Tributaria es el vínculo jurídico, producto de la potestad del Estado que al imponer las bases de la tributación unilateralmente, coloca al Sujeto Pasivo de la misma como un deudor de la obligación tributaria, cuya extinción se encuentra sujeta al cumplimiento de la misma”.¹⁴

No está demás apuntar que la naturaleza jurídica de la Relación Jurídico tributaria corresponde al Derecho Público independientemente que tenga origen en actos del Derecho Privado o no, constituye una institución autónoma, y corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o terceros, como consecuencia del ejercicio del poder del Estado de exigir el pago de

¹⁴ Monterroso, Gladysz, **Fundamentos tributarios**. Pág. 101.

los tributos y acaecimiento del hecho generador, su naturaleza por lo tanto es de una institución de Derecho Público, autónoma por su misma naturaleza y no sujeta al cumplimiento de las relaciones de Derecho Privado de las que no exige su ejecución, y las que solamente en su origen están íntimamente vinculadas, su desarrollo y posterior cumplimiento depende de su misma naturaleza, porque una relación de Derecho Privado como la compra a plazos de una casa, está sujeta a que se concrete el pago de la misma, pero a la Administración Tributaria no le incumbe si se termina de pagar o no; le interesa el cobro del pago del impuesto que generó la transacción, aunque en el tiempo ésta no se perfeccione, o la misma se rescinda.

Cabe mencionar que la relación Jurídica tributaria por ser una relación vinculante entre el fisco como sujeto activo de la misma, en vista del poder de imperio de que se encuentra investido, tiene características específicas que la diferencian de otras relaciones del Estado para con los particulares. Entre estas características es de hacer mención de las siguientes.

a) Vínculo personalísimo.

Consiste en un vínculo personal entre el Estado y los contribuyentes, cada uno en particular atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la Ley y que ha efectuado cada una de las personas en el momento y lugar en que éste se lleve a cabo. Argumentamos que es personalísimo porque este vínculo no se puede trasladar a un tercer, ya que su cumplimiento es solamente una obligación del sujeto pasivo.

b) Obligatoriedad pecuniaria.

En Guatemala, siempre consiste en obligación de dar sumas de dinero, por lo que es una obligación eminentemente pecuniaria para su cumplimiento. Aunque el artículo 35 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas establece otros medios de extinción como los siguientes:

- Compensación.
- Confusión.
- Condonación o remisión.
- Prescripción.

c) Legalidad.

Su única fuente es la Ley, ya que no se reconoce otro tipo de fuente, atendiendo al principio de Legalidad, por lo que la Relación Jurídico Tributaria no existe si esa existencia no se encuentra determinada en una ley. El principio de Legalidad es garantía de la legitimidad de la Relación Jurídico Tributaria basado en el máxima *nullum tributum sine lege*, que significa: es nulo el tributo sin una ley.

d) Tipicidad expresa.

Nace al producirse la situación de hecho prevista en la Ley, identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible, una particularidad de la tipicidad expresa es su íntima relación con el Principio de legalidad, porque debe encontrarse plenamente descrito en la ley el acto común desarrollado por una persona como hecho generador, para que surja la obligación de pagar impuestos, así como todos los elementos de la obligación Tributaria; si no se encuentra especificado en la ley no hay obligación alguna de pagar tributos. Por ejemplo, el artículo 3 de la Ley del Timbre y Papel Sellado Especial para Protocolos, establece que: “es Sujeto Pasivo del impuesto quién o quiénes emitan, suscriban ú otorguen documentos que contengan actos” por lo que la persona que emita un documento con esas características deberá pagar el impuesto del Timbre.

e) Autonomía relacional.

Tiene características de autonomía no solamente con respecto a situaciones de Derecho privado, como a situaciones de Derecho público, por ser un fenómeno propio del Derecho Tributario, ya que persiste autónomamente de que el negocio jurídico que le dio vida pueda ser rescindido o anulado en el futuro. El Código Tributario establece en su artículo 16 que : “ 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, legitimando esa autonomía relacional.

3.2 Elementos entre los cuales se entabla.

La Relación jurídico tributaria se compone por dos sujetos esenciales que son:

a) **Sujeto activo:**

El Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto el Estado como titular de la potestad tributaria, actúa básicamente mediante los poderes que lo integra, como el Organismo Legislativo que emita las leyes Tributarias, el organismo Ejecutivo que tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo, y el Organismo Judicial, encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial.

O sea, que es el Ente que la ley confiere el derecho de recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo; y será el mismo en todos los tributos, siendo la ley la que confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo establecido en la ley. El sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, ya sea descentralizada, autónoma o semiautónoma o centralizada; o sea, cualquier ente público que esté facultado, conforme a la ley, para cobrar tributos.

b) Sujeto Pasivo:

Es el que está representado por el Contribuyente, deudor tributario, o el obligado ante el Estado para dar cumplimiento a la obligación tributaria en cumplimiento del artículo 135 de la Constitución Política de la República que norma como un deber de los guatemaltecos contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

El sujeto pasivo es la persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma (hecho generador). En virtud del efecto de la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto.

Para mejor comprensión se puede citar la definición legal que da la Ley General de Tributación Española: “ Es sujeto pasivo la persona natural o jurídica, que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto del mismo”.

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

sustituírle íntegramente. A forma de ejemplo, puede hablarse de sustitución del sujeto pasivo, en los casos en que un tercero sustituye totalmente al contribuyente pagador real del tributo, como se da el caso del pago de retenciones del Impuesto sobre la Renta, efectuadas por el patrono a asalariados, dado que es únicamente el patrono quien por lo general se relaciona con la Administración Tributaria, cumpliendo con las obligaciones formales y de pago del trabajador asalariado.

Nuestro Código establece la figura del Responsable, que es la persona obligada por cuenta ajena, que sin tener el carácter de contribuyente debe por disposición de la ley, cumplir con las obligaciones atribuídas a éste.

Son Responsables de acuerdo al Código Tributario las situaciones y obligados que señala el artículo 22:

- | | |
|-----------------------------|---|
| ➤ Fideicomisos | El Fiduciario |
| ➤ Contrato de participación | El gestor, ya sea éste persona Individual o jurídica. |
| ➤ Copropiedad | Los copropietarios |
| ➤ Sociedades de hecho | Los socios |
| ➤ Sociedades Irregulares | Los socios |
| ➤ Sucesiones indivisas | El albacea, administrador o herederos. |

También señala como responsables con respecto a los anteriores propietarios, los donatarios y los legatarios, señalando como responsables de sus antecesores a los nuevos adquirentes de bienes, derechos, patrimonios, empresas, y a las que se adquieran por fusión, transformación o absorción.

