

**Universidad Galileo**

**Estudios de Postgrado**

**Doctorado en tributación**

**El Sistema Tributario guatemalteco ante la Resistencia a la Acción Fiscalizadora**

**Herbert Abigail Lemus Juárez**

**Doctor en Tributación**

**Carnet 2004 5030**

UNIVERSIDAD  
*Galileo*

**Asesor: Dr. Edgar Mendoza**

**Dr. Nelson Amaro**

G u a t e m a l e a , C . A .

## Índice General

	<b>Página</b>
Lista de tablas	4
Lista de figuras	4
Agradecimiento	5
Resumen	6
Introducción	8
<b>Capítulo I. Sistema tributario</b>	<b>12</b>
1.1 Principios clásicos de la tributación.	16
1.2 Formulación moderna y sistematización de principios del sistema tributario.	16
1.3 Estructura general de un sistema tributario	21
<b>Capítulo II. Sistema tributario guatemalteco</b>	<b>34</b>
2.1 Estructura del sistema tributario	34
2.2 Consideraciones generales del sistema tributario guatemalteco	54
2.3 Determinación de las características de regresividad del sistema tributario guatemalteco	55
<b>Capítulo III. Sistema de fiscalización de las obligaciones tributarias</b>	<b>58</b>
3.1 Sistema de fiscalización	58
3.2 Sistema de fiscalización tributaria de Guatemala	61
<b>Capítulo IV. Infracciones y sanciones tributarias</b>	<b>72</b>
4.1 Aspectos generales.	72
4.2 Infracciones tributarias	77
4.3 Sanciones tributarias	82
<b>Capítulo V. Marco sancionatorio del sistema tributario guatemalteco</b>	<b>87</b>
5.1 Aspectos generales	87
5.2 Clasificación de las infracciones tributarias de acuerdo al Código Tributario	91

	Página
5.3 Clasificación de las infracciones tributarias de acuerdo al Código Penal	95
5.4 Extinción de los ilícitos tributarios	98
<b>Capítulo VI. Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria</b>	<b>99</b>
6.1 Aspectos generales	99
6.2 Legislación tributaria correspondiente a la resistencia a la acción fiscalizadora	108
6.3 Análisis de la resistencia a la acción fiscalizadora	111
<b>Conclusiones</b>	<b>128</b>
<b>Propuesta</b>	<b>132</b>
<b>Referencias bibliográficas</b>	<b>135</b>

## Lista de Tablas y Figuras.

<b>Tablas</b>	<b>Página</b>
Tabla 2.1 Comparación de carga tributaria de Guatemala con el resto de Países de América Latina	52
Tabla 3.1 Clasificación de acuerdo a las características del contribuyente	68
Tabla 3.2 Clasificación de acuerdo a la actividad económica	70
<b>Figuras</b>	
Figura 1.1 Dinámica de desarrollo de los sistema tributarios	12
Figura 2.1 Variación interanual de niveles de recaudación tributaria de Guatemala año 2003 al 2012	51
Figura 2.2 Carga tributaria de Guatemala años 1995 al 2011	55
Figura 2.3 Estructura de la recaudación tributaria de Guatemala por tipo de impuesto (directos-indirectos) año 2001 – 2012	56
Figura 2.4 Estructura de la recaudación tributaria de Guatemala por impuesto año 2001 al 2012	56
Figura 3.1 Organización interna de superintendencia de administración tributaria y de la intendencia de fiscalización	64
Figura 3.2 Criterios aplicados para la fiscalización del contribuyente	67
Figura 3.3 Clasificación de acuerdo a la ubicación geográfica de los contribuyentes	69
Figura 3.4 Proceso de gestión de riesgo potencial para operación del control y fiscalización del cumplimiento tributario	71

## **Agradecimiento**

Agradecimiento a Dios y a las autoridades de la Superintendencia de Administración Tributaria por darme la oportunidad de haber estudiado el Doctorado en Tributación, a los Doctores: Edgar Mendoza, Asesor de Tesis, Nelson Amaro, asesor en el área de metodología e investigación y Gladys Gil por su valioso apoyo y orientación.

## **Resumen.**

Todo país necesita contar con un sistema tributario que le permita obtener los recursos necesarios para atender las demandas de necesidades sociales y todo lo relacionado al cumplimiento de sus fines. Los sistemas tributarios son distintos unos de otros, ya que cada uno de ellos está integrado y formado por los variados tributos que cada país adopte en un momento determinado de su historia, según sea su filosofía, producción, formas políticas, tradiciones y naturaleza geográfica.

El sistema tributario guatemalteco está compuesto por toda una estructura institucional legalmente establecida y se encuentra definido por: Principios constitucionales, el ordenamiento jurídico vigente, un conjunto de tributos compuesto principalmente por impuestos directos e indirectos, las tendencias y filosofías que identifican a nuestro país, su sistema de gobierno y por todas las instituciones que participan de alguna manera en su desarrollo, como el Congreso de la República, el Ministerio de Finanzas Públicas, la Superintendencia de Administración Tributaria y distintas instituciones y comisiones públicas y privadas.

El sistema tributario guatemalteco se caracteriza por un bajo nivel de carga tributaria, situándose aun por debajo de los niveles observados en países de Centro América y se identifica como un sistema tributario regresivo, en virtud de que sus niveles de recaudación se encuentran impactados con una mayor participación de los impuestos indirectos en relación a los impuestos directos.

Para fortalecer y garantizar la funcionalidad del sistema tributario, todo Estado debe implementar un adecuado sistema de administración y fiscalización, que le permita realizar oportunamente acciones preventivas y correctivas para anular o disminuir las brechas de incumplimiento y generar en el contribuyente una conducta de cumplimiento voluntario motivada por una percepción de riesgo de ser detectado ante el incumplimiento de una obligación tributaria.

El ordenamiento jurídico del sistema tributario de todo país, constituye un baluarte fundamental para que se logren los objetivos esperados de un sistema impositivo, ya que

por medio de él se otorgan al Estado las facultades legales, que le permiten requerir y exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias a todas las personas naturales o jurídicas que al estar subordinadas a su potestad tributaria, también están obligadas a contribuir a su sostenimiento.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias legalmente establecidas para los sujetos pasivos, constituyen un ilícito tributario y están determinadas por las acciones u omisiones que llevan consigo una infracción y violación del ordenamiento jurídico, dichas infracciones de acuerdo a la legislación particular de cada país, pueden considerarse y clasificarse como falta o contravención, la que puede ser conocida y resuelta por la administración tributaria o pueden considerarse un delito tributario el cual debe ser conocido y resuelto por los jueces a través de los órganos jurisdiccionales correspondientes.

En la legislación tributaria vigente de Guatemala, el incumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos, son considerados de acuerdo a la gradualidad de gravedad que corresponda y en función de esto se tipifican como infracciones o como delitos, en este caso las infracciones se encuentran reguladas en el Código Tributario y los delitos en el Código Penal.

Dentro de los ilícitos tipificados en la legislación de tributaria de Guatemala y que afectan su sistema tributario, se encuentra el de resistencia a la acción fiscalizadora del Estado, el cual surge como una manifestación consciente del sujeto pasivo, expresada en acciones u omisiones con el fin de manifestar resistencia, oposición material moral y renuencia a obedecer la potestad fiscalizadora del estado y evitar que la administración tributaria le puede verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Tomando en cuenta que en Guatemala el ordenamiento jurídico que regula la resistencia a la acción fiscalizadora, cuenta con un sustento legal débil, con vacíos que dan lugar a una interpretación subjetiva que puede afectar al Estado o al contribuyente, en el presente trabajo se desarrolla el estudio de la resistencia a la acción fiscalizadora, como un ilícito tributario regulado por el Código Tributario y Código Penal y se presenta una propuesta de solución al problema de regulación legal encontrado.

## **Introducción.**

Este trabajo de investigación tiene como objetivo general, determinar la funcionalidad del marco jurídico de la legislación tributaria guatemalteca aplicado a la resistencia a la acción fiscalizadora y plantear una propuesta para su fortalecimiento. Para el efecto es importante manifestar que el ordenamiento jurídico fiscal de todo país, constituye un baluarte fundamental para que el Estado cuente con las facultades adecuadas, que le permitan requerir el cumplimiento de las obligaciones tributarias a todos los sujetos pasivos que estén subordinados a su potestad tributaria, entendiéndose que es deber de todo ciudadano contribuir de acuerdo a los principios constitucionales que le asisten y al marco legal vigente, para que el Estado tenga los recursos necesarios para su funcionamiento, satisfacción de las demandas de necesidades sociales y todo lo correspondiente al cumplimiento de sus fines.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias legalmente establecidas para los sujetos pasivos, constituye un ilícito tributario que afecta al cumplimiento de los fines del Estado y al desarrollo de todo país. En la legislación tributaria de Guatemala, de acuerdo a la gradualidad de gravedad que estos ilícitos representen, pueden ser tipificados como infracciones o como delitos. Las infracciones se encuentran reguladas en el código tributario y los delitos en el código penal.

En Guatemala el ente encargado de gestionar y ejecutar el marco sancionatorio de la legislación tributaria, es la Superintendencia de Administración Tributaria y en el cumplimiento de sus facultades y competencias, puede realizar todas las acciones de gestión, procuración, fiscalización y sanción que la legislación tributaria le permita, para determinar y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos del tributo; sin embargo es común que los sujetos pasivos falten al cumplimiento de sus obligaciones tributarias o realicen acciones u omisiones tendientes a obstaculizar o impedir la gestión, fiscalización, determinación y cobro de los tributos que les corresponden, incurriendo de esta forma en acciones tipificadas como infracciones o delitos tributarios.

Dentro de las infracciones y delitos tributarios que afectan al sistema tributario guatemalteco y le restan eficiencia a la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra el ilícito tributario denominado resistencia a la acción fiscalizadora, por ello, en la presente investigación se tomó como objeto de estudio “El sistema tributario guatemalteco ante la resistencia a la acción fiscalizadora”, tomando en este caso la resistencia a la acción fiscalizadora como un ilícito tributario tipificado y sancionado por el Código Tributario y Código Penal.

Esta investigación se realizó bajo la hipótesis que en Guatemala la gestión y aplicación del marco jurídico tributario aplicado por la Superintendencia de Administración Tributaria al ilícito de resistencia a la acción fiscalizadora, no ha sido funcional, derivado que cuenta con un sustento legal débil y con vacíos que afectan al Estado y al contribuyente, ya que por una parte facilitan al sujeto pasivo de la obligación tributaria la utilización de una serie de acciones activas y pasivas, que no solo impiden la gestión de determinación y cobro de las obligaciones tributarias, sino que también obstaculizan e impiden la aplicación del marco jurídico tributario correspondiente y por otro lado dan apertura para que la Superintendencia de Administración Tributaria, pueda extralimitarse en el desarrollo de sus funciones al momento de establecer los alcances de un proceso de auditoría.

Con el fin de dar un aporte que permita proponer una solución al problema objeto de estudio, se establecieron como objetivos específicos de la presente investigación: Analizar el marco jurídico de la legislación tributaria guatemalteca aplicado a la resistencia a la acción fiscalizadora e identificar sus debilidades y deficiencias; estudiar las principales alternativas que permitan elaborar una propuesta de fortalecimiento del marco jurídico de la legislación tributaria guatemalteca aplicado a la resistencia a la acción fiscalizadora.

El estudio se realizó con aplicación de la siguiente metodología de investigación: Método científico: Se aplicó un conjunto de reglas precisas, funcionales y técnicas sistematizadas de experimentación y verificación para descubrir los hechos relacionados al tema de estudio. Método analítico: Se analizó el marco legal vigente que regula las infracciones y delitos tributarios tipificados como resistencia a la acción fiscalizadora. Método deductivo. Se utilizaron los fundamentos jurídicos y doctrinarios referentes al tema objeto de estudio,

para establecer si el marco legal que regula la resistencia a la acción fiscalizadora es funcional o no.

Adicionalmente se utilizaron las siguientes técnicas de investigación: Técnica de entrevistas: Para solicitar información a funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, encargados de la gestión y procuración de las infracciones y delitos tipificados como resistencia a la acción fiscalizadora. Técnica bibliográfica y documental: Para analizar el marco legal vigente referente al tema objeto de estudio.

La realización de este estudio permitió comprobar la hipótesis y cumplir con los objetivos de la investigación. Para una mejor comprensión del estudio realizado, la temática se abordó en seis capítulos, iniciando de lo general a lo específico de la siguiente manera:

- En el capítulo I, se dan a conocer los antecedentes y situaciones generales de todo sistema tributario, se aborda el concepto general, los principios clásicos, modernos y actuales de la tributación, y se da a conocer la estructura general de un Sistema Tributario.
- En el capítulo II, se presenta el sistema tributario guatemalteco y lo relacionado a su estructura general, se aborda la definición y clasificación de los tributos que lo integran, principios que lo sustentan, marco jurídico que lo define y delimita, criterios generales, políticas y características que lo orientan y lo identifican, por último se dan a conocer algunas consideraciones generales.
- En el capítulo III, se da a conocer el tema de fiscalización tributaria como un medio fundamental que el Estado tiene a su alcance, para que en ejercicio de su potestad coercitiva pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias a todos los sujetos pasivos. El tema se aborda de manera general y de manera específica para el caso de Guatemala.
- En el capítulo IV, se da a conocer el tema de infracciones y sanciones tributarias, abordándose conceptos generales, teorías y su clasificación

- En el capítulo V, se da a conocer de manera general el marco jurídico del sistema tributario guatemalteco, abordándose los aspectos generales, la clasificación de las infracciones de acuerdo al Código Tributario, clasificación de las infracciones tributarias de acuerdo al Código Penal y formas de extinción de los ilícitos tributarios.
- En el capítulo VI, se da a conocer el caso específico de la resistencia a la acción fiscalizadora en el sistema tributario guatemalteco, donde se abordan conceptos y aspectos generales, la entidad facultada para el ejercicio de la acción fiscalizadora, el marco jurídico aplicable, análisis de la resistencia a la acción fiscalizadora, debilidades y jurisprudencia del ordenamiento jurídico guatemalteco.

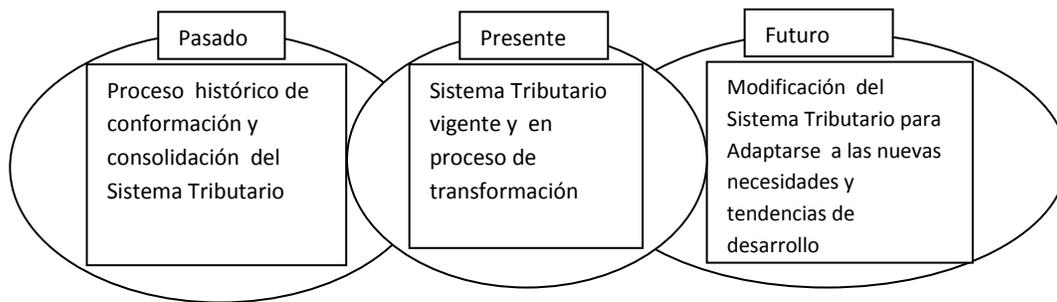
Para finalizar se dan a conocer las conclusiones del tema objeto de estudio y se presenta una propuesta para el fortalecimiento del marco jurídico tributario que regula la resistencia a la acción fiscalizadora.

## Capítulo I.

### Sistema Tributario.

Los sistemas tributarios constituyen toda una estructura institucional legalmente establecida, que define el conjunto de tributos, instituciones, ordenamiento jurídico, principios, tendencias y filosofías que lo integran, identifica y participa en la administración del sistema impositivo de recaudación tributaria utilizado por cada país, con el fin de obtener los ingresos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines.

Los sistemas tributarios no son estáticos, son dinámicos y si bien es cierto que en su momento de vigencia responden a las tendencias y necesidades actuales de desarrollo del Estado, su estructura y consolidación ha sido el producto de todo el proceso de evolución histórica de cada país, dando como resultado que su momento de vigencia no sea permanente, ya que necesita modificarse y adaptarse a los nuevos cambios, necesidades y tendencias de desarrollo del Estado que representa, en el marco de una dinámica de desarrollo mundial.



**Figura. 1.1 Dinámica de desarrollo de los sistemas tributarios.**

Fuente: Elaboración propia.

Los sistemas tributarios de cada Estado son distintos, ya que cada uno de ellos identifica y caracteriza situaciones particulares del país que representan, por lo mismo su estructura se encuentra diferenciada por los procesos de consolidación histórica, conjunto de tributos, ordenamiento jurídico establecido, consolidación institucional, tendencias de desarrollo, etc.

“En el año 2002, el Ministerio de Hacienda y el Instituto de Estudios Fiscales de España, en el Informe sobre El Sistema Tributario Español indica que: Todo sistema impositivo, en su estructura y funcionamiento, responde a un conjunto de principios cuya raíz se encuentra en las valoraciones vigentes de la Sociedad. Pero probablemente ningún sistema fiscal es, en cada momento, la resultante *lógica* de esos principios, antes bien es el fruto de un proceso *histórico* dilatado en el que las diferentes instituciones van adquiriendo su concreción. Es inevitable que a lo largo de ese proceso se vayan produciendo desajustes por la falta de adaptación del sistema fiscal a unos fines cuya jerarquía, intensidad y formulación son de por sí cambiantes a lo largo del tiempo, en la medida en que también varía el contenido de los valores sociales y la realidad económica sobre la que el sistema fiscal debe actuar” (p.15).

“En el año 2011, González en su tesis *Análisis de los Impuestos Extraordinario de Guatemala*, manifiesta que: El sistema tributario, no es una creación técnica teórica, sino el producto histórico de las relaciones sociales que fueron determinando que la incidencia tributaria fuera variando de acuerdo a las distintas hegemonías políticas que se fueron sucediendo. En ese sentido, las leyes y las administraciones tributarias operan sobre la realidad según las visiones ideológicas” (pp. 13- 14).

Otros autores definen el sistema tributario como:

El conjunto de instituciones y tributos que configuran el ordenamiento fiscal nacional, para un periodo determinado. Es preciso advertir de inmediato que no cualquier conjunto o suma de impuestos constituyen un sistema tributario. Para que se pueda denominar así, es preciso que las exacciones tributarias den amplia respuesta a toda una serie de principios filosóficos, políticos, jurídicos, económicos y técnicos que son los sectores del tal sistema. Por otra parte además del conjunto de tributos así diseñados, el sistema tributario debe contar con una serie de instituciones que garanticen la exactitud del cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto por parte de los administrados como por parte de la administración (Ahijado, M. 1996, p. 596).

El conjunto de reglas y principios que constituyen la estructura básica del régimen impositivo de un Estado (Osorio, M. 2006, p. 894).

Desde sus inicios la finalidad de todo sistema tributario ha sido de orden financiero, sustentado en la acción de recaudar y proveer al Estado los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines y atención de las necesidades sociales, función que ha sido fundamentada y realizada en ejercicio de la potestad y facultades tributarias ante sus subordinados. Es decir, que es el derecho que el Estado tiene de pretender y obtener los ingresos de los particulares sujetos a su potestad tributaria (ciudadanos) para atender y satisfacer las necesidades de carácter público.

Por lo mismo los sistemas tributarios han constituido una estructura institucional utilizada por el Estado para obtener los recursos del sector privado y transmitirlos al sector público y utilizarlos en el mantenimiento del aparato estatal y atención de las necesidades sociales que no pueden ser satisfechas por cada particular, derivado que le corresponde atenderlas al Estado, por ser necesidades en su esencia de carácter público, tales como: Salud, educación, seguridad, justicia, mejora de infraestructura, etc.

Sin embargo en la medida que los sistemas tributarios han ido evolucionando para adaptarse a las necesidades y demandas de desarrollo de cada país, han dejado de cumplir únicamente una función financiera y han integrado dentro de sus fines, el cumplimiento de una política social y económica, con el fin de permitir la redistribución de la renta y riqueza para disminuir la brecha y diferencias sociales, promover el emprendimiento empresarial, garantizar el crecimiento, equilibrio y estabilidad económica entre otros.

Tomando en cuenta que los sistemas tributarios están fundamentados en el derecho que todo Estado tiene, de exigir de manera coactiva el cumplimiento de las obligaciones tributarias a todos los sujetos pasivos que estén subordinados a su potestad, desde sus inicios ha sido necesario regular y delimitar esta potestad del Estado para proteger los derechos de sus subordinados. Por lo mismo desde tiempos pasados la sociedad ha buscado establecer y consolidar los principios, políticas, funciones, características, componentes y marco normativo que regule y delimite la acción del Estado, para garantizar la implementación de un sistema tributario justo.

Con este convencimiento la historia registra dos teorías del pensamiento humano, que fueron propuestas y defendidas como alternativas para garantizar la justicia en el reparto de la carga tributaria, siendo estas las siguientes:

- a) *Sistemas impositivos basados en el principio del beneficio.* Fundamentan la distribución de la carga tributaria en función de los beneficios que obtiene el individuo por parte del sector público, refiriendo entonces que cada individuo debe contribuir al financiamiento del Estado en función a su demanda de servicios públicos. Tal como refiere Rodríguez, J (1996), esta teoría fue abordada desde el siglo XVI por el escritor inglés Hobbes, teniendo especial énfasis en la época de los economistas clásicos, también fue desarrollada por Adan Smith; sin embargo en la medida que fue avanzando el desarrollo de la sociedad, el enfoque de justicia y equidad tributaria como medio de garantizar la protección social fue cambiando, dando como resultado que el Principio del Beneficio sufriera una decadencia significativa durante el siglo XIX. Seguidamente en algunos momentos de la historia se le ha dado cierto auge a este principio; sin embargo en la actualidad se encuentra supeditado por la supremacía que la sociedad le ha dado al principio de la capacidad de pago, para regular el reparto y distribución de la carga tributaria de los sistemas impositivos de cada país.
- b) *Sistemas impositivos basados en el principio de la capacidad de pago.* Fundamentan la distribución de la carga tributaria en función de la capacidad económica de la persona. Refiriendo que cada individuo debe de contribuir al financiamiento de los gastos públicos del Estado, en función de su capacidad contributiva. Según el antecedente histórico referido por Rodríguez, J (1996), esta teoría fue abordada desde los inicios del siglo XVI por el autor Francesco Guicciardini de Florencia Italia y secundado en el año 1576 por el destacado jurista francés Juan Bodino, por los británicos William Petty en 1677 y J. Stuart Mill en 1845 entre otros autores, considerándose en la actualidad que el principio de la capacidad pago es el que más se ajusta a la equidad y justicia en el reparto de las cargas tributarias y por lo mismo se ha constituido en el criterio dominante y más usado en la mayoría de sistemas impositivos.

## **1.1 Principios clásicos de la tributación.**

A través de la historia autores como el economista Smith, A (1776) en su obra Riqueza de las Naciones, se han pronunciado para dar a conocer sus conceptos en relación a los principios de justicia tributaria, a este autor se le atribuye lo que en la actualidad puede denominarse: principios clásicos de la ética de la imposición tributaria, siendo estos los siguientes:

**1.1.1 Principio de igualdad.** Los súbditos de cada Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades, es decir en proporción a los ingresos que goza bajo la protección del Estado.

**1.1.2 Principio de certeza.** El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser fijo y no arbitrario.

**1.1.3 Principio de mayor conveniencia recaudatoria.** Todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente.

**1.1.4 Principio de economía recaudatoria.** Todo impuesto debe de plantearse de modo que la diferencia entre lo que se recauda e ingresa al tesoro público del Estado sea lo más pequeña posible.

## **1.2 Formulación moderna y sistematización de principios del sistema tributario.**

Como refiere Álvarez y Herrera (2004), a partir de Adán Smith quedan ya delimitados los dos requisitos que deben de cumplir los sistemas fiscales siendo estos: “La equidad en el reparto de la carga tributaria y la eficiencia en la imposición” (p. 21). De la misma manera manifiestan que así como a Adán Smith le debemos los principios impositivos clásicos, al tratadista alemán Friz Neumark le debemos la “formulación moderna y la sistematización de los distintos principios que deben de formar un sistema impositivo” (p. 21), dichos principios fueron agrupados por Friz Neumark de la siguiente manera:

**1.2.1 Principios presupuestario-fiscales.** Definen que el sistema tributario debe ser suficiente para obtener los recursos financieros que el Estado necesita para cubrir el gasto público y cumplimiento de sus fines. Adicionalmente debe tener la capacidad de adaptar su estructura jurídica tributaria para obtener los ingresos que resulten necesarios para cubrir las necesidades adicionales del Estado, sean éstas producto de situaciones temporales o de carácter permanente.

Con este enfoque, en un escenario ideal, los ingresos recaudados deben de ser suficientes para mantener un equilibrio con el gasto público, por lo mismo no es aceptable el financiamiento del déficit fiscal. Obviamente este enfoque no responde a la realidad actual de cada Estado, derivado que las necesidades de gasto público y políticas de desarrollo es variada y no siempre está en correspondencia con la capacidad económica de sus subordinados, en este sentido los Estados se verían limitados en el desarrollo de sus políticas de gobierno y cumplimiento de sus fines, dando como resultado que en algún momento no tengan la capacidad de reaccionar y responder de manera inmediata ante situaciones extraordinarias generadas por catástrofes o exigencias propias del desarrollo global.

**1.2.2 Principios político-sociales y éticos.** Tienen como objetivo principal la realización de una distribución del costo del Estado entre los subordinados a su potestad tributaria, garantizando la justicia, ética y equidad en el reparto de la carga tributaria de cada sistema impositivo, para el efecto se basa en los siguientes principios.

- a) *Generalidad:* Todos los sujetos (personas naturales y jurídicas) están obligados a someterse al pago de sus obligaciones tributarias.
- b) *Igualdad:* Se define bajo los parámetros de equidad horizontal, es decir todos los sujetos en situación igual deben recibir el mismo trato impositivo y bajo los parámetros de equidad vertical, es decir que se les debe dar un trato desigual a quienes se encuentran en una situación desigual o diferente.

- c) *Proporcionalidad.* Define que en términos relativos, el sistema impositivo debe resultar igualmente oneroso para cada contribuyente, esto requiere que el Estado defina la carga tributaria para cada sujeto en función a su capacidad contributiva.
- d) *Redistribución.* Tiene como objetivo primordial alterar la distribución primaria de la renta que produce el sistema económico, para disminuir las diferencias de renta entre los sujetos mediante la progresividad del sistema impositivo.

### **1.2.3 Principios político-económicos.**

Tienen como objetivos:

- a) Evitar medidas tributarias, aisladas, dirigidas y motivadas por intereses particulares con el fin de afectar o beneficiar la economía de determinados sectores de la población, considerando como excepción a lo indicado, las medidas inspiradas en la regularización de la desigualdad social y cumplimiento tributario en función a la capacidad contributiva de los subordinados.
- b) Minimizar la intervención tributaria en la vida privada y en la libre disponibilidad Económica de los individuos. Refiere como una exigencia que la intervención fiscal del Estado en las situaciones privadas y personales de los contribuyentes, así como las restricciones fiscales de la libre disponibilidad de los individuos, respete las delimitaciones establecidas en los principios de justicia tributaria.
- c) Evitar las consecuencias involuntarias de los perjuicios que los impuestos ocasionan a la libre competencia. Para el efecto Neumark manifiesta que es necesario que la política fiscal en lo relativo a la transferencia coactiva por ella, originada de los recursos económicos, o de los sustratos de la capacidad adquisitiva que representan a estos, se abstengan de toda intervención que perjudique la libre competencia, salvo cuando la intervención sea necesaria para regular, corregir, o suprimir algunas imperfecciones que se generen y que no se ajusten a términos de justicia social.

#### **1.2.4 Principios jurídico-tributarios y técnico-tributarios.**

Refieren la necesidad que todo sistema impositivo tome en cuenta los siguientes principios:

a) *Congruencia y sistematización.* Todo sistema impositivo debe contar con una estructura completamente integrada, que sea atendida en su totalidad y en cada una de sus partes, de tal modo que no existan lagunas o se generen contradicciones que ocasionen que en el desarrollo de la política fiscal se desatiendan algunos objetivos y que a otros se les dé una atención desmesurada.

b) *Transparencia.*

Éste principio exige que el ordenamiento jurídico y administrativo: Se estructure de manera que presente técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas, que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos, como en los funcionarios de la administración tributaria y con ello evitar la arbitrariedad en liquidación y recaudación de los impuestos (Neumark, F. 1974, p. 408).

c) *Practicabilidad.* En el desarrollo de todo sistema impositivo, se debe tomar en cuenta que el éxito en la aplicación de las normas fiscales, depende del conocimiento comprensión y aceptación del contribuyente y de quienes conforman la administración tributaria, de tal cuenta que entre más sencillo y práctico sea el cumplimiento de las obligaciones tributarias, mas aceptación se obtendrá del contribuyente.

Al momento en que se configure la política fiscal, en sus principios generales y en sus particularidades, sus medidas y los objetivos que con ella se persiguen deben de satisfacer la comprensión intelectual y las tendencias políticas del contribuyente medio (típico), por una parte y las atribuciones institucionales y materiales de los órganos de exacción, recaudación y control por otra, resultando así eficazmente aplicables y practicables (Neumark, F. 1974, p. 424).

*d) Continuidad:*

El principio de continuidad de las normas jurídico tributarias exige que las disposiciones contenidas en las leyes tributarias, en los reglamentos, etc. Cuya modificación a corto plazo no resulte imperativa por razones derivadas de los objetivos perseguidos con los principios de capacidad de adaptación y de flexibilidad activa de la imposición, no se modifiquen más que después de grandes intervalos de tiempo, y en lo posible en el marco de las reformas sistemáticas (Neumark, F. 1974, p. 432).

*e) Economicidad.* Este principio realza la necesidad de estructurar un sistema impositivo eficiente que ocasione el menor costo posible en la Administración del tributo, en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente y de los agentes de retención y percepción.

La composición del sistema fiscal y estructura técnica de sus elementos ha de llevarse a cabo de manera que los gastos vinculados a la exacción, recaudación y control, bien sean a cargo de los organismos públicos o de los contribuyentes, no sobrepasen en conjunto el mínimo que resulte imprescindible para atender debidamente los objetivos políticos, económicos y político-sociales de rango superior de la imposición ( Neumark, F. 1974, p. 440)

*f) Comodidad.* Este principio refiere que el Estado debe buscar que se le concedan al sujeto todas las comodidades y facilidades para que pueda cumplir oportunamente sus obligaciones tributarias.

.... Deberán estructurarse las disposiciones de cada impuesto, en cuanto a las obligaciones de los contribuyentes relacionadas con el cálculo y pago de la deuda tributaria, de manera que se le concedan a estos todas las facilidades posibles previa observancia de los principios impositivos de rango superior (Neumark, F. 1974, p. 448).

Como se puede observar a través del recorrido y evolución histórica de la sociedad, se ha justificado y consolidado como una necesidad el hecho de que todo Estado cuente con un

sistema tributario eficiente, con una potente estructura que atienda los principios fundamentales de justicia y equidad tributaria y que le provea el financiamiento necesario para el cumplimiento de sus fines.

### **1.3 Estructura general de un sistema tributario.**

La clave fundamental para que los países cuenten con un sistema tributario moderno, justo, y eficiente, que cumpla a cabalidad con su función financiera, económica, política y social, es que éste tenga una estructura sólida que condicione su funcionamiento. Un sistema tributario no es solo un conjunto de tributos, es toda una estructura institucional legalmente establecida, que define: El conjunto de tributos, instituciones, ordenamiento jurídico, principios, tendencias y filosofía que lo integran, identifican y participan en la administración del sistema impositivo. Es importante que la estructura de un sistema tributario esté integrada de la siguiente manera:

#### **1.3.1 Definición y clasificación de los tributos que integran el sistema tributario.**

Los Tributos de acuerdo a la definición indicada por Villegas, H (2001). Son “las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio en virtud de una ley para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines” (p. 67).

Los tributos se definen y clasifican en: Impuestos, tasas y contribuciones especiales.

##### *a) Impuestos:*

El impuesto es, sin duda el tributo típico en la correcta acepción del término, es decir, el que representa mejor al género *tributario* confundándose prácticamente con él. Es también el más importante en las finanzas contemporáneas y el que presenta mayor interés científico, razones por las cuales no es de extrañar que la doctrina le preste atención preferente (Valdés, R. 1996, p.103).

Queralt, Lozano y Poveda (2008) definen que los impuestos “Son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto una capacidad económica del contribuyente” (p. 31).

Los impuestos constituyen el tributo por excelencia, que tiene como hecho generador una actividad del Estado no relacionada directamente con quienes están obligados a su cumplimiento, por lo mismo el Estado puede exigirlos en el ejercicio de su potestad tributaria sin estar obligado a dar una contraprestación, y constituyen la fuente de financiamiento más importante del Estado.

Existe una variada clasificación de los impuestos, por ejemplo Sainz, F (1961) refiere que la clasificación debe de tomar en cuenta la “tradicional distribución tripartita de los impuestos, a efecto que se establezcan sobre la renta, sobre el patrimonio o sobre el gasto concreto” (p. D-123). Sin embargo la clasificación de mayor aceptación es la que define los impuestos en directos e indirectos.

- *Impuestos Directos*: Son aquellos cuya regulación legal permite al Estado identificar de manera directa al sujeto pasivo, en quien recae el pago y cumplimiento de la obligación tributaria, ya que el efecto del impuesto y la verificación de cumplimiento recaen directamente sobre el contribuyente, sus rentas, riqueza y patrimonio, no existiendo la posibilidad de traslado, intermediación o resarcimiento. Por ejemplo: Impuestos sobre activos, impuesto sobre la renta, impuesto sobre bienes personales.
- *Impuestos Indirectos*: Son aquellos cuya regulación legal permite al sujeto pasivo resarcirse del efecto de la obligación tributaria, trasladando el efecto del impuesto a otras personas y con esto obtener el reembolso de la imposición tributaria. Este impuesto grava manifestaciones de riqueza tales como: La producción, transferencia, distribución, redistribución y consumo de bienes y servicios.

b) *Tasas*.

Son los tributos que el Estado o un ente público fija y exige unilateralmente en ejercicio de su potestad tributaria a las personas individuales o jurídicas, como una contra prestación por haberles beneficiado con un servicio público especial y divisible. Constituyéndose entonces en una obligación del contribuyente, que se encuentra vinculada de manera legal y directa con el uso de un servicio público específico e inherente al Estado, por ejemplo tasa por energía eléctrica y alumbrado público. Por lo

tanto si el Estado deja de prestar el servicio público o el usuario deja de usar el servicio la obligación de pago se extingue.

*c) Contribuciones especiales.*

Es el tributo fijado unilateralmente por el Estado o por un ente público con poder tributario, que tiene como determinante del hecho generador, los beneficios directos que fueron obtenidos por las personas individuales o jurídicas de un determinado sector de la población, al ser favorecidos con una obra pública o actividad estatal. El objetivo de las contribuciones especiales es atender el financiamiento total o parcial del costo de la obra pública y de las actividades del Estado que constituyen el hecho generador de la obligación tributaria. Como ejemplo de lo indicado se pueden mencionar los peajes.

Como una variante de las contribuciones especiales, están las denominadas contribuciones por mejoras que en el caso de Guatemala son establecidas de manera ocasional para financiar proyectos comunales de obra pública, por ejemplo la pavimentación de alguna calle.

*d) Arbitrios.*

Se le denomina así a los tributos decretados a favor de las municipalidades y básicamente constituyen una contraprestación pagada por haber recibido el beneficio de un servicio municipal. Por ejemplo servicio de extracción de basura.

### **1.3.2 Principios que sustentan el sistema tributario actual.**

Un adecuado sistema tributario no debe regirse únicamente por leyes específicas de materia tributaria, sino que ante todo debe estar inspirado, regulado y orientado por valoraciones, criterios y principios constitucionales, filosóficos, económicos, sociales y éticos. Lo que le permitirá distinguirse por las siguientes características:

- Un desarrollo tributario eficiente, en el marco de una verdadera política de justicia fiscal, garantiza un justo reparto de la carga tributaria y una redistribución de la renta y riqueza bajo el amparo de verdaderos criterios de equidad y de justicia social que promuevan la estabilidad y el crecimiento económico.

- Constituirse en una fuente de financiamiento sostenible que provea los recursos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines y que se ajuste a las necesidades de desarrollo y modernización que cada país demanda.
- Desarrollar una política fiscal eficiente, que minimice los costos de operación a la administración tributaria y los costos de cumplimiento al contribuyente,
- Estimular y garantizar el adecuado cumplimiento de la función financiera, política, social y económica del Estado.

Los principios de más aceptación dentro de los sistemas impositivos de los distintos países son:

a) *Principio de capacidad contributiva.*

Está constituido por la aptitud que tiene el sujeto pasivo de soportar el pago de impuestos, situación que debe estar en plena correspondencia con su disponibilidad de recursos, por lo mismo se debe gravar a las personas individuales y jurídicas en proporción a su capacidad de renta y patrimonio, dando como resultado que pague más tributos quien más capacidad tiene para hacerlo.

En este principio se reconocen y se definen dos tipos de capacidad contributiva: *Una capacidad contributiva absoluta*, definida por la obligación que tiene todo sujeto pasivo que cuente con una capacidad económica de contribuir al financiamiento del Estado. Y *una capacidad contributiva relativa*, definida por la proporción en que estos sujetos pasivos deben de contribuir al financiamiento del Estado.

b) *Principio de legalidad.*

Refiere como condición fundamental para la existencia de un tributo, que exista una ley previa que lo establezca, le de vida y lo defina, tal como lo indica el enunciado jurídico “nullun tributum sine lege”.

Flores, E (1985) indica que “Los tributos se deben de establecer por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstracta, impersonales y emanadas del poder legislativo” (p. 209).

El germen de este principio descansa en el objetivo fundamental de establecer un marco de protección jurídica, que garantice el cumplimiento de las obligaciones tributarias del sujeto pasivo, en un ambiente donde se respete su derecho de propiedad, de tal modo que el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria cuente con una regulación legal bien establecida, que le delimite el ejercicio de su potestad tributaria, entendiéndose que cualquier acción ejercida fuera de este marco legal es ilegítima, ya que tal como indica Villegas, H (2001) “El Estado no puede penetrar a su arbitrio en los patrimonios particulares para sacar de ellos una tajada a su placer.” (p. 191).

Para evitar que el Estado sea arbitrario en el ejercicio de su potestad tributaria al momento de cobrar un tributo, las características estructurales esenciales que conforman y definen los tributos y las obligaciones tributarias correspondientes, deben estar plenamente consagradas y sancionadas por la ley.

*c) Principio de generalidad.*

Demanda que todo Estado al momento de ejercer su potestad tributaria, debe incluir en el pago de tributos, a todos sus gobernados sin discriminación ni excepciones injustas, sean estos personas individuales o jurídicas, toda vez se tipifique en ellos hechos generadores de tributos que estén comprendidos en los supuestos contenidos en el marco legal vigente, cuidando que la exigencia de la obligación tributaria se haga en proporción a la capacidad económica del contribuyente.

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o jurídica se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, éste deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o cultura (Saccone, M. 2001, p. 70).

d) *Principio de igualdad.*

Los ciudadanos de todo país, gozan de iguales derechos y obligaciones, este principio demanda que el Estado al momento de establecer el pago de los tributos debe cuidar que no se excluya a ningún sector de la población, pero debe tomar en cuenta que la justicia tributaria demanda y exige que se garantice un trato igual a los que tengan una situación igual y un trato tributario desigual o diferente a quienes tienen una situación desigual.

e) *Principio de progresividad.*

Este principio establece que los sujetos pasivos deben de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en proporción a sus manifestaciones de riqueza, es decir que a medida que aumenta la riqueza, en esa medida aumenta la obligación del pago tributario, siempre que la exigencia de pago tributario no sea confiscatoria. Por lo tanto a mayor capacidad económica del sujeto pasivo, mayor será su obligación en el pago de impuestos.

f) *Principio de flexibilidad.*

Requiere que el sistema tributario se adapte y responda positivamente a los constantes cambios y variaciones económicas de un Estado, cumpliendo una función de regulación y estabilización económica, siendo necesario que el Estado ejecute mecanismos de exacción tributaria que permitan y maximicen la adecuación del comportamiento de la recaudación de ingresos del Estado a la oscilación de la actividad económica.

El Principio de flexibilidad puede actuar de manera pasiva o de manera activa. Actúa en *forma pasiva*, cuando el sistema tributario está estructurado de tal manera que contribuye de manera automática a regular y amortiguar fluctuaciones de la actividad económica. Y actúa en *forma activa* cuando al sistema tributario de manera discrecional varía su estructura o procedimientos con la intención de intervenir en una situación coyuntural y contribuir a mantener la estabilización económica.

*g) Principio de transparencia.*

Demanda que el ordenamiento legal y administrativo que regula el sistema tributario, debe estar elaborado y desarrollado de manera clara, precisa y objetiva, respaldado con un proceso de divulgación masiva, que le permita de manera clara al sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, el conocimiento, comprensión y cumplimiento de sus derechos y obligaciones, evitando al máximo que se generen dudas en los contribuyentes y en quienes administran el sistema tributario.

*h) Simplicidad.*

Constituye una obligación del Estado y de quienes administran el sistema tributario, brindar al contribuyente una adecuada facilitación y simplificación de las gestiones de cumplimiento tributario, suprimiendo todos los procesos y trámites que de acuerdo al ordenamiento legal se consideren innecesarios y que afecten la fluidez y celeridad de los procesos.

Este principio demanda que el sistema normativo y los procedimientos de cumplimiento tributario sean entendibles, de bajo costo y de fácil gestión para el contribuyente, evitando malos entendidos y los errores que conllevaría un sistema impositivo complejo, generando un sistema impositivo eficiente que permita la reducción de costos al contribuyente y a la administración tributaria. Si el contribuyente conoce y comprende cuáles son sus obligaciones tributarias y adicionalmente, el Estado le facilita y simplifica su cumplimiento, éste las puede aceptar fácilmente y se ve motivado a cumplirlas de manera voluntaria.

*i) Neutralidad.*

Todo sistema tributario debe de ser neutral, de tal modo que afecte lo menos posible la economía, por lo mismo los tributos no deberían interferir, distorsionar, incentivar o desincentivar las decisiones económicas, producción o consumo del contribuyente, salvo que por situaciones especiales o coyunturales el estado desee implementar un impuesto con impacto regulador en la economía.

*j) Suficiencia.*

Refiere que la estructura y funcionamiento del sistema tributario, debe de contar con la capacidad de generar de manera sostenible y duradera, la cantidad suficiente de ingresos fiscales que permitan al Estado darle cobertura a los gastos y necesidades públicas que se deban financiar con ingresos tributarios.

*k) Equidad.*

Requiere que el sistema tributario utilizado por el Estado sea lo más justo posible en la distribución de las cargas fiscales, que se acomode a las distintas situaciones del contribuyente, de tal modo que estos paguen justamente los tributos que les corresponden, garantizando con esto una gestión tributaria equitativa a la capacidad económica de los distintos sujetos pasivos. Este principio también refiere la necesidad de una justa y equitativa redistribución de la renta y riqueza como parte de las obligaciones y funciones públicas

### **1.3.3 Marco jurídico que define y delimita al sistema tributario.**

El marco jurídico de la tributación es objeto de estudio del derecho tributario, siendo esta rama del derecho la encargada del estudio, definición y desarrollo de la regulación legal de la potestad tributaria del Estado ante sus subordinados.

*a) Potestad tributaria.*

Es la facultad legal de rango constitucional que tiene el Estado de establecer y exigir el pago de obligaciones tributarias a sus subordinados o declararlos exentos de ellas, Según Villegas, H (2001) la potestad tributaria (o poder tributario) “es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial” (p. 186).

La facultad o potestad tributaria del Estado se encuentra regulada y delimitada por el ordenamiento jurídico constitucional, ordinario, reglamentos y acuerdos y se encuentra compuesta por dos elementos principales:

- La supremacía legal del Estado para crear, establecer y exigir en forma coactiva los tributos que le permitan recaudar los recursos financieros necesarios para el cumplimiento de sus fines.
- Sujeción legal. La potestad tributaria del Estado se encuentra supeditada a normas constitucionales y leyes ordinarias previas o preexistentes que le permitan crear los tributos y exigir al contribuyente el cumplimiento de la obligación tributaria.

De acuerdo a lo indicado por Giuliani, C (1976), los elementos o características esenciales del poder tributario son:

a.1 Abstracto. Fundamenta su existencia en una facultad inherente al poder de imperio, que pertenece a la naturaleza misma del Estado y que le faculta para crear tributos y exigir su cumplimiento. El poder tributario del Estado *es considerado abstracto mientras se mantenga como una facultad natural del Estado*, derivado que no contiene una obligación legal de cumplimