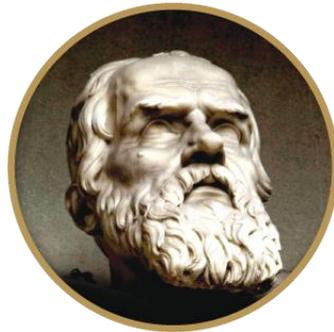


**UNIVERSIDAD GALILEO**

**ESCUELA SUPERIOR DE DESARROLLO PROFESIONAL**

**DOCTORADO EN TRIBUTACIÓN**



*Galileo*  
UNIVERSIDAD  
La Revolución en la Educación

**TESIS DOCTORAL**

**LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SU DERECHO DE PUBLICIDAD**

**DE ADEUDOS TRIBUTARIOS**

**HENRY OSMÍN ALMENGOR VELÁSQUEZ**

**Guatemala, febrero 2014.**

## INDICE

Introducción.....	1
CAPITULO I	
ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	
Definición de Actividad Financiera del Estado.....	5
1.2 Naturaleza.....	7
1.2.1 Aspecto Económico.....	8
1.2.2 Aspecto Sociológico.....	9
1.2.3 Aspecto Político.....	10
1.2.4 Aspecto Jurídico.....	11
1.3 Características.....	13
1.3.1 Normas Derecho Público.....	13
1.3.2 Es Instrumental.....	14
1.3.3 Solo tiene un sujeto activo.....	14
1.4 Fases de la Actividad Financiera del Estado.....	15
1.4.1 Fase de obtención de Recursos.....	15
1.4.2 Fase de Administración de Recursos.....	17
1.4.3 Fase de Erogación de los Recursos.....	19

## CAPITULO II

### LOS IMPUESTOS

2.1	Origen de los Impuestos.....	22
2.2	Definición de Impuestos.....	24
2.3.	Clasificación de los Impuestos.....	27
2.3.1	Impuestos Directos.....	31
2.3.2	Impuestos Indirectos.....	32
2.4	Principios de los Impuestos.....	34
2.4.1	Principio de Legalidad.....	35
2.4.2	Principio de Capacidad Contributiva.....	38
2.4.3	Principio de Generalidad.....	41
2.4.4	Principio de Igualdad.....	44
2.4.5	Principio de No Confiscatoriedad.....	46
2.4.6	Principio de Justicia.....	47
2.4.7	Principio de Certidumbre.....	48
2.4.8	Principio de Comodidad.....	49

## CAPITULO III

### LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

3.1	Origen.....	50
3.2	Definición.....	51

3.3.	Clases de Administración Tributaria.....	54
3.4	Estructura de la Administración Tributaria de Guatemala.....	62
3.5	La Superintendencia de Administración Tributaria y la Aplicación de los Principios de los Impuestos.....	64
3.6	Recursos de Revocatoria Resueltos por el Directorio.....	67
3.7	La Administración Tributaria y la Recaudación de Impuestos.....	72

#### CAPITULO IV

#### EL DERECHO DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA A OBTENER

#### INFORMACION DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

4.1	Información mediante cumplimiento voluntario y Forzado.....	78
4.2	Uso de la información obtenida por la Administración Tributaria.....	80
4.3	Limitación de la Obtención de Información.....	82
4.4.	Publicidad de Adeudos Tributarios Listado de Morosos.....	87
4.4.1	Principio de Publicidad.....	87
4.4.2	Publicidad de Adeudos Tributarios.....	89
4.4.3	Publicación de Listado de Morosos.....	91
4.4.4	Publicación de Listado de Contribuyentes y Responsables Morosos en Guatemala.....	99
	Conclusiones.....	104
	Propuestas.....	106

Bibliografía.....	117
-------------------	-----

Listado de cuadros:

1.- Organigrama de Impuestos Indirectos al consumo.....	29
2.- Clasificación de los impuestos, según la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala.....	30
3.- Expedientes de Recursos de Revocatoria recibidos y resueltos por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala .....	68
4.- Recaudación por tipo de impuestos resueltos por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala.....	70
5.- Expedientes impugnados en la Vía Contencioso Administrativa.....	72
6.- Detalle recaudación de ingresos tributarios del gobierno central en Guatemala, al 30 de junio de 2013.....	73
7.- Listado de morosos publicados por la Dirección General de Tributación de Costa Rica.....	97
8.- Listado de morosos publicados por la Administración Tributaria de Juliaca, Perú.....	98
9.- Listado de contribuyentes morosos citados a comparecer ante la Administración Tributaria de Guatemala.....	102

Listado de gráficas:

1.- Número de expedientes recibidos y resueltos por el Directorio de la	
---	--

Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala.....69

2.- Recaudación tributaria realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, a junio del 2013.....74

#### Anexos

Traducción de partes conducentes de sentencias de la Corte de Constitucionalidad referente a Principio de los Impuestos.

1.- Principio de Legalidad.....107

2.- Principio de Capacidad Contributiva.....111

3.- Principio de Igualdad.....113

4.- Respuesta a la entrevista que se le hiciera al Inspector Jaime Far Jiménez, de la

Hacienda Regional de Recaudación de Baleares, España, el 20-3-2013.....114

## INTRODUCCIÓN

Las autoridades competentes del Estado de Guatemala, en 1998, decidieron dar un paso adelante en lo que se refiere a la materia tributaria, con fecha 12 de enero de 1998 fue creado el Decreto No. 1-98, del Congreso de la República, que contiene la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual fue emitida con el propósito de modernizar los órganos de la administración responsable de la recaudación y fiscalización, tanto de los impuestos internos como de los que gravan el comercio exterior, publicándose una ley que da lugar al nacimiento de una institución que nace gozando de autonomía de distinta naturaleza, con el propósito fundamental de mejorar la recaudación y ser más eficientes en la fiscalización, creando nuevos mecanismos y sistemas para lograr tales objetivos, otorgándole por medio de esta ley, todas las herramientas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.

El presente trabajo de tesis, tiene como objetivo general, hacer un análisis doctrinario-jurídico de la principal actividad que desarrolla el Estado, como lo es la Actividad Financiera, cuya importancia radica en ser el motor que permite el desarrollo de todas las demás actividades del Estado, ya que es por medio de ella, que se obtienen los recursos que financian el Presupuesto de la Nación.

Consecuencia de lo anterior, se hace un análisis también jurídico-doctrinario de la institución de los impuestos, básicamente, en lo referente a los principios que los rigen y para el efecto se analiza la doctrina que a través de los años han creado en el mundo, diferentes tratadistas del Derecho Tributario, incluyendo este análisis, la forma como operan estos principios en el Derecho Tributario guatemalteco y como la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, ha cumplido con la aplicación de los mismos cuando se da la Relación Jurídica Tributaria con los contribuyentes y los responsables.

Se hace un análisis de cómo surgen en la historia las Administraciones Tributarias, cuales son las funciones que deben tener estas administraciones tributarias modernas y cuál es el modelo de Administración Tributaria que deben tener los países modernos, que persiguen obtener una mayor recaudación de impuestos, sin afectar los derechos legales de

los contribuyentes; pero sí incentivando el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, Administraciones Tributarias modernas, cuya tendencia es crear y mejorar cada día, herramientas que le faciliten a los contribuyentes, cumplir con esa obligación y a la administración, facilitándole la labor de control, del cumplimiento voluntario y de un mejoramiento en los sistemas de fiscalización. Se hace un análisis y se presentan estadísticas de los últimos años de cuanto ha recaudado la Administración Tributaria por impuesto, tanto de los internos como los que gravan el comercio exterior y también se presentan estadísticas de cómo se ha respetado el derecho de los contribuyentes y de los responsables, que no están de acuerdo con las resoluciones que dicta la Administración, planteando para el efecto, sus recursos de revocatoria, mostrando las estadísticas cuantos recursos se han resuelto en los últimos años.

En la búsqueda de mejorar los mecanismos de recaudación, se procedió a hacer un análisis de algunas Administraciones Tributarias, tanto de Europa como de América Latina, que han estado a la vanguardia en la utilización de nuevas medidas para captar más recursos tributarios, como lo es la publicación del listado de contribuyentes morosos; para el efecto se procedió a realizar un análisis doctrinario de lo escrito por varios autores sobre este tema, comprobándose que algunos se manifiestan a favor y otros en contra del derecho que tienen las Administraciones Tributarias para hacer esta clase de publicaciones. Se realizó también un análisis legal de las regulaciones de los países que ya hacen esta clase de publicaciones, pudiéndose comprobar que publican listados de morosos con diferentes contenidos, y para el efecto, se muestra en este trabajo, publicaciones que hacen algunos países, sin publicar el monto de los adeudos y publicaciones que hacen otros, publicando el monto del impuesto que está en mora.

La hipótesis de este trabajo es que en Guatemala no se ha publicado un listado de contribuyentes morosos, que agregue en el listado la clase de impuesto, el monto y el periodo de que se trata. Guatemala ha empezado este camino escabroso de publicar esta clase de listados, difícil por la resistencia de los contribuyentes y los responsables morosos, que amenazan con interponer acciones de inconstitucionalidad, si la Superintendencia de Administración Tributaria hace esta clase de publicaciones; sin embargo, el camino se ha

empezado a recorrer, según se analiza en la parte final de esta tesis y lo único que procede, es quitar los obstáculos que entorpecen el cumplimiento de esta herramienta, para someter al escrutinio social, a los contribuyentes morosos, que con el incumplimiento, lo único que producen, es que el Estado no tenga los recursos dinerarios suficientes para poder atender las necesidades sociales y así lograr el bien común, que es un mandato constitucional; con lo cual la hipótesis ha quedado comprobada.

## CAPITULO I

### ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO

Guatemala es un país, que como muchos otros, está conformada por una sociedad de diferentes estratos sociales y en los más bajos es donde se presentan una serie de necesidades que por sí mismas, no pueden satisfacer, por lo que es necesaria la participación del Estado, para atender esas necesidades públicas, en la Constitución, en el artículo 1, se establece: **“Protección a la persona.** El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia su fin supremo es la realización del bien común”, este generalmente se logra mediante la prestación de servicios públicos, con los cuales se puede satisfacer las necesidades sociales; el Estado para la prestación de estos servicios necesita de recursos dinerarios los cuales generalmente obtiene de dos fuentes esenciales que son: de sus propias actividades y de los tributos que obtiene de la economía de los particulares.

Para la prestación de los servicios básicos, el ente público ha creado una diversidad de órganos administrativos, fijándole sus competencias y atribuciones a cada uno, para realizar su actividad, pero para que estos órganos del Estado funcionen, también es necesaria la existencia de los recursos dinerarios, para poder lograr su subsistencia. La Actividad Financiera, es otra de las grandes actividades que el Estado realiza, sin embargo, es considerada la principal, en virtud de que por medio de ella, el Estado capta uno de los principales recursos públicos con los que cuenta y con los que se financia el 75% del presupuesto de la Nación y se obtiene de los impuestos que cobra el sujeto activo, gravando la economía de los particulares y que estos están obligados a pagar cuando se ubican dentro del hecho generador, que establecen las leyes tributarias.

La Actividad Financiera es considerada la principal actividad, se puede decir el motor del Estado, pues mediante ella se captan esos recursos dinerarios que el ente central debe administrar en una forma eficaz y eficiente, asignándoseles a sus distintos órganos, para que estos puedan cumplir con sus fines; sin la realización de esta actividad, todas las

demás actividades prácticamente se paralizan, el Estado no podrá contar con los recursos indispensables para atender sus necesidades y las necesidades de la colectividad.

Es necesario aclarar, que la Actividad Financiera, tiene distintos momentos en los cuales se realiza como lo son: la obtención de recursos, su administración y el gasto de ellos y en cada uno de estos momentos, participan diferentes instituciones del Estado, la principal institución estatal y autónoma que realiza la captación de recursos tributarios, es la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad que nació en el año de 1998, con la creación del decreto 1-98 del Congreso de la Republica, que cuenta con su ley Orgánica y que regula en términos generales, que es la institución que será la responsable de recaudar y fiscalizar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, desde luego, la Actividad Financiera del Estado, en lo que se refiere a la captación de recursos, no es su única forma de obtenerlos, pero sí el cobro de impuestos, que es su principal fuente.

En consecuencia, la Actividad Financiera viene a ser el instrumento esencial, por medio del cual, se obtienen los recursos necesarios para poder satisfacer las necesidades propias y las de la colectividad y en el caso de Guatemala, por mandato legal, cumplir con el bien común, pero además, como lo regula el artículo 2 de la Constitución, se debe cumplir con los deberes que le señala, el que literalmente dice: **“Deberes del Estado.** Es deber del Estado garantizarle a los habitantes del la Republica la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de las personas.”

## **1.1 DEFINICIÓN DE ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

Sobre esta actividad, se han dado diversas definiciones con distintos puntos de vista, entre las cuales se puede citar a Sergio Francisco de la Garza<sup>1</sup>, que la define como: “La actividad que desarrolla el Estado con el propósito de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades publicas y en general a la realización de sus propios fines.” Además, los tratadistas Mariano Abad, Genaro Díaz,

---

<sup>1</sup> De la Garza, Sergio Francisco; **Derecho Financiero Mexicano**; 10ª Edición; Editorial Porrúa S.A; México, 1981. Pág. 5

Patricia Herrero y Juan Méjica,<sup>2</sup> la definen como: “La acción del Estado y de las entidades menores dirigidas a procurar según los deseos de los grupos, estados de poder, los medios necesarios para la producción de bienes y servicios aptos para permitir el cumplimiento de los fines económicos o extraeconómicos, señalados por la clase política responsable del Gobierno de la Nación.”

Sergio Francisco de la Garza<sup>3</sup>, en su obra también incluye la siguientes definición: “Es la que cumple el Estado para administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conservar, destinar o invertir las sumas ingresadas; distinguiéndose de todas las demás actividades en que no constituyen un fin en sí misma, o sea en que no atiende directamente la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.”

Se puede establecer, que la Actividad Financiera del Estado le permitirá a este, obtener los recursos y una vez estos se encuentren en su poder, los debe de administrar en la forma más conveniente posible y en cumplimiento de las leyes establecidas, mediante la realización de un presupuesto, donde se estipule el total de los recursos obtenidos, para las diversas actividades que realiza, incluyendo los tributarios, pero también se consignarán los gastos que se van a realizar con dichos recursos y dependerá de la política fiscal del Gobierno de turno, qué necesidades son las que se van a atender con mayor porcentaje de recursos. Lo que a través de la historia se ha demostrado, que hay gobiernos que su política de gastos se orienta a satisfacer necesidades de comunidades desposeídas, marginadas y que generalmente en países de América Latina, como es el caso de Guatemala, son las grandes mayorías y en estos casos, orientan los gastos a atender esas necesidades mediante distintos programas. Han existido otros gobiernos que no le han puesto atención en mayor grado a las necesidades antes citadas y dan mayor importancia al desarrollo de la

---

<sup>2</sup> Abad, Mariano; Díaz, Genaro; Herrero, Patricia; y co.; **Notas de Introducción al Derecho Financiero**; Editorial Tecnos S.A; Madrid, España; 1992. Pág. 37

<sup>3</sup> Ob Cit. Pág. 5

infraestructura del país, como por ejemplo, el mantenimiento y la construcción de carreteras, que permitan a la población, tener facilidades de locomoción, para llevar a los mercados los bienes que producen, han existido otros gobiernos que atienden un poco de cada una de las necesidades de la población, sin tener mayor interés en atender una necesidad en especial.

Lo razonable de un gobierno es, que al realizar su política fiscal en lo referente al gasto público, debe de atender la mayor parte de las necesidades de la población que le son vitales para su supervivencia y desarrollo, como por ejemplo, garantizar la vida, dando seguridad y educación, para que los grupos sociales tengan en su momento, oportunidad de contribuir en el desarrollo económico del país y velar porque la iniciativa privada, al igual que el Estado, desarrollen fuentes de trabajo, que permitan a los distintos estratos sociales, gozar de seguridad alimentaria.

Como puede apreciarse, no es únicamente los ingresos dinerarios los que van a determinar la forma en que estos se van a gastar, sino también incide el factor político de los gobiernos de turno; a ese respecto, Carlos Giuliani Fonrouge<sup>4</sup> indica: “Cabe anticipar empero, que constituyen manifestaciones fundamentales de la Actividad Financiera los ingresos, los gastos y la conservación de los bienes o gestión de los dineros públicos; y que si bien la materia sobre la cual se desarrolla su economía únicamente corresponde a un sujeto político, que es el Estado y a un objeto de la misma índole.”

Se puede definir la Actividad Financiera como: la actividad principal del Estado, mediante la cual se obtienen, se administran y se gastan los recursos públicos, con el objetivo principal de satisfacer las necesidades del Estado y de la colectividad.

## **1.2 NATURALEZA**

La realización de la Actividad Financiera no es un acto imputable a un solo órgano del Estado, sino que en la realización de la misma participan diferentes órganos del Estado,

---

<sup>4</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M.; **Derecho Financiero**; 4ª Edición; Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina; 1987. Tomo I Pág. 4

situación esta que se puede deducir del análisis de las diferentes definiciones que dan los tratadistas, las cuales se han consignado anteriormente, surgiendo como consecuencia, distintas teorías cuando se trata de establecer su naturaleza. A continuación se desarrollan las distintas teorías que tratan de establecer la naturaleza de esta actividad:

### 1.2.1 ASPECTO ECONÓMICO

El Estado necesita de recursos dinerarios para poder atender las necesidades de la colectividad, y para el efecto realiza una serie de actividades propias que le generan recursos, por ejemplo, cuando otorga la concesión para la explotación de algún recurso natural o para la realización de una actividad que por sí mismo no pueda realizar, o sencillamente, como lo cita Héctor Villegas<sup>5</sup>, en su clasificación de los recursos públicos cuando tiene a su favor “rentas de las participaciones financieras”, que no son más que acciones que el Estado tiene en entidades de la iniciativa privada, como por ejemplo, Telgua, Empresa Eléctrica, entre otras.

Sergio Francisco de la Garza<sup>6</sup>, respecto a este aspecto manifiesta: “Esta Actividad Financiera tiene indudablemente una dimensión económica por cuanto que ha de ocuparse de la obtención o inversión de los recursos de esta índole necesarios para el cumplimiento de aquellos fines. Tesis economista, sin negar la influencia mayor o menor de los otros factores le atribuye a la Actividad Financiera estatal una naturaleza económica, considerando que todas las cuestiones financieras haya su resolución en una teoría de la producción y el consumo de bienes públicos.”

Este aspecto económico también ha sido respaldado por autores clásicos, como lo señala Héctor Villegas<sup>7</sup>, quien manifiesta que: “Adán Smith y John Stuart Mill tienden a considerar la Actividad Financiera como perteneciente a la etapa económica del consumo.

---

<sup>5</sup> Villegas, Héctor B.; **Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario**; 4ª Edición; Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina; 1987. Tomo I. Pág. 55

<sup>6</sup> Ob Cit. Pág. 6

<sup>7</sup> Ob Cit. Pág. 9

El fenómeno financiero representa en definitiva un acto de consumo colectivo y público, por lo cual los gastos públicos deben considerarse consumos improductivos de riqueza.” También está relacionada con el hecho esencial que el propósito que tiene la Actividad Financiera del Estado es la captación de recursos y la mayoría de países, cuando la realiza, lo hacen captando dinero, que es la base de la actividad económica de un país, tanto de la actividad pública como la privada.

### **1.2.2 ASPECTO SOCIOLÓGICO**

Cuando se desarrolla la Actividad Financiera del Estado, uno de los principales objetivos, después de haber captado los recursos públicos, es que estos se utilicen para satisfacer las necesidades de la colectividad, es esta misma sociedad la que en los tiempos actuales, utilizando distintos medios, presiona al Estado para que le atienda sus necesidades y estas serán atendidas en menor o mayor grado, de acuerdo con la política de gobierno de turno, sin embargo, los habitantes de un Estado, como en el caso de Guatemala, haciendo uso de la normativa constitucional y de actos de presión, obligan al Estado a realizar actividades mediante las cuales se les atiendan necesidades sociales, que incluso, no están contempladas dentro del presupuesto de la Nación y sin embargo, ante la presión que se ejerce, son atendidos.

Desde luego, no todos los Estados reaccionan de la misma manera, pues es determinante la política que tiene el grupo gobernante, de la Actividad Financiera. El autor Héctor Villegas<sup>8</sup>, indica: “Dada la heterogeneidad de las necesidades é intereses de los componentes de la colectividad, los juicios de los individuos quedan en realidad subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen su orden de prelación, según criterios de conveniencia propia.”

Sergio Francisco de la Garza<sup>9</sup>, al referirse al aspecto sociológico señala: “Este aspecto resulta de que el régimen de los tributos y de los gastos públicos ejerce una

---

<sup>8</sup> Ob Cit. Pág. 11

<sup>9</sup> Ob Cit. Pág. 8

determinada influencia, más o menos decisiva sobre los grupos sociales que operan dentro del Estado. Los fines políticos de los impuestos aparecen muchas veces inspirados y condicionados por las apetencias y anhelos que latan en los grupos sociales que actúan dentro de cada órgano jurídico.”

### 1.2.3 ASPECTO POLÍTICO

La Actividad Financiera se va a realizar, en base a la política que ha desempeñado el gobierno de turno, por ejemplo, en la captación de recursos puede tener una política orientada a que la recaudación tributaria se va a aumentar no creando más medidas administrativas, si no elevando las tasas impositivas; ya sea de los impuestos directos o indirectos, en el entendido, de que al elevar las tasas de los impuestos directos, estará afectando en un grado mayor a las clases económicas altas; pero si lo hace elevando las tasas de los impuestos indirectos, afectará a los consumidores, que son las grandes mayorías de una sociedad, para lograr esto, necesita modificar las leyes tributarias existentes y tiene aquí un papel determinante el Congreso de la Republica, que es un ente eminentemente político.

Sergio Francisco de la Garza<sup>10</sup>, declara que: “El fundamento de los impuestos no es jurídico si no estatal y político.” Sergio Francisco de la Garza<sup>11</sup>, señala: “El concepto de la Actividad Financiera no puede andar separado del de soberanía financiera: la Actividad Financiera no puede considerarse más que como la actuación en concreto de la facultad que constituye la esencia misma del concepto de soberanía.” En ese mismo sentido, Sergio Francisco de la Garza<sup>12</sup>, sostiene: “La facultad del Estado de procurarse los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines pertenece al ámbito de los poderes de supremacía o de imperio, que corresponden, ab origine, al ente público.”

---

<sup>10</sup> Ob Cit. Pág. 6

<sup>11</sup> Ob Cit. Pág. 7

<sup>12</sup> Ob Cit. Pág. 7

El ente central es el principal actor en el desarrollo de la Actividad Financiera del Estado, en ella participa el ejecutivo y son los técnicos los que realizan la planificación de la forma en que esta se va a desarrollar. También es cierto que estos reciben instrucciones del gobierno de turno, de cómo es que deben realizar dicha planificación, dependiendo siempre de sus intereses. Miguel Ángel Bolívar<sup>13</sup> dice, que el Estado es de naturaleza política, por las siguientes razones: “Político es su sujeto activo, que es el Estado; atiende al interés general más allá de los intereses particulares; el Estado recurre a procedimientos coactivos derivados de su poder de imperio; el Estado se basa en principios de contribución equitativos; todo lo anterior no significa desconocer aspectos económicos o sociales de carácter relevante en la Actividad Financiera del Estado.”

#### **1.2.4 ASPECTO JURÍDICO**

La Actividad Financiera del Estado, para que se pueda desarrollar, necesita de un andamiaje jurídico, que se caracteriza por la heterogeneidad de sus normas. Pues las normas jurídicas que regulan lo referente a la obtención de recursos, específicamente los impuestos, son totalmente diferentes a las que regulan la forma en que se van a administrar los mismos, encontrándose una total diferencia a las normas que regulan la forma en que se va a efectuar el gasto público. No todos los autores toman en cuenta esta teoría, sin embargo es indispensable, pues cuando el Estado realiza la Actividad Financiera del Estado, no la realiza según su libre albedrío, sino que tiene que cumplir con la normativa legal existente. En caso de no hacerlo, incluso las personas que la realizan, pueden incurrir en actos delictivos, por eso se dice, que toda la Actividad Financiera del Estado se ve sometida a un derecho positivo preexistente y para poder actuar en forma diferente, es necesario recurrir al Congreso de la República, para que proceda a crear la nueva normativa.

---

<sup>13</sup> Bolívar, Miguel A.; **Finanzas Públicas y Control**; Editorial Osmar D. Buyatti; Argentina, 2012. Pág. 35

Sergio Francisco de la Garza<sup>14</sup>, indica: “La Actividad Financiera es una rama de la actividad administrativa y aparece como tal regulada por el derecho objetivo. Constituye una reconocida exigencia del Estado moderno en estado de derecho que todas sus manifestaciones de voluntad en el campo de la administración y las relaciones con los particulares que esta engendra, encuentran en la ley su fundamental disciplina.”

Sobre este particular, los autores Mariano Abad, Genaro Díaz, Patricia Herrero y Juan Méjica<sup>15</sup> señalan: “Se estiman como esenciales y constitutivos de la Actividad Financiera los elementos políticos, económico-social, técnico y jurídico. El elemento jurídico se encontraría en el fundamento y en la relación jurídica que caracteriza cada ingreso.”

Manuel de Juano<sup>16</sup>, indica: “La expresión jurídica formal de la Actividad Financiera es el acto financiero. Pero en un sentido lato, acto financiero es también la ley que establece ingresos y autoriza gastos, porque también ella es expresión jurídica formal de Actividad Financiera.”

Del análisis de los aspectos que se refieren a naturaleza de la Actividad Financiera del Estado, claramente se puede establecer, que son distintos los aspectos en los que se basa el desarrollo de la misma y todos interactúan y son necesarios para que se pueda llevar a cabalidad dicha actividad, no se puede desechar el aspecto económico, ni el político, ni el social, mucho menos el aspecto jurídico, todos son inherentes al desarrollo de la Actividad Financiera; Sergio Francisco de la Garza<sup>17</sup> concluye, en que la Actividad Financiera del Estado: “es una actividad dominada por un principio político finalista, si bien su contenido es de carácter económico. Esta última orientación es, en nuestra opinión, la más correcta

---

<sup>14</sup> Ob Cit. Pág. 7

<sup>15</sup> Ob Cit. Pág. 42-43

<sup>16</sup> De Juano, Manuel; **Curso de Finanzas y Derecho Tributario**; Ediciones Molachino, Rosario Argentina; 1963. Pág. 60

<sup>17</sup> Ob Cit. Pág. 8

según ella el fenómeno financiero es complejo: político, por la naturaleza del ente público que lo produce y de los fines que persigue; económico, por los medios empleados; jurídico, por la forma en que actúa y se desenvuelve; y sociológico por los elementos sociales a los que afecta.”

Carlos Manuel Giuliani Fonrouge<sup>18</sup>, también concluye, en que todas las teorías son aplicables, al señalar: “En suma: ninguna doctrina está exenta de crítica, por lo cual aparece como razonable colocarse en un justo medio y afirmar que si bien la Actividad Financiera tiene base económica, no puede desconocerse la influencia de otros elementos, especialmente del político y del sociológico, que tienen importancia preponderante.”

### **1.3 CARACTERÍSTICAS**

La Actividad Financiera es la principal actividad que se desarrolla, pues es vital para su existencia, mediante ella el Estado obtiene los recursos necesarios para su subsistencia y la atención de las necesidades sociales. No puede entonces renunciar a la realización de la misma, al contrario, debe de mejorar la forma en que se realiza constantemente y de ahí la necesidad de él de realizar por ejemplo, modificaciones a las leyes que crean los impuestos o crear nuevas disposiciones legales que fortalezcan la actividad que desarrollará la Superintendencia de Administración Tributaria y como consecuencia de ello, se pueden citar como características las siguientes:

**1.3.1** Se basa en normas de derecho público; se entiende por derecho público, aquellas que son de carácter imperativo, que no permiten la manifestación de la voluntad y su interpretación es de carácter estricto, y el Estado tiene la facultad de iniciar los procedimientos que legalmente se establecen para que se cumplan, pues también, por ser de naturaleza pública, son coercitivos, no existe libertad en la voluntad de los que participan en dicha actividad. En decidir si se cumplen o no todas las normas en que se basa la Actividad Financiera del Estado, se deben de cumplir y además, los entes que la ejercitan son entes públicos que deben de cumplir con dicho ordenamiento.

---

<sup>18</sup> Ob Cit. Pág. 6

**1.3.2** Su carácter es instrumental, como se ha manifestado, la Actividad Financiera es la que permite al Estado captar los recursos necesarios para cumplir con sus fines, una vez que esta actividad se ha realizado, los distintos órganos del Estado pueden empezar a cumplir con los fines para los cuales fueron creados y que son esencialmente, la atención de las necesidades públicas.

La Actividad Financiera del Estado no cumple con un fin para sí misma, en atención de necesidades de la sociedad, sino que se convierte en un instrumento del Estado para que los distintos órganos puedan contar con los recursos necesarios para realizar sus actividades. La Actividad Financiera no satisface ninguna necesidad social, todo lo contrario, mediante ella es que a los sujetos que conforman la sociedad en el campo de los impuestos, les quita por mandato legal, parte de su economía, cuando los obliga al pago de impuestos, una vez para que dichos sujetos se ubiquen en hechos generadores que señalan las leyes impositivas.

A este respecto, Héctor Villegas<sup>19</sup>, señala: “La Actividad Financiera se distingue de todas las otras que ejecuta el Estado en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental, porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades.”

**1.3.3** El Estado es el único y exclusivo sujeto de la Actividad Financiera, cuando se realiza esta, se persigue la obtención, administración y erogación de los recursos y toda esa actividad es desarrollada por órganos estatales. En Guatemala, esta función instrumental, en lo que se refiere a la captación de los impuestos, le ha sido designada a la Superintendencia de Administración Tributaria, tal y como lo señala el artículo 3 de su Ley Orgánica, contenida en el decreto 1-98 del Congreso de la República.

---

<sup>19</sup> Ob Cit. Pág. 8

Héctor Villegas<sup>20</sup>, al referirse a esta actividad que desarrolla el Estado señala: “El Estado dirige esta actividad hacia la provisión de los recursos necesarios para el logro de los fines propios, que son los fines del individuo constituidos en unidad y considerados en la serie de generaciones. Tanto los intereses individuales como los colectivos se coordinan para la obtención de los fines superiores, unitarios y duraderos del Estado, diferentes de los fines efímeros y perecederos de los individuos que lo componen.”

#### **1.4 FASES DE LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO**

Esta actividad, para poder perfeccionarse se da en tres momentos, que es cuando el Estado obtiene recursos, los administra y los gasta, en la práctica la administración a través del presupuesto se da primero y el ingreso con el gasto en el transcurso del ejercicio fiscal. Al respecto, Héctor Villegas<sup>21</sup> señala: “Cabe aclarar que la Actividad Financiera está integrada por tres actividades parciales diferenciadas a saber: **a)** la previsión de gastos o ingresos futuros materializados generalmente en el presupuesto financiero; **b)** la obtención de los ingresos públicos necesarios para hacer frente a las erogaciones presupuestariamente calculadas; **c)** la aplicación de esos ingresos a los destinos prefijados, o sea a los gastos públicos.”

##### **1.4.1 FASE DE OBTENCIÓN DE RECURSOS**

En esta fase, el Estado lo que persigue es obtener los recursos necesarios para su subsistencia, y para atender las necesidades de la población, básicamente por medio de los servicios públicos, las principales fuentes de obtención de recursos que tiene el Estado son dos: los impuestos y sus propias actividades.

Los recursos provenientes de sus propias actividades, es cuando, por ejemplo entre otras, el Estado explota las riquezas naturales otorgando concesiones, como la explotación minera y a cambio recibe regalías pactadas en el contrato administrativo, también le genera ingresos el arrendamiento de tierras, como es el caso de todos los bienes que da en

---

<sup>20</sup> Ob Cit. Pág. 8

<sup>21</sup> Ob Cit. Pág. 9

arrendamiento que están frente al mar y la institución que tiene a su cargo el control de estos arrendamientos es la Oficina de Control de Aéreas de Reserva del Estado –OCRET-; otras fuentes de ingresos que tiene el Estado es, cuando vende frecuencias al mejor postor, siendo la responsable de esta actividad la Superintendencia de Telecomunicaciones.

La otra fuente de recursos que tiene el Estado y que es esencial para su subsistencia, es el cobro de tributos, especialmente la captación de recursos provenientes de impuestos directos é indirectos, esta actividad está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria, la obligación de los ciudadanos guatemaltecos al pago de los impuestos, tiene su base en la Constitución de la República, en donde se señala, en el artículo 135 lo siguiente: **“Deberes y derechos cívicos.** Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: ...d) contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...”

Este mandato legal se complementa con los artículos 239 y 243 de la misma Constitución, donde se establece la forma de la creación de los impuestos y los principios que debe el legislador tomar en cuenta al momento de crearlos y se convierten dichas normas en obligatorias cuando cada sujeto cumple con el hecho generador contenidos en cada de una de ellas. Esta obligación en otras legislaciones ha sido creada con mayor amplitud, como es el caso de la Constitución Española; Queralt, Serrano y Blanco<sup>22</sup>, al referirse a esta obligación citan el artículo 31 de la Constitución de España que señala: “...1.- Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio...” Se puede establecer que es más amplia que la guatemalteca, pues establece obligaciones y señala límites.

También juegan un papel importante los bancos del sistema, con los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria ha realizado contratos en los que ha

---

<sup>22</sup> Queralt, Juan Martin; Lozano Serrano; Carmelo; Pobeda Blanco, Francisco; **Derecho Tributario**; 7ª Edición; Editorial Aranzadi; Navarra, España; 2002. Pág. 52

pactado, que por cada declaración con valor o sin valor, estas entidades privadas le cobran una tarifa o porcentaje según sea el caso, y se les fija un plazo muy estricto para que dichos recursos sean acreditados en las cuentas de Tesorería Nacional del Ministerio de Finanzas Públicas.

Manuel de Juano<sup>23</sup>, al referirse a esta fase indica: “Lo primero es lo referente a la adquisición de los medios que implica el estudio y el análisis de las condiciones en que el Estado puede detraer del patrimonio de los particulares (actividad fiscal) la parte de riqueza, que conjuntamente con sus ingresos tributarios, patrimoniales y el crédito público, forman el cuadro de sus recursos.”

#### **1.4.2 FASE DE ADMINISTRACIÓN DE RECURSOS**

Esta fase consiste, en que el ejecutivo hace un análisis de cuáles son las necesidades más indispensables que tiene que atender y con el estudio financiero que ha realizado, acompañado de los cálculos estadísticos que sirvieron para determinar cuántos van a ser los ingresos totales del ejercicio fiscal, realiza el denominado Proyecto de Presupuesto de la Nación, entendiéndolo por presupuesto, según la doctrina de Sergio Francisco de la Garza<sup>24</sup>: “El presupuesto es una mezcla de actos jurídicos reunidos en un solo documento, que por su análisis debe dividirse en cuanto a recursos y a gastos.”

Manuel de Juano<sup>25</sup>, sobre esta fase indica: “El segundo momento atañe a la administración de esos recursos. Esta es tarea propia de la administración pública, que se cumpla por intermedio de los funcionarios del Estado conforme a los principios financieros de la Constitución Nacional y leyes dictadas en su consecuencia.” Lo cual coincide con la realidad actual, pues los fondos que se perciben se obtienen cumpliendo con las leyes vigentes.

---

<sup>23</sup> Ob Cit. Pág. 57

<sup>24</sup> Ob Cit. Pág. 117

<sup>25</sup> Ob Cit. Pág. 57

Esta fase es una actividad propia de la administración pública, en el caso concreto de Guatemala, existiendo normas supremas al respecto, el artículo 237 de la Constitución Política de Guatemala señala: **“Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado.** El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en la Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar. La unidad del presupuesto es obligación y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos. Los organismos, las entidades descentralizadas y las autónomas podrán tener presupuestos y fondos privativos, cuando la ley así lo establezca, sus presupuestos se enviarán obligatoria y anualmente al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, para su conocimiento e integración al presupuesto general; y además, estarán sujetos a los controles y fiscalización de los órganos correspondientes del Estado. La Ley podrá establecer otros casos de dependencias del Ejecutivo cuyos fondos deben administrarse en forma positiva para asegurar su eficiencia. El incumplimiento de la presente disposición es punible y son responsables personalmente los funcionarios bajo cuya dirección funcionen las dependencias...”

La ley ordinaria desarrolla el principio constitucional antes indicado, al señalar en su artículo 1 de la Ley Orgánica del Presupuesto, decreto 101-97 del Congreso de la Republica, el objeto de su existencia y literalmente indica: **“Objeto.** La presente ley tiene por finalidad normar los sistemas presupuestarios, de contabilidad integrada gubernamental, de tesorería y de crédito público a efecto de: **a)** realizar la programación, organización, coordinación, ejecución y control de la captación y uso de los recursos públicos bajo los principios de legalidad, economía, eficiencia, eficacia y equidad, para el cumplimiento de los programas y los proyectos de conformidad con las políticas establecidas...”

En esta fase también se tiene una participación importante de la Dirección Técnica del Presupuesto, la Dirección de Contabilidad del Estado, ambas del Ministerio de Finanzas Públicas, la Tesorería Nacional y el Banco de Guatemala.

### 1.4.3 FASE DE EROGACIÓN DE RECURSOS

Esta fase consiste en poner a disposición de cada una de las instituciones del Estado, las cantidades que le fueron asignadas en el presupuesto de cada una de ellas; recursos que se les van entregando conforme van llegando los ingresos a las arcas del Estado. Dichas instituciones no podrán pasarse del límite máximo de las asignaciones presupuestarias para realizar el gasto público, entendiéndose por este, según la doctrina de Luis María Cazorla Prieto<sup>26</sup>: “Interesa poner claramente de manifiesto el concepto jurídico de gasto público. Por tal entendemos la aplicación efectiva, mediante los mecanismos jurídicamente establecidos, de los créditos aprobados en el presupuesto correspondiente para así afrontar las obligaciones de contenido económico del ente público de que se trata.”; en caso de hacerlo, incurren en figuras delictivas, independientemente de que deben cumplir cada uno de estos órganos, con la Ley Orgánica del Presupuesto de la Nación, aprobado por el Congreso de la República, el que tiene carácter de ley, especialmente é independientemente de cumplir con la parte que corresponde a los ingresos y egresos, deben cumplir finalmente con el título que contiene las disposiciones generales que incluye las normas complementarias al decreto 101-97 y que regirán para cada ejercicio fiscal.

Manuel de Juano<sup>27</sup>, sobre esta fase indica: “El tercero constituye la inversión de los recursos o sea el gasto público. Ello responde al programa trazado por el Estado según su prospecto financiero, vale decir, según su presupuesto de gastos. La estimación del gasto público y el carácter de recursos hemos de hallarlo dentro del Estado, según su presupuesto nacional.”

En esta fase de la Actividad Financiera del Estado en Guatemala tiene participación directa cada uno de los órganos que conforman la administración pública, ya que son los responsables de atender las necesidades de la colectividad en sus más variadas

---

<sup>26</sup> Cazorla Prieto, Luis María; **Derecho Financiero y Tributario Parte General**; 3ª Edición; Editorial Arazandi S.A.; Navarra, España; 2002. Pág. 84

<sup>27</sup> Ob Cit. Pág. 57

manifestaciones, pero el control de la forma en que se va efectuando el gasto público lo tiene el Ministerio de Finanzas Públicas, con sus direcciones de Tesorería Nacional y Contabilidad del Estado; no deja de jugar un papel determinante la Contraloría General de Cuentas, la que por mandato constitucional, es la responsable de velar por el buen uso de los recursos públicos y debe fiscalizar a todas las instituciones del Estado Central, centralizadas, descentralizadas, autónomas y semiautónomas, en las que se manejen recursos nacionales, así lo establece el artículo 232 de la Constitución, que literalmente dice: “**Contraloría General de Cuentas.** La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas. También están sujetos a esta fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier otra persona que, por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos. Su organización, funcionamiento y atribuciones serán determinados por la ley.”

## **CAPITULO II**

### **LOS IMPUESTOS**

Guatemala, como cualquier país del mundo, encuentra en la institución de los impuestos, su principal fuente de recursos, porque a través de los pagos que hacen los contribuyentes, en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, el Estado obtiene los recursos necesarios para cumplir con la función esencial que le asigna la Constitución de la Republica, y que es la búsqueda del bien común. Esto únicamente se logra mediante la satisfacción de sus necesidades públicas y son las grandes mayorías las que tienen poco o ningún acceso a la satisfacción de sus necesidades, por parte de los servicios que presta la iniciativa privada, y son a los que el Estado debe atender mediante la prestación de los servicios públicos; la existencia de estos servicios, independientemente de lograr su objetivo constitucional, únicamente le generan gasto al Estado, que debe quedar debidamente contemplado dentro del presupuesto de la Republica y el cual se atiende esencialmente con los recursos derivados de los impuestos.

Mediante la existencia de los impuestos, el Estado puede gravar cualquier clase de economía y cada quién pagará de acuerdo a la capacidad económica que va a tener, haga uso o no, de los servicios públicos que este ente presta. En materia impositiva, lo esencial es que el sujeto pasivo se encuentre dentro del hecho generador que establece la ley tributaria, para que de inmediato le surja la obligación principal del pago del impuesto, y si no lo realiza dentro del elemento temporal que la ley tributaria señala, se hace acreedor al pago de sanciones de carácter pecuniario, como lo es el caso de las multas é intereses; siendo en la actualidad las primeras, una obligación que llega incluso, al pago del 100% del impuesto omitido.

Estas sanciones han cobrado mucha relevancia en los últimos años en el ámbito tributario guatemalteco, con la modernización que se ha hecho de los sistemas de fiscalización, que ha implementado la Superintendencia de Administración Tributaria, apoyada por los software de los sistemas informáticos que posee, que le permiten, mediante controles cruzados, corroborar desde el mismo escritorio del fiscalizador, quienes no han

cumplido con sus obligaciones tributarias o mediante el uso de software para análisis de riesgo, que les permite ir directamente a fiscalizar a contribuyentes, en los que de acuerdo al criterio de sus análisis, se encuentran evadiendo el pago de los impuestos.

## 2.1 ORIGEN DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos son tan antiguos como el hombre, y si bien es cierto, en las épocas antiguas no tenían la importancia que actualmente tienen, si se utilizaban para gravar a las personas, por ejemplo en el Código de Hammurabi, en la edición preparada por Federico Lara Peinado<sup>28</sup>, se señala que: “Especial vigilancia dedica la administración hammurabiana a la percepción de impuestos, cuyos pagos podían efectuarse en especie o en metálico y en fin, a toda la gestión del dominio imperial, llegándose a modificar el calendario, que unifica e incluso en amplias zonas la indumentaria”; también señala: “Año 1155 (a.C.) aparte del cuantioso botín y de los pesados tributos que tal rey impuso a ciudades y pueblos realizó también un brutal saqueo de obras de arte...”

En ese mismo Código se regulaba la facultad de otorgar moratorias y condonaciones de deudas; a ese respecto en él indica: “Singular importancia alcanzan con las tablillas que recogen fragmentariamente determinadas leyes referente a la práctica de la moratoria o prórroga para solventar una obligación ya vencida o aún pendiente, y la práctica de la condonación de deudas y obligaciones por parte de la autoridad real... de los nueve artículos que hubo de contener, únicamente hoy pueden leerse parcialmente cuatro de ellos, aduciendo a pagos, pena, sociedades, así como a la indicada práctica de las condonaciones o remisión de ciertas tasas o impuestos debidos al palacio o a deudas contraídas bajo la forma de prestaciones gratuitas.”

Como se puede apreciar, ya en el año 1792 a 1688 (a.C.) tiempo durante el cual se promulgó el Código de Hammurabi, cuando gobernó el sexto Rey de la Dinastía amorrea de Babilonia, este gobernante promulgó una serie de disposiciones legales que ya incluía disposiciones de carácter tributario como se menciona en las citas.

---

<sup>28</sup> Lara Peinado, Federico; **Código de Hammurabi**; Editora Nacional; Madrid, España; 1982. Pág. 22-28

En el Estado antiguo, también se encuentran los antecedentes de los impuestos, como es el caso de Grecia, en el tiempo de Pericles; Roma, en el Imperio de Carlo Magno y Egipto, en el tiempo de los Ptolomeos; la tratadista Catalina García Vizcaína<sup>29</sup>, al referirse a esos antecedentes históricos, señala: “En la India, en el Arthashastra, o la ciencia de la riqueza, de Kantilya, cuya antigüedad se remonta a 300 años a.C., se halla un principio que luego desarrollaría Adam Smith, entre las reglas clásicas de la recaudación tributaria. Dice este antiguo libro que: así como los frutos deben ser cosechados del árbol cuando están maduros, así los recursos deben recaudarse cuando las leyes están presentes.” Es necesario recordar también, que desde el punto de vista religioso, se hablaba en los inicios de la Era Cristiana de los impuestos que debían de pagarse al César, como es el caso cuando Jesús fue juzgado por Poncio Pilatos y éste último en una parte del juicio señaló: “Al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”, frase que manifestó cuando se refirieron a los pagos de tributos que se hacían a Roma.

El tratadista Ernesto Flores Zavala<sup>30</sup>, al referirse al origen de los impuestos indica: “Los antecedentes más remotos de los sistemas impositivos contemporáneos, los encontramos en los censos, derechos y servidumbres que se percibían en la Edad Media y en cierta forma han subsistido hasta nuestros días, con las modificaciones y transformaciones que el progreso de la ciencia de las finanzas y las necesidades económicas de los Estados, han impuesto; pero indudablemente con gran número de los gravámenes actualmente existentes, se encontraban en germen en las prestaciones que exigían los señores feudales”. Efectivamente, es en el Estado feudal cuando surgen muchos de los impuestos que han trascendido a través de la evolución social, pues ya en aquellos tiempos se cobraban impuestos aduanales y era cuando se gravaban a personas que transitaban por los territorios de un feudo hacia otros lugares y que eran ajenos a ese territorio; el impuesto a las herencias, el pontazgo, entre otros.

---

<sup>29</sup> García Vizcaína, Catalina; **Derecho Tributario**; Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina; 1996. Tomos I. Pág. 11

<sup>30</sup> Flores Zavala, Ernesto; **Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas**; 24ª Edición; Editorial Porrúa S. A.; México; 1982. Pág. 27

También ya en el estado feudal, se dieron los principios del actual Impuesto Sobre la Renta, como lo cita Ernesto Flores Zavala<sup>31</sup>: “El Impuesto Sobre la Renta, cuya aparición se hace datar desde 1789 cuando ya en Inglaterra, en plena Edad Media, se exigía un quinto, un sexto o un décimo de los productos de la tierra o de la renta de los capitales o de los productos de las industrias incipientes.”

De los impuestos más conocidos en el estado feudal, son los citados por Ernesto Flores Zavala<sup>32</sup>, como son los de carácter económico: “La capitación, era un censo que se pagaba por cabeza, generalmente cada año. El formariage o servidumbre material, era una cantidad que se pagaba por el siervo o sierva, que se casaba con una persona extraña al feudo. La mano muerta, era el derecho del señor para apoderarse de la herencia de sus siervos cuando estos morían sin dejar hijos. El derecho de relieve, cuando el señor autorizaba a los colaterales que no tenían derecho a heredar a que percibieran la herencia, debían pagar un crecido rescate”.

En esos antecedentes se encuentra una de las instituciones que actualmente existen en nuestra legislación, como lo es el caso de las herencias vacantes y que está regulada en el artículo 482 del Código Procesal Civil y Mercantil que literalmente dice: “No existiendo testamento y no concurriendo a heredar al causante personas que hay dentro del grado legal, se declara vacante su sucesión, procediéndose siempre en forma judicial”; y en la ley de Herencias, Legados y Donaciones en el artículo 52 que literalmente dice: “La denuncia de que una persona ha fallecido sin otorgar disposición testamentaria y sin dejar parientes que dentro de la ley tengan derecho a sucederla, se hará en la forma que prescriba la ley de Enjuiciamiento Civil y Mercantil.”

## **2.2 DEFINICIÓN DE IMPUESTOS**

Cada tratadista ha definido los impuestos conforme a la época que le tocó vivir, como lo es el caso de la definición que dio Montesquieu a mediados del siglo XII, según lo

---

<sup>31</sup> Ob Cit. Pág. 27

<sup>32</sup> Ob Cit. Pág. 30

cita Manuel de Juano<sup>33</sup> en su obra en la que señaló: “El impuesto es la porción de los bienes que cada ciudadano da al Estado, para tener seguridad sobre los que quedan y para gozar de estos mas placenteramente.”, se puede analizar de esta definición, que en esas épocas, los impuestos que se pagaban no eran utilizados como actualmente los utilizan los estados actuales, y que precisamente es para satisfacer necesidades sociales, la naturaleza de los impuestos en esa época, era el darle al Estado una porción de lo que el ciudadano tenía y eso le otorgaba la tranquilidad de poder gozar, de los demás bienes que quedaban en su poder, no se asegura tampoco en esta definición, que el Estado le fuera a dar seguridad sobre los bienes que le quedaban.

Hay definiciones más recientes, que se refieren a que el impuesto únicamente va a ser utilizado para satisfacer las necesidades del propio Estado, como es el caso de la definición que cita Ernesto Flores Zavala<sup>34</sup> que dice: “El impuesto es pura y simplemente una contribución sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del Gobierno...”.

Modernamente, la mayor parte de los estados, tanto Europeos como de la América Latina, actúan como benefactores y existe entonces una correspondencia con las actuales definiciones de impuestos, como la creada en el código fiscal de México y que se encuentra inspirado en el ordenamiento tributario Alemán y que es citada en la obra de Carlos Manuel Giuliani Fonrouge<sup>35</sup>, que dice: “Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que exige la ley con carácter general y obligatorias, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos.”

Manuel de Juano<sup>36</sup>, define los impuestos indicando: “El impuesto es la obligación pecuniaria que pasa sobre las personas en su calidad de integrantes de un Estado, por tener

---

<sup>33</sup> De Ob Cit. Pág. 271

<sup>34</sup> Ob Cit. Pág. 36

<sup>35</sup> Ob Cit. Pág. 315

<sup>36</sup> Ob Cit. Pág. 272

bienes o rentas en el mismo, exigidas legalmente según su capacidad contributiva en base a las normas fundamentales del país y a los principios de igualdad, generalidad y uniformidad, cuya recaudación debe destinarse a satisfacer las necesidades y servicios públicos indivisibles o el déficit de los divisibles.”

También se han dado definiciones legales para tomar una referencia, como es la contenida en el modelo del Código Tributario, preparado a solicitud de la Organización de Estados Americanos –OEA- y el Banco Interamericano de Desarrollo –BID-, cuya comisión redactora estuvo a cargo de los Doctores Carlos Manuel Giuliani Fonrouge de Argentina, Rubens Gomes de Souza de Brasil y Ramón Valdez Costa de Uruguay, el que en su artículo 15 señala: “Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.”

La definición del citado modelo, fue tomada por el Código Tributario Guatemalteco, decreto 6-91 del Congreso de la Republica, que en su artículo 11 dice: “El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.” En el estado feudal, los impuestos que se pagaban no se utilizaban para satisfacer las necesidades sociales sino que eran utilizados para mantener los niveles de vida de los reyes y los señores feudales y atender las principales funciones que se desarrollaban en aquellas épocas, como eran las funciones de diplomacia, del ejército, de policía y de justicia, las cuales estaban orientadas todas en velar por los intereses de los reyes y los señores feudales, no así de los plebeyos y de los siervos.

En la evolución histórica de la sociedad, se han dado fenómenos como la Revolución Francesa, que permite crear los Derechos del Hombre, la primera guerra mundial, entre otros, que hacen cambiar la mentalidad de los Estados y empiezan a atender en parte, las necesidades de la colectividad, hasta llegar a la época en que se cobran impuestos en parte para atender las necesidades del Estado, pero utilizando una gran parte de esos recursos, para atender las necesidades sociales, mediante la prestación de servicios públicos. Hay casos representativos de ese estado benefactor, como el último periodo presidencial en Guatemala, presidido por el Ingeniero Álvaro Colom, cuando en sus cuatro años de gestión, implementó nuevos mecanismos de atención a las necesidades sociales,

como es el caso de la creación de los “Comedores Solidarios”, “Bolsa Solidaria”, “Mi Familia Progresista”, entre otros, lo que se le puede señalar a estos programas, es que se utilizaron recursos provenientes de impuestos, si bien es cierto ayudaban a satisfacer la necesidad de las clases sociales que lo recibían, y que la mayor parte del tiempo han estado desprovistos de esenciales satisfactores, también es cierto que se utilizaron recursos que en el presupuesto pudieron haber sido destinados para otros fines, pues se pudieron haber utilizado para crear proyectos de desarrollo en los cuales se pudo haber generado trabajo para estas clases sociales, con las cuales pudieron haber obtenido ingresos, que les hubiera permitido obtener por sí mismos estos satisfactores, y a la vez como consecuencia, se hubiera incentivado el desarrollo económico del país.

### **2.3 CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS**

Los impuestos forman parte de la clasificación de los tributos, entendiéndose por estos, según lo define Héctor Villegas<sup>37</sup>: “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”, efectivamente, cuando el Estado crea los tributos, que doctrinariamente son tres: Impuestos, Tasas y Contribuciones Especiales; lo hace en el uso del *ius imperium* con que se encuentra investido, entendiéndose como poder tributario como lo define Giuliani Fonrouge<sup>38</sup>: “La expresión Poder Tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción”.

Héctor Villegas<sup>39</sup>, al referirse al poder tributario que en la doctrina también es conocido como potestad tributaria, indica: “Deseamos dejar bien en claro lo siguiente: la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los diferentes instrumentales necesarios para tal obtención”; al ejercitar ese poder tributario del que ha estado dotado

---

<sup>37</sup> Ob Cit. Pág. 67

<sup>38</sup> Ob Cit. Pág. 322

<sup>39</sup> Ob Cit. Pág. 185

desde épocas antiguas, lo hace exigiéndole al sujeto pasivo de la Relación Jurídico Tributaria, el pago de prestaciones en dinero, para poder cumplir con los fines que le señala su propia existencia, es históricamente reconocido que el poder tributario en el Estado antiguo y en el Estado Feudal, se ejercitaba en forma arbitraria; situación muy diferente, a la forma en que actualmente se aplica, pues a partir de la creación de la primera Carta Magna en Inglaterra en el año 1215, surge el principio de legalidad, como bien lo explica en su obra Héctor Villegas<sup>40</sup>, quien además indica: “Hemos señalado que este principio significa que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca (nullum tributum sine lege).”

La regulación jurídica guatemalteca como todos los países democráticos, regulan el principio de legalidad para establecer la existencia de los impuestos, Guatemala lo regula en la Constitución jurídica en el artículo 239 que literalmente dice: “**Principio de legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la Republica, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación...”

La doctrina clasifica a los impuestos como Directos é Indirectos, Carlos Manuel Giuliani Fonrouge<sup>41</sup> a este respecto señala: “Tradicionalmente, los impuestos se dividen en Directos é Indirectos, pero hasta el presente no hay coincidencia en cuanto al criterio atributivo de esas categorías. Los autores antiguos fundándose en las teorías fisiocráticas basaban la distinción en la posibilidad de traslación del gravamen, considerando directo al soportado definitivo por el contribuyente de iure o indirecto al que se traslada sobre otras personas.”

Otros autores como Héctor Villegas<sup>42</sup>, señala una variada clasificación de los impuestos y únicamente con el propósito de información se citan:

---

<sup>40</sup> Ob Cit. Pág. 188

<sup>41</sup> Ob Cit. Pág. 317

<sup>42</sup> Ob Cit. Pág. 74

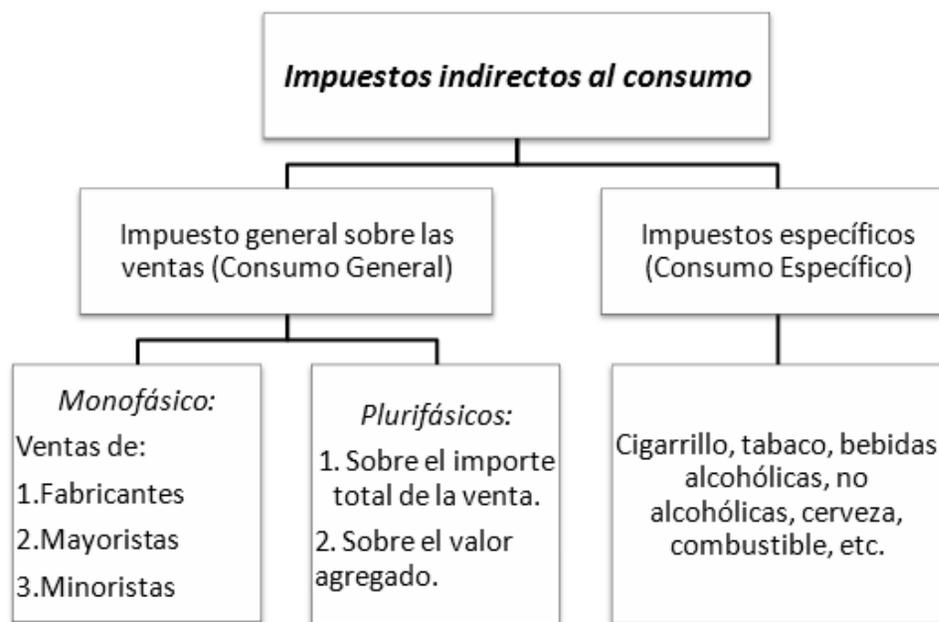
- A.- Impuestos internos o externos.
- B.- Impuestos objetivos y subjetivos.
- C.- Impuestos ordinarios y extraordinarios.
- D.- Impuestos directos é indirectos

Del análisis de variados autores se puede concluir que la principal clasificación que se hace de los impuestos es la de los directos é indirectos, y es la que en este trabajo se desarrollará.

El Manual de Fiscalidad y Cohesión Social, sobre los impuestos indirectos indica: “Los impuestos indirectos se aplican tanto al consumo general, como específico. Según Samuelson (1990), son dos impuestos de fácil traslación, y de allí la alta repercusión que tienen en los consumidores. Desde el punto de vista doctrinario, la imposición indirecta se puede representar como indica la figura...”.

### CUADRO No. 1

#### ORGANIGRAMA DE IMPUESTOS INDIRECTOS AL CONSUMO



Fuente: Manual de Fiscalidad y Cohesión Social del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT).

La Superintendencia de Administración Tributaria, atendiendo al orden jurídico ha hecho la siguiente clasificación de los impuestos, conforme a los impuestos que existían al 31 de diciembre de 2012, en la República de Guatemala:

## CUADRO No. 2

### CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS, SEGÚN LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA

Clasificación de Impuestos según la SAT			
<b>Clasificación de Impuestos según la SAT, atendiendo al Origen de los Fondos</b>	Impuesto al Comercio Exterior	A.	IVA Importaciones - Dcto. 27-92 C.R
		B.	Derechos Arancelarios o Impuestos de Importación
	Impuestos Internos	A.	Impuesto Sobre la Renta - Dcto. 26-92 C.R
		B.	Impuesto de Solidaridad Dcto. 63-2008 C.R
		C.	IVA Doméstico Dcto. 27-92 C.R
		D.	Impuesto sobre timbre fiscal y papel sellado protocolo - Dcto. 37-92 C.R
	Impuesto Selectivo al Consumo	A.	Ley del Impuesto sobre distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas. Dcto. 21-04 C. R.
		B.	Ley del Impuesto específico sobre la distribución de bebidas gaseosas, isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures y agua natural envasada. Dcto. 9-2002 C. R.
		C.	Ley del Impuesto sobre tabaco y sus productos
		D.	Ley del Impuesto específico sobre distribución de Impuesto de Petróleo y Combustible
		E.	Ley del Impuesto específico sobre distribución de cemento - Dcto. 79 - 2000 C.R.
		F.	Ley del Impuesto sobre circulación de vehículos Dcto. 70-94 C.R
		G.	Gravamen sobre exportación de banano – Dcto. Ley 73-83 a) Modificaciones a la Ley del ISR y b) incentivos a las Exportaciones
		H.	Impuesto del Cable – Dcto. 41-92 Ley Reguladora del Uso y Captación de Señales Via Satélite y su distribución por cable.
		I.	Impuesto sobre comunicaciones – Dcto. 363 C.R.
		J.	Impuesto Sobre Exportación de madera
	Otras Instituciones	A.	Regalías explotación petrolera – Dcto. 109-83 Ley de Hidrocarburos.
		B.	Hidrocarburos compartibles – Dcto. 109-83 Ley de Hidrocarburos.
		C.	Sobre explotación minera – Dcto. 63-42 y Ley de Minería Dcto. 48-97 C.R.
		D.	Salidas del país por vía aérea o marítima – Dcto. 44-2000 (Ley de supresión de privilegios y beneficios fiscales, de ampliación de base imponible y de regulación tributaria).
E.		Impuesto Unico Sobre Inmuebles Dcto. 15-98	

Fuente: Gerencia de Planificación de Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, indicados en los reportes mensuales de ingresos.

### 2.3.1 IMPUESTOS DIRECTOS

Esta clase de impuestos como su nombre lo indica, es el que directamente grava al destinatario legal del tributo, es el sujeto pasivo que se ubica en el hecho generador que la ley tributaria ha creado y es el que por mandato legal, debe cumplir con la obligación tributaria principal y accesorias, no tiene la facultad de poder trasladarlo a terceras personas, esta es la forma como se sustenta su existencia en la doctrina.

El tratadista Ernesto Flores Zavala<sup>43</sup>, sobre este impuesto dice: “Impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente desde luego al verdadero contribuyente, suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunde.”, sin embargo en la práctica los sujetos que se ven gravados por las leyes impositivas en esta forma, buscan los mecanismos para que finalmente la carga tributaria no recaiga sobre sus economías, situación esta, que el tratadista Carlos Manuel Giulliani Fonrouge<sup>44</sup>, reconoce al indicar: “Los estudios modernos han puesto de manifiesto lo incierto de las reglas de incidencia y con algunos impuestos (p.ej.) el impuesto a los réditos de sociedades anónimas considerados antes como intransferibles, resultan en verdad trasladados hacia terceros.”

El tratadista Ernesto Flores Zavala<sup>45</sup>, le señala a estos impuestos ventajas y desventajas:

- **VENTAJAS:**
  - A.- Asegura al Estado una renta cierta.
  - B.- Hacen posible la realización de la justicia fiscal.
  - C.- Tienen en tiempo de crisis, cierta fijeza

---

<sup>43</sup> Ob Cit. Pág. 257

<sup>44</sup> Ob Cit. Pág. 318

<sup>45</sup> Ob Cit. Pág. 258

- **DESVENTAJAS.**
  - A.- Son más sensibles a los contribuyentes.
  - B.- Son poco productivos.
  - C.- Son poco elásticos

Estas ventajas y desventajas en la actualidad, tienen total vigencia, pues los impuestos directos, no importa que existan crisis económicas, o problemas derivados de fenómenos de la naturaleza, el Estado siempre obtiene la percepción de los mismos y lo pagan los sujetos según sea su condición económica, ya que se toman en cuenta para establecer los gravámenes, los mínimos necesarios para la subsistencia de las personas y el Estado no los puede estar aumentando en forma constante, los sujetos pasivos están consientes de lo que realmente pagan, llegando incluso a poder presupuestarlos.

Sin embargo tienen la gran desventaja que solo gravan a determinados sectores de la sociedad, como lo es el caso de Guatemala, por ejemplo, en la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto No. 70-94 del Congreso de la República de Guatemala tiene una población aproximada de 15 millones de habitantes y el parque vehicular según cifras de la Superintendencia de Administración Tributaria es de dos millones cuatrocientos mil unidades en toda la República; en el caso del Impuesto Único Sobre Inmuebles, una minoría es la que puede tener la satisfacción de ser la propietaria de inmuebles y la mayor parte de la colectividad se encuentra desposeída de los mismos, queda en poder de un pequeño sector, la propiedad de grandes extensiones de tierra, que incluso ofrecen la desventaja en la mayor parte de los casos, de encontrarse ociosas.

### **2.3.2 IMPUESTOS INDIRECTOS**

Esta clase de impuestos, originalmente grava al destinatario legal del tributo, la obligación tributaria es responsabilidad del sujeto que se ubica dentro del hecho generador que señala la norma tributaria y generalmente este cumple con la obligación, siempre en esta clase de impuestos, opera el fenómeno de la traslación, que significa la capacidad que tiene el sujeto gravado por la ley, para trasladar la carga impositiva a un tercero,

generalmente vinculado con el proceso de comercialización del producto gravado, la Administración Tributaria fiscaliza el cumplimiento de la obligación en la persona del sujeto, que aparece como obligado al pago y vela porque la obligación esté correctamente pagada, pero la Administración Tributaria, es ajena al mecanismo que este sujeto pasivo utiliza para trasladar la carga tributaria y al producirse el fenómeno de la traslación, resulta ser el pagador del impuesto en forma proporcional, el consumidor, quien finalmente es incidido en su economía.

Ernesto Flores Zavala<sup>46</sup> al referirse a esta clase de impuestos señala. “Por el impuesto indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladará el impuesto al pagador.”

Los impuestos indirectos generalmente recaen sobre el consumo y sobre los actos, y las personas grabadas por la ley, ante esa facultad que el legislador les otorga al no normar nada, que impida el traslado de la carga tributaria, siempre los pagadores del impuesto resultan ser los consumidores, no importando el estrato social, y como consecuencia no se toma en cuenta la situación económica de cada uno de ellos, incidiendo en su economía en forma igualitaria, situación muy diferente a la que se da en el impuesto directo, en donde el destinatario legal del tributo, es el pagador del impuesto y no opera el fenómeno de la traslación. En el caso de los impuestos indirectos, el autor, Ernesto Flores Zavala<sup>47</sup>, también les señala ventajas y desventajas:

- **VENTAJAS:**

- A.- Son poco perceptibles para los que en realidad los pagan.
- B.- Son más productivos que los impuestos directos.
- C.- Permiten gravar a todos un sector de la población.

- **DESVENTAJAS:**

---

<sup>46</sup> Ob Cit. Pág. 257

<sup>47</sup> Ob Cit. Pág. 138

- A.- No son justos.
- B.- No tienen la misma fijeza que los directos.
- C.- Los gastos de percepción son más elevados.

En la práctica esta clase de impuestos, se paga confundido en el precio de las cosas, existiendo en la República de Guatemala, un antecedente diferente, y fue cuando se creó por primera vez en Guatemala, el Impuesto al Valor Agregado, en el gobierno del General Efraín Ríos Montt, el decreto-ley que lo creó, estableció que ese impuesto se pagaba aumentándole el impuesto al precio que tenían los bienes que se vendían, eso hizo que los consumidores, tuvieran una percepción plena de cuanto era el monto del Impuesto al Valor Agregado que se estaba pagando y al no obtener los frutos deseados, dicho decreto-ley tuvo que ser modificado posteriormente y establecerse en la ley, que el Impuesto al Valor Agregado debía de estar incluido en el precio de los bienes y servicios que se ofertaban; siendo definitivamente mejor la recaudación de ellos, puesto que estos impuestos gravan cualquier estrato social, por rico o pobre que sea.

No existe una justicia en el cobro de los Impuestos Indirectos, pues tratan por igual al rico, que al pobre y cuando se dan fenómenos que alteran la normal existencia como producto de fenómenos económicos, sociales y políticos, su recaudación disminuye. Las Administraciones Tributarias para poder fiscalizarlos y establecer que los sujetos pasivos están cumpliendo en forma efectiva su obligación tributaria, necesitan de fiscalizaciones de punto fijo, lo que significa mayores gastos para la Administración Tributaria.

## **2.4 PRINCIPIOS DE IMPUESTOS**

El Derecho Tributario se rige por principios que han sido enunciados, analizados y discutidos por diferentes autores y que a la fecha siguen teniendo la misma vigencia y aplicación desde cuando fueron creados, pudiéndose enumerar: el de Legalidad, Capacidad Contributiva, Generalidad, Igualdad, Justicia, Uniformidad, Proporcionalidad, No Confiscatoriedad; con motivo del presente trabajo, se analizan los siguientes:

### 2.4.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Este principio es esencial en el Derecho Tributario, a partir de su existencia se conforma toda la estructura jurídica tributaria; este principio tiene su antecedente en el aforismo latino “nullum tributum sine lege”, que significa “no existe tributo sin ley” y actualmente es aplicado por todos los países, tal y como lo señala el maestro Manuel de Juano<sup>48</sup>: “Se acepta como incuestionable en las naciones civilizadas que el tributo solo puede ser legalizado con una ley, o disposición como fase equivalente, así lo ha establecido. No puede haber tributo sin ley (nullum tributum sine lege) y el respeto de ese principio se asegura tanto por las garantías del sistema jurídico imperante, cuanto por el mantenimiento del llamado equilibrio de los poderes constitucionales, como finalmente por las resoluciones jurisprudenciales que emanan del poder judicial”. Tiene sus antecedentes en el año de 1215, con la creación de la primera Carta Magna en Inglaterra, pero no quedó plasmado este principio, sin que antes no se dieran los antecedentes para su formulación, hay un proceso histórico que le antecede y que varió la forma de creación de los impuestos, que originalmente en todo el Estado feudal, era la simple manifestación del Rey y cuando creaba el impuesto, lo publicaba por medio de edictos que se hacían públicos a través de los bandos.

Con respecto a este antecedente histórico, Juan Rafael Bravo Arteaga<sup>49</sup> indica: “Desde finales de la edad media y durante la edad moderna se fue consolidando el principio de que los impuestos debían ser establecidos por los representantes del pueblo dentro de los organismos estatales. Hacia finales de la alta edad media (siglo XII), se conocen las CORTES en diferentes lugares de España, constituidas por representantes de la nobleza, el clero y el pueblo, cuya principal función consistía en convenir con la ley, la base y cuantía de los tributos. Tal institución nació de la idea existente en la época, según la cual los tributos debían nacer de un acuerdo entre el soberano y sus súbditos. En el siglo XIII, se

---

<sup>48</sup> Ob Cit. Pág. 333.

<sup>49</sup> Bravo Arteaga, Juan Rafael; **Nociones Fundamentales de Derecho Tributario**; 3ª. Edición 2000 y 4ª. Reimpresión: Legis Editores S.A.; Colombia; 2009. Pág. 112-113.

desarrolla en Inglaterra con la expedición de la Carta Magna la cual consagra el siguiente principio fundamental: “17.- Cuando se trata de fijar el pago que a cada uno corresponde, convocaremos privadamente por medio de nuestras cartas a los arzobispos, obispos, abades, condes y principales varones del reino.”

Esa normativa es difundida en Europa y con ella se empezó a limitar el poder tributario del Rey y se empezó a delegar la función de crear tributos en los representantes del pueblo y aún cuando, del análisis que se hace de esa norma, se establece que no eran más que representantes del clero y de la clase gobernante, también es cierto, que es el primer paso para quitarle al Rey dicho poder; la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano creados en 1798 como consecuencia de la Revolución Francesa, también son determinantes en la separación del poder tributario del Rey hacia los representantes del pueblo.

Sobre este hecho histórico, Juan Rafael Bravo Artiaga<sup>50</sup>, señala: “El artículo XIV de la Declaración de los Derechos del Hombre dice: Todos los ciudadanos tienen derecho de verificar, por sí o por medio de sus representantes, la necesidad de las contribuciones públicas, de consentirlas, de emplearlas, de determinar su cuota, su extinción y su duración”; en América Latina, este principio trascendió llegando a la Argentina en el año 1810, según lo cita el tratadista Carlos Manuel Giuliani Fonrouge<sup>51</sup>, quien señala: “...paso a todos los países influidos por ella (al referirse a los derechos del hombre) y en la Argentina a partir de la Revolución de mayo de 1810.”

En el artículo 171 de la Carta Magna guatemalteca se señala: “**Otras atribuciones del Congreso.** Corresponde al Congreso: “...c) decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación...”

La Corte de Constitucionalidad se ha manifestado sobre esta disposición legal en la **Gaceta 70. Expediente 1766-01. Fecha de sentencia: 15/12/2003.**

---

<sup>50</sup> Ob Cit. Pág. 112-113.

<sup>51</sup> Ob Cit. Pág. 361.

“constituye un límite para el ejercicio del poder legislativo, la observancia de los principios de legalidad, equidad y justicia tributaria, capacidad de pago y prohibición de políticas impositivas confiscatorias y de establecimiento de doble o múltiple tributación interna, que constituyen parámetros a ser observados al momento de que el Organismo Legislativo procede a decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como al determinar las bases de su recaudación (artículos 239 y 243 de la Constitución); pues observando tales principios, es como el legislador ordinarios debe crear o reformar cuerpos normativos que regulen aspectos tributarios, cuya validez se mantiene en tanto en ellos no concurren transgresiones constitucionales (...)”.

Guatemala tiene consagrado el principio de legalidad en el artículo 239 que preceptúa: “**Principio de legalidad.** Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: **a)** El hecho generador de la relación tributaria; **b)** Las exenciones; **c)** El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; **d)** La base imponible y el tipo impositivo; **e)** Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y, **f)** Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

Basado en esta regulación legal, se establece plenamente, que la Superintendencia de Administración Tributaria no puede cobrar ningún impuesto que previamente no haya sido creado por el Congreso de la República y este ente, cuando crea la ley impositiva, debe claramente dejar establecidos los elementos estructurantes del impuesto y especialmente, los que señala el artículo 239 de la Constitución; sin embargo, hay algunos autores que señalan que este principio, aún cuando es la base de toda estructura tributaria ,se viola; a

este respecto Trotabas, citado por Carlos Manuel Giuliani Fonrouge<sup>52</sup> declara: “Desde el siglo XIV asistimos al envilecimiento del Principio de Legalidad del impuesto que parece haber perdido su vigor y eficacia. En primer lugar, no obstante pero indiscutido y proclamárselo oficialmente, ha resultado subrepticamente eludido por la política fiscal de los gobiernos, que procuraban liberarse de esta sujeción del establecimiento del impuesto por la ley, en nombre de los contribuyente y lo que resulta decepcionante es la complacencia de los contribuyentes en permitir esta política porque servía a sus intereses aparentes”; en Guatemala no es posible evadir el Principio de Legalidad, pues solo el Congreso puede crear la ley que crea el impuesto y si la Administración Tributaria pretendiera en un momento dado, crear un impuesto no existente o un hecho generador inexistente en la ley, el legislador extraordinario creó la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, según el decreto No. 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, estableciendo en el artículo 1: **“Objeto de la ley.** La presente ley tiene por objeto desarrollar las garantías y defensas del orden constitucional y de los derechos inherentes a la persona protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes y los Convenios Internacionales ratificados por Guatemala.”

La Corte de Constitucionalidad se ha manifestado respecto a la aplicación de este principio de legalidad, en otros expedientes que literalmente en su parte conducente se incluyen en el ANEXO 1.

#### **2.4.2 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA**

En la doctrina también se le denomina Principio de Capacidad Económica, Principio de Capacidad de Pago y algunos de los tratadistas lo conceptúan como un Principio Constitucional, muchos sectores involucrados en el estudio del Derecho Tributario lo estudian como un principio fundamental de la estructura tributaria, sin embargo, hay otros sectores que consideran que es un principio económico que no debe de incidir en el análisis de los elementos estructurantes del impuesto, mucho menos, en el análisis de las incidencias de la aplicación de los impuestos.

---

<sup>52</sup> Ob Cit. Pág. 362.

La mayor parte de las constituciones del mundo involucra ya en su contenido este principio, a este respecto los autores Queralt, Lozano y Poveda<sup>53</sup>, indican: “Al igual que ocurre en los demás principios constitucionales tributarios, el Principio de Capacidad Contributiva Económica encuentra su formulación en las primeras cartas constitucionales, convirtiéndose en el principio material de justicia en el ámbito tributario”. Guatemala lo tiene establecido en el artículo 243 el que literalmente dice: **“Principio de capacidad de pago.** El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago...”; se puede analizar de su contenido, que el legislador extraordinario claramente especificó que para que se opere el principio de justicia en el sistema tributario guatemalteco, las leyes tributarias que el Congreso de la República crea, deben estar basadas conforme al contenido de dicho principio.

Giuliani Fonrouge<sup>54</sup>, al referirse al Principio de Capacidad Contributiva señala su desacuerdo con su involucramiento con el ejercicio del poder tributario, pues dice: “con el propósito, loable por cierto, de evitar la discrecionalidad en el ejercicio del poder tributario una parte de la doctrina pretende condicionar su legitimidad a la existencia, en el sujeto pasivo, de idoneidad o capacidad económica. La racionalidad de la tributación dependería, según aquella, de la capacidad contributiva de las personas individuales o colectivas, sin la cual la imposición derivaría en la arbitrariedad o irracionalidad”, de conformidad con lo señalado por este tratadista, no debiera de involucrarse el principio de capacidad contributiva, con la facultad que tiene el Congreso de la República en el caso guatemalteco, por ejemplo, con supeditar la creación de las leyes, a la capacidad de pago que pueden tener las personas individuales o jurídicas en la República, pretender hacer una relación de dependencia de la creación de la norma tributaria a la situación económica de los sujetos, indicando que eso rayaría en lo arbitrario e irracional.

---

<sup>53</sup> Ob Cit. Pág. 52.

<sup>54</sup> Ob Cit. Pág. 337

El Profesor Giuliani Fonrouge<sup>55</sup>, para reforzar sus argumentos, cita a Dalton, quien indica. “La expresión capacidad contributiva debe ser eliminada de toda discusión seria sobre finanzas publicas.” Cita además a Neumark quien indica: “está fuera de toda discusión que la capacidad tributaria o la capacidad de pago a efectos tributarios no son desuyo conceptos precisos, motivo por el cual, no carecen de justicia los ataques, a menudo muy mordaces, que se dirigen contra ellos”; cita también a Goode que dice: “en el sentido más elemental la capacidad de pago significa solamente la posesión de recursos que pueden entregarse al Estado...”. La posición de este autor tan connotado, no deja de tener razón en virtud de que el concepto capacidad de pago o capacidad contributiva es un concepto eminentemente económico y es difícil establecer parámetros específicos que puedan delimitar la condición económica de cada sujeto y en atención a esos parámetros, cual debería de ser la imposición, que el Estado debiera de hacerle para respetar la condición económica del sujeto.

Ernesto Flores Zavala<sup>56</sup>, a este respecto indica: “La capacidad contributiva empieza por encima de la cantidad que se considera indispensable para que el hombre subsista es verdad que habrá cierta diferencia en tomar con precisión esa cantidad, y que las circunstancias económicas varían de un momento a otro, pero siempre será responsable hacer su determinación con mayor o menor aproximación en todo caso, siempre es preferible a un mínimo por pequeño que sea, a ninguno.”

La Constitución Guatemalteca señala que el principio de justicia se cumple, si las leyes tributarias se estructuran en base al principio de capacidad de pago, hay una correspondencia con lo que establece la doctrina de Héctor Villegas<sup>57</sup> quien señala: “La capacidad contributiva es el límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria, garantizando su justicia y razonabilidad;.... es la base fundamental de donde parten las

---

<sup>55</sup> Ob Cit. Pág. 339

<sup>56</sup> Ob Cit. Pág. 138

<sup>57</sup> Ob Cit. Pág. 190-192

garantías materiales que la Constitución otorga a los habitantes, tales como la generalidad, igualdad, proporcionalidad y no confiscatoriedad.”

El principio de capacidad contributiva es un principio que se aplica según la doctrina, tanto a los impuestos directos como indirectos, con la diferencia de los efectos económicos que produce en cada uno de ellos, de esa cuenta Catalina García Vizcaíno<sup>58</sup>, indica: “Exteriorización de capacidad contributiva. Este criterio es adoptado por Griziotti, quien enseña que los impuestos son directos cuando extraen el tributo en forma inmediata del patrimonio o del rédito, considerados como expresión de capacidad contributiva è indirectos cuando gravan el gasto o el consumo, o la transferencia de riqueza, tomados como presunciones de la existencia de capacidad contributiva. Es decir los impuestos indirectos gravan exteriorizaciones inmediatas de riqueza y los indirectos recaen sobre manifestaciones mediatas de riqueza.”; en efecto, en los impuestos directos, la Relación Jurídico Tributaria se traba solo entre dos personas y lo que grava está a la vista. Ejemplo: el Impuesto de Circulación de Vehículos, el Impuesto Único Sobre Inmuebles; pero en el caso de los indirectos, que los paga el consumidor, el gravamen es pagado hasta que se cumple la última fase del fenómeno de la traslación, que es la incidencia del impuesto en el bolsillo del consumidor.

La Corte de Constitucionalidad se ha manifestado respecto a la aplicación de este principio de legalidad, en otros expedientes que literalmente en su parte conducente se incluyen en el anexo 2.

### **2.4.3 PRINCIPIO DE GENERALIDAD**

La existencia de este principio en el Derecho Tributario, persigue que toda persona que cumple con el hecho generador que establece la ley tributaria, le debe de surgir la obligación del pago del impuesto, el legislador crea la ley tributaria para que su aplicación sea en general en todo el territorio de la republica, pero solo van a estar obligadas a su cumplimiento, las personas individuales o jurídicas que cumplan con la o las hipótesis que contiene dicha ley, al cumplir con la misma se da la Relación Jurídico Tributaria y como

---

<sup>58</sup> Ob Cit. Pág. 76

consecuencia, la obligación tributaria, debiendo entonces el sujeto pasivo, cumplir con el pago que es la forma más aceptable de extinguir dicha obligación. Héctor Villegas<sup>59</sup>, a este respecto indica: “Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en condiciones que marcan según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe de ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría, sexo, nacionalidad, edad o estructura.”

Al analizar lo expuesto por el autor Héctor Villegas, se comprende, que todas las personas jurídicas o físicas que se encuentran dentro del país, deben de cumplir y señala las distintas situaciones que se pueden presentar en una persona individual, incluso, se refiere a la edad, lo que significa que la generalidad que rige el Derecho Tributario, en relación con la edad de las personas, no tiene ninguna relación con la edad que regula el derecho civil, donde se hace la división de la capacidad de goce y la capacidad de ejercicio, atendiendo a la minoría y mayoría de edad, para el Derecho Tributario un menor, aunque no tenga capacidad de ejercicio, puede ser sujeto pasivo de una Relación Jurídico Tributaria, a través de su representante, conforme la ley lo dispone, siempre que tenga capacidad contributiva, el ejemplo sería que el menor heredara una empresa, de la cual se convierte en el único propietario y las rentas que se generen seguirán gravadas y se debe pagar al fisco, aun cuando él no sea mayor de edad.

Los tratadistas Queralt, Lozano y Pobeda<sup>60</sup>, sobre este principio manifiestan: “El referido principio debe informar con carácter general el ordenamiento tributario, exigiendo que el mismo no trate de forma distinta situaciones que son idénticas y, en definitiva, prohibido que se establezcan discriminaciones carentes de fundamento en el tratamiento fiscal de los ciudadanos.” Conforme a esta posición, la generalidad implica que los sujetos pasivos que se ubican dentro de un hecho generador, deben cumplir siempre con la obligación tributaria, esto sin embargo, en la práctica no se cumple en un 100%, derivado que el mismo legislador, al crear la ley tributaria, deja establecidos límites a la aplicación

---

<sup>59</sup> Ob Cit. Pág. 192

<sup>60</sup> Ob Cit. Pág. 55.

del Principio de Generalidad, como es el caso de las exenciones, que su propósito es evitar el nacimiento de la obligación tributaria, aún cuando los sujetos pasivos se encuentren dentro de los hechos generadores que la ley señala, generalmente otorgadas dichas exenciones por factores políticos, económicos y sociales.

Pero también, este Principio de Generalidad ve una limitación cuando el legislador, al crear otras leyes y con el propósito de incentivar su aplicación, otorga beneficios tributarios, además de los contenidos ya en la Constitución de la República de Guatemala, otorgándoles en dichas leyes ciertos privilegios que promocionan el cumplimiento de la citada ley, generalmente, cuando se trata de incentivar promociones, actividades culturales, artísticas o fomentar ciertas actividades que van a generar el trabajo o atraer capitales, como sucede en Guatemala, con la creación de las siguientes leyes:

a.- Decreto número 22-73, del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Zona Libre de Industria y Comercio “Santo Tomás de Castilla” –ZOLIC-.

b.- Decreto número 82-78 del Congreso de la República, Ley General de Cooperativas.

c.- Decreto número 29-89 del Congreso de la República, Ley de Fomento y Desarrollo de la Actividad Exportadora y de Maquila.

d.- Decreto número 65-89, del Congreso de la República, Ley de Zonas Francas.

e.- Decreto número 47-2001 del Congreso de la República, Ley de Programas de Desarrollo de la MIPyME, Plan Nacional de Ciencia y Tecnología, Programas de Desarrollo Rural, Programa de PRONACOM y Programas de Apoyo a la Actividad Agrícola, administrados por diferentes entidades del Gobierno.

f.- Decreto número 52-3003, del Congreso de la República, Ley de Incentivos para el Desarrollo de Proyectos de Energía Renovables

g.- Decreto número 51-2010 del Congreso de la República, Ley de Incentivos Forestales.

La tratadista Catalina García Vizcaíno<sup>61</sup>, al referirse a este principio indica: “Se refiere al carácter extensivo de la tributación, de modo de no excluir de su ámbito a quienes tengan capacidad contributiva (apreciado razonablemente), por lo cual las leyes no pueden establecer privilegios personales... el límite de la generalidad esta dado por las exenciones y los beneficios tributarios y deben ser conferidos por razones económicas, sociales o políticas pero nunca por privilegios personales o de clase.”

En la legislación guatemalteca, el Principio de Generalidad encuentra su asidero legal en la Constitución Política de la Republica de Guatemala, en el artículo 135 literal d) que literalmente dice: “Son deberes y derechos de los guatemaltecos...d) contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;”

#### **2.4.4 PRINCIPIO DE IGUALDAD**

Este principio se refiere a que todos aquellos sujetos pasivos que se ubiquen dentro de un hecho generador en las mismas circunstancias, la obligación tributaria que surge debe de ser la misma, en base a que no hay ninguna justificación que los haga diferentes ante la ley tributaria, consecuentemente deben de estar pagando lo mismo al fisco; la Constitución de la Republica de Guatemala, al referirse a la igualdad en el artículo 4 indica: “En Guatemala todos los seres humanos son libres é iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades...”

El tratadista Ramón Valdez Costa<sup>62</sup>, al referirse al principio de igualdad indica: “En materia tributaria este principio es el que se halla más identificado con las concepciones del estado moderno de tipo liberal. No es de extrañar, pues, que sus primeros enunciados teóricos provengan de Adán Smith y sus formulaciones jurídicas estén en las constituciones de la Revolución Francesa, uno de cuyos postulados fundamentales fue el de la igualdad de

---

<sup>61</sup> Ob Cit. Pág. 279.

<sup>62</sup> Valdez Costa, Ramón; **Instituciones de Derecho Tributario**; 2ª Edición; Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina; 2004. Pág. 369.

las personas, con especial referencia a la materia impositiva que había dado lugar en el antiguo régimen a notorios privilegios a favor del clero y la nobleza.

En materia tributaria se le puede enunciar diciendo que todos los ciudadanos son iguales y, por tanto, la ley tributaria no debe hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupo de individuos.” Claramente establece este autor, que el principio de igualdad es utilizado desde muchos años atrás y obliga a los estados a no tener preferencias de ninguna clase, obligándolos a que la ley tributaria se aplique a los que están en iguales circunstancias.

Héctor Villegas<sup>63</sup>, al referirse a este principio señala: “No se refiere este principio a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, con exclusión de todo distingo arbitrario, injusto u hostil con las determinadas personas o categorías de personas. En sus conocidas máximas sobre la imposición, Adán Smith decía que los súbditos debían contribuir al Estado en proporción a sus respectivas capacidades. Esto significa que imponer la misma contribución a quienes están en desigual situación económica es tan injusto como que quienes tengan igual medios sean gravados en distinta forma.”

Cuando un hecho generador es cumplido por un sujeto pasivo, la Administración Tributaria lo tiene que tratar por igual, cualquier trato en forma diferente es violatorio de este principio, es por ello que es difícil aceptar las decisiones de la Administración Tributaria, cuando clasifica a los contribuyentes atendiendo a los montos que pagan en impuestos, entendiendo que lo hace con el propósito de tener un mejor control sobre los pagos que efectúan y para poder fiscalizarlos mejor, pero atendiendo a este principio, no debiera de importar los montos que paguen, las fiscalizaciones debieran de hacerse por igual.

---

<sup>63</sup> Ob Cit. Pág. 194.

El tratadista Alejandro Ramírez Cardona<sup>64</sup>, indica: “En el Estado de derecho todos los ciudadanos son iguales frente a la ley. De esta manera el impuesto debe de ser exigido en iguales circunstancias. Pero la igualdad como medida de justicia, no debe entenderse como una simple paridad económica, sino la expresión axiológica (lógico-formal) que se concreta en la fórmula aristotélica del tratamiento igual a los iguales o desigual a los desiguales. Es la justicia como valor del derecho en todas sus ramas y manifestaciones.” Como consecuencia de este planteamiento, en el Derecho Tributario las leyes tributarias deben ser aplicadas en forma igual a los que presentan iguales manifestaciones de capacidad contributiva, no pueden hacerse diferencias mediante las cuales se violentare la aplicación de este principio.

La Corte de Constitucionalidad se ha manifestado respecto a la aplicación de este principio de legalidad, en otros expedientes que literalmente en su parte conducente se incluyen en el ANEXO 3

#### **2.4.5 PRINCIPIO DE NO CONFISCATORIEDAD**

En el Estado feudal, cuando los Reyes creaban los impuestos, estos eran cobrados con lujo de fuerza y si en dado caso no eran pagados, los representantes de los Reyes, encargados de recaudarlos, decomisaban bienes de cualquier naturaleza, incluyendo aves y semovientes, con los cuales se hacían pago, sin importarles si estos bienes eran indispensables para la subsistencia de los sujetos y sus familias que los adeudaban.

El principio de no confiscatoriedad tutela precisamente, que los legisladores ordinarios no vayan a crear impuestos que implique quedarse sin los mínimos vitales para su subsistencia por parte de los sujetos pasivos que los tienen que pagar, este principio está en nuestra legislación, preceptuado en el artículo 243, el que señala en forma específica, que el Congreso de la República es el facultado para crear impuestos, tiene prohibido crear tributos confiscatorios.

---

<sup>64</sup> Ramírez Cardona, Alejandro; **Derecho Tributario Sustancial y Procedimental**; 3ª Edición; Editorial Temis; Bogotá, Colombia; 1985. Pág. 78

Héctor Villegas<sup>65</sup>, al referirse a este principio indica: “Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad o de la renta... la razonabilidad de la imposición, se debe establecer en cada caso concreto según exigencias de tiempo lugar y según los fines económicos-social de cada impuesto.”

Carlos Manuel Giuliani Fonrouge<sup>66</sup>, al referirse a este principio y analizando la Constitución Argentina indica: “Igualmente es de notar que cuando el art. 17 Constitucional habla de confiscación, quiere significar que está prohibido el desapoderamiento total de los bienes de las personas como medida de orden personal y de fines penales, lo que nada tiene que ver con la pena de comiso de determinados objetos o mercaderías, que suelen establecer algunas leyes impositivas...”

La Corte de Constitucionalidad se ha manifestado respecto a la aplicación de este principio de no confiscatoriedad, en los siguientes expedientes:

**Gaceta 90. Expedientes acumulados 2947 y 3108-2008. Fecha de sentencia: 03/12/2008**

“Está claro que lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta. En este sentido se ha señalado que; en todo sistema constitucional donde se encuentren establecidos principios rectores del ejercicio del poder Tributario del Estado y se garantice los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico cuando un impuesto puede considerarse confiscatorio”.

#### **2.4.6 PRINCIPIO DE JUSTICIA**

Este principio nos señala, que los impuestos van a ser justos cuando todos los individuos que están en un territorio los paguen y cada quien los pague según sean sus

---

<sup>65</sup> Ob Cit. Pág. 197

<sup>66</sup> Ob Cit. Pág. 371

condiciones económicas; el tratadista Ernesto Flores Zavala<sup>67</sup>, señala: “El concepto de justicia varía de una época a otra y aun de un país a otro, de modo que el contenido ha desarrollado el principio, variará de acuerdo con el pensamiento filosófico-jurídico dominante en un momento dado, en una colectividad. Este principio se desarrolla actualmente a través de dos principios que son el de generalidad y uniformidad.” Cuando se aplica este principio en las actuales circunstancias en que existen los impuestos directos é indirectos, plenamente se puede establecer, que los impuestos directos tienen un mayor porcentaje de aplicación de justicia, puesto que al gravar a los sujetos pasivos lo hace en atención a sus manifestaciones de renta, capital y patrimonio, señalando parámetros y tasas porcentuales; mientras que los impuestos indirectos que son pagados por los consumidores, a estos se les traslada la carga tributaria, como consecuencia de la existencia del fenómeno de la traslación, dejan de ser justos puesto que la carga tributaria llega al mundo de los consumidores, sin tomar en cuenta su condición económica y como consecuencia no pueden ser justos, pues tratan a todos los que la paguen por igual, sin tomar en cuenta la condición económica de cada uno de ellos.

#### **2.4.7 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE**

Mucho se ha discutido en la práctica en que los sistemas tributarios no deben de ser cambiantes, aseveraciones que se hacen sin tomar en cuenta que el Derecho Tributario es una materia cambiante, como cambiante es la sociedad, pero lo que persigue este principio es que no se le cambien constantemente al contribuyente, las reglas del juego, pues el hecho de estar cambiando hechos generadores o tasas impositivas, produce, por un lado, inestabilidad en la forma de su cumplimiento por parte de los sujetos pasivos y por la otra, la misma inseguridad del sistema tributario, aleja la inversión nacional y extranjera; por eso, el tratadista Ernesto Flores Zavala<sup>68</sup>, al referirse a este principio indica: “El impuesto que cada individuo estaba obligado a pagar, debe de ser fijo y no arbitrario. La fecha de

---

<sup>67</sup> Ob Cit. Pág. 133

<sup>68</sup> Ob Cit. Pág. 142.

pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben de ser claras al contribuyente y para todas las demás personas.”

#### **2.4.8 PRINCIPIO DE COMODIDAD**

Las Administraciones Tributarias modernas, deben de facilitar a los sujetos pasivos de la Relación Jurídico Tributaria, el cumplimiento de la obligación tributaria y proveerlos de todas las herramientas necesarias para que estos paguen sus impuestos, evitar la formación de aglomeraciones (colas), porque al final lo que provocan es la desesperación del contribuyente que quiere cumplir con el pago y que muchas veces, por el conocimiento del tiempo que van a perder, abandona las instalaciones y no cumple con pagar, las Administraciones Tributarias deben de actuar como lo hace la iniciativa privada, de atender en la mejor forma a sus clientes, en este caso, el cliente de la Administración Tributaria es el contribuyente.

Es importante mencionar, que se ha facilitado a los contribuyentes el pago de las obligaciones tributarias, pues se han creado sistemas informáticos que le permiten pagar desde su domicilio fiscal, ejemplo de ello, es el Sistema BancaSAT, Declaraguante, la Póliza Electrónica, entre otros, cumpliendo con ello lo señalado por Adam Smith citado por Ernesto Flores Zavala<sup>69</sup>, quien indica: “Todo impuesto debe de recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente.”

---

<sup>69</sup> Ob Cit. Pág. 143.

## CAPITULO III

### LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

#### 3.1 ORIGEN

La Administración Tributaria en los tiempos modernos, es una de las principales instituciones del Estado, en virtud de que se le ha asignado la principal tarea que mueve el desarrollo de un país y que es precisamente la captación de los recursos tributarios, a través del tiempo a estas entidades a nivel mundial se les han presentado una serie de desafíos y obstáculos para poder cumplir con su labor, sin embargo, los mismos los han ido venciendo mediante la utilización de un mejor recurso humano, una mejor infraestructura, así como mejores recursos financieros y tecnológicos.

Los orígenes de la Administración Tributaria según la doctrina son muy diversos, sin embargo, se sigue indicando que fue en Alemania donde empieza a destacarse originalmente el Derecho Tributario en el año de 1919, cuando el tratadista Becker realiza la primera obra denominada “Ordenamiento Tributario del Reich”, donde se plasman las primeras disposiciones legales de esta materia y en esa misma decena de años, también establece su derecho el sociólogo del mismo origen, Max Weber, tratando de establecer la legitimidad de la ejecución de las leyes tributarias, siendo el arquitecto del concepto de Administración Pública.

Matthijs Alink y Victor van Konmmer<sup>70</sup>, al citar esta parte histórica indican: “Hoy por hoy, la burocracia tiene una connotación negativa, pero en el inicio del siglo XX, sus ideas eran una revolución en una sociedad con democracia parlamentaria, una clase media emancipándose y una nueva tributación en la forma de naciones moldeadas por el Impuesto Sobre la Renta. Las ideas de Weber estaban basadas en la suposición que la administración

---

<sup>70</sup> Alink, Matthijs; Kommer, Víctor Van; Manual de Administración Tributaria Ediciones I B F D; Ámsterdam Holanda. Pág. 79

pública tiene que ser neutral, independiente, estable y confiable”, de lo anterior se puede apreciar, que originalmente la Administración Tributaria se desempeñaba dentro del marco de la administración pública. Guatemala no fue ajena a este esquema, pues cuando surge el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se crean las Direcciones Generales de Rentas Internas, que era la responsable del cobro de los impuestos internos y la Dirección General de Aduanas, la responsable del cobro de los impuestos relacionados con el comercio exterior, situación ésta que persiste hasta finales del año 1997, es hasta el 12 de enero de 1998, cuando se crea la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, mediante la creación del decreto 1-98 del Congreso de la Republica de Guatemala.

### **3.2 DEFINICIÓN**

Para que una Administración Tributaria funcione plenamente, se necesita de la existencia de varios factores, además de que este ente, debe de estar consciente de los constantes cambios del mundo tributario; lo que hace que deba tomar las medidas necesarias para cumplir también internamente con dichos cambios, y de esa forma estar acorde a la forma en que se desarrolla este mundo globalizado y al cambio constante que existe en la tecnología.

Como consecuencia, el factor humano en ningún momento debe de ser desatendido, sino todo lo contrario, desde el momento en que se establece la Administración Tributaria, debe de existir una preparación constante que conlleve además de enseñar el uso de las herramientas que posee la Administración Tributaria, el profundizar en las leyes tributarias existentes, pues para que ese sistema tributario legal funcione, es necesario que el elemento humano que conforma la Administración Tributaria, haya efectuado su trabajo de un análisis serio y profundo de la normativa legal existente, para que los criterios aplicables en el momento en que realice su labor, sean uniformes y den lugar a la menor existencia de contradicciones en la interpretación de la normas tributarias.

A este respecto, el actual Secretario Ejecutivo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Marcio Ferreira Verdi, al escribir el prólogo del Manual de

Administración Tributaria del tratadista Alink y Konmmer<sup>71</sup>, señala: “Las Administraciones Tributarias hoy en día saben que sus desafíos son constantes y cambiantes y por lo tanto deben de ser contemplados desplegando las acciones correspondientes para asumirlas en forma oportuna y correcta ejerciendo su potestad de control y ofreciendo mayor facilidades al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”

En los distintos foros que se realizan a nivel de las Administraciones Tributarias del mundo, se discute sobre cuál es la verdadera efectividad que debe tener una Administración Tributaria y de los diversos análisis que se realizan, en varias oportunidades se ha concluido que es lograr la mayor recaudación posible y que esto se logra cuando existe una buena aplicación de las leyes tributarias por parte de la Administración Tributaria; sobre este particular el Profesor del Instituto de Estudios Fiscales de España, Fernando Díaz Yubero, citado por González Martinoli y Pedraza<sup>72</sup>, indica: “Las Administraciones Tributarias juegan un papel clave, pues deben asegurar que las leyes se apliquen en los términos aprobados en los parlamentos y que no se desvirtúen sus objetivos por el traslado de cargas fiscales entre los diferentes grupos sociales; sostiene, que los problemas de algunos países latinoamericanos no son ajenos a la falta de disciplina fiscal o a la debilidad é inestabilidad de su Administración Tributaria. Fortalecer efectivamente la capacidad fiscal del Estado exige contar con un buen sistema fiscal una Administración Tributaria capaz de aplicarlo y una gestión transparente del gasto público.”

En los Estados modernos, sus autoridades están conscientes que la existencia de una Administración Tributaria moderna, será la que les permita cumplir con su principal objetivo, que es la búsqueda del bien común, lo cual se logra en una buena parte mediante la prestación de servicios públicos, que permitan atender las necesidades de las grandes mayorías sociales. Las Administraciones Tributarias modernas tienen como uno de los principales objetivos, tratar de obtener el cumplimiento voluntario de las obligaciones

---

<sup>71</sup> Ob Cit. Prólogo.

<sup>72</sup> González Darío, Martinoli Carol, Pedraza José Luis; **Sistemas Tributarios de América Latina Fiscalidad y Cohesión Social**; Editorial Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, España, 2009. Pág. 435

tributarias, pero de no lograrlo, tienen creados distintos sistemas de fiscalización, que en la actualidad permiten detectar las grandes evasiones tributarias, la defraudación, la elusión, entre otros, utilizando medios informáticos modernos, además de la constante comunicación que existe entre las Administraciones Tributarias del mundo, las cuales en los foros internacionales, presentan problemas que ha cada una de ellas les aqueja, entre otros, en relación con los contribuyentes y de ellos se obtienen conclusiones y medidas a seguir, con los cuales estas Administraciones Tributarias modernas, logran mejorar las recaudación.

Alink y Konmmer<sup>73</sup>, sobre esta situación indican: “Las Administraciones Tributarias operan en sociedades que están en rápidos cambios y tienen que cumplir los crecientes pedidos por expectativas de sus terceros interesados, entre los que se incluyen nuevas solicitudes de los contribuyentes de servicios sofisticados del gobierno. Las Administraciones Tributarias deben desarrollar una visión contemporánea. Los rápidos desarrollos económicos y aun más altas expectativas de parte de los contribuyentes hacen que la Administración Tributaria necesite redefinir su curso estratégico. Su relación con los contribuyentes debe basarse en un sistema de tributos y obligaciones.”

Del análisis de lo antes expuesto, se puede señalar como una definición de Administración Tributaria: son entes centralizados y/o autónomos del Estado, que tiene la responsabilidad legal de proveerle al Estado los recursos tributarios necesarios para su existencia y la satisfacción de las necesidades sociales, los cuales obtiene basado en un ordenamiento legal tributario existente en el país, mediante la recaudación de dineros que obtiene de los sujetos pasivos de la Relación Jurídico Tributaria. Doctrinariamente podemos citar como definición de Administración Tributaria, la señalada por Alink y Konmmer<sup>74</sup>: “Las Administraciones Tributarias administran los impuestos implementados y hacen cumplir las leyes impositivas y reciben sus mandatos por ley. La actividad

---

<sup>73</sup> Ob Cit. Pág. 97.

<sup>74</sup> Ob Cit. Pág. 97.

principal de una Administración Tributaria es gravar y cobrar los impuestos creados por ley.”

### **3.3 CLASES DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

En el mundo, cada país asume distinta forma de organizar la captación de los impuestos, en algunos casos quedan formando parte de la Administración Pública, en otros se desliga totalmente de la autoridad estatal y en algunos casos, se crean órganos con aparente independencia, pero dependiendo de la máxima autoridad administrativa del país, como es el caso del Presidente. Los países de Latinoamérica, a través de su historia, han presentado dos clases de entidades recaudadoras, las que han existido siendo parte de los Ministerios de Hacienda y Crédito Público, otros en forma más moderna llamados Ministerios de Finanzas Públicas y la tendencia actual que es crear entes autónomos, independientes del ente central del Estado, para poder cumplir con su función en forma más efectiva.

González Martinoli y Pedroza<sup>75</sup>, indican: “En la mayoría de los países Latinoamericanos, la Constitución Política del Estado rige la centralización de la recaudación tributaria. La centralización de la recaudación tributaria ha sido criticada en cuanto no tiene en cuenta el principio de correspondencia fiscal, entre los ingresos y los gastos, que debe existir entre los niveles nacionales y subnacionales, lo que ha ocasionado un sobre dimensionamiento del gasto publico...”, cabe destacar, que desde los organismos internacionales, se aconsejaba la descentralización fiscal como el mejor modelo por la aplicación del principio de la corresponsabilidad fiscal o imputación política. De allí que, en múltiples informes y seminarios, se estimuló a los países del área a que fueran descentralizando sus competencias tributarias para mejorar sus ingresos y la responsabilidad fiscal.

Guatemala es un Estado que inicialmente tenía centralizada la recaudación tributaria en dos Direcciones Generales dependientes del Ministerio de Finanzas Públicas y antes del

---

<sup>75</sup> Ob Cit. Pág. 394-404

denominado Ministerio de Hacienda y Crédito Público y significaba una dependencia total del ente central, las políticas que se aplicaban, en virtud de que el Jefe de Estado o Presidente de la República, nombra al Ministro de Finanzas Públicas y este a su vez, a los Directores Generales y se regían por las políticas de cada gobierno de turno, llegando a extremos, en algunos casos, de violar las normas legales tributarias, con el propósito de satisfacer intereses del ente central y existía además, en la parte procesal cuando los contribuyentes querían hacer valer sus derechos é interponían sus recursos de revocatoria, estos eran conocidos por el Director General y con un informe los elevaba al Ministro de Finanzas, actuando generalmente en correspondencia con el Director que él había nombrado, convirtiéndose en Juez y parte a la vez. Demostrándose que no existía una independencia en las actividades del gobierno de turno, con las actividades que realizaba los órganos responsables de la Administración Tributaria y por lo tanto, no había una neutralidad en las políticas tributarias, pues estaban influidos por la centralización en las que estaban embullidas.

Los organismos internacionales exclusivamente a través de foros, seminarios y congresos nacionales é internacionales, determinaron que la Administración Tributaria tenía más posibilidades de mejorar las recaudaciones tributarias, creando órganos descentralizados y autónomos que establecieran sus propias visiones, misiones, objetivos, su propia planificación, estableciendo sus propias metas, é incluso, creando sus propias gestiones de riesgos, de desempeño y de operación. Debiendo contar además, con independencia económica que les liberara de una dependencia del ente central y de dichos foros se estableció, cuáles eran las funciones esenciales que una Administración Tributaria debía de tener. A este respecto, Alink y Konmmer<sup>76</sup> citan como funciones esenciales de la Administración Tributaria, las siguientes:

- un registro apropiado y completo de los contribuyentes, incluyendo la detección de la falta de registro y registro falso;

---

<sup>76</sup> Ob Cit. Pág. 77.

- procesamiento de las declaraciones de impuestos, retenciones e información por parte de terceros (esto puede influir en la evaluación administrativa de las declaraciones bajo un sistema de evaluación administrativa);
- verificación o inspección de cuan correcta y completa es la información recibida (incluyendo las actividades de auditoría);
- proceso del cobro coactivo de la deuda;
- manejo de las apelaciones y quejas administrativas;
- suministro de servicio a los contribuyentes. Un suministro efectivo de servicio a los contribuyentes requiere del diseño e implementación de todos los procesos operados por la Administración Tributaria para hacer que estos procesos sean de fácil acceso y que los mismos operen a bajo costo para los contribuyentes. Aparte de eso, las actividades de servicio al contribuyente también incluyen asistencia mediante respuestas a preguntas sobre un amplio rango de asuntos usando una variedad de canales de acuerdo con las necesidades de los contribuyentes;
- un proceso separado regulado por diferentes reglas y procedimientos es la detección y encausamiento del fraude tributario.

Pero además para que una Administración Tributaria funcione en forma efectiva, los autores Alink y Konmmer<sup>77</sup> indicaron que esta requiere:

- Un marco legal apropiado que suministre un equilibrio apropiado de los derechos y obligaciones del contribuyente y un conjunto adecuado de poderes administrativos de la Administración Tributaria.
- Un ambiente de integridad y buen gobierno basado en un conjunto de valores fundamentales con respecto a la conducta requerida del personal, con

---

<sup>77</sup> Ob Cit. Pág. 78.

disposiciones adecuadas para asegurar la integridad de los sistemas, procesos y procedimientos y las prácticas y comportamientos del personal.

- Transparencia en la misión, visión, metas, y planes estratégicos operativos, y rendición de cuentas en el uso de recursos, actividades y resultados tanto en términos de productos como de resultados.
- Estructuras y gestión eficientes y efectivas, incluyendo una sede efectiva, cantidad y tipo de niveles administrativos apropiados que aseguren un ámbito efectivo de control y una buena mezcla de mecanismos de coordinación relacionada con funciones y procesos, tipo de impuestos y tipo de contribuyentes.
- Una estrategia de trato al contribuyente basada en técnicas de gestión de riesgo de cumplimiento dirigidas a la creación de un ambiente de cumplimiento voluntario, entendimiento del comportamiento de cumplimiento de los contribuyentes y a desarrollo de estrategias de tratamiento para abordar en forma efectiva el comportamiento de los contribuyentes mediante el suministro de un servicio al contribuyente focalizado, y actividades efectivas para asegurar el cumplimiento.
- Procesos y procedimientos eficientes racionalizados reduciendo los costos operativos y los costos de cumplimiento de los contribuyentes. Una Administración Tributaria eficiente requiere de una amplia cobertura de la información del contribuyente mediante información de terceros, un uso apropiado de los sistemas de retención y un uso amplio de informática para recolectar y procesar los formularios de información al contribuyente, al igual que para y de terceros, a fin de facilitar la evaluación del riesgo y prácticas de auditoría, y para suministrar información gerencial.
- Políticas y prácticas modernas de administración de recursos humanos que aporten salarios y condiciones laborales apropiadas, que promuevan altos

niveles de integridad entre el personal y un comportamiento libre de corrupción, y que brinde incentivos para un alto desempeño y desarrolle las habilidades profesionales del personal. Las decisiones sobre reclutamiento, promociones y sanciones del personal deben basarse en razones profesionales con una mínima interferencia política.

Guatemala, luego de entrar en una decadencia incontrolable por falta de transparencia en la actividad recaudadora de impuestos, por parte de las Direcciones existentes en aquellas épocas, que afectaban en forma severa la recaudación de recursos para el Estado. Épocas en las cuales no se cumplía con las políticas de fiscalización, en forma desmesurada se dio el contrabando aduanero, los contribuyentes empezaron a actuar en forma negativa, aprovechándose de las circunstancias y en componendas con parte del elemento humano de las ya mencionadas direcciones, no permitían que fluyeran los impuestos a las arcas del Estado; el ente central en forma desesperada solicitaba al Congreso de la Republica, la aprobación de las denominadas “Amnistías Fiscales”, que no es más que la aplicación de la figura de la condonación, la cual era dirigida en muchos casos, no solo al perdón de las obligaciones accesorias, sino también de la principal, provocando que no se fomentara una cultura tributaria, sino todo lo contrario, los niveles de insatisfacción por parte de los contribuyentes fueron en crecimiento.

Como consecuencia, también dejaron de pagar en forma voluntaria los impuestos, a sabiendas, de que no pasaba uno o dos años, sin que no se estableciera una amnistía fiscal, las cuales también eran consecuencia del conocimiento de las autoridades tributarias de aquel tiempo, en que estaban venciendo los plazos de prescripción, sin que tuvieran la capacidad de fiscalizar; y más aún, de realizar fiscalizaciones eficaces y transparentes.

Como consecuencia de todo lo anterior, en el gobierno del Presidente Álvaro Arzu, en el periodo de 1995 a 1999, siendo Ministro de Finanzas Públicas, el Licenciado Alejandro Arévalo, se presentó una iniciativa de ley, que fue producto de la influencia de organismos internacionales que financiaron su creación, contratando expertos nacionales y extranjeros en tributación para crear el denominado proyecto Superintendencia de

Administración Tributaria –SAT-, con el cual se empezaba a vislumbrar la existencia de la futura Superintendencia de Administración Tributaria, la que finalmente fue aprobada mediante la creación del decreto 1-98 del Congreso de la República.

En su primer considerando, este decreto indica que fue creada con el propósito de reformar estructuralmente la Administración Tributaria y lograr una mejor efectividad en los ingresos que el Estado necesita para cumplir con sus obligaciones constitucionales, especialmente, en lo relacionado con el gasto social de las aéreas de salud, educación, seguridad civil, vivienda é infraestructura, logrando la modernización del Estado; un claro señalamiento que hizo el legislador ordinario en relación a la forma como se venían desempeñando los órganos responsables de la recaudación tributaria del país, extremos que fueron vislumbrados desde la creación de los Acuerdos de Paz, donde se estableció el compromiso por parte del Estado de realizar las medidas administrativas y legislativas necesarias para incrementar la carga tributaria en el país.

En los considerandos de la creación de dicha ley, no solo se señaló la responsabilidad del Estado en la necesidad de ser efectivo en la recaudación tributaria, sino también se estableció la necesidad de crear la nueva institución tributaria para poder combatir la evasión, defraudación y el contrabando que realizaban los contribuyentes y con el propósito de que este nuevo órgano de recaudación tributaria, simplificara los procedimientos de recaudación tributaria, prestándoles un mejor servicio a los contribuyentes, además de elevarles la moral tributaria a los que responsablemente cumplen con el pago de sus obligaciones.

El Decreto Ley 1-98 del Congreso de la Republica, en su artículo 1 señala: **“Creación.** Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”

Se desprende de dicha disposición legal, que la descentralización se le otorga a la Administración Tributaria, por una parte en lo que se refiere a la autonomía funcional, pues en el artículo 3, le regula cual es el objetivo y sus funciones, además le otorga autonomía económica, al establecer en el artículo 33 de la misma Ley, que su principal fuente de recursos para subsistir, consistirá en el pago del equivalente del 2% del total de los tributos internos y al comercio exterior, que recaude la Superintendencia de Administración Tributaria y que deberán de ser transferidos de las cuentas de la Tesorería Nacional diaria y automáticamente por el Banco de Guatemala, a la cuenta específica que operará a nombre de la Superintendencia de Administración Tributaria, señalándole en dicho artículo, otras formas de ingresos que en forma legal podrá obtener.

La autonomía financiera que le otorga se refiere a la facultad que tiene su órgano superior que es el Directorio, de aprobar el presupuesto anual de ingresos y egresos, conforme a los fines, necesidades y objetivos que pretenda obtener, tomando en consideración el Plan Operativo Anual –POA-, desde luego, dicha aprobación en correspondencia con la Constitución de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto y únicamente dejándole la obligación de remitir dicho presupuesto al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República; la autonomía financiera, técnica y administrativa que le otorga, se refiere a la facultad que tiene el ente de nombrar a su propio personal, de realizar sus propios reglamentos, así como de preparar los contratos necesarios para que la institución pueda cumplir con los fines para los cuales fue creada.

La creación de esta institución, tiene su base inicialmente en la Constitución de la República, donde se establece en el artículo 134: “**Descentralización y autonomía.** La autonomía, fuera de los casos especiales contemplados en la Constitución de la República, se concederá únicamente, cuando se estime indispensable para la mayor eficiencia de la entidad y el mejor cumplimiento de sus fines. Para crear entidades descentralizadas y autónomas, será necesario el voto favorable de las dos terceras partes del Congreso de la República, se establece como obligaciones mínimas del municipio y de toda entidad descentralizada y autónoma, las siguientes: “...a) dar las facilidades necesarias para que el

órgano encargado del control fiscal, pueda desempeñar amplia y eficazmente sus funciones;...”

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el artículo 3, señala las funciones esenciales que la doctrina le asigna a las Administraciones Tributarias, funciones que están descritas en forma clara y amplia.

Además de las funciones antes señaladas, lo que la doctrina indica para lograr que una Administración Tributaria sea efectiva, también lo posee la Administración Tributaria guatemalteca, se ha creado un ordenamiento jurídico equilibrado para las relaciones que se dan entre el sujeto activo y sujeto pasivo de la Relación Jurídico Tributaria, logrando mediante la creación del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, normas jurídicas que establecen también un equilibrio para el cumplimiento de los derechos y obligaciones, tanto del contribuyente como del fisco; además, constantemente la Administración Tributaria orienta sus actos a preparar al elemento humano que lo conforma, estableciendo normas de conducta y comportamiento de su personal a lo interno y en su relación con los contribuyentes. Estas últimas desde luego se logran mediante la creación de estrategias basadas en técnicas y análisis de riesgo, orientadas a que el contribuyente realice el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Es indispensable para esa efectividad, cumplir en forma total con ese valor moral y ético, como es la transparencia de sus actuaciones y por ello, muchos de los recursos son orientados a tratar de disminuir la facultad discrecional de su elemento humano, creando una plataforma informática que permita establecer verdaderos controles a lo interno y externo de la institución, ejemplo de ello, es la existencia de la herramienta denominada SAQB'E, la cual el Directorio, en su sesión ordinaria de fecha 3 de octubre de 2007, acta No. 88-2007, en el punto No. 4, le fue presentada la nueva filosofía de gestión que denominó SAQB'E y que es la que le permite la integración de los sistemas de la organización de la Administración Tributaria, creando un gestor de flujo de trabajo y es mediante esta herramienta, que se permite constantemente, estar promoviendo la cultura de transparencia, tratando siempre de estar automatizando los procesos, tanto de los tributos

internos como los que gravan el comercio exterior y esta herramienta produce el resultado de mejorar los sistemas de control interno, de transparencia y eficiencia en la organización administrativa, con beneficios, tanto a lo interno como hacia los contribuyentes.

### **3.4 ESTRUCTURA DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA**

La Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene una estructura organizacional muy particular, no existiendo otra organización igual en estructura en el país y de acuerdo al artículo 6 de la Ley Orgánica, señala que por medio del reglamento interno se deberán crear las Intendencias, Unidades Técnicas y Administrativas, necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su funcionamiento y regula en forma expresa, que a ella le compete conocer de todas las solicitudes y procedimientos que se regulan en el Código Tributario, Decreto Ley No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y las demás leyes de la materia, refiriéndose en este caso, a todo lo relacionado con impuestos. Crea en el artículo 6, las figuras del Directorio, Superintendente e Intendentes, dejando regulado que el Superintendente es la Autoridad Administrativa Superior y el Funcionario Ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo el responsable de la administración y dirección general de esta entidad.

El Directorio lo regula jerárquicamente arriba de la figura del Superintendente, pero con funciones y atribuciones diferentes, regulando en el artículo 7 que el Directorio es el órgano que le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria, debiendo de velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional y entre las funciones específicas le señala que debe de resolver los recursos administrativos que le corresponden conforme a la ley.

Además en el artículo 6 de la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria crea las Intendencias y a estas, según el artículo 30 les regula que se estructurarán y organizarán bajo criterios de exigencia, eficacia y descentralización, conforme a las competencias, funciones y atribuciones que el Reglamento Interno de la

Superintendencia de Administración Tributaria les asigne, indicando que los intendentes son los funcionarios de mayor nivel jerárquico dentro de las intendencias.

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, acuerdo de Directorio No. 7-2008, señala en el artículo 25 en forma específica, las funciones del Superintendente y en su artículo 8 crea las siguientes intendencias:

- Intendencia de Aduanas.
- Intendencia de Recaudación y Gestión.
- Intendencia de Fiscalización.
- Intendencia de Asuntos Jurídicos.

Las funciones y atribuciones de cada una de estas intendencias, está contenido en el acuerdo de Directorio ya indicado.

La función de la Administración Tributaria en todos los países, es recaudar los recursos necesarios para que el Estado pueda cumplir con el fin esencial que es el bien común, esto únicamente lo puede lograr mediante la atención de las necesidades de la colectividad y para ello, necesita crear los servicios públicos, la única forma de financiar estos servicios es precisamente con los recursos que obtiene la Administración Tributaria.

Es importante señalar, que la Administración Tributaria, en la búsqueda de los recursos, necesita llevar un control de todos los contribuyentes que se encuentran obligados al pago de los diferentes impuestos existentes en cada país, en el caso de Guatemala, los divide en Contribuyentes Especiales Grandes, Contribuyentes Especiales Medianos y los Contribuyentes Normales, llevando un control constante de los dos primeros, en virtud de que en ellos recae el 75% de la recaudación de impuestos.

Todas las administraciones tienen una Unidad de Análisis de Riesgo y es de allí de donde deriva las instrucciones para que fiscalización realice sus planes para fiscalizar a los contribuyentes, derivado de dichas fiscalizaciones, puede surgir ajustes, los que al no aceptar el contribuyente, va a recurrir a iniciar el Procedimiento Administrativo y

posteriormente el Contencioso Tributario; al concluir estos procedimientos ante la Administración Tributaria en virtud de iniciar el Procedimiento Económico Coactivo; sin embargo en la primera fase, puede llevar el procedimiento entre uno y dos años y en el Contencioso, por estudios que ya se efectuaron, puede tardar de tres a ocho años, lo que significa, que cuando la Administración Tributaria inicia el Económico Coactivo para requerir el pago del crédito adeudado, posiblemente ya no encuentre al contribuyente porque cerró sus operaciones, o aun existiendo, ya no tenga nada que embargarle.

Es una tendencia moderna otorgarle a las Administraciones Tributarias, la facultad de poder publicar los nombres de los contribuyentes con la respectiva cantidad que resulta del adeudo tributario, derivada por ajustes tributarios, por determinaciones de oficio o porque sencillamente no ha cancelado un impuesto donde ya existe un monto específico a pagar.

En Administraciones Tributarias de América Latina y de Europa, se encuentra incluida esta facultad en sus regulaciones legales, lo que les permite establecer una mayor presión, porque el contribuyente pague los adeudos tributarios y evitar así, que su nombre sea publicado o enfrentar la crítica social, permitiéndole a la Administración Tributaria, obtener la captación de los recursos tributarios con más facilidad y poder atender así, sin contratiempo, las necesidades de la sociedad, logrando cumplir con la obtención que en la actualidad, es condición obligatoria de los Estados.

### **3.5 LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA APLICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS**

Guatemala como país, ha cumplido con lo establecido en la doctrina, en lo referente a regular los principios que rigen los impuestos, pues la Constitución de 1985, el Legislador Extraordinario dejó plasmados en forma expresa, lo referente a los principios que rigen los impuestos y al Derecho Tributario, tal y como se explicó en el capítulo II. La Constitución también reguló, que las instituciones involucradas con el cumplimiento de estos principios, deben cumplir a plenitud con su aplicación, de esa cuenta, el Congreso de la República, independientemente de que la misma Constitución lo faculta para crear las leyes del Estado

de Guatemala, según lo establece el artículo 171, literal a), en el cumplimiento de esa atribución, debe de velar porque las leyes sean generales é iguales para los guatemaltecos, pero cuando se trata de leyes relacionadas con el ámbito tributario, debe de cumplir, además de los principios citados, con que dichas normas no violenten el principio de capacidad contributiva, no confiscatoriedad y que las mismas no provoquen una doble tributación; de esa manera logrará, que el sistema tributario guatemalteco sea justo y equitativo.

Otra institución que también se encuentra vinculada con el ámbito tributario es la Corte de Constitucionalidad, esta institución, que fue creada al amparo de la Constitución de la República, establece en el artículo 272 sus funciones y especialmente, en la literal a) regula: "...a) conocer en única instancia de las impugnaciones interpuestas contra leyes y disposiciones de carácter general, objetadas parcial o totalmente de inconstitucionalidad...", de lo que se deriva, que tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo de la Relación Jurídico Tributaria, pueden recurrir a ella, solicitándole que conozca de alguna violación de los principios tributarios contenidos en la Constitución que están siendo violentadas por el Congreso de la República, por la Superintendencia de Administración Tributaria y cualquier otra persona individual o jurídica, que de alguna manera esté violentando dichos principios y contra la sentencia dictada por ella que conozca en única instancia, no procede recursos de ninguna naturaleza, pues conforme al artículo 115 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente: "Serán nulas de pleno derecho las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si los violan, disminuyen, extinguen o trasgiversen, ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución, las leyes que violen o trasgiversen las normas constitucionales, son nulas de pleno derecho."

La Superintendencia de Administración Tributaria, es un ente descentralizado, como ya se explicó antes y también se señaló cuáles eran sus funciones, no es ajena a cumplir con los principios constitucionales que rigen a los impuestos y es por ello que su Ley Orgánica creó un ente de Dirección Superior, como lo es el Directorio.

En el artículo 7 de dicha ley, se regula: “El Directorio es el órgano de Dirección Superior de la SAT, le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la SAT...”; en dicho artículo además se regulan doce funciones específicas que el Directorio tiene obligación de cumplir.

La Intendencia de Fiscalización que es creada al tenor de lo establecido en el artículo 6 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que se refiere a la estructura organizacional, tiene como funciones específicas, las señaladas en el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo su función principal la de fiscalizar a los sujetos pasivos y a obtener información del cumplimiento correcto de la obligación tributaria.

Basado en dicha información, este Órgano de Fiscalización de las actividades tributarias de los sujetos pasivos de la Relación Jurídico Tributaria, puede, en un momento dado, violentar los derechos constitucionales de los contribuyentes y no atender las peticiones concretas que pueden hacer cuando se da el procedimiento administrativo interno, que señala el Código Tributario y ante estas situaciones, los sujetos pasivos tienen la facultad que le otorga el Código Tributario, en el artículo 154, de interponer los recursos de revocatoria.

El trámite de dicho recurso, se encuentra estipulado en los artículos del 156 al 160 de dicho código, pero que al final señala, que el que conoce del mismo no es el Superintendente de la Administración Tributaria o el Intendente de Fiscalización, sino que es el Directorio, como Órgano de Dirección Superior y quien es el responsable de controlar y revisar, que la Administración Tributaria haya respetado los principios constitucionales que rigen a los impuestos y al Derecho Tributario, consagrados en la Carta Magna y en las leyes ordinarias, otorgándole el Código Tributario, en el artículo 159, la facultad de confirmar, revocar o anular la resolución recurrida por el sujeto pasivo y que pudo haber dado lugar a la violación de los derechos antes indicados.

El Directorio, además tiene las funciones que regula el artículo 3, conforme a lo que establece el artículo 7, específicamente lo regulado en la literal j), que indica: “...asesorar

al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo, las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines...”, esta función, cuando el Directorio la ejerce, también debe de realizar el análisis de que tanto en la política fiscal y la legislación tributaria que se va a proponer, no se violen los principios constitucionales citados en el capítulo II de la presente tesis, convirtiéndose este órgano colegiado de la Administración Tributaria, en el principal ente contralor de la actividad de la Administración Tributaria, para que en el ejercicio de sus fines, esta institución no viole los principio constitucionales ya referidos.

Del análisis de las demás funciones de la Administración Tributaria y de las funciones asignadas al Directorio, existen otras en las cuales, de una u otra forma, este órgano colegiado, tiene que velar también por el cumplimiento de las disposiciones constitucionales, especialmente cuando cumple con la facultad reglamentaria que le ha otorgado dicha ley orgánica, tal y como se señala en el artículo 7 literal c): “...aprobar o dictar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la SAT, de las leyes tributarias y aduaneras y de sus reglamentos...”

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, también le señaló funciones específicas al Superintendente de Administración Tributaria, en el artículo 22 y regula que es el órgano con la Autoridad Administrativa Superior, en dicho artículo quedan reguladas todas las funciones específicas que el Superintendente debe de cumplir en el ejercicio de su cargo.

### **3.6 RECURSOS DE REVOCATORIA RESUELTOS POR EL DIRECTORIO**

La Superintendencia de Administración Tributaria, por medio del Directorio, resuelve los recursos de revocatoria que interponen los contribuyentes como sujetos pasivos de la Relación Jurídico Tributaria y en los últimos años han aumentado los recursos con los que los contribuyentes hacen valer sus derechos, este órgano superior de la Administración, siempre ha respetado el cumplimiento de los principios que rigen los impuestos así como la doctrina legal ya existente emanada de la Corte de Constitucionalidad, habiéndose ya citado

párrafos de algunas sentencias que dicha Corte ha dictado, todo lo anterior con el propósito de no violar el orden constitucional.

A continuación, el cuadro No. 3, muestra los recursos de revocatoria que el Directorio ha resuelto en los últimos 4 años y a junio de 2013.

### CUADRO No. 3

#### EXPEDIENTES DE RECURSOS DE REVOCATORIA RECIBIDOS Y RESUELTOS POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA

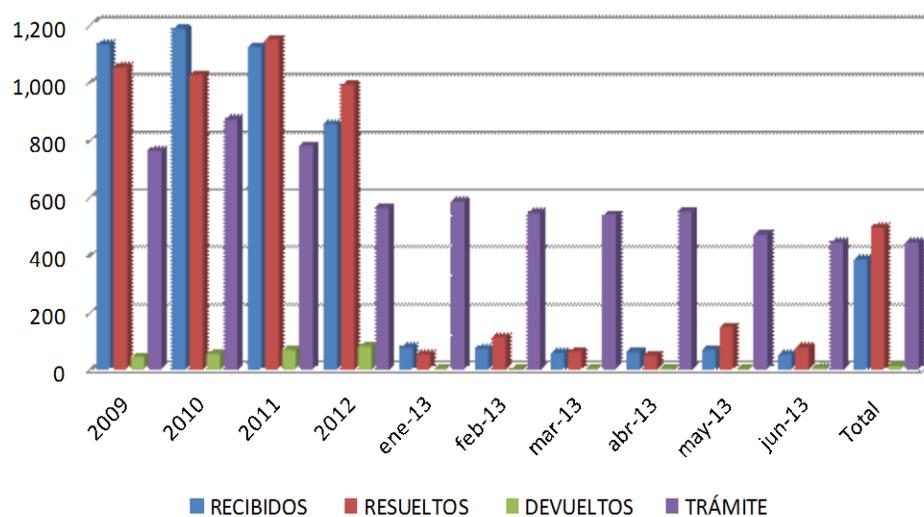
AÑO	RECIBIDOS	RESUELTOS	DEVUELTOS	TRÁMITE
2009	1,129	1,050	43	760
2010	1,184	1,023	53	868
2011	1,122	1,147	67	776
2012	853	989	79	561
ene-13	75	51	2	583
feb-13	71	111	0	543
mar-13	57	61	2	537
abr-13	60	47	2	548
may-13	68	147	1	468
jun-13	51	75	4	440
<b>Total</b>	<b>382</b>	<b>492</b>	<b>11</b>	<b>440</b>

Fuente: Informes proporcionados por la Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, en los informes mensuales.

La gráfica No. 1 presenta el número de recursos que el Directorio de la Administración Tributaria de Guatemala, ha recibido del año 2009 a junio de 2013, mostrando cuántos ha resuelto, cuántos ha devuelto a la Intendencia de Fiscalización y cuántos continúan en trámite a esa fecha.

### GRAFICA No. 1

#### NÚMERO DE EXPEDIENTES RECIBIDOS Y RESUELTOS POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA



Fuente: Informes proporcionados por la Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, en los informes mensuales.

Además se presenta el cuadro No. 4, que muestra los montos de los recursos interpuestos por parte de los contribuyentes, por tipo de impuesto a junio del 2013.

#### CUADRO No. 4

##### RECAUDACIÓN POR TIPO DE IMPUESTOS RESUELTOS POR EL DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA

Impuesto	Expedientes en Trámite (Millones de Q.)	Expediente Resuelto (Millones de Q.)
IVA	119.25	51.58
ISR	352.23	191.7
IEMA-IETAAP	38.6	17.96
OTROS	30.32	39.12
IMPUESTOS EXTERNOS	-	0.02
<b>TOTAL</b>	<b>540.39</b>	<b>300.37</b>

Fuente: Información proporcionada por la Asesoría Técnica del Directorio Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, en los informes mensuales.

Es una facultad otorgada a los contribuyentes por el Código Tributario en su artículo 161, cuando no están de acuerdo con la resolución emitida por el Directorio, el plantear ante los órganos jurisdiccionales el Recurso de lo Contencioso Administrativo, al regular: **“Procedencia del recurso y plazo de interposición.** Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Publicas, procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, integrada con Magistrados especializados en materia tributaria preferentemente. El plazo

para interponer el recurso Contencioso Administrativo será de treinta días (30) hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso...”

Con esta facultad, los sujetos pasivos pueden interponer su solicitud ante un órgano totalmente ajeno a la Administración Tributaria, si los criterios que ha establecido el Directorio como Órgano Superior de la Administración Tributaria, son apegados a la Constitución y a las leyes ordinarias; y en caso, sean contrarios dichos criterios a las mismas, los órganos jurisdiccionales dictaran sentencias a su favor, también se pueden plantear recursos contra las sentencias que estos órganos dictan, los cuales pueden ser planteados por los sujetos pasivos o por la misma Administración Tributaria, cuando considera que el órgano jurisdiccional no está cumpliendo con lo dispuesto por la Constitución o las leyes ordinarias, facultando el artículo 169 del Código Tributario a interponer el recurso extraordinario de casación, al regular: “**Casación.** Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación. Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil.”

Si estos dos sujetos de la Relación Jurídico Tributaria consideran que la Corte Suprema de Justicia no ha resuelto conforme a derecho y se continúan violando principios constitucionales, tienen la facultad de interponer un amparo, conforme a lo regulado en el Decreto 1-86, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad de la Asamblea Nacional Constituyente, en base a lo regulado en el artículo 8 que dice: “**Objeto del amparo.** El amparo protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o restaura el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.”

A continuación se presenta el cuadro No. 5, que contiene los últimos cinco años de los recursos de revocatoria resueltos por el Directorio, mostrando en la casilla de los

impugnables por haber sido declarados parcialmente con lugar, sin lugar, o rechazados por parte del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y cuántos han sido impugnados por la vía Contencioso Administrativo a junio de 2013.

### CUADRO No. 5

#### EXPEDIENTES IMPUGNADOS EN LA VÍA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVA

AÑO	IMPUGNABLES	IMPUGNADOS	
2009	958	478	50%
2010	945	414	44%
2011	708	404	57%
2012	989	391	40%
2013	492	70	14%

**Nota Explicativa:** Los expedientes impugnables son los declarados:

- A. Parcialmente con lugar.
- B. Sin Lugar.
- C. Rechazados.

Fuente: Información Proporcionada por la Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, en los informes mensuales.

### 3.7 LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LA RECAUDACIÓN DE IMPUESTOS

La función principal del Intendente de Recaudación, que ha sido creada conforme a la Ley Orgánica en el artículo 6, es la de velar porque la Superintendencia de Administración Tributaria cumpla con el objetivo esencial para lo cual fue creada, que es la proveer los recursos tributarios necesarios y suficientes para que el Estado pueda cumplir con sus fines, como ya se explicó con antelación y dependiendo de la cantidad de recursos tributarios que la Superintendencia de Administración Tributaria le provea al órgano estatal, así va a ser la política fiscal que este empleará en materia de gastos.

La Administración Tributaria fue creada para mejorar la recaudación tributaria, que como se explicó, en los años anteriores a su creación, en lugar de aumentar disminuía y en

el fiel cumplimiento del artículo 3 de su Ley Orgánica, en la literal a) constantemente está creando medidas administrativas para mejorar la recaudación tributaria, dentro de estas medidas está el crear programas de fiscalización que van dirigidos a los grandes contribuyentes, medianos contribuyentes y a contribuyentes en general, con el propósito de verificar que los contribuyentes estén cumpliendo en forma debida con la obligación tributaria, actividad que realiza no solo en los impuestos internos, sino también en los impuestos que grava el comercio exterior; pero dicha actividad la realiza tratando de cumplir en forma fiel, a los principios que regula la Constitución de la República en materia tributaria, con el propósito de no violentar esos derechos constitucionales de los contribuyentes.

A continuación se presenta el cuadro No. 6, donde constan los ingresos tributarios que la Administración Tributaria de Guatemala ha obtenido a junio del 2013, en donde se hace una relación a los ingresos obtenidos al mismo mes del año 2009 al 2012.

### CUADRO NO. 6

#### DETALLE RECAUDACIÓN DE INGRESOS TRIBUTARIOS DEL GOBIERNOCENTRAL EN GUATEMALA, AL 30 DE JUNIO

Clasificación por Impuesto  
(Millones de Quetzales)

DESCRIPCION DE IMPUESTOS	2009	2010	2011	2012	2013 <sup>1</sup>	Total 2009-2013
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA SAT</b>	<b>32,931.5</b>	<b>36,001.7</b>	<b>41,791.8</b>	<b>44,010.7</b>	<b>23,523.9</b>	<b>178,259.6</b>
<b>IMPUESTOS DIRECTOS</b>	<b>9,716.3</b>	<b>10,329.8</b>	<b>12,710.5</b>	<b>13,453.7</b>	<b>8,012.3</b>	<b>54,221.6</b>
Impuesto Sobre la Renta	7,198.8	7,743.4	10,063.3	10,595.3	6,413.4	42,014.2
Impuesto de Solidaridad, IEMA, IETAAP, Etc.	2,507.0	2,575.8	2,633.0	2,849.3	1,593.1	12,158.3
Impuestos Sobre el Patrimonio	9.5	10.6	14.2	9.1	5.7	49.1
<b>IMPUESTOS INDIRECTOS</b>	<b>23,216.2</b>	<b>25,671.9</b>	<b>29,081.3</b>	<b>30,557.0</b>	<b>15,511.6</b>	<b>124,038.0</b>
Impuesto al Valor Agregado Doméstico	7,245.1	7,995.1	9,427.0	9,802.2	5,232.9	39,702.4
Impuesto al Valor Agregado sobre Importaciones	9,708.6	11,127.3	12,909.6	13,587.1	6,691.4	54,024.1
Derechos Arancelarios	2,138.8	2,367.7	2,532.6	2,310.9	906.2	10,266.3
Impuesto Sobre Timbres Fiscales y Papel Sellado	594.8	571.6	637.7	877.3	262.7	2,944.1
Impuesto Sobre Tabaco y sus Productos	339.9	346.7	259.4	312.4	182.8	1,441.2
Impuestos Sobre Distribución de Bebidas	435.1	477.2	523.6	554.3	292.7	2,282.9
Impuesto Sobre Distribución de Cemento	98.7	98.7	104.1	102.4	51.1	454.9
Impuesto Sobre Primera Matricula	-	-	-	330.6	313.2	643.8
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos	467.5	505.1	558.3	573.1	404.9	2,509.0
Impuesto Sobre Distribución de Petróleo y Derivados	2,184.2	2,178.7	2,125.4	2,103.2	1,171.9	9,763.4
Otros	3.6	3.6	3.6	3.6	1.8	16.1
<b>RECAUDACION TRIBUTARIA DE OTRAS INSTITUCIONES</b>	<b>818.4</b>	<b>912.3</b>	<b>1,364.8</b>	<b>1,284.2</b>	<b>569.8</b>	<b>4,949.5</b>
Regalias e Hidrocarburos Compartibles	592.8	687.9	1,145.3	1,052.4	458.8	3,937.3
Salida del País.	225.6	224.4	219.5	231.8	110.9	1,012.2
<b>TOTAL DE INGRESOS TRIBUTARIOS BRUTOS</b>	<b>33,749.9</b>	<b>36,914.0</b>	<b>43,156.6</b>	<b>45,294.9</b>	<b>24,093.7</b>	<b>183,209.0</b>

Fuente: Intendencia de Recaudación y Gestión SAT  
/1 Datos al 30 de Junio

**NOTA:**

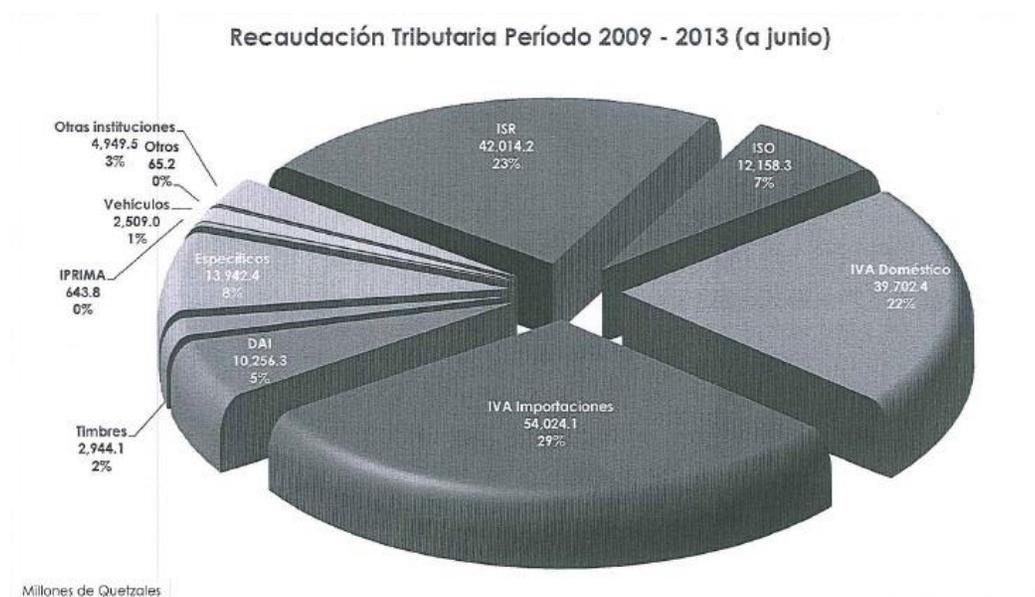
1. La recaudación es en términos brutos, no contempla la devolución del crédito fiscal del IVA.
2. Pueden existir diferencias por redondeo.

Fuente: Informes mensuales de la Gerencia de Planificación de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala al Directorio.

El cuadro No. 6 presenta algunos impuestos, en los cuales la Administración Tributaria no ha cumplido con la recaudación programada, en la mayoría de los casos se debe a factores externos, como es el caso del Impuesto a la Distribución del Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, que gravan a los derivados del petróleo, cuyo factor externo por el cual ha decaído, es debido al contrabando de gasolina que ha proliferado en el país y que no ingresa por las aduanas creadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, sino por los diversos pasos ciegos que existen. La gráfica No. 2 muestra los porcentajes de cómo se ha cumplido con la recaudación por impuesto.

### GRAFICA No. 2

#### RECAUDACIÓN TRIBUTARIA REALIZADA POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE GUATEMALA, A JUNIO DEL 2013



Fuente: Informes mensuales de la Gerencia de Planificación de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala al Directorio.

La Administración Tributaria, desde su creación ha considerado al contribuyente como un cliente, a quien debe servir, tratando de no verlo como un sujeto que obligadamente debe de cumplir con los adeudos tributarios, que surgen del cumplimiento de los hechos generadores contenidos en las leyes impositivas y como consecuencia de ello, ha creado programas que le faciliten al contribuyente, el cumplimiento de dichas obligaciones y como ejemplo se puede mencionar:

- A.-** El pago de la obligación tributaria por internet, con el programa denominado BANCASAT.
- B.-** La nacionalización de mercancías por medio de la póliza electrónica.
- C.-** La presentación de formularios sin la utilización de papel mediante la herramienta denominada DeclaraGuate.
- D.-** La facilidad a los contribuyentes de utilizar la página de la Superintendencia de Administración Tributaria en internet por auto consultas.
- E.-** La creación de la factura electrónica para todos aquellos contribuyentes que en su actividad diaria, emiten miles de facturas y que su archivo para respetar el plazo de prescripción, ha hecho crisis.
- F.-** Facilitar el pago de los impuestos por medio de las tarjetas de crédito.
- G.-** La creación de la herramienta Asiste Libros y Plan IVA, entre otras.
- H.-** La creación de un órgano interno de orientación legal a los contribuyentes con personal profesional suficientemente capacitado.

Al Directorio de la Administración Tributaria, el Superintendente le ha presentado todas estas medidas, programas y herramientas para su respectiva aprobación y este órgano colegiado, al aprobar las mencionadas y otras más que existen, siempre lo hace velando porque se cumplan con los principios constitucionales ya analizados en el capítulo II del

presente trabajo, con el objeto de evitar acciones de inconstitucionalidad, que al final pueden afectar directamente la recaudación tributaria.

## CAPITULO IV

### **EL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA A OBTENER INFORMACIÓN DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES**

En los capítulos anteriores se señaló, la obligación constitucional que tienen los guatemaltecos de contribuir al gasto público, contenido en el artículo 135 literal d) y se manifestó, que esta obligación se cumple por medio del pago de los impuestos; de conformidad con el Código Tributario, los sujetos pasivos de la Relación Jurídico Tributaria, que son los contribuyentes y los responsables, conforme al artículo 23, son responsables del pago, pero además de cumplir con sus obligaciones formales y como consecuencia de ambas obligaciones, según el artículo 30 de la ley citada, están obligados a proporcionar a la Administración Tributaria, información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o la generación de impuestos y dicha información la Administración Tributaria la recibe bajo reserva de confidencialidad y esta información que requiera es para poder realizar en forma correcta y legal, la determinación de adeudos tributarios.

Esta facultad de la Administración Tributaria, se extiende a poder requerir a terceros particulares, a instituciones del Estado descentralizadas o autónomas, información relacionada con la deuda tributaria, existiendo excepciones concretamente en Guatemala, en lo que se refiere a requerir información al sistema bancario, la cual es negada por la banca, aduciendo la existencia del secreto bancario, conforme a lo estipulado en el artículo 134 literal c) de la Constitución Política de la Republica de Guatemala, información que únicamente se obtiene cuando se ha iniciado un proceso judicial, en virtud de que, sí es facultad de un Juez, obtener dicha información.

El Código Tributario, en el artículo 30 “A” expresamente señala, que la Administración Tributaria está facultada para requerir información a las personas individuales o jurídicas, referente a actividades que se relacionen con asuntos tributarios que le interesen con respecto a otros contribuyentes, con los cuales estos terceros tengan

alguna relación y que puede ser en forma escrita, electrónica o por cualquier otro medio; esta regulación del Código Tributario, está en correspondencia con lo que establece el artículo 24 de la Constitución 2º párrafo, que establece: “...Los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley...”

#### **4.1 INFORMACIÓN MEDIANTE CUMPLIMIENTO VOLUNTARIO Y FORZADO**

Los contribuyentes y los responsables, tienen la responsabilidad en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de presentar toda la documentación que requiera la ley impositiva en particular, como es el caso de la Ley que crea el Impuesto Sobre la Renta, Decreto No. 10-2012, el cual señala por ejemplo en su artículo 40, qué documentación debe respaldar las declaraciones juradas que presente; esta ley, en el artículo 66, además obliga a que se debe proporcionar información y documentación de aquellos contribuyentes que actúan o desarrollan sus actividades u operaciones en forma relacionada y describe la clase de información y documentación que se debe de presentar; o como lo indica el artículo 67, que señala que información debe proporcionar el contribuyente. La ley es expresa en regular en qué momento el contribuyente o el responsable deben presentar la información y la documentación, el plazo que le otorga y la clase de información que debe de proporcionar.

En la Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, cuyo objeto está dirigido a los bienes inmuebles y la obligación de pagarlo, incide en los propietarios y poseedores de bienes inmuebles y en los usufructuarios de bienes del Estado, señala la obligación de estos sujetos de que en aquellos casos en que van a cambiar el valor de los inmuebles, deben presentar un auto avalúo, según lo regula el artículo 5 numeral 1; pero también regula, la obligación que tendrán de presentar auto avalúos cuando así lo requiera la municipalidad respectiva, obligación contenida en el artículo 6 de dicha ley, en ambos casos, los sujetos pasivos deben de presentar toda la información relativa a la inscripción registral del inmueble, su ubicación municipal si tuviere, construcciones, entre otras y contenidas en un

documento, que al recibirlo la Municipalidad o la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles –DICABI-, para aquellos casos en que ha trasladado a la Municipalidad el cobro del Impuesto Único Sobre Inmuebles, tendrán la facultad de revisarlo y realizar las inspecciones que considere convenientes.

Los sujetos pasivos deben cumplir con la obligación tributaria cuando se ubican en el hecho generador y en las obligaciones formales que cada ley impositiva establece en forma voluntaria, pero además, siendo sujetos pasivos del impuesto, están obligados a proporcionar toda la información que la Administración Tributaria les requiera, caso contrario, en el incumplimiento de los deberes formales, el Código Tributario establece una variada gama de sanciones por la violación de dichos deberes, contenidos en el artículo 94 de la citada ley, de la cual se pueden citar dos, como lo es la no presentación de declaraciones en el plazo que la ley señala, haciéndose acreedor a una multa de Q.50.00 por cada día de atraso hasta Q.1,000.00 y cuando no se notifica o actualiza el Registro Tributario Unificado –RTU-, en el plazo de ley, una multa de Q.50.00 a Q.1,500.00.

De lo expuesto se desprende, que hay casos de sujetos pasivos que a la inversa no cumplen con las obligaciones tributarias y el hecho de no proporcionar información y documentación que se requiera, produjo que en el artículo 94, el legislador tratara de regular los incumplimientos más comunes, señalando en dicho artículo, además de las dos ya indicadas, 17 infracciones más por incumplimiento. El legislador, con el conocimiento de que el cumplimiento de la obligación tributaria es vital para que el Estado pueda cumplir con sus fines, estableció además para todos aquellos sujetos pasivos que no cumplan voluntariamente con sus obligaciones, la denominada resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, contenida en el artículo 93, cuya sanción es bastante onerosa, ya que la multa es el equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual, declarado en el régimen del impuesto, donde el sujeto pasivo se ha negado a proporcionar la información.

## **4.2 USO DE LA INFORMACIÓN OBTENIDA POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

La información que la Administración Tributaria conforme a la ley obtiene de los sujetos pasivos, le será de utilidad para poder detectar el efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, o al contrario, establecer quienes cumplen con el pago de los adeudos tributarios en su totalidad, pues presentan sus declaraciones y hacen sus pagos, pero cuando la información y documentación que le presentan a la Administración Tributaria, no coincide con las actividades que están realizando, a pesar de que existe un cumplimiento voluntario, no están cumpliendo con el pago total del impuesto, es mediante las declaraciones y la información que proporcionan, que la Administración Tributaria, mediante las fiscalizaciones a posteriori, puede detectar el incumplimiento y como consecuencia realizar los ajustes tributarios que corresponda.

El Código Tributario en el artículo 98, señala expresamente, que la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias y señala 13 numerales de los mecanismos legales que el legislador le ha otorgado para realizar la fiscalización, verificar lo relativo a la recaudación y tener un control de los tributos, este artículo le otorga a la Administración Tributaria, la facultad que en aquellos casos en que los sujetos pasivos administrativamente no cumplan con los requerimientos que le haga la Administración Tributaria, puedan recurrir a los tribunales competentes. Este mismo artículo en forma específica en su parte final, señala que cuando los contribuyentes, los agentes de percepción o de retención opusieran resistencia y ésta se produce con violencia, la Administración Tributaria debe pedir la intervención del Juez Penal competente.

Lo señalado tiene una relación directa con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que regula en el artículo 3 el objeto y las sanciones que esta institución tiene para velar por el buen cumplimiento del régimen tributario, tanto a lo interno, como a velar por el cumplimiento del pago de los impuestos por parte de los sujetos pasivos, extremos estos que fueron ya objeto de análisis en capítulos anteriores; es necesario establecer, que además de las facultades que la ley le otorga a la Administración

Tributaria para requerir información y de las obligaciones que la ley le señala a los sujetos pasivos, sobre la presentación de información y documentación, por sí, solo la información y documentación no son suficientes para que la Administración Tributaria pueda aumentar la recaudación de impuestos; es necesario, que la Administración Tributaria a lo interno, tenga que crear las herramientas necesarias é indispensables para poder sistematizar toda la información voluntaria y coactiva que se obtenga de los sujetos pasivos, pues de nada sirve que tenga en su poder información de cada contribuyente, consistente en registros contables, información financiera, documentos, fotocopias, entre otros, si toda esta gama de información y documentación, no está debidamente sistematizada.

En el caso de Guatemala, la Administración Tributaria ha erogado y sigue gastando grandes sumas de dinero para tener un sistema informático seguro, confiable y efectivo, que le permita a la Administración Tributaria, hacer un buen uso de la información y documentación, que en forma voluntaria y coactiva, le proporcionan los sujetos pasivos, habiendo creado herramientas como las declaraciones electrónicas, las pólizas electrónicas, entre otras, ya que le facilitan más su labor de fiscalización, tanto la directa como la indirecta, que se obtiene por medio del cruce de información entre contribuyentes.

Independientemente de otras medidas administrativas que constantemente está creando la Administración Tributaria, para tener un mejor combate a la evasión y defraudación tributaria y elevar constantemente la eficacia en el desarrollo de sus funciones y en forma muy especial, la función de fiscalización que debe de realizar a los sujetos pasivos de la Relación Jurídico Tributaria.

La Administración Tributaria chilena, desarrollo el tema denominado “La Tributación en un Contexto de Globalización Económica”, en la 32 Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT-, realizada en Brasil, del 11 al 15 de mayo de 1998 y señaló: “La misión fundamental de toda Administración Tributaria es el control del cumplimiento de las obligaciones tributarias. Ya sea que cautele y fomente el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, combata la evasión, adopte medidas administrativas tendientes a cambiar la forma en que los contribuyentes declaran y pagan

los impuestos, el grado de cumplimiento de la misión de la Administración Tributaria depende de la eficacia con que desarrolle sus funciones, especialmente la función de fiscalización. La eficacia de la fiscalización depende directamente de la capacidad disuasiva de la evasión que tiene la Administración Tributaria la que se resume en la probabilidad de detectar el incumplimiento tributario de los contribuyentes, se es más eficaz en la fiscalización si se tiene una mayor probabilidad de detectar a los contribuyentes que no cumplen con las disposiciones tributarias. Las dos vías que tiene toda la Administración Tributaria para aumentar la probabilidad de detección del incumplimiento son: aumentar la disponibilidad de información relacionada con las obligaciones tributarias de los contribuyentes y optimizar el uso de la información de que se dispone. La primera vía de acción se relaciona con el concepto de visibilidad de las infracciones, definida por Kagan (1989) como los costos y dificultades relativas que enfrentan los fiscalizadores tributarios en la detección y prueba de las infracciones. En este sentido, el cumplimiento voluntario de los contribuyentes debe ser mayor para aquellos grupos de contribuyentes sobre los cuales la Administración Tributaria recibe más información de terceras personas. Por otro lado, la optimización del uso de la información requiere contar con recursos computacionales modernos que permitan manipular la creciente disponibilidad de información, y la capacidad técnica para determinar funciones que permitan seleccionar para fiscalización a los contribuyentes con mayor probabilidad de ser evasores.”

### **4.3 LIMITACIÓN DE LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN**

Aún, cuando la legislación regula, que los sujetos pasivos deben de presentar información y documentación a la Administración Tributaria, también es cierto, que a nivel mundial se establece, que dicha información tiene carácter de confidencialidad y va a ser solicitada por la Administración Tributaria, expresamente para verificar el buen cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin violar otros derechos que las normas supremas otorgan a los sujetos pasivos y que en un momento dado, por la divulgación de la información, puedan poner en riesgo la integridad de los contribuyentes y/o responsables, o se está violando su intimidad, señalando que la información que se obtiene es de carácter reservado.

Es importante mencionar, que la Administración Tributaria, puede solicitar información variada a los sujetos pasivos, como libros, archivos, registros contables, información computarizada, presentación de cualquier documento, sin ir más allá de las facultades que le otorgan los códigos tributarios que en cada país existe y respetando los principios constitucionales, y estas facultades que se le otorgan a la Administración para requerir la información, está regulada en la Constitución de cada país. La Constitución Guatemalteca, le otorga a la Administración Tributaria, en el artículo 24, la facultad para que pueda revisar libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos, sin embargo, le establece constitucionalmente a la Administración Tributaria en dicho artículo una prohibición que regula: “...es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, perdidas, costos y cualquier otro referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales cuyas publicaciones ordene la ley. Los documentos e informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.”

Sin embargo, esta limitación constitucional no debe de frenar la actividad de la Administración Tributaria en su objetivo primordial de recaudar los impuestos, en congruencia con la actividad esencial que es la fiscalización; ya que los límites constitucionales y el del secreto bancario, no deben servir de obstáculo para que la Administración Tributaria cumpla con sus fines; sobre esta situación, el tratadista José Ortiz Liñán<sup>78</sup>, indica: “El establecimiento de estos límites no debe por el contrario ser un obstáculo a la labor de la Hacienda Pública como garante del cumplimiento de la obligación tributaria, pero la realidad ha venido a demostrar que el extraordinario aumento y desarrollo de los deberes de colaboración no se ha visto acompañado con un paralelo desarrollo legislativo de los límites y garantías de los mismos.”

---

<sup>78</sup> Liñán, José Ortiz; **Régimen Jurídico de la Información en Poder de la Hacienda Pública**; Editorial de Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, España, 2003. Pág. 43

Regularmente, las constituciones establecen límites para la utilización de la información que se obtiene de los contribuyentes, con el propósito que no se viole su intimidad en lo que a cuestiones económicas y financieras se refiere y que puedan poner en peligro a las personas, sin embargo, en la doctrina no existe un acuerdo sobre la definición de intimidad, en ese sentido, el tratadista José Ortiz Liñán<sup>79</sup>, señala: “En la actualidad no existe acuerdo doctrinal a la hora de delimitar jurídicamente el termino intimidad.” Se emplean indebidamente expresiones como: “esfera privada”, “vida privada”, “ámbito interno”, “ámbito privado” y la cada vez más común “privacidad”, neologismo que aglutina a todas las anteriores.

Sin embargo, hay que tener en cuenta, que toda la información y documentación que presentan los sujetos pasivos, es con el propósito de cumplir con sus obligaciones tributarias, lo que conlleva a que el Estado esté cumpliendo también con su fin recaudador y el no cumplirla, significa dañar el interés financiero del Estado, por lo que una cuestión discutible es que prevalezca un derecho a la intimidad sobre un interés social, como lo es la satisfacción de las necesidades de la sociedad a través de la recaudación tributaria.

Del análisis de la limitación constitucional, señalada en la segunda parte del segundo párrafo del artículo 24, se puede interpretar, que el legislador constitucional limitó la publicación del monto de impuestos pagados, pero no estableció ninguna limitación a la revelación de impuestos pendientes de pagar, no señaló ninguna prohibición expresa referente a determinación de impuestos por parte de la Administración Tributaria, sino que, se refirió en la segunda parte de este segundo párrafo, a que la Administración Tributaria, no puede publicar las utilidades y las perdidas, los costos y cualquier otro inherente a la contabilidad que se revisa de cada sujeto pasivo.

Al contrario, el legislador, en la norma ordinaria estableció, cuando se refiere a la determinación tributaria, contenida en el artículo 103 del Código Tributario, que la fijación del monto del impuesto, la inexistencia, la exención o inexistencia de la misma, la puede realizar el sujeto pasivo, la Administración Tributaria o ambos coordinadamente y en el

---

<sup>79</sup> Ob Cit. Pág. 43.

caso de que la deba hacer el contribuyente, la tiene que realizar según el artículo 104, sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración Tributaria y regula dicho código en el artículo 105, los requisitos que debe cumplir el sujeto pasivo, en la determinación de la obligación tributaria, cuando es su responsabilidad hacerla y los mecanismos que puede utilizar, pero también señala la existencia de la determinación de oficio, que es la que realiza la Administración Tributaria, cuando el sujeto pasivo se niega, en forma voluntaria, a realizar la determinación, facultando a la Administración Tributaria para que fije el monto del impuesto a pagar de oficio, ya sea sobre base cierta o sobre base presunta, regulando dicha actuación en los artículos 108 y 109.

Puede la Administración Tributaria, obtener esa información en forma voluntaria o en forma coactiva, mediante los montos de los impuestos a pagar registrados en la Administración Tributaria y es su obligación, utilizar todos los mecanismos legales para la recaudación de dichos adeudos tributarios y si bien es cierto, el contribuyente tiene las facultades para oponerse a la fijación de los adeudos tributarios, que surjan por la realización de la acción de fiscalización por parte de la Administración Tributaria, o cuando esta los determine en forma oficiosa; utilizando para ello el recurso de revocatoria y en caso de persistir la obligación y el contribuyente no está de acuerdo, puede plantear su acción ante los órganos jurisdiccionales, también es cierto, que cuando todas estas acciones legales que realiza el contribuyente ante los tribunales de justicia concluyan, finalmente los adeudos tributarios es obligación de la Administración Tributaria recurrir ante el órgano judicial a plantear el proceso económico coactivo, para obligar al contribuyente al pago de las sumas de dinero adeudadas.

El planteamiento, por parte del sujeto pasivo o del sujeto activo de acciones a su favor, como antes se señaló, significa, ni más ni menos, la publicidad del monto de impuesto que el sujeto pasivo no quiere cancelar a la Administración Tributaria, o el monto que la Administración Tributaria requiera al sujeto pasivo mediante el proceso de mera ejecución, como lo es el económico coactivo, de donde se desprenden medidas precautorias, como lo es por ejemplo, la solicitud a los bancos para que embarguen cuentas

bancarias, en donde se les señala hasta que monto deben embargar, más un 10% de costas procesales.

En estos casos, no se ha violado el artículo 24 segunda parte del segundo párrafo del mismo, pues en ningún momento se establecieron montos pagados por los contribuyentes o responsables, sino todo lo contrario, se han establecido en los escritos, que tienen las acciones por parte de los sujetos pasivos o sujetos activos, de montos pendientes de pagar objeto de litigio o debidamente confirmados, cuando son presentadas las demandas económico coactivas; son tan públicos los datos, que incluso, existen instituciones privadas, que todos los días requieren en los tribunales correspondientes, la información de las demandas presentadas, tanto en el contencioso administrativo, como en el económico coactivo.

Existe además, en nuestra legislación legal, en las denominadas disposiciones legales, para el fortalecimiento de la Administración Tributaria, decreto No. 20-2006, el artículo 31 que adiciona al artículo 101 “B”, que literalmente dice: **“Obligatoriedad de publicar sentencias.** La Administración Tributaria deberá publicar como mínimo en su página Web, en el Diario Oficial y en uno de los diarios de mayor circulación, dos veces durante cada año calendario, un listado que contenga los datos de las sentencias firmes emitidas en los procesos en materia tributaria en los que hubiere intervenido la Administración Tributaria, dentro de los cuales deberán citarse por lo menos: el nombre del contribuyente, el Numero de Identificación Tributaria, el número de proceso, y la sanción emitida.”

Del análisis de la parte final de dicho artículo se puede establecer, que le otorgan a la Administración Tributaria la facultad, para que en las publicaciones que está ordenándose se incluyan, por lo menos, el nombre del contribuyente, el NIT, el número del proceso y la sanción emitida, pero no le prohíbe que pueda publicar los montos de los impuestos a los que ha sido obligado a pagar, en aquellos casos, en los cuales las sentencias del contencioso administrativo son desfavorables a él, o en las sentencias del económico

coactivo, los montos que la Administración Tributaria está recuperando al ser favorables a ella.

El Código Tributario desarrolla, en el artículo 101 “A”, lo referente a la confidencialidad que regula el artículo 24 de la Constitución de la República de Guatemala, desarrollando el legislador ordinario, el contenido de la segunda parte del párrafo segundo de dicho artículo constitucional y agrega, que las personas de la Administración Tributaria que no intervengan en las funciones de recaudación, fiscalización y control de tributos, únicamente pueden revelar la información a la que hace referencia el artículo constitucional a sus superiores jerarquías o a requerimiento de los tribunales de justicia.

El legislador no establece ninguna prohibición expresa, en la facultad que puede tener la Administración Tributaria, de publicar las sumas de dinero que le adeudan los sujetos pasivos, coincidiendo con el artículo 101 “B”, en que debe de publicar el listado de las sentencias que en materia tributaria se dicten, donde señala, cuales son los datos que debe publicar en forma mínima y haciendo una interpretación mediante la aplicación del método lógico en forma extensiva, o la aplicación del modo de interpretación denominado “indubio profiscum”, es una facultad de la Administración Tributaria publicar en estos casos, los montos de los adeudos tributarios que se encuentran en litigio.

#### **4.4 PUBLICIDAD DE ADEUDOS TRIBUTARIOS LISTADO DE MOROSOS**

##### **4.4.1 PRINCIPIO DE PUBLICIDAD**

El Diccionario Enciclopédico Océano<sup>80</sup>, indica, que el concepto publicidad significa entre otros: “Conjunto de medios que se emplea para divulgar o atender la noticia de las cosas o de los hechos” y el Diccionario Jurídico Espasa<sup>81</sup>, señala que: “este concepto significa “actividad tendiente a llamar o dirigir la atención del público, o de los medios de difusión y comunicación, así como determinada persona, bien o servicio con el fin de

---

<sup>80</sup> Diccionario Enciclopédico Océano. Pág. 1322

<sup>81</sup> **Diccionario Jurídico Espasa**; Editorial Espasa Calpe, S.A.; Madrid, España, 2001. Pág. 1206

promover el modo directo o indirecto de su contratación...como consecuencia de estas diversas facetas de la actividad publicitaria, serán también diversas jurisdicciones que puedan intervenir: Contencioso Administrativo, Penal, Laboral, civil, etc.”

Se puede apreciar, en términos generales, que el concepto publicidad se refiere a divulgar cualquier noticia o hecho, según el Diccionario Enciclopédico, pero cuando se analiza la forma en que lo describe el Diccionario Jurídico, se puede apreciar, que el concepto publicidad adquiere una nueva dimensión y que es la de definir, además de comunicar y agregar, que además de bienes o servicios derivados hacia una determinada persona.

El Diccionario Jurídico Espasa también señala, que el concepto de publicidad, se puede apreciar desde dos puntos de vista: el que se refiere a hacer publicidad de noticias y al que se refiere a publicidad para provocar un efecto, dicho diccionario señala, a este respecto<sup>82</sup>: “La publicidad tiene dos grandes vertientes, aquella que se limita a hacer -publicidad noticia- y aquel otro que podríamos calificar de -publicidad efectos-. Distinción esta que es la base en que se apoyan las dos clases de registro: los administrativos, en los que la publicidad funciona única y exclusivamente como noticia y los jurídicos, en los que la publicidad produce determinados efectos.”

El principio de publicidad que se analizará en este capítulo se refiere a la segunda vertiente que señala el Diccionario Jurídico Espasa y que es concretamente la publicidad de los adeudos tributarios para producir determinados efectos en los contribuyentes.

Es necesario, revisar cuales son los datos de las personas que se consideren como íntimos y que pueden ser objeto de publicidad, pues podrían provocar daño permanente o no cuantificable cuando estos fueren objeto de una publicidad. Los autores Gallo Peral Barrondo y Montenegro<sup>83</sup>, al referirse al concepto de intimidad, señalan: “La pregunta en

---

<sup>82</sup> Ob Cit. Pág. 1207

<sup>83</sup> Gonzalo Gallo Ruiz, Iñigo Coello de Portugal y Cía.; Parrondo, Fernando; Sánchez Héctor; La Protección de Datos Personales: Soluciones en Entornos Microsoft; Editorial Gráficas Marcar S.A.; España 2003 Pág. 02

este punto es qué se entiende por intimidad. Aunque cabe muchas interpretaciones podemos definir el derecho a la intimidad hablando en general, como el derecho que poseen las personas de poder excluir a las demás personas del conocimiento de su vida personal, de sus sentimientos, de sus emociones, de sus datos biográficos y personales y de su imagen. En términos técnico-jurídicos puede hacerse una distinción bastante clara entre el derecho al honor, el derecho a la intimidad personal y el derecho de la propia imagen...la intimidad es un valor que se reconoce unánimemente en todo el mundo civilizado desde el siglo XX. La intimidad ya es recogida como uno de los derechos humanos en el artículo 12 de la Declaración Universal de Derechos Humanos (1944) al señalar que: nadie será objeto de injerencias arbitrarias en su vida privada, su familia, su domicilio o su correspondencia, ni de ataques a su honra o a su reputación. Toda persona tiene derecho a la protección de la ley contra tales injerencias o ataques.”

#### **4.4.2 PUBLICIDAD DE ADEUDOS TRIBUTARIOS**

En la doctrina y en la interpretación de la legislación guatemalteca se establece, que es prohibido publicar los montos de las deudas tributarias que tienen los sujetos pasivos; la legislación Brasileña es congruente con esta corriente, en el artículo 117 del Código Tributario se establece: **“Carácter confidencial de las informaciones.** Las informaciones que la Administración Tributaria obtenga de los contribuyentes, responsables y terceros, por cualquier medio, tienen carácter confidencial; y sus funcionarios y empleados no pueden divulgar en forma alguna la cuantía u origen de las rentas, ni ningún otro dato que figure en las declaraciones, ni deben permitir que estas o sus copias, libros o documentos, que contengan extractos o referencias de ellas sean vistos por otras personas que las encargadas en la Administración de velar por el cumplimiento de las disposiciones legales reguladoras de los tributos a su cargo. No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente, su representante legal, o cualquier otra persona debidamente autorizada por aquel, pueden examinar los datos y anexos consignados en sus respectivas declaraciones juradas, lo mismo que cualquier expediente que contemple ajustes o reclamaciones formuladas sobre dichas declaraciones. La prohibición que señala este artículo no impide la inspección de las declaraciones por los Tribunales Comunes. Tampoco impide el secreto de

las declaraciones, la publicación de datos estadísticos o del registro de valores de los bienes inmuebles, así como de la jurisprudencia tributaria conforme a lo previsto en el artículo 101 (\*) de este Código, o el suministro de informes a los personeros de los Poderes Públicos, siempre que se hagan en tal forma que no pueda identificarse a las personas. Las prohibiciones y las limitaciones establecidas en este artículo alcanzan también a los miembros y empleados del Tribunal Fiscal Administrativo, así como los servidores de los bancos del Sistema Bancario Nacional, las sociedades financieras de inversión y crédito especial de carácter no bancario y las demás entidades reguladas por la Auditoría General de Entidades Financieras.”

Al analizar este artículo se desprende, que es mucho más explícito y amplio, que lo que regula la Constitución guatemalteca y el Código Tributario, pero al igual que la Legislación guatemalteca, la confidencialidad que sigue protegiendo, es lo referente al Estado económico y financiero del contribuyente, que son datos que se pueden desprender de la información contenida en los libros o documentos contables, pero no le prohíbe, como ya antes se ha dicho, la publicación de los adeudos tributarios.

La legislación chilena, también faculta a la Administración Tributaria en su Código Tributario, Decreto Ley 830, en la ley del Impuesto al Valor Agregado –IVA-, Decreto 825 y en la Ley de la Renta, Decreto 824, para requerir información y enumerar estos decretos leyes, todas las acciones que pueda realizar la Administración Tributaria chilena, para obtener información de los contribuyentes, de los responsables y de los terceros, estableciendo también, las facultades para la utilización de dicha información, sin embargo, la legislación chilena, en lo que se refiere a la Constitución, también garantiza el denominado secreto tributario, que es el mecanismo mediante el cual la legislación tributaria le garantiza al contribuyente, que los datos por él proporcionados, serán utilizados con fines estrictamente tributarios y solo serán conocidos por el personal competente de la Administración Tributaria; también se regula en esta legislación, el denominado secreto bancario. En la legislación chilena, en el artículo 17 de la Ley No. 19628, se señala que no se puede proporcionar información que se origine de obligaciones provenientes de impuestos y multas de carácter tributario.

Del análisis se desprende, que la mayor parte de países, es respetuosa de la confidencialidad de la publicación de adeudos tributarios, sin embargo, es una corriente contemporánea, la necesidad de hacer esta clase de publicaciones, sobre la base de que las Administraciones Tributarias han sido creadas para controlar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, que los pagos realizados por parte de los sujetos pasivos, sean apegados a su realidad económica y financiera y en aquellos casos, en que no haya cumplimiento voluntario a través de la fiscalización y otras herramientas, la Administración Tributaria coaccione a estos sujetos pasivos, para el pago de los impuestos.

Es importante mencionar, que el dinero proveniente de los impuestos es vital, para que un Estado pueda realizar la gestión pública, para que pueda satisfacer los fines del propio Estado y que en conclusión, no viene a ser más que la satisfacción de las necesidades y los intereses de la sociedad, el no pago de los adeudos tributarios, perjudica el cumplimiento del deber constitucional de un Estado, que es la búsqueda del bien común, que solo se logra mediante la satisfacción de las necesidades sociales, por lo que, la tendencia moderna es crear nuevos mecanismos de presión para los contribuyentes y los responsables que están morosos y precisamente, una de las nuevas formas es la publicación por diversas vías, de sus nombres con los montos de los adeudos tributarios, previo a iniciar los procesos económicos coactivos, que en muchos de los casos, son tardíos o inoperantes por la falta de bienes para embargar y con los cuales pueda hacerse pago la Administración Tributaria, cuyas publicaciones en nada dañan la intimidad de los contribuyentes y responsables.

#### **4.4.3 PUBLICACIÓN DE LISTADO DE MOROSOS**

Las Administraciones Tributarias modernas, ante la presión existente de distintos sectores y a la doctrina extensa existente, sobre la no conveniencia de publicar el nombre de los contribuyentes, con los saldos que adeudan y tomando como base, normas constitucionales que no dicen en forma expresa la prohibición, pero que en una interpretación lógica restrictiva de la norma, indican que es un derecho que les asiste; diversas Administraciones Tributarias han optado por no publicar listas de contribuyentes

con los adeudos existentes, pero si han usado la facultad que la ley les otorga, de hacer publicaciones denominadas lista de morosos, en donde incluyen la identificación tributaria, el nombre del sujeto pasivo, el periodo impositivo que adeudan y la clase de impuesto a que se refiere, con el propósito esencial, de que mediante esa publicidad, los contribuyentes y responsables acudan a las cajas fiscales a pagar las sumas de dinero que adeudan, las cuales son indispensables para el Estado.

Esta corriente moderna, se ha manifestado en diferentes países; en la publicación “legal today.com”, el 20 de marzo de 2013, se publicó el punto de vista del Inspector de Hacienda de la Regional de Recaudación de Baleares España, señor Jaime Far Jiménez, a quien se le preguntó sobre si se publicaba o no la lista de morosos, y en su respuesta señaló: que primero habría que establecer qué se entendía por morosos, a quiénes se les llama defraudadores morosos, quiénes son los morosos en dificultades, y cuáles son las consecuencias de dichas publicaciones. También señaló las ventajas de publicar listas atendiendo a la clasificación indicada, para que se analicen desde el punto de vista social de justicia tributaria, o desde el punto de vista de la razón particular del obligado tributario. El contenido de la respuesta total, se incluyó en el ANEXO 4.

En ese mismo sentido, la Procuraduría de Montes de Oca, Brasil, el 19 de octubre de 2009, emitió un dictamen, en el cual, se hace una manifestación expresa sobre la divulgación de la morosidad tributaria y en él se señala en contraposición, a lo que establece el artículo 117 del Código Tributario brasileño ya citado, lo siguiente: “Hemos indicado que la morosidad puede ser un asunto de interés público cuando afecte fondos públicos o el cumplimiento de los deberes de la función pública, la estabilidad, solvencia y seguridad del ente público y la economía del país. Asimismo, cuando lesiona la correcta prestación de los servicios públicos y el cumplimiento de los fines que justifican la existencia de la entidad pública o en último término, cuando el deudor es titular de una situación de poder económico, político o social susceptible de influir en la gestión de la entidad.

La información relativa a los problemas de morosidad no consta en documento privado sino en documentos públicos que están abiertos por lo dispuesto en el artículo 30 de la Carta Política. Por consiguiente, respecto de ellos existe el derecho fundamental de accesos a la información de interés público. Además, esa morosidad puede ser consecuencia del incumplimiento del deber que posee sobre todo organismo público de realizar todas las acciones necesarias para exigir el cumplimiento de las obligaciones que existen a su favor, máxime si esas obligaciones se refieren a fondos públicos, en ese sentido el interés público se lesiona no solo por la renuencia del deudor de cumplir con sus obligaciones, sino por la conducta omisiva, complaciente o discriminatoria de la organización pública en relación con ese incumplimiento.

Criterios válidos también para la morosidad tributaria. Al efecto, debe tomarse en cuenta que los recursos tributarios son uno de los más importantes medios de financiamiento de los gastos públicos, y en tratándose del Estado el más importante. El establecimiento de un tributo se analiza, normalmente, como un medio de allegar recursos frescos para el financiamiento de las distintas necesidades que se plantean a la Administración Pública. En consecuencia, el cumplimiento de la obligación de tributar es indispensable para la gestión pública y la satisfacción de los fines del Estado. Lo que se traduce en la satisfacción de diversas necesidades e intereses de la colectividad. Luego, contribuir con los gastos públicos por medio de los tributos es un deber constitucional.

Por consiguiente, toda persona debe participar en dicho financiamiento de acuerdo con su capacidad económica. El incumplimiento de ese deber afecta no sólo el orden constitucional, en virtud de lo dispuesto en el artículo 18 de la Constitución, sino la estabilidad económica y social del país, con menoscabo de la función pública y de la calidad de prestación de los servicios públicos correspondientes. Por ende, la morosidad no afecta sólo al sujeto acreedor, sino a la sociedad como un todo. El cumplimiento de las obligaciones tributarias permite al Estado cumplir con su función redistributiva de la riqueza ordenada en el artículo 50 constitucional.

Ese interés público justifica las potestades públicas, que son atribuidas a la Administración Tributaria en orden a la determinación, liquidación, recaudación, fiscalización tributarias y, en su caso, la potestad sancionadora, particularmente en los casos de evasión fiscal. El ejercicio de esas potestades, en concreto la de fiscalización puede llevar a la Administración Tributaria a determinar la existencia de una deuda tributaria. En caso de que esa no sea satisfecha, en ejercicio de esas mismas potestades puede señalarse la condición de moroso tributario y, en su caso, incluirse el nombre del deudor en una lista de morosos. Lista que es un documento público. La elaboración de esta lista no violenta información confidencial (Opinión Jurídica OJ-101-2000 de 11 de septiembre de 2000). Basta determinar el incumplimiento del deber de pago de la obligación tributaria.”

El dictamen emitido por la Procuraduría de Brasil, contiene una serie de conclusiones, de las cuales, se señala la que interesa a la publicación de lista de morosos: “...6.- Reitera la Procuraduría que más allá de la publicación de la lista, cuyos fines son esencialmente disuadir de una conducta contraria al deber de contribuir a los gastos locales e informar sobre la gestión tributaria de la Municipalidad, lo importante es que la Administración ejercite sus potestades que le permitan asegurarse del pago de los tributos que le corresponde y, en su caso, realice las gestiones cobratorias procedentes...”

Costa Rica ya tiene una doctrina judicial establecida, en la que se refiere a la publicación de lista de morosos, la Sala Constitucional de la Corte Suprema de Justicia, ha emitido ya criterio sobre la facultad que tiene la Administración Tributaria de publicar el número de identificación tributaria, los nombres, el periodo y la clase de impuesto que adeudan algunos contribuyentes que han incurrido en mora.

No solo se ha concretado a manifestar el derecho a publicar dichos listados, sino que se ha manifestado sobre la facultad que tienen los particulares, de que se les informe si así lo requieren, de quienes son las personas individuales o jurídicas que han cumplido con la satisfacción de adeudos tributarios, negando el acceso de dichos recursos al Estado, para que estos puedan cumplir con sus fines.

Es por ello muy conocida la sentencia dictada en el expediente No. 10-006065-0007-CO emitida el 22 de junio de 2010, ante un recurso de amparo interpuesto por un particular en contra de la Dirección General de Tributación Directa, basándose en el derecho de petición tutelado en el artículo 27 de la Constitución Política, en la que solicitó a la autoridad recurrida, le brindara información relacionada con las personas físicas y jurídicas morosas, el monto global de la deuda y los procesos administrativos o judiciales que se han iniciado contra las personas y luego de haber llevado a cabo todo el proceso y de hacer un análisis profundo, tanto legal como doctrinario, declaró con lugar el recurso.

Para el efecto se transcribe el numeral IV, que contiene una síntesis del caso concreto de dicha sentencia y el numeral V que contiene la conclusión y el por tanto de la misma: **“IV.- CASO CONCRETO.** Se encuentra plena e idóneamente demostrado que al amparado no se le ha suministrado la información que solicitó, a saber, una lista completa, detallada y actualizada de las personas jurídicas y físicas morosas ante la administración tributaria, el monto global de la deuda originada por las obligaciones de esos impuestos y la cantidad de procesos administrativos y judiciales que se han llevado contra los morosos, en virtud que, según informó el Director General de Tributación Directa, lo pedido, aparte de extensos, demanda una serie de procesos y generación de programas informáticos de validación (informe a folios 20-22). En la especie, estima la Sala que la Administración Pública enervó la eficacia directa e inmediata del derecho fundamental contemplado en el artículo 30 de la Constitución Política, con una justificación que es inaceptable. La información requerida reviste un claro interés público, puesto que, se refiere a la morosidad tributaria que impacta las finanzas públicas y, por consiguiente, la satisfacción de las necesidades colectivas. Además, se advierte que con tal información no se violenta de modo alguno derechos de otras personas, como lo puede ser en el ámbito de su intimidad, factor que también ha reconocido la Sala en un límite del derecho (véase entre otros, el Voto No. 2002-4760 de las 14:50 hrs. del 21 de mayo de 2002). Bajo esta inteligencia, estima la Sala que se produjo el agravio reclamado.

**V.- CONCLUSION.** Como corolario de lo expuesto, se impone declarar con lugar el recurso y ordenar al recurrido, suministrarle al petente la información que solicitó al 14 de

abril de 2010. **POR TANTO:** Se declara con lugar el recurso. Se ordena a Francisco Fonseca Montero, en su condición de Director General de Tributación Directa, o a quien en su lugar ejerza el cargo, que dentro del plazo de veintidós días, contados a partir de la notificación de esta resolución, le suministre al amparado la información que solicitó al 4 de abril de 2010. Se advierte al recurrido que de conformidad con lo establecido en el artículo 71 de la Ley de Jurisdicción Constitucional, se impondrá prisión de tres meses a dos años, o de veinte a sesenta días multa, a quien recibiere una orden que deba cumplir o hacer cumplir, dictada en un recurso de amparo y no la cumpliera o no la hiciera cumplir, siempre que el delito no esté más gravemente penado.

Se condena al Estado al pago de las costas, daños y perjuicios causados con los hechos que sirven de fundamento a esta declaratoria, los que se liquidarán en ejecución de sentencia de lo contencioso administrativo...”

Como producto de la práctica constante, que realiza la Administración Tributaria costarricense, a continuación se reproduce un ejemplo en el cuadro No. 7, de los listados de morosos que publica dicha Administración Tributaria, la cual no fue copiada en su totalidad por lo extenso de la misma y únicamente se presenta una parte, para que sirva de legal constancia, que ya en Centroamérica se publican listados de morosos que no han cumplido con sus obligaciones tributarias.

A continuación se reproduce parte de la publicación que hiciera el 9 de marzo de 2012 la Dirección General de Tributación del Ministerio de Hacienda de la República de Costa Rica, en donde publicó el listado de contribuyentes morosos del Impuesto Solidario, al 26 de enero de 2012, también publicó un listado de morosos nuevos reincidentes y en cobro judicial a febrero de 2012, como se puede observar en una muestra tomada de la página de internet del citado órgano.

### CUADRO No. 7

## LISTADO DE MOROSOS PUBLICADOS POR LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN DE COSTA RICA

DIRECCION GENERAL DE TRIBUTACION  
SALDOS DEUDORES (CONTRIBUYENTES DE NUEVO INGRESO)

Fecha de corte: 29/02/2012

Nombre del contribuyente	Cédula	Representante Legal	Nombre Comercial	Impuesto o sanción
3 101 492526 S.A.	3101492526	PORRAS VALVERDE ANIBAL	TAWAL FERRETERÍA	IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS, IMPUESTO SOBRE LA RENTA
A P RENTA EQUIPOS S.A.	3101525490	ARRIETA PIEDRA MARIA LAURA	ARRENDAMIENTO DE EQUIPO PARA CONSTRUCCION	IMPUESTO DE TIMBRE DE EDUCACION Y CULTURA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA
AGROCOMERCIAL UPALA FYO S.A.	3101271281	VARGAS SANCHEZ OSCAR	AGRO COMERCIAL UPALA	SANCION
AGROPRO CENTROAMERICA S.A.	3101074637	BERNARDO CORDOBA ESQUIVEL	AGROPRO	RETENCIONES
ALMACÉN SAN ISIDRO S.A.	3101104142	GRANADOS GAMBOA WILLIAM	IDEM	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
ARRIETA PIEDRA ADMINISTRACION INMOBILIARIA SA	3101495640	ARRIETA ARAYA EDUARDO	COMPRA- VENTA DE TODO TIPO DE BIENES	IMPUESTO DE TIMBRE DE EDUCACION Y CULTURA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, RETENCIONES
BEBIDAS EXCLUSIVAS S.A.	3101567690	GUTIERREZ CRUZ ESTEBAN	FABRICANTE DE BEBIDAS CARBONATADAS	IMPUESTO SOBRE BEBIDAS Y JABONES, IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS, IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CASTRO MURILLO ORLANDO	202120838	NO APLICA	DIU WAK	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CHAVES ZAMORA ORLANDO	601970691	NO APLICA	NO APLICA	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CLINICA VISUAL SANTA CRUZ S.A.	3101357042	VIDAURRE ARREDONDO JULIAN	PROVISION OPTICAS	IMPUESTO DE TIMBRE DE EDUCACION Y CULTURA, IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS, IMPUESTO SOBRE LA RENTA
COMERCIALIZADORA BANANEROS DE COSTA RICA	3101085097	VICTOR HENRIQUEZ VELASQUEZ	COMERCIALIZADORA BANANEROS DE COSTA	RETENCIONES
CONSORCIO EDUCATIVO DEL SUR M Y S LIMITADA	3102559920	MELENDES GARCIA YOLANDA	UMCA PZ	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
D A G U PRODUCCIONES S.A	3101425000	QUIROS ARAYA DANIEL ANTONIO	D A G U PRODUCCIONES S.A	RETENCIONES
DESARROLLOS Y SOLUCIONES DIGITALES DE CENTROAMERICA DEDICE S.A	3101372748	CAMPOS DELGADO LUCRECIA	DEDICE	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
DYLANBA W Y C S.A.	3101353569	WALTER CENTENO COREA	DYLANBA W Y C SA	IMPUESTO DE TIMBRE DE EDUCACION Y CULTURA, IMPUESTO SOBRE LA RENTA
ESTACIÓN DE SERVICIO EL CEIBO S.A.	3101105228	ZUÑIGA CECILIANO JORGE EDUARDO	SERVICENTRO EL CEIBO	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
FERRETERÍA GÓMEZ S.A.	3101065103	GOMEZ QUESADA ALVARO	FERRETERÍA GÓMEZ S.A.	IMPUESTO GENERAL SOBRE LAS VENTAS
FERRETERIA SAMARA S.A.	3101425669	SUAREZ ZELEDON ROBERTO	FERRETERIA SAMARA	IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Fuente: Publicación en la Página de Internet de la Administración Tributaria de Costa Rica.  
<http://dgt.hacienda.gob.cr/contribuyentespaginas>

La práctica de la publicación de listado de morosos también se realiza en Perú y fue tomado de la página de internet, la publicación que se hiciera en la Oficina Zonal de Juliaca Perú, con el que se demuestra plenamente, que también la Administración Tributaria de Perú, en sus distintas zonas hace publicaciones de listados de morosos tributarios con el propósito esencial de coaccionar a los sujetos pasivos, la cual se muestra en el cuadro No.8.

### CUADRO No. 8

#### LISTADO DE MOROSOS PUBLICADOS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE JULIACA.

LISTADO DE MOROSOS DEL 01 DE NOVIEMBRE DE 2013 (*)						
El presente listado, a la fecha, pudo haber sufrido variaciones de acuerdo a los pagos u otros actos administrativos de los contribuyentes. El mismo se emite de conformidad al art. 188 Inc. I de la Ley 125/91 modificada por la Ley 2421/04.						
RP	RUC	NOMBRE RAZÓN SOCIAL	PERIODO	EMISIÓN	Total	FECHA REGISTRO
1	887833	VON GLAZENAFF DOLDAN JORGE ANIBAL	2011	193 - CERT DEUDA IRACIS	23 313 831	01/11/2013
			2012	193 - CERT DEUDA IRACIS	20 192 141	01/11/2013
2	30000139	VIACAO AEREA BIOGRANDENSE - VARIO SA SUC PARAGUAY	201207	193 - CERT DEUDA IRACIS	8 839 807	01/11/2013
				195 - CERTIFIC DEUDA IVA	13 648 778	01/11/2013
				113 - IRACIS ESPECIALES	80 000	01/11/2013
			201208	193 - CERT DEUDA IRACIS	8 787 043	01/11/2013
				195 - CERTIFIC DEUDA IVA	20 179 940	01/11/2013
				113 - IRACIS ESPECIALES	80 000	01/11/2013
3	30001335	HILDEBRAND Y CIA SRL	201206	113 - IRACIS ESPECIALES	80 000	01/11/2013
			201210	113 - IRACIS ESPECIALES	80 000	01/11/2013
			201206	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	3 006 851	01/11/2013
			1996	193 - CERT DEUDA IRACIS	40 443 339	01/11/2013
4	30001579	PARAGUAY EXPRESS SA	2007	193 - CERT DEUDA IRACIS	35 337 548	01/11/2013
			199513	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	113 861	01/11/2013
			19900402	198 - CERT DEUDA CONTRAVEN	1 000 000	01/11/2013
5	30001308	ACEROS DEL PARAGUAY S.A	2011	193 - CERT DEUDA IRACIS	153 859 004	01/11/2013
			2012	193 - CERT DEUDA IRACIS	239 187 503	01/11/2013
			201103	902 - C.D. RET. IVA	113 133	01/11/2013
			201103	902 - C.D. RET. IVA	706 830 783	01/11/2013
6	30001308	ACEROS DEL PARAGUAY S.A	201103	903 - C.D. RET. RENTA	7 138 324	01/11/2013
			201103	902 - C.D. RET. IVA	556 701 340	01/11/2013
			201104	902 - C.D. RET. IVA	696 737 426	01/11/2013
			201105	903 - C.D. RET. RENTA	1 399 098	01/11/2013
			201105	902 - C.D. RET. IVA	508 583 056	01/11/2013
			201106	903 - C.D. RET. RENTA	790 733	01/11/2013
7	30001217	ADIV SACI	20120723	173 - OTRAS CONTRAVENCIONES	500 000	01/11/2013
			2007	193 - CERT DEUDA IRACIS	1 043 520 731	01/11/2013
8	30001217	AZUCARERA TURBE SA	2000	193 - CERT DEUDA IRACIS	1 976 864 821	01/11/2013
			201206	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	43 582 121	01/11/2013
			201207	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	13 478 874	01/11/2013
			201208	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	13 293 544	01/11/2013
9	30001795	CONSORCIO HOTELERO SUGAMERICANO SA	201209	902 - C.D. RET. IVA	25 915 190	01/11/2013
			201206	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	77 200 721	01/11/2013
10	30000845	CONSEJO NACIONAL DE LA VIVIENDA - CONAVI -	201305	903 - C.D. RET. RENTA	292 892 583	01/11/2013
			201206	903 - C.D. RET. RENTA	278 117 135	01/11/2013
11	30000932	CAYAS PARAGUAYAS SA	201206	902 - C.D. RET. IVA	429 523 349	01/11/2013
			201004	113 - IVA General	303 565	01/11/2013
12	30000918	CERRO LOBITO SA	201009	113 - IVA General	80 000	01/11/2013
			201009	903 - C.D. RET. RENTA	43 882 940	01/11/2013
13	30001332	ULTRAFAR SA	201006	902 - C.D. RET. IVA	120 410 562	01/11/2013
			201302	902 - C.D. RET. IVA	90 000	01/11/2013
14	30001332	ULTRAFAR SA	201303	902 - C.D. RET. IVA	90 000	01/11/2013
			2007	193 - CERT DEUDA IRACIS	1 810 676 290	01/11/2013
15	30001332	ULTRAFAR SA	20071133	198 - CERT DEUDA CONTRAVEN	1 012 251	01/11/2013
			201307	173 - FAC PAGO IVA	49 299 708	01/11/2013
16	30001332	ULTRAFAR SA	201304	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	895 281 359	01/11/2013
			201205	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	663 873 477	01/11/2013
17	30001332	ULTRAFAR SA	201205	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	59 494 323	01/11/2013
			201110	902 - C.D. RET. IVA	59 423 129	01/11/2013
18	30021839	ORBITEX SA	201111	195 - CERTIFIC DEUDA IVA	59 423 129	01/11/2013
			201111	902 - C.D. RET. IVA	37 968 451	01/11/2013
19	30021178	RALE SA	200811	902 - C.D. RET. IVA	38 448 118	01/11/2013
			200811	902 - C.D. RET. IVA	47 312 408	01/11/2013
20	30021393	OPW PARAGUAY SRL	20120930	173 - OTRAS CONTRAVENCIONES	100 000	01/11/2013

Fuente: En la Página de Administración Tributaria de Juliaca, Perú.  
<http://www.sunat.gob.pe/>

En Perú existe un alboroto político, porque la SUNAT publicó en su página web, listados de morosos actualizados al 15 de marzo de 2013, en él implica a 14 congresistas como morosos de deudas tributarias, publicación que se encuentra en el Diario Peru21.PE de fecha 10 de septiembre de 2013.

La tendencia es que no se publiquen los montos de los adeudos tributarios, pero no existe discusión alguna que es una facultad de las Administraciones Tributarias, la publicación de los contribuyentes y responsables que se encuentran en mora en el pago de los impuestos y son coincidentes estos países, que se pusieron como ejemplo, que es necesario realizar esta clase de publicaciones para que sirvan como un mecanismo de coacción para que los sujetos pasivos, ante el señalamiento público, se vean conminados al pago de las sumas adeudadas, las cuales son indispensables para que cada Estado pueda cumplir con el fin esencial de la satisfacción de las necesidades sociales y poder cumplir así, con el mandato constitucional, de lograr el bien común de los ciudadanos.

#### **4.4.4 PUBLICACIÓN DE LISTADO DE CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES MOROSOS EN GUATEMALA**

La Superintendencia de Administración Tributaria guatemalteca, desde sus inicios ha creado distintas herramientas, con el propósito de lograr mayor recaudación, como ya se explicó en el contenido de la presente tesis; además, se han invertido cantidades millonarias para mantener actualizado su sistema informático, todas y cada una de esas acciones, respetando el marco legal existente; en el análisis que se ha efectuado, se han descrito y analizado claramente, cuales son los principios constitucionales y como consecuencia de ello, se puede establecer, que la Administración Tributaria no ha violado dichos principios, pues no existe a la fecha, ninguna acción de inconstitucionalidad planteada por las medidas que se han tomado.

Del análisis histórico que se ha hecho desde la existencia de la Administración Tributaria, a mediados del año 1998, se pudo establecer, que en Guatemala nunca se ha hecho una publicación de listado de morosos, legalmente, lo único que existe y que es con lo que cumple la Administración Tributaria, es con publicar las sentencias que establece el

artículo 31 ya citado, del Decreto No. 20-2006, haciendo la Administración, una interpretación restrictiva de dicha disposición legal, pues no tiene los montos de las sentencias; si bien es cierto, el artículo no lo señala, tampoco lo prohíbe, pues en su parte final lo que indica es: "..., deberán de citarse por lo menos: el nombre del contribuyente, el NIT, el número de proceso y la sanción emitida", dicho artículo como consecuencia, no le está prohibiendo que publique el monto de las sumas que están en litigio y en los casos de los contenciosos tributarios, en los cuales las sentencias sean desfavorables para los contribuyentes, al señalar los montos, ya se tendría una publicidad de la suma que adeudan al fisco y que van a ser objeto de demanda en lo económico coactivo.

Igual situación resulta, de que a las sentencias de lo económico coactivo se les agregara el valor del litigio, porque se tendrían los montos ya confirmados de lo que se obliga a pagar a los sujetos pasivos y con esto se verían expuestos, al objeto de la publicación, que es el señalamiento y el rechazo social, así como la afectación de sus intereses económicos y financiero, al ser tratados como morosos en otra clase de relaciones contractuales, en las que se requiera, que las personas sean fieles cumplidoras de sus obligaciones, sin importar la naturaleza de estas.

Como consecuencia de la realización de este trabajo, en la sesión de Directorio de fecha 17 de septiembre de 2013, en el punto número 7, del acta número 081-2013, se planteó, por parte del creador de esta tesis, la necesidad de que la Administración Tributaria guatemalteca, debía de hacer uso de las herramientas modernas que están utilizando otras Administraciones Tributarias del mundo, para lograr con ello, una mayor recaudación y que se debía de hacer publicación de listado de morosos, solicitando, incluso, que las unidades involucradas, hicieran un análisis jurídico.

Producto de ello, el Intendente de Recaudación, de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, en el diario Prensa Libre de fecha 25 de septiembre de 2013, fue publicada la siguiente noticia: "SAT publicará lista de deudores por Urías Gamarro Un listado de tres mil cien nombres de contribuyentes que tienen adeudos de impuestos con la Intendencia de Recaudación serán publicados, anunció ayer el

Intendente Omar Franco. “Vamos a iniciar con el proceso de cobranza. Son contribuyentes que no se acogieron al pago de impuestos durante la condonación fiscal que finalizó ayer”, resaltó. Franco indicó que de acuerdo con los análisis, estos contribuyentes tienen un adeudo acumulado por Q1 mil 900 millones, que corresponde a un proceso de arrastre desde el 2008 al 2013. Los casos, agregó, se encuentran en varias etapas e instancias de cobro en las vías administrativas y económico coactivo. “La estrategia, luego de haber concluido la amnistía fiscal, es notificar a los morosos para que se acerquen a cancelar los tributos pendientes”, subrayó el intendente. Los impuestos que los contribuyentes y empresas tienen, con una mayor tasa de morosidad, son por el impuesto sobre la renta y valor agregado. Franco expuso que el inventario de casos que se encuentran en la etapa económica coactivo se refiere a cobranza. “Las sanciones para los contribuyentes incluyen el pago del impuesto, intereses y multas”, subrayó. Según las estadísticas, la SAT tiene una brecha fiscal de Q1 mil 700 millones a agosto último, que no ha logrado recaudar.”, del análisis de la misma se desprende, que la advertencia que realizó, fue producto de lo discutido en la sesión ya indicada.

Con fecha 12 de noviembre de 2013, en el Diario Prensa Libre, se hizo una publicación por parte de la Administración Tributaria, un listado de 1,792 contribuyentes, la cual se muestra en el cuadro No. 9.



Tributarias, que tienen la misma o parecida legislación guatemalteca, y que con ello han logrado mayor efectividad en su recaudación, publicaciones que deben de hacerse sin temor a acciones legales por parte de los contribuyentes, ya que el derecho asiste a la Administración Tributaria, pues son personas individuales o jurídicas, que con su morosidad, provocan que el Estado no pueda cumplir a satisfacción con el bien común, y por ello, la satisfacción de las necesidades de la sociedad son deficitarias.

## CONCLUSIONES

- 1.- La Actividad Financiera que realizan los estados, son el motor que mueve todas las actividades del Estado, porque es por su medio, que un Estado obtiene los ingresos tributarios, que son el mayor porcentaje de recursos con que un Estado pueda satisfacer las necesidades de la colectividad.
- 2.- Los impuestos tienen un origen antiguo y fueron importantes en su nacimiento como a la presente fecha, son las instituciones que al Estado le permite obtener el mayor porcentaje de recursos provenientes de la economía de los particulares.
- 3.- Originariamente, los impuestos fueron creados y cobrados arbitrariamente; sin embargo, a partir de la creación de la primera Carta Magna, el poder tributario del Estado, es trasladado a los legisladores para que el mismo se manifieste a través de la creación de leyes tributarias, que establecen los elementos estructurantes de un impuesto.
- 4.- En los países democráticos, en los que el Derecho Tributario juega un papel determinante en la economía de dichos países, se han establecido principios supremos, que rigen la creación de las leyes tributarias y la Relación Jurídica Tributaria que se da entre los sujetos pasivos y los sujetos activos, como lo son el Principio de Legalidad, Generalidad, Igualdad, Capacidad Contributiva, No Confiscatoriedad, entre otros.
- 5.- Las Administraciones Tributarias modernas, han sido designadas como las instituciones que realizan una parte de la Actividad Financiera del Estado, como lo es la obtención de los impuestos; se rigen por normas legales y constantemente realizan foros, seminarios y otra clase de eventos, mediante los cuales tratan de mejorar año con año, las herramientas que les permiten obtener una mayor recaudación, sin afectar el derecho de los contribuyentes, pero sí incrementando la recaudación y a la vez cumpliendo con su obligación.

- 6.- Es una tendencia mundial, desligar a la Administración Tributaria, del ente central, constituyéndolas como entes descentralizados con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativamente con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, como lo es, el caso de la Administración Tributaria guatemalteca.
- 7.- Las Administraciones Tributarias han iniciado un nuevo proceso para obtener mayor recaudación, como lo es la publicación de listado de morosos, algunas en forma restrictiva publican únicamente NIT, nombre y la clase de impuesto que adeudan, otras en forma más agresiva, señalan los montos con el apoyo de los tribunales supremos.
- 8.- Países como Costa Rica y Perú ya hacen uso de esta herramienta moderna, consistente en publicar listados de morosos tributarios, ejemplo que recientemente ha iniciado Guatemala, pero en forma aún muy conservadora, sobre la base de una interpretación restrictiva de las normas constitucionales y tributarias, sobre las cuales fundamenta su actuación.

## PROPUESTA

- 1.- En virtud, de que en la Administración Tributaria guatemalteca, existe temor por la existencia del artículo 24 del Congreso de la República; en la que a su criterio no le permite publicar listado de morosos, señalando la clase de impuesto, el período y monto de los mismos; se propone: que en una sesión del Directorio, que es el Órgano de Dirección Superior de la Administración Tributaria, se plantee la necesidad de hacer una consulta a la Corte de Constitucionalidad, y para el efecto, el Directorio resuelva a favor dicha propuesta, y se le encomiende al Secretario de dicho Directorio, haga la solicitud para que la consulta se haga por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas y el Presidente de la Nación, lo que permitirá, en caso de ser positiva la respuesta, mejorar la recaudación; ya que los contribuyentes y responsables, antes de que sean publicados sus nombres y verse sometidos al rechazo social y al daño financiero y económico, prefieran acercarse a la Administración Tributaria a resolver su situación jurídica con respecto a los adeudos tributarios.
- 2.- Se propone a la Administración Tributaria, que habiéndose efectuado ya una publicación de listado de morosos, haga una publicación de los mismos, pero que agregue en el listado, la clase de impuesto y el período de que se trata, como ya lo hacen otras administraciones del área, como es el caso de la Administración Tributaria de Costa Rica, además de otros países.
- 3.- A la Administración Tributaria se le propone que una vez publicados los listados de morosos tributarios, en un plazo prudencial, nuevamente publique el nombre de los contribuyentes y responsables que sí cumplieron con sus obligaciones tributarias

## ANEXO 1

### **Gaceta 99. Expedientes 2123 y 2157-2009. Fecha de sentencia: 10/02/2011**

“Los artículos 1º y 2º. Contienen un conjunto de valores de especial preponderancia, como lo son la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz, la protección de la familia, el desarrollo integral de la persona y el bien común, los que, indudablemente, trascienden más allá de las normas específicas en que se encuentran contenidos, pudiéndose apreciar que tales valores dan sentido al conjunto de derechos que el resto de preceptos fundamentales reconoce y, por ende, justifican también los límites que el texto constitucional fija a quienes detentan el poder. De esa cuenta, determinados derechos reconocidos y garantizados por la Constitución responden, directamente, al afianzamiento de aquellos valores superiores definidos por la propia Ley Fundamental como deberes primordiales del Estado (artículos 1º. y 2º. Constitucionales, anteriormente citados). De ahí que será a partir de la ponderación particular que el texto constitucional efectúe respecto de los valores que inspiran a la organización social –los que en el caso guatemalteco, como se indicó, se encuentran expresados normativamente como verdaderos deberes impuestos al Estado- que el derecho positivo regulará determinadas instituciones o contendrá específicas disposiciones coherentes con aquellos valores, sin cuya sustentación podrían, incluso, entenderse excepcionales o ajenos para el logro del fin último del Estado, es decir, la realización del bien común (artículo 1º. de la Constitución) o para la consolidación de un orden democrático que garantice a los habitantes de la República el goce de sus derechos y libertades (artículo 140)”.

### **Gaceta 20. Expediente 364-90. Sentencia: 26/06/1991**

“Corresponde al Congreso de la República la potestad legislativa, con la atribución de decretar, reformar y derogar las leyes. Esa facultad legislativa se complementa con la función asignada al Presidente de la República, Jefe del Organismo Ejecutivo, de sancionar y promulgar las leyes. Pero esas funciones, que dan al Ejecutivo cierto control político de la función legislativa del Congreso a la voluntad, actividad o inactividad del Ejecutivo, lo que será frontalmente contrario al principio de la independencia y no subordinación de

poderes... Como ha asentado el Tribunal Constitucional de España: La potestad legislativa no puede permanecer inerte ni inactiva ante la realidad social y las transformaciones que la misma impone, so pena de consagrar la congelación del ordenamiento jurídico o la prohibición de modificarlo (...)"

**Gaceta 94. Expediente 2531-2008. Fecha de sentencia: 05/11/2009**

“**A) Principio de Legalidad:** El poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este ente para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto (s) pasivo (s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar (...)

**Gaceta 106. Expediente 2836-2012. Fecha de sentencia: 18/12/2012**

“Como una cuestión previa al análisis de la acción, esta Corte estima pertinente indicar que, en el transcurso de la evolución jurídico-política de los Estados modernos, los tributos y las contribuciones, por la importancia que representan y su impacto en la economía de la sociedad, en su creación se han incorporado principios que, respondiendo a la necesidad de proveer de ingresos al Estado para el cumplimiento de sus fines hacia el bien común, de igual manera, se debe respetar y garantizar los derechos de las personas obligadas (contribuyentes) a pagarlos, a tal punto, que conforme el Derecho comparado, se ha llegado a admitir que la relación jurídica tributaria debe darse en un plano de igualdad de los contribuyentes frente al Estado. Dentro de esos principios, se pueden mencionar los de legalidad, equidad, justicia tributaria, capacidad de pago, no confiscatoriedad, prohibición a la doble o múltiple tributación, que en forma general han quedado plasmadas en las normas de rango constitucional que en gran medida se han determinado como propios de la materia, así como, han servido de base para considerarla como una rama jurídica autónoma.

De la misma manera, han servido para regular la actuación del órgano estatal facultado para crear los tributos, su debida aplicación, así como del cumplimiento por parte de los contribuyentes. La Constitución Política de la República de Guatemala, de manera muy particular en los artículos 239 y 243, acoge principios de esa categoría y, conforme a ellos, establece el contenido mínimo desde el punto de vista formal como material, que deben contener las normas jurídicas que crean, modifiquen, supriman o exoneren obligaciones tributarias (...) De esta manera, en forma general, en la misma normativa (constitucional) se incluyen principios o valores de especial preponderancia, que se encuentran expresados normativamente como verdaderos deberes impuestos a la actuación del Estado. A partir de ahí, la ponderación particular que del texto de las normas constitucionales se efectúe respecto de los otros valores o principios que inspiran la organización social, será que el derecho positivo deberá regular las diferentes instituciones o materias contenidas en la misma, las cuales deberán ser coherentes con esos valores o principios, y que ante su ausencia, podrían catalogarse como ajenos al fin último del Estado, que es el bien común”.

**Gaceta 108. Expediente 2849-2012. Fecha de sentencia 28/05/2013.**

“(...) la reincorporación de una norma derogada en manera alguna puede suceder en virtud de la declaratoria de inexecutable de la disposición derogatoria, sin embargo, conforme la jurisprudencia comparada, es pertinente esa acción jurídica, cuando del estudio se puede determinar que la disposición revivida no es contraria al ordenamiento jurídico y, además, necesaria para garantizar la supremacía de la Constitución. Precisamente por las razones indicadas en los párrafos precedentes, esta Corte consideró válido y necesario que recobraría vigencia la norma que había sido derogada por la atacada de inconstitucional, porque no solo, conforme las estimaciones referidas en los considerandos tres y cuatro del presente fallo, sino porque tiene íntima relación con el cumplimiento de reserva legal en la creación de los tributos, tal cual es la determinación de una exención (uno de los elementos de las bases de recaudación) conforme lo prescrito en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Lo anterior, se estima debido a que este dispensaba de la obligación de gravar con el Impuesto Sobre la Renta (establecido en el Decreto 26-92 del Congreso de la República), los pagos o acreditamientos en cuenta de intereses por concepto

de préstamos otorgados en la forma, condiciones y por las instituciones financieras ahí indicadas, lo que resulta ser conforme al ordenamiento jurídico en materia tributaria y necesario para garantizar la supremacía del texto constitucional, en cuanto la determinación de la exención del pago del mismo tributo, que se mantiene bajo el régimen del Impuesto Sobre la Renta contenido en la Ley de Actualización Tributaria”.

**Gaceta 93. Expediente 1824. Fecha de sentencia: 17/07/2009**

“(…) una adecuada equidad y justicia tributarias precisa que el contribuyente debe tener una real posibilidad de poder deducir de sus ingresos brutos, todos aquellos gastos (costos) en los que haya incurrido para la preservación de la fuente de ingresos, y así determinar fehacientemente cuál es su aptitud efectiva para el pago de un tributo, cuyo gravamen esté determinado precisamente por su nivel de ingresos; lo cual no ocurre cuando el gravamen es impuesto sobre ingresos brutos de los cuales no existe posibilidad de deducción”.

## ANEXO 2.

### **Gaceta 88. Expediente 775-2007. Fecha de sentencia: 24/04/2008**

“Es criterio sustentando por este Tribunal Constitucional que el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esa forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta”.

### **Gaceta 63. Expediente 1233-01. Fecha de sentencia: 05/02/2002**

“El artículo 243 de la Constitución exige que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de procurar la igualdad en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alcúotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la capacidad contributiva específica, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetivo para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la

determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto (sujetivación del tributo).”

**Gaceta 37. Expediente 167-95. Fecha de sentencia: 28/09/1995**

“Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tienen como presupuesto la personalización del mismo (...).”

### ANEXO 3

#### **Gaceta 69. Expediente 641-03. Fecha de sentencia: 31/07/2003**

“Esta Corte al analizar el principio de igualdad tributaria ha señalado que dicho principio es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo guatemalteco, a tenor de lo normado por el artículo 243 de la Constitución. En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan un base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado...” “...La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias. Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado (...)”

#### ANEXO 4

##### **Respuesta a la entrevista que se le hiciera al Inspector Jaime Far Jiménez, de la Hacienda Regional de Recaudación de Baleares, España, el 20 de marzo de 2013.**

“Para pronunciarnos a favor, debemos empezar acotando cuál va a ser el ámbito de la publicación, es decir, qué se entiende por morosos. Podemos plantearnos dos posibilidades. Publicar las listas de aquellos deudores a la Hacienda Pública con una connotación defraudatoria, es decir, aquellos que no pagaron sus impuestos en plazo habiendo sido descubiertos por la Administración posteriormente, y que siguen adeudando a la Hacienda Pública todo o parte de esos importes.

Los llamaremos “defraudadores morosos.” Publicar las listas de aquellos otros contribuyentes que adeudan tributos que no han sido previamente ocultados a la Administración, pero cuyo importe puede ser especialmente significativo y de ahí que interese que se conozca quiénes pueden ser, como podría ocurrir con los clubes de fútbol o las grandes empresas.

Los llamaremos “morosos en dificultades”, en cuanto que partimos del hecho de que su endeudamiento tributario obedece a problemas de liquidez para el pago puntual de los tributos, y no a otras estrategias de carácter financiero o de manejo de su tesorería. En cualquier caso, debemos señalar que una parte muy importante de los contribuyentes morosos de ambos tipos son sociedades mercantiles, el conocimiento de cuya denominación social sería poco ilustrativa a estos efectos.

Sería, pues, conveniente, que junto a los nombres sociales apareciera también la identificación de alguna o algunas personas físicas especialmente relacionadas con estas sociedades (administradores o principales accionistas). Con el matiz anterior, las ventajas de publicar ambas listas de morosos podemos analizarlas desde varios puntos de vista. 1) Desde el punto de vista social de justicia tributaria.

La publicación de los que hemos llamado “defraudadores morosos” tendría dos efectos: Un primer efecto inmediato de mero conocimiento de la realidad de nuestros

contribuyentes, o mejor dicho, de nuestros no contribuyentes. Permitiría identificar de forma directa a aquellos que han tratado de ocultar hechos imposables fraudulentamente y, además, no han completado la regularización de su situación tributaria, por lo que siguen en deuda con el resto de ciudadanos. El hecho de conocer esta información se supone que debería implicar un rechazo social hacia estos obligados tributarios, que es la finalidad que se perseguirá con la publicación de sus nombres; rechazo que podría mantenerse a través de un boicot comercial, financiero o alguna medida semejante de otra índole.

Y también tendría un efecto inmediato, a más largo plazo, que es el de evitar este tipo de comportamientos en aquellos contribuyentes tentados de realizarlos en el futuro. Ahora bien, hay que tener en cuenta la facilidad con la que se pueden crear sociedades mercantiles en un Estado de derecho como el nuestro, cuyo nacimiento puede estar planificado desde el principio para conseguir, precisamente, el fin de la defraudación tributaria. La publicación de los que hemos llamado “morosos en dificultades”, desde el punto de vista que estamos comentando, únicamente podría tener algún efecto positivo si se trata de obligados tributarios con alguna peculiaridad, bien por su relevancia social, o por el importe adeudado. El efecto positivo será conocer hasta qué punto se aprovechan del impago en plazo de los ingresos públicos en detrimento de aquellos otros que sí pagan en plazo y, por tanto, colaboran de forma más temprana en sostener nuestro Estado de Bienestar.

Si, además, esta información fuera acompañada de si la demora en el pago es con el consentimiento de la Hacienda Pública (a través de la concesión de aplazamientos o fraccionamientos), o por encontrarse en un proceso concursal, podríamos saber qué empresas o ciudadanos quieren cumplir con sus obligaciones fiscales aunque no puedan hacerlo de inmediato, y distinguirlas de aquellas otras que simplemente reconocen la deuda pero no quieren, o definitivamente no pueden, afrontarla. 2) Desde el punto de vista de la situación particular del obligado tributario: La publicación de los que hemos llamado “defraudadores morosos” supondría el riesgo de su exclusión del mercado (si se trata de empresas) y de su rechazo social (en cualquier caso). La publicación de los que hemos llamado “morosos en dificultades”, si han conseguido un aplazamiento o fraccionamiento

de la Hacienda Pública, tendría el efecto contrario, es decir, permitirá ver a estos contribuyentes con la voluntad de contribuir a pesar de las dificultades financieras. Respecto del resto de morosos, no se producirá ningún efecto positivo especial, más que la curiosidad de conocerlos.

Finalmente, debemos indicar que el conocimiento de personas morosas (en general) ya es una posibilidad que existe desde hace tiempo en nuestro país a través de RAI y ASNEF, que son las dos listas o registros de morosos más usados en España por las empresas y las entidades de crédito para comprobar la solvencia de sus clientes o potenciales clientes. Y si bien, no son de acceso público (solo acceden las empresas asociadas que han contratado sus servicios), basta no pagar una factura del móvil o un requerimiento de pago de un euro, ya que no hay un límite mínimo.”

## BIBLIOGRAFÍA

Abad, Mariano; Díaz, Genaro; Herrero, Patricia; y co.; *Notas de Introducción al Derecho Financiero*; Editorial Tecnos S.A; Madrid, España; 1992.

Alink, Matthijs; Kommer, Víctor Van; *Manual de Administración Tributaria Ediciones I B F D*; Ámsterdam Holanda.

Bolivar, Miguel A.; *Finanzas Públicas y Control*; Editorial Osmar D. Buyatti; Argentina, 2012.

Bravo Arteaga, Juan Rafael; *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*; 3ª. Edición 2000 y 4ª. Reimpresión: Legis Editores S.A.; Colombia; 2009.

Calvo Ortega, Rafael; *Curso de Derecho Financiero I*; 5ª Edición; Civitas Ediciones S.L.; Madrid, España; 2001.

Calvo Ortega, Rafael; *Derecho Tributario (Parte General)*; 5ª Edición; Ediciones Civitas, Madrid, España; 2001.

Calvo Ortega, Rafael; *Curso de Derecho Financiero*; 10ª. Edición, Editorial Thomson Civitas; Navarra, España, 2006.

Cazorla Prieto, Luis María; *Derecho Financiero y Tributario Parte General*; 3ª Edición; Editorial Arazandi S.A.; Navarra, España; 2002.

Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT; Banco Interamericano de Desarrollo -BID-; Centro Regional de Asistencia Técnica – CAPTAC-DR.; *Estado de la Administración en América Latina 2006-2010*; Editorial de CIAT; Panamá 2011.

Cordón Ezquerro, Teodoro; *Manuel de Fiscalidad Internacional*; Editorial del Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, España; 2001.

Cortina, Alfonso; *Curso de Política de Finanzas Públicas de México*; Editorial Porrúa, S.A.; México 1977.

De Juano, Manuel; *Curso de Finanzas y Derecho Tributario*; Ediciones Molachino, Rosario Argentina; 1963.

De la Garza, Sergio Francisco; *Derecho Financiero Mexicano*; 10ª Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1981.

Duverger, Maurice; *Hacienda Pública*; 2ª Edición; Bosch, Casa Editorial, S.A.; Madrid, España; 1980.

Flores Zavala, Ernesto; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; 24ª Edición; Editorial Porrúa S. A.; México; 1982.

García Belsunce, Horacio A.; *Temas de Derecho Tributario*; Editorial Abeledo – Perrot, S.A.; Buenos Aires, Argentina, 1982.

García Vizcaíno, Catalina; *Derecho Tributario*; Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina; 1996. Tomos I, II y III

Gonzalo Gallo Ruiz, Iñigo Coello de Portugal y Cía.; Parrondo, Fernando; Sánchez Héctor; *La Protección de Datos Personales: Soluciones en Entornos Microsoft*; Editorial Gráficas Marcar S.A.; España 2003.

Giuliani Fonrouge, Carlos M.; *Derecho Financiero*; 4ª Edición; Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina; 1987. Tomo I - II.

González Darío, Martinoli Carol, Pedraza José Luis; *Sistemas Tributarios de América Latina Fiscalidad y Cohesión Social*; Editorial Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, España, 2009.

Liñán, José Ortiz; *Régimen Jurídico de la Información en Poder de la Hacienda Pública*; Editorial de Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, España, 2003.

Jarach, Dino; *El Hecho Imponible*; 3ª Edición; Abeledo-Perrot; Buenos Aires, Argentina; 1982.

Jiménez González, Antonio; *Lecciones de Derecho Tributario*, 2ª. Edición; Guadalajara, Jalisco, México; 1986.

Lara Peinado, Federico; *Código de Hammurabi*; Editora Nacional; Madrid, España; 1982.

Lazarte, Javier; *Manual General de Derecho Financiero, Parte General*; 2ª Edición; Editorial Comares, S.L.; España; 1999

Liñan, José Ortiz, *Régimen Jurídico de la Información en Poder de la Hacienda Pública*, Editorial del Instituto de Estudios Fiscales Madrid, España, 2003.

Margaín Manautou, Emilio; *Introducción al Estudio del Derecho Mexicano*; 12ª. Edición, Editorial Porrúa, S.A.; México 1996.

Martín, José María; Rodríguez Usé, Guillermo F.; *Derecho Tributario General*; Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina; 1996.

Neumark, Fritz; *Principios de Imposición*; 2ª. Edición; Editorial del Instituto de Estudios Fiscales; Madrid, España, 1994.

Queralt, Juan Martin; Lozano Serrano, Carmelo; Casado Ollero, Gabriel; y co.; *Curso de Derecho Financiero y Tributario*; 12ª Edición; Editorial Tecnos; Madrid, España; 2001.

Queralt, Juan Martin; Lozano Serrano; Carmelo; Pobeda Blanco, Francisco; *Derecho Tributario*; 7ª Edición; Editorial Aranzadi; Navarra, España; 2002.

Rodríguez Lobato, Raúl; *Derecho Fiscal*; 2ª. Edición; Editorial Harla, S.A. de C.V; México; 1986.

Ramírez Cardona, Alejandro; *Derecho Tributario Sustancial y Procedimental*; 3ª Edición; Editorial Temis; Bogotá, Colombia; 1985.

Tanzi Vito; *Hacienda Pública en los Países en Vías de Desarrollo*; Editor Instituto de Estudios Fiscales de España; Madrid, España; 1991.

Valdez Costa, Ramón; *Instituciones de Derecho Tributario*; 2ª Edición; Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina; 2004.

Villegas, Héctor B.; *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*; 4ª Edición; Ediciones Depalma; Buenos Aires, Argentina; 1987. Tomo I – II

Villegas, Héctor B.; *Derecho Penal Tributario*; Editorial Ediciones Lerner; Buenos Aires, Argentina, 1965.

Valdez Costa, Ramón; *Derecho Tributario*; 2ª Edición; Editorial Depalma; Buenos Aires, Argentina; 1996.

*Diccionario Jurídico Espasa*; Editorial Espasa Calpe, S.A.; Madrid, España, 2001.

Cabanellas, Guillermo; *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*; 14<sup>a</sup>. Edición; Editorial Heliasta S.R.L.; Tomo II; Buenos Aires, Argentina; 1979

*Diccionario Enciclopédico Océano Uno*, Equipo Editorial; Edición 1997, Barcelona España.

Constitución Política de la República de Guatemala.

Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

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

Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012 del Congreso de la República.

Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles, Decreto No. 15-98 del Congreso de la República de Guatemala.

Código Penal, Decreto No. 17-73 del Congreso de la República de Guatemala.

Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros, Decreto No. 58-90 del Congreso de la República de Guatemala.

Disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto No. 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala.

Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributario, Acuerdo de Directorio No. 7-2007.

Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto No. 27-92 del Congreso de la República de Guatemala.

Ley Orgánica del Presupuesto Decreto No. 101-97 del Congreso de la República.

Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala.

Medios de comunicación escrita de Guatemala:

Diario de Centro América.

Diario Prensa Libre.

Diario El Periódico.

Sitios Web:

<http://www.latameconomy.org/es/in-depth/2012/fiscal-polici-reform/towards-a-strong-social-contract-and-an-improved-fiscal-pact/>

<http://dgt.hacienda.gob.cr/contribuyentespaginas>

<http://www.vlex.com/vid/43100692>

<http://www.vlex.com/vid/243027>

<http://www.latameconomy.or/es/in-depth/2012/fiscal-polici-reform/towards-a-estrong-social-contract-and-an-improved-fiscal-pact/>

<http://www.sunat.gob.pe/>