En conclusión podemos decir entonces que el sujeto pasivo de la obligación jurídico tributaria por excelencia es el Contribuyente, que se define como el sujeto pasivo sui-géneris de dicha obligación ya que ha realizado el Hecho Generador del tributo y puede ser:

a) **Deudores:**

Que son los responsables directos del pago de la obligación tributaria, realizan el pago de la misma por ser los propietarios de la manifestación de la riqueza que grava el impuesto, por ejemplo, los contribuyentes de los impuestos directos como el Impuesto sobre la Renta, el Impuesto único sobre Inmuebles, y el Impuesto del Tímbre fiscal y Papel sellado especial para protocolos.

b) **Agentes de retención:**

Son los responsables de retener al sujeto pasivo el impuesto al realizar el pago del mismo, por ejemplo, los patronos cuando retienen a los asalariados el Impuesto sobre la Renta del pago del sueldo o salario que les hacen mensualmente, en este caso, al pago

total del sueldo les retienen el impuesto, o en las facturas especiales, cuando el comprador del bien al momento de hacer el pago, retiene del vendedor el impuesto.

c) **Agentes de Percepción:**

Son los responsables de percibir del que les realiza el pago el Impuesto, por ejemplo, todos los Agentes de Percepción del Impuesto al Valor Agregado desde el momento que calculan el precio del servicio o del bien, tienen que adicionar al mismo el impuesto como un valor agregado a la cantidad que en realidad van a recibir, por lo que al igual que los agentes de retención, el Impuesto no lo pagan los agentes sino que son auxiliares de la Administración Tributaria, que sirven como vínculos entre el Estado y las personas que en realidad pagan el Impuesto, el típico agente de percepción es el Sujeto Pasivo del Impuesto al Valor Agregado.

c) **Responsables:**

Que son los sujetos pasivos por cuenta ajena, identificados de los artículos del 21 al 29 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, y se clasifican en:

➤ **Obligado por deuda ajena:**

Que son los que sin tener el carácter de contribuyente, deben por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

➤ **Obligado por representación:**

Son representantes según la ley sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

- Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
- Los representantes legales de las personas jurídicas;
- Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan;
- Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.¹⁵

3.3 Elementos que la integran.

3.3.1. Elemento personal:

Como ya se apuntó antes, los elementos personales de la relación jurídico tributaria son a) El Sujeto Activo y b) el Sujeto Pasivo.

El Sujeto Activo que es el Estado o cualquier entidad autónoma, centralizada, descentralizada, que por delegación del Estado, el cual en virtud del poder de imperio de que está investido por mandato legal, tiene el derecho de exigir de los contribuyentes que paguen los impuestos debidos y en tiempo, con el fin de

¹⁵ Artículos 27 y 28 del Código Tributario, Dto. 6-91 y sus Reformas.

contribuir al sostenimiento del bien común, materializado éste, la infraestructura, salud, educación.

El Sujeto Pasivo es el contribuyente, es la persona individual o jurídica que realizó el supuesto contenido en la norma tributaria, y por ello está obligado directa o indirectamente a pagar el tributo. El contribuyente según la situación en que se encuentre recibe varias denominaciones las cuales ya se describieron en el apartado anterior, denominándose a veces, responsable por deuda ajena, responsable por representación; agente de Retención, agente de percepción, etc.

3.3.2 Elemento finalista:

También se le conoce como Objeto impositivo, y es que los tributos persiguen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos dinerarios por parte del sujeto activo de la Relación Jurídico Tributaria. Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, dado que lleva implícito que su fin es obtener la percepción de recursos en dinero por parte del Estado o sujeto activo de la relación jurídico tributaria, para satisfacer sus necesidades financieras y políticas, todas las leyes tributarias tienen debidamente identificado ese elemento, por ejemplo: el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que el objeto de la misma es establecer un impuesto sobre la renta que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país, así como cualquier ente,

patrimonio o bien que especifique esta ley, que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos”.

3.3.3 Elemento temporal:

Lo constituye el momento, en el que se configura de acuerdo a lo establecido por el legislador, la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible.

Es necesario que el legislador conceptúe en la Ley, en cuanto al elemento temporal, en qué momento se cumple el hecho generador, y en qué momento se cumple el pago. Estos dos elementos son relacionados con el tiempo, uno en cuanto a la realización del hecho generador y el otro en cuanto al período de cumplimiento de la obligación tributaria. Para ampliar lo anterior, el hecho generador se puede realizar en cualquier momento incluso de noche o días inhábiles. En otro contexto del elemento temporal, para realizar el pago el contribuyente lo realiza en el tiempo determinado en la ley, que puede ser en el momento de realizarse el hecho generador como lo establece la Ley del Timbre y Papel Sellado especial para Protocolos, que regula que el impuesto se paga en el momento de emitir el documento afecto al mismo impuesto, o puede llevarse a cabo por semana, por mes, por trimestre o por año; por ejemplo: la ley del Impuesto al Valor Agregado establece en el artículo 2 de las definiciones, en el numeral 7, que por período

impositivo se entenderá un mes calendario, el hecho generador en este impuesto se realizará en cualquier momento y se liquidará por mes.

3.3.4. Elemento cuantitativo:

Llamado también Base Imponible, puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración de hecho imponible. En todo caso, ha de existir relación entre la capacidad económica puesta de manifiesto por el Sujeto pasivo y la determinación de la Base Imponible.

La base imponible, como su nombre lo indica, sirva para determinar la obligación fiscal o tributaria. Diversos autores la señalan al indicar que “ la determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida” .¹⁶ O bien, que “... 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.....” ¹⁷ Esa determinación de la obligación fiscal puede darse en cualquiera de los casos siguientes:

¹⁶ Raúl Rodríguez Lobato, **Derecho fiscal**, Pág. 121

¹⁷ Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Doctrina de la Tributación**. Pág. 493

- a) Que la realice el mismo contribuyente y Giuliani lo denomina “determinación por el Sujeto Pasivo”.
- b) Que el fisco la determine y el mismo autor la llama “determinación de oficio”.
- c) O que conjuntamente lo hagan ambas partes, fisco y sujeto pasivo y se denomina “determinación mixta”:

En realidad, a efecto del concepto de base imponible, que en su caso se introduzca en la Ley, lo único relevante en relación con esta cuestión es determinar si se considera que una definición del tiempo de la anteriormente propuesta (como “magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible”) implica, tácitamente cualquier tipo de magnitud, (expresada o no en dinero), o se considera preferible añadir alguna precisión en este sentido recordando que no todos los tributos gravan una manifestación de riqueza en sentido pecuniario; un ejemplo clásico es el Impuesto Unico Sobre Inmuebles, que grava la posesión o propiedad de la tierra, pero que no necesariamente significa que el propietario o poseedor tenga suficiente dinero en efectivo para pagar el impuesto.

En relación a la Base imponible, la Corte de Constitucionalidad en la Resolución del Expediente 295-87 parte 2, estableció lo siguiente:

“Al respecto, la doctrina recoge el concepto de la estimación indirecta; que es de aplicación en los supuestos en que la falta de colaboración del Sujeto Pasivo impide la determinación del cargo tributario, por ello, en el régimen de Evaluación de bases imponibles, se dice por reputados autores que, cuando el

obligado imposibilita la comprobación directa e inmediata del cómputo, es lícito establecerlo por vía presuntiva.

Se puede decir también que la Base Imponible es el conjunto de normas jurídicas que permiten medir los elementos materiales del hecho generador, esto es, cuantificar el objeto sobre el cual el hecho generador quiere que recaiga el impuesto. Determina numéricamente la situación contemporánea de una ley como objeto del impuesto.

La Base Imponible no es más que la determinación cuantitativa de dinero sobre la cual debe aplicarse la tarifa o tipo impositivo. La forma de calcular la base imponible siempre está establecida en las diferentes leyes fiscales, por ejemplo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la expresa en el artículo 11. La base imponible puede ser determinada sobre base cierta o sobre base presunta. Es sobre base cierta cuando el sujeto pasivo o la propia administración tributaria determinan con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador y el monto económico de la transacción la base imponible. La determinación sobre base estimada o presunta, existe cuando la Administración Tributaria, con base en los elementos y presunciones que la propia ley establecen, determina la misma, ello ante la negativa del contribuyente en proporcionar la información pertinente o por otras circunstancias similares.

Depuración de la Base imponible: Es conveniente referirnos a este término, pues se refiere al reconocimiento legal de costos, gastos, e inversiones empleados por el contribuyente para la obtención de un producto, renta o ingreso, obteniendo un valor libre de gastos o ganancia, sobre la cual se aplicaría el impuesto. Una ley tributaria que no permita esta depuración y que se centre en gravar rentas brutas, tendrá vicio de inconstitucionalidad, dado que se constituiría en un impuesto confiscatorio, dado que está gravando los gastos necesarios para la obtención de la ganancia.

3.3.5. Base impositiva o tipo impositivo:

También llamada cuota tributaria, importe tributario, tipo impositivo, etc. es “ la cantidad que el fisco pretende y que el sujeto pasivo está potencialmente obligado a pagarle al sujeto activo, al configurarse el hecho imponible.

Dentro de este tipo impositivo podemos abordar que en la doctrina y en la práctica existen varias clases, a saber:

a) Importe tributario Fijo:

Es aquel en que la cuantía del tributo está especificada en la ley. En estos casos, el legislador indica los porcentajes específicos del impuesto, por ejemplo IVA 12%, tómbres 3%, etc.

b) Importe tributario variable;

➤ Tributos de derrama o reparto:

Este se aplica a contribuciones por mejoras, y se fundamenta en el hecho que entre mayor sea el beneficio de la obra pública que genera el beneficio, así se contribuirá.

➤ Cuota progresiva:

El porcentaje se eleva en la medida que se incrementa la base imponible y puede ser creciente, en el caso de la renta o ganancia (ISR) o el valor de inmueble (IUSI) o puede ser decreciente, en el caso de los vehículos ú otros impuestos sobre bienes inmuebles, que conforme más antiguo o deteriorado es un bien, menos impuesto se generaría.

Al Tipo Impositivo otros autores le llaman Elemento cuantificante, y lo definen como “ la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria este tipo impositivo está debidamente establecido en la Ley. Y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo. Es conocido también como tasa impositiva. Por ejemplo, La Ley del impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República y todas sus reformas, establece en el artículo 10 la tarifa única, cuando estatuye que: “ los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta ley pagarán el impuesto con una tarifa del doce por ciento (12%) sobre la base

imponible. La tarifa del impuesto en todos los casos deberá estar incluida en el precio de venta de los bienes o en el valor de los servicios”.

En relación al tipo impositivo, la Corte de Constitucionalidad estableció lo siguiente:

EXPEDIENTES ACUMULADOS 1766-2001 y 181-2002:

a) En oposición a lo expuesto por el Ministerio Público expresó: (1) el Ministerio Público manifestó que no es cierto que los artículos 1, 3, 7, párrafo final, y 9 de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias infrinjan el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, porque dichas normas especifican el supuesto abstracto previsto por la norma jurídica a través de la cual se configura dicho impuesto y se señalan quiénes ha de ser los sujetos pasivos de la relación tributaria, el tipo impositivo y las formas para la determinación del impuesto; argumento con el que está en desacuerdo pues considera que las opciones de bases imponibles y las formas para determinar el impuesto a pagar por el contribuyente que se establecen e las disposiciones impugnadas, no responden al principio de capacidad de pago consagrado en el artículo 243 enunciado, toda vez que con la aplicación de dichas normas, se están gravando activos netos totales, sin tomar en cuenta si el contribuyente ha tenido ventas o ingresos brutos o, por el contrario, sólo pérdidas; y en el caso de ingresos brutos, se impone un mismo tipo impositivo a personas con diferente capacidad de pago, (II) se señaló también que el artículo 3 de la Ley impugnada no es inconstitucional porque los incentivos fiscales que el Estado otorgó no se adecuan a la situación actual y no son acordes a los

Acuerdos de Paz; lo que tampoco es compartido, pues la certeza y estabilidad política son factores que inciden en la forma como Guatemala, atrae capitales extranjeros y nacionales, y son estos factores los que el Estado de Guatemala está obligado a garantizar plenamente a los ciudadanos; de ahí que la supresión del incentivo fiscal contenida en el artículo 3 de la Ley impugnada transgrede el principio de seguridad jurídica consagrado constitucionalmente; (III) también se indicó que los artículos 1, 3, y 7, último párrafo, de la ley impugnada no contravienen los artículos 119 y 243 de la Carta Magna, porque con ellos no se origina una limitación a las actividades comerciales, ello tampoco es compartido porque dichos artículos gravan precisamente, de forma directa, el capital y la inversión, con lo cual el Estado no cumple con su función de proteger el capital y la inversión; y (IV) en cuanto a lo estimado por el Ministerio Público de que el artículo 15 de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, reformado por el artículo 23 del Decreto 80-2000 del Congreso de la República de Guatemala, no transgrede lo preceptuado por el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al no haberse variado el período de aplicación, sino que únicamente se omitió que su vigencia sería de cinco años; se considera que dicha aseveración no es cierta, pues los efectos de la ley impugnada resultan retroactivos, ya que originalmente se estableció que “ el presente decreto tendrá vigencia por cinco años, la que inicia el uno de enero de mil novecientos noventa y nueve”; y con la reforma referida se dispuso que “el presente decreto entrará en vigencia el uno de enero de mil novecientos noventa y nueve”, con lo que sí se viola el artículo 15 de la Constitución; b) en oposición a lo manifestado por la Procuraduría General de la Nación, expresó: (I) dicha Institución manifestó que el tipo impositivo está

plenamente determinado sobre bases justas. No está de acuerdo con tal argumentación, pues si bien es cierto que el tipo impositivo está plenamente determinado, también lo es que la denuncia de inconstitucionalidad se refiere a que el Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias grava de manera igual a personas con riquezas distintas, ya que los ingresos brutos pueden existir, pero no por ello se determina la riqueza del sujeto.

3.3.6. Hecho generador:

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

El tratadista nacional Raúl Chicas Hernández define al Hecho Generador así: “el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, que da pie a que el Estado pretenda un tributo”.

Nuestro Código Tributario, en su artículo 31 da el concepto legal de hecho generador así: “Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido en la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

El Hecho generador tiene los siguientes elementos.

- a) La descripción objetiva de un hecho o situación.
- b) Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos.
- c) El momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la relación del hecho imponible.
- d) El lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la relación del hecho imponible.

Según la autora Gladys Monterroso el Hecho generador o hecho imponible es la “hipótesis legal condicionante tributaria, esto quiere decir que es el hecho hipotético descrito en la ley tributaria, como una descripción que permite conocer con certeza, cuáles hechos o situaciones en el momento de realizarse, dan surgimiento a la Obligación jurídico tributaria.¹⁸

Es como dijimos, el hecho hipotético establecido en la legislación, el que al llevarse a cabo por la población da surgimiento a la obligación Jurídico Tributaria. Este hecho, debe encontrarse descrito en forma clara y precisa en la Ley, para que los sujetos pasivos conozcan con certeza cuáles son los hechos o situaciones que engendran obligaciones tributarias.

¹⁸ Monterroso Gladysz, **Ob. Cit.** Pág. 107

El hecho generador, es el hecho que efectivamente se ha realizado en el territorio, en un determinado momento y que se adecua perfectamente a la hipótesis legal establecida en la Ley, dando nacimiento a la obligación tributaria. Por ejemplo, la Ley del impuesto al valor Agregado, establece en el artículo 3 de la misma, que el impuesto es generado por una cantidad de actos que lleva a cabo el sujeto pasivo del mismo impuesto, entre los que se encuentra la venta o permuta de bienes muebles, inmuebles o de derechos reales constituidos sobre ellos, lo que significa que siempre que se realice una venta o permuta de bienes inmuebles o de derechos reales constituidos sobre ellos, se estará dando origen a la obligación de pagar el impuesto.

La importancia del Hecho Generador se configura en que siendo una de las bases de la recaudación determinada en la Ley superior, como lo es la Constitución Política de la República, debe encontrarse debidamente tipificado en la ley ordinaria, tanto general como específica para su correcta aplicación, ya que contiene la descripción del hecho que dará nacimiento a la obligación material de pagar el tributo, en ese contexto el Código Tributario establece en el artículo 31, el concepto legal del mismo y lo define como “ Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

El Hecho generador cuenta con elementos necesarios para su realización como:
Descripción objetiva de un hecho o situación realizada por el legislador dentro de la Ley, por ejemplo: el artículo 2 de la Ley del Impuesto al valor Agregado establece

que para los efectos de esta ley se entenderá: 1) Por venta: Todo acto o contrato que sirva para transferir a título oneroso el dominio total o parcial de bienes muebles o inmuebles situados en el territorio nacional, o derechos reales sobre ellos, independientemente de la designación que le den las partes y del lugar en que se celebre el acto o contrato respectivo.

- Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos:
- El momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la relación del hecho imponible.
- El lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la relación del hecho imponible.

En relación al Hecho Generador la Corte de Constitucionalidad ha resuelto en el expediente 203-88 literalmente copiado lo siguiente: Los accionantes fundamentan la impugnación de las normas del Decreto 59-87, Ley del Impuesto sobre la Renta, argumentando que las mismas son inconstitucionales por las razones siguientes:

- A) Respecto del artículo 120 de la ley citada, manifiestan, que tal norma establece la obligación de presentar dos declaraciones extraordinarias al impuesto sobre la Renta, la primera que comprende desde la fecha del inicio del ejercicio

impositivo, hasta la fecha en que comenzó a regir el Decreto Impugnado, el treinta de septiembre de mil novecientos ochenta y siete, o sea que, el hecho imponible lo constituye el hecho de que, dentro del ejercicio iniciado antes de la vigencia de la nueva ley, se hayan generado rentas: y el hecho generador del tributo comprende la producción de dichas rentas, dentro del período impositivo relacionado; ello implica, dicen los formulantes, que se viola el principio de irretroactividad de la ley, contemplado en el artículo 15 de la Constitución política de la República, pues en este caso, el artículo 120 que se tacha, obliga a hacer dos declaraciones extraordinarias al Impuesto sobre la Renta, y, para efecto de cerrar el ejercicio debiera aplicarse las disposiciones del Decreto 119. Sus modificaciones y reformas así como las de su Reglamento, ya que el hecho generador del tributo y la obligación tributaria se dan bajo la vigencia de ese decreto, sin embargo, el artículo 120 del Decreto 59-87 que acusan, obliga a pagar el tributo con base en la tasa establecida en el artículo 46 de esa ley, lo que denota claramente los efectos retroactivos del tercer párrafo del citado artículo, lo cual lo hace inconstitucional pues contraría lo establecido en el artículo 15 de la Carta Magna, el que dispone que la ley no tiene efecto retroactivo, excepto en materia penal cuando favorezca al reo; pudiendo determinarse, dicen los argumentantes, que el artículo 120 del Decreto 59-87 establece un período de imposición que transcurrió con anterioridad a la vigencia del Decreto atacado, y que en todo caso, solamente podría ser regulado por la ley que se encontraba vigente durante ese período de tiempo; toda vez que si la misma norma puntualiza que el primer período de imposición deberá cerrarse el treinta de septiembre de mil novecientos ochenta y siete, un día anterior a la

vigencia de la nueva ley, situación que constituye una clara retroactividad de la ley. Expediente 295-87 parte I Corte de Constitucionalidad.

- B) Comparó el sobrecargo compensatorio con las bases de recaudación que contiene el artículo 239 constitucional, señalando: a) que aunque el sobrecargo tiene un hecho generador, éste no da origen a una relación tributaria; b) en el sobrecargo no hay exenciones; c) en los impuestos existe definido un Sujeto Pasivo y una responsabilidad solidaria de otros sujetos, mientras que en el sobrecargo el Sujeto Pasivo podría también ser sujeto activo del mismo (en el caso de que consuma productos con sobrecargo y productos compensados o subsidiados) y no existe responsabilidad solidaria de otros sujetos; d) en cuanto a la base imponible y el tiempo impositivo, si bien existe en el sobrecargo una base, que es la unidad de medida de los combustibles, no existe un tipo definido de sobrecargo, dada la fluctuación de los precios internacionales de los combustibles, de manera que el mismo producto que soporte sobrecargo compensatorio, podría ser eventualmente subsidiado; e) en el sobrecargo no hay deducciones, descuentos, reducciones ni recargos; y, f) tampoco tiene establecidas infracciones y sanciones como las hay para los impuestos.

Para concluir este tema de la Obligación Jurídica tributaria, basta decir que así como toda Obligación puede ya no hacerse efectiva, también la obligación jurídico tributaria tiene formas de extinguirse las cuales se encuentran reguladas en el Código Tributario y son las siguientes:

- a) Pago (artículo 36 Código Tributario).
- b) Compensación (Art. 43)-
- c) Confusión (Art. 45).
- d) Condonación o Remisión (Art. 46).
- e) Prescripción (Art. 47).

a) Pago:

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

Sin embargo, el pago, está integrado por varios elementos, a saber:

Subjetivos:

- Por el deudor
- Por responsables: son responsables las personas que por mandato legal están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación.
- Por terceros o extraños.

Objetivos:

- Identidad: se debe cumplir la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra.
- Integridad: La deuda no se considera pagada, sino hasta que la prestación ha quedado satisfecha y mientras no esté satisfecha, se seguirán generando intereses ú otros cargos.

Formales:

- Lugar
- Forma.

Temporales:

Se refiere al momento que fija la ley para que se efectúe el cumplimiento de la obligación tributaria. Por ejemplo,. Lo establecido en el artículo 21 de la Ley del impuesto al Valor Agregado.

b) Compensación:

Para Raúl Rodríguez Lobato, la compensación, como forma extintiva de la obligación tributaria, tiene lugar cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes.

Podemos referirnos a esta institución del Derecho Tributario como aquella que se da cuando se anulan dos obligaciones cuyos titulares son al mismo tiempo entre sí deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcance el importe de la otra.

Nuestro Código Tributario contempla, para la aplicación de esta figura, la Cuenta Corriente Tributaria, establecida en el Artículo 44.

c) Confusión:

El Artículo 1495 del Código Civil y el 45 del Código Tributario definen esta figura como la reunión en una misma persona de la calidad de deudor y acreedor, extinguiéndose de esa forma la obligación tributaria

Esta figura se da en el caso de que el Estado reúna las calidades de deudor y acreedor, o sea las calidades de sujeto pasivo y a la vez sujeto activo, en sí mismo, dando como resultado la no generación de tributo.

d) Condonación:

La condonación o remisión, es el acto por medio del cual el acreedor libera la deuda al deudor. Artos. 1489 del Código civil y 46 del Código Tributario. No puede existir condonación por una decisión administrativa, dado que partiendo de la base que la creación de los tributos compete con exclusividad al Congreso de la República, es obvio que únicamente ese organismo del Estado, puede condonar una obligación tributaria, a través de la ley.

e) Prescripción:

El autor italiano Mario Pugliese indica: “ es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley”.

Dicha figura está contenida en el artículo 47 de nuestro Código Tributario y establece que el derecho de la Administración Tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, será de cuatro años. En igual plazo, los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la Administración Tributaria.

Desde otra perspectiva, la prescripción extintiva o liberatoria a la que se refiere el Código Tributario, puede considerarse como un castigo a la Administración Tributaria o al contribuyente, que siendo titular de un adeudo tributario, un crédito fiscal, o pudiendo efectuar verificaciones, rectificaciones u otros aspectos referidos en la ley, no lo hace dentro del plazo fijado en la misma, castigando la pasividad en la cobranza de los adeudos. Y su efecto es dejar sin efecto todo el tiempo transcurrido antes de que ocurra el acto o hecho que interrumpe la prescripción. En el ámbito de obligaciones tributarias prescritas, pueden generarse responsabilidades de carácter administrativo, laboral, y penal por parte de servidores públicos responsables de dicha situación.

Nuestra legislación contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado ante la Administración Tributaria. En este caso, el plazo para la prescripción es de ocho años.

Se estima conveniente enumerar y comentar los actos que efectuados, interrumpen la prescripción extintiva, que establece el Código Tributario en su artículo 50:

- La determinación de la obligación tributaria, ya sea se efectúe por el sujeto pasivo o por la Administración Tributaria.
- La notificación de la resolución que confirme ajustes, intereses, recargos, y multas.

- La interposición del recurso de revocatoria.
- El reconocimiento expreso o tácito de la obligación.
- La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o responsable.
- La notificación de la demanda (Juicio Económico-coactivo).
- El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
- Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.

Puede darse el hecho de que y consumada la prescripción de una obligación tributaria, el deudor cumple con la obligación, sin alegar prescripción. Dicha figura se nombra “renuncia a la prescripción” y está establecida en el artículo 51 del Código Tributario.

CAPÍTULO IV

4. Presencia fiscal de la Superintendencia de Administración Tributaria en los pequeños y medianos negocios.

4.1 Definición de presencia fiscal.

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, por Presencia, debemos entender el hecho de que una persona en estado físico se encuentre presente o esté ante otra persona física o jurídica”. En este sentido debemos interpretar que en la realidad la Superintendencia de Administración Tributaria como ente físico jamás podría estar frente a un contribuyente o negocio en forma física sino que lo debe hacer a través de sus empleados por medio de la delegación recaída en los mismos.

Debemos entender entonces por “presencia fiscal”: el acto por medio de la cual la Superintendencia de Administración tributaria se hace presente ante un contribuyente con el objeto de llevar a cabo cualquier acto enmarcado dentro del campo de actuación de la SAT siempre observando el principio de legalidad en todos sus actos, realizados por sus representantes en las distintas comisiones o actividades para las que previamente han sido nombrados”.¹⁹

Es de hacer notar que la Presencia Fiscal de la Superintendencia de Administración Tributaria en los pequeños y medianos contribuyentes más que todo tiene como objetivo

¹⁹ Definición creada por el autor del presente trabajo de tesis.

verificar el cumplimiento o no cumplimiento en la Facturación. En tal sentido existe una Programación elaborada por el Departamento Normativo de Programación de la Fiscalización de Medianos y Pequeños contribuyentes, Programa No. 07-11-99-99-01-01-2003 con fecha de elaboración del dieciseis de diciembre de dos mil dos el cual en sus partes más relevantes establece:

Objetivos.

- 1- Verificar que los contribuyentes estén cumpliendo con las normas tributarias de índole formal y sustancial y sancionar a quienes incumplan.
- 2- Causar impacto psicológico en los contribuyentes elevando significativamente el riesgo subjetivo de ser fiscalizados a través de la Presencia Fiscal, para fomentar el cumplimiento tributario de manera voluntaria y consecuentemente contribuir al incremento sostenido de la recaudación tributaria.
- 3- Minimizar el riesgo de la integridad física de los Supervisores Tributarios, Auditores Tributarios y/o asistentes de Fiscalización, considerando la ejecución de la fiscalización en establecimientos comerciales cuya actividad económica se realice en horarios y lugares contingentes.
- 4- Optimizar al máximo los recursos disponibles para la ejecución de los programas de Presencia Fiscal.

- 5- Ejecutar las políticas de Fiscalización relativas al Mantenimiento y Evaluación de Programas de Fiscalización.

Sin embargo, para lograr los objetivos mencionados, la Superintendencia de Administración Tributaria, se ha trazado una serie de normas y procedimientos a seguir en la ejecución de dicha presencia fiscal, entre las cuales citamos las siguientes:

Normas:

- 1) Marco legal:
 - Decreto 6-91 Código Tributario y sus Reformas
 - Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, Acuerdo Gubernativo 311-97
 - Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 2) El presente Programa de Fiscalización denominado Control de Facturación, se implementa como resultado del Plan Nacional de Fiscalización y conforme a la Normativa de Programas de Presencia Fiscal.
- 3) En la ejecución de este Programa, participarán Auditores tributarios, y/o asistentes de Fiscalización de la Intendencia de Fiscalización, conformados

en parejas y dirigidos por Supervisor (es) Tributario (s) nombrados por el Jefe del Departamento de Fiscalización o Jefe de Sección de cada Región.

- 4) La (s) Orden(es) de Auditoría (s) indicará(n) la fecha y lugar de realización, el sector económico, los nombres de contribuyentes o nombres de sus establecimientos comerciales a fiscalizar o en su defecto la delimitación geográfica donde se ejecutará el Programa de Fiscalización.
- 5) Los nombramientos y requerimientos de información, se notificarán al contribuyente Propietario del negocio o al Representante Legal cuando sea persona jurídica, en el caso de no localizarlos, se entregará la notificación al encargado del negocio tenedor de la información, en el domicilio en que ésta se encuentre y que se lleva a cabo la Presencia Fiscal.
- 6) Al inicio, desarrollo y finalización de este tipo de Auditoría, se actuará conforme a lo establecido en el Código Tributario, en el entendido que para esta clase de Presencia Fiscal, considerando que el requerimiento va dirigido al propietario o representante legal poseedor de la información, como regla general se procurará no dejar citatorio y se iniciará de inmediato la diligencia con el dependiente responsable del establecimiento, persuadiéndolo de proporcionar la información en base al Artículo 98 del Código Tributario.
- 7) Al finalizar la presencia Fiscal en cada establecimiento seleccionado o al suspenderse por cualquier motivo, deberá suscribirse el Acta de Actuaciones

respectiva constatando pormenores y principales conclusiones obtenidas, antes de dar por terminada la misma, indicar a los comparecientes que pueden manifestar lo que deseen en ella.

- 8) El Jefe del Departamento de Fiscalización o Jefe de Sección de cada Región debe informar al Departamento de Evaluación y Control de la Intendencia de Fiscalización sobre los resultados obtenidos en la ejecución del programa, anotando en cada informe el código y nombre del Programa ejecutado.
- 9) El jefe del Departamento de Fiscalización o Jefe de Sección de cada Región debe coordinar con la Dirección de Asuntos Jurídicos, cuando corresponda, acciones que ameriten su apoyo y preparación de informes necesarios para formular denuncias ante autoridad judicial penal competente.
- 10) El tiempo máximo estimado de ejecución del presente Programa por cada contribuyente es de hora y media.
- 11) Este Programa será controlado por el Departamento de Evaluación y Control de la Intendencia de Fiscalización quien conforme a sus políticas y estrategias evaluará el cumplimiento y resultados del mismo.
- 12) Conforme el Principio de Flexibilidad, este Programa puede ser objeto de innovaciones, ampliaciones y reformas las cuales se deben hacer a través de sugerencias propuestas o recomendaciones canalizadas a través del

Departamento de Evaluación y Control, teniendo la facultad de realizarlas el Departamento Normativo de Programación de Fiscalización con autorización previa de la Intendencia de Fiscalización.

- 13) El incumplimiento de las Normas y Procedimientos establecidos en la Normativa de Presencia Fiscal y los estipulados en el presente Programa serán sancionados conforme al Acuerdo 7-98 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (Reglamento de Trabajo).

Procedimiento de elaboración del programa de presencia fiscal:

- 1- Conforme el Plan Nacional de Fiscalización, el Auditor Normativo elabora el Programa de Presencia Fiscal denominado Control de Facturación.
- 2- El jefe del Departamento de Programación de Fiscalización de Medianos y Pequeños Contribuyentes revisa y autoriza el Programa.
- 3- Una vez autorizado el Programa, se envía al Coordinador y Jefe del Departamento de Fiscalización de cada Región para su conocimiento.
- 4- En base al programa Autorizado, el Auditor Normativo emite y registra la (s) Orden (es) de Auditoría (s) genérica o específica (s) haciendo referencia al tipo de Programa que debe ejecutarse, incluyendo el sector económico, los nombres de contribuyentes, o nombres de sus establecimientos comerciales a

fiscalizar o en su defecto la delimitación geográfica donde se ejecutará el programa de Fiscalización.

- 5- El Jefe del Departamento de Programación de Fiscalización de Medianos y Pequeños Contribuyentes revisa la (s) Orden (es) de Auditoría (s), si considera necesario hacerle (s) modificaciones o ampliaciones, la (s) devuelve al Auditor Normativo para su inclusión, de lo contrario la (s) autoriza para ser enviada (s).

- 6- El auditor Normativo recibe la(s) Orden (es) de Auditoría (s), si corresponde, realiza la (s) modificación (es) o ampliación (es) y las traslada nuevamente al Jefe del Departamento Normativo. Si no requiere cambios, la (s) envía al Jefe del Departamento de Fiscalización de la Región que corresponda para su ejecución y traslada copia (s) al Departamento de Evaluación y Control.

Procedimiento de ejecución de presencia fiscal:

- 1- El Jefe del Departamento de Fiscalización o Jefe de Sección de cada Región, recibe Orden (es) de Auditoría (s) genérica o específica (s) y procede a emitir el (los) nombramientos (s) correspondiente (s).

- 2- El (los) Supervisor (es) recibirá (n) nombramiento (s), deben solicitar a un Técnico Asistente o Auditor, que prepare las carpetas incluyendo Cédula de Notificación, Cédula de Requerimiento de Información, Cédula de Datos

Generales, Cédula de Corte de Formas, Formulario SAT-OFI, Formulario SAT- FIS y demás información que considere importante.

- 3- El (los) Supervisor (es) Tributario (s) se traslada (n) conjuntamente con los Auditores Tributarios y/o Asistentes de Fiscalización nombrados, en la fecha y al lugar señalado en la Orden de Auditoría para ejecutar el Programa de Presencia Fiscal indicado en la misma.
- 4- Los auditores tributarios o Asistentes de Fiscalización nombrados, se identifican ante el Contribuyente y le notifican el requerimiento de información.
- 5- Si el notificado no quiere firmar, se consignará en la notificación: “ quien de enterado NO firmó”.
- 6- Al Recibir la información solicitada completan las Cédulas incluidas en la carpeta, revisan la constancia de inscripción como contribuyente, si no está inscrito como tal, deben sancionarlo e inscribirlo de oficio utilizando el Formulario SAT-OFI, según lo establecido en el Código Tributario.
- 7- Revisan las autorizaciones de facturas y verifican que las facturas cumplan con los requisitos establecidos en la Ley y Reglamento del Impuesto al Valor Agregado. Si no cumplen, sancionan al contribuyente conforme al Código Tributario.

- 8- Verifican la(s) autorización (es) de máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados por la Administración Tributaria para emitir facturas, si no están autorizadas sancionan al contribuyente incluso cuando estén autorizadas, pero que la (s) use(n) en establecimiento(s) distinto al registrado para su utilización, según lo establecido en el Código Tributario.
- 9- Verifican si la dirección comercial del establecimiento visitado es la misma consignada en las facturas, si difiere entonces deberán sancionarlo en base al Código Tributario y actualizar la información de oficio utilizando el Formulario SAT-FIS.
- 10- Realizan corte de formas que incluyen: Talonarios de Facturas, Notas de Envío, Requisiciones de Bodega, Ordenes de Pedido, Contraseñas para Entrega de Productos, Recibos de Caja, Notas de Crédito, Notas de Débito, y otros documentos que se compruebe que utilizan para controlar sus ventas.
- 11- Si durante la Presencia Fiscal observan que el contribuyente no emite y ^{7º} no entrega factura (s) , lo sancionan de conformidad con el Código Tributario.
- 12- Elaboran la (s) cédula (s) de terminación para sancionar al contribuyente.
- 13- Al finalizar la revisión:

13.1 Devuelven al contribuyente toda la documentación que les fue proporcionada, dejando constancia de ello en el Acta de Actuaciones.

13.2 Suscriben el Acta de Actuaciones haciendo constar los hechos relevantes de la auditoría, compareciendo el Contribuyente, Representante Legal o Encargado del Negocio.

13.3 Elaboran el Informe de Auditoría.

4.2 Definición de pequeño y mediano negocio:

Al definir al pequeño y mediano negocio es como si definiéramos al pequeño y mediano contribuyente. En tal sentido para el Fisco, y especialmente para la Ley del Impuesto al Valor Agregado es :

Pequeño negocio:

El contribuyente que sea persona individual cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, no exceda de Sesenta mil quetzales (Q 60,000.00) ²⁰.

²⁰ Artículos 47 al 51 de la ley del Impuesto al Valor Agregado, Dto. 27-92 del Congreso de la República.

Mediano Negocio:

Ni el Código Tributario, ni la ley del Impuesto al Valor Agregado regulan al respecto, por lo que nos compete por analogía podríamos decir que son Medianos negocios los que realizan ventas o servicios anuales por mas de Sesenta mil quetzales .-

4.3 Fundamentación legal:

El fundamento legal acerca de los pequeños y medianos negocios, o entendido de otra manera, de los pequeños y medianos contribuyentes lo encontramos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 del Congreso de la República con todas sus Reformas.

CONCLUSIONES

1. El Artículo 86 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, viola el principio constitucional de igual de los contribuyentes, toda vez que al momento de llevar a cabo el cierre temporal, por infracciones fiscales, queda a discreción de la autoridad competente ordenar al contribuyente, la aplicación de la sanción del cierre temporal de empresa, establecimiento, o negocio en su defecto la fijación y pago de una multa.
2. Al imponerle a un contribuyente la sanción de cerrar temporalmente su negocio, El Estado le está vedando su derecho al trabajo, garantía constitucional tanto individual como colectiva, por lo tanto el Estado en este caso actúa al, etc. margen de la ley.
3. Con el cierre del negocio o empresa, se violenta el principio constitucional del derecho al trabajo, dejando al contribuyente cesante en su labor, y por ende su núcleo familiar se ve afectado por la sanción impuesta arbitraria e inconstitucionalmente por la Administración Tributaria.
4. Con la aplicación del artículo 86 del Código Tributario también se viola el principio de capacidad de pago, equidad, y justicia tributaria. ya que con la ejecución de la sanción del cierre temporal a la empresa, establecimiento o negocio, el daño al contribuyente muchas veces es económicamente mayor al

impuesto omitido, lo cual va contra la ley que establece “la sanción no puede ser mayor al impuesto omitido”.

- 5.** Los empleados de la Administración Tributaria cuando realizan la presencia Fiscal, actúan la mayoría de las veces con prepotencia, olvidándose que es del o de los contribuyentes de donde el Estado obtiene los recursos para pagarles sus salarios.

RECOMENDACIONES

1. El artículo 86 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República debe ser modificado en el sentido de dejar bien claros los parámetros de sanciones a imponer por parte del juez de paz penal, y no dejar a discrecionalidad de éste, la sanción a imponer por cuanto que da lugar a favoritismos o que el juzgador actúe en razón de compadrazgos.
2. No es con cierre de negocios como se puede obtener que el contribuyente cumpla con sus deberes formales contenidos en el artículo 94 del Código Tributario, se debe concientizar a los contribuyentes de lo necesario que es para ellos mismos, y por ende, para la sociedad el pagar a tiempo sus impuestos.
3. Se debe facilitar al contribuyente el pago de sus impuestos. La administración tributaria no debe olvidar los principios que inspiran la Tributación como lo son: la comodidad, la baratura de los impuestos.
4. Modificar los mecanismos de fiscalización, a efecto de no incurrir en arbitrariedades al momento de las presencias fiscales, que van en detrimento del contribuyente, evitando de manera paralela que la administración tributaria se convierta en juez y parte a la vez.

5. En lo concerniente a la ejecución de las sentencias de cierre temporal de los negocios, el órgano jurisdiccional que conoce del caso puede pasar años para su cumplimiento, provocando con esto inconformidad y desesperación a los contribuyentes que no saben a ciencia cierta de las resultas de los procesos y ocasionando gastos innecesarios a la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que se hace necesaria la pronta y eficiente aplicación de los plazos establecidos en la ley de la materia.

ANEXOS

ANEXO

Investigación de campo:

Este tema es de vital importancia tanto para el investigador como para los lectores, y personas interesadas en la temática objeto de la investigación. En el Plan de Investigación aprobado en su oportunidad formulé como investigación primaria de trabajo la siguiente:

“ El Estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, violó la garantía constitucional del derecho al trabajo, al haber cerrado temporalmente algunos negocios en la cabecera departamental de Chimaltenango durante el año 2005 debido al poder de Imperium de que se encuentra investido y a la debilidad del contribuyente frente al poder del Fisco”

Y sucede que en la realidad, de acuerdo a como se encontraban los artículos 85 y 86 del Código Tributario, se daban amplias facultades a la Superintendencia de Administración Tributaria para que mediante la Presencia Fiscal de sus Auditores actuantes y técnicos, le VIOLARAN FLAGRANTEMENTE al contribuyente la garantía constitucional del “derecho al trabajo”, porque al CERRARLE SU NEGOCIO, no solo le vedan su derecho al trabajo; el contribuyente no puede seguir operando, y entonces ¿de dónde va a obtener los recursos para pagar la sanción impuesta?. Además de ello, es de hacer notar que la Superintendencia de Administración Tributaria a través de los auditores tributarios al

realizar las presencias fiscales incurren en grandes ilegalidades ya que en las actas de actuaciones tributarias en ningún momento se consigna el nombre de la persona a la que supuestamente el negocio no le emitió la factura correspondiente y el plazo entre una presencia fiscal y la ejecución de la sentencia de cierre puede prolongarse por años debido a la ineficiencia y lentitud con la que actúa el Organismo Judicial a través de los Juzgados de Paz. Asimismo el contribuyente tiene un núcleo familiar cuya alimentación, vestuario y vivienda dependen del mismo, y al negarle su derecho al trabajo, los miembros de la familia también sufren las consecuencias de la sanción impuesta por la Administración Tributaria a través de sus representantes.

Cabe mencionar lo siguiente: ¿Acaso los auditores actuantes no son personas también?. Cómo les parecería a ellos, si delegados de la Municipalidad en determinado momento les requirieran el Boleto de Ornato y por no portarlo o no haberlo pagado, los sancionaran con no poder trabajar durante quince o más días, sin goce de salario?.

En tal sentido, considero que la Administración Tributaria debe buscar procedimientos para que aquellos contribuyentes que se encuentren en algún supuesto tributario que amerite sanción, sea el más benigno para el contribuyente, pero jamás tomar medidas como la del CIERRE DEL NEGOCIO, porque es a todas luces inconstitucional, inhumana, y el Fisco la impone APROVECHÁNDOSE del poder de Imperium de que se encuentra investido, y el estado de indefensión en que se encuentra el contribuyente.

Con el afán de hacer de esta tesis un trabajo serio y objetivo se tiene que reconocer que se carece de cultura tributaria por parte de la mayoría de los contribuyentes y que es de suma importancia que el estado propicie políticas que permitan la actualización de temas tributarios a la población en general.

De la investigación realizada en la UNIDAD DE REINCIDENCIAS Y CIERRES DEL DEPARTAMENTO DE PROCESOS JUDICIALES DE LA GERENCIA DE ASUNTOS JURIDICOS de la Superintendencia de Administración Tributaria, se pudo establecer que durante el año 2005 SÍ hubo presencia fiscal de la SAT en el departamento de Chimaltenango HABIÉNDOSE LLEGADO AL CIERRE DE TRECE (13) NEGOCIOS DE LOS CUALES ONCE (11) PERTENECEN AL MUNICIPIO DE CHIMALTENANGO y DOS (02) AL MUNICIPIO DE TECPAN GUATEMALA, DEPARTAMENTO DE CHIMALTENANGO.

De lo anterior, se llega a la conclusión entonces que la HIPÓTESIS DE TRABAJO formulada en el plan de investigación inicial FUE CONFIRMADA POSITIVAMENTE ya que flagrantemente la Superintendencia de Administración Tributaria, al imponer sanciones a los contribuyentes que encontró que incumplieron con algún deber formal de los contenidos en el artículo 94 del Código Tributario, LES VIOLÓ el derecho trabajo, garantía plenamente desarrollada en la Constitución Política de la República de Guatemala como un derecho individual y un derecho social, del cual la Administración Tributaria hizo caso omiso, y el mismo Estado cayó en inconstitucionalidad al permitir que dicha norma quedara plasmada en el Código Tributario, con lo cual tanto la entidad fiscalizadora como los

legisladores se han burlado del cada vez más empobrecido pueblo de Guatemala.

BIBLIOGRAFÍA

Deifini, Sergio A. **Introducción al derecho financiero**. 4ª. Ed. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1984..

Guilliani Fonrouge, José María. **Derecho financiero**. V. I. 4ª. Ed. Editorial Depalma, Buenos Aires, 1982.

Monterroso, Gladysz. **Fundamentos Tributarios.sistema tributario de la República De Guatemala**. S.Ed. Guatemala, 2005.

Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales**. Ed. Heliasta SRL. Buenos Aires, Argentina

Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. **Curso de derecho tributario**. Tomo I. Ed. Derecho financiero y derecho tributario reunidos. Madrid. España, 1983.

PORRUA Pérez, Francisco. **Diccionario de Ciencias Jurídicas**. Tomo I. Págs. 198

RODRIGUEZ Lobato, Raúl. **Derecho Fiscal**. Universidad Autónoma San Luis Potosí, México, 1,984.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**. Ediciones DEPALMA, Buenos Aires, 1,999 Págs. 731

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea nacional

Constituyente, 1986.

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

Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, y

Sus reformas. 1991.

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

De Guatemala, 1992.

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

Guatemala. 1992.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-

98 del Congreso de la República de Guatemala. 1998.

Ley Marco de Los Acuerdos de Paz.

Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo

2-98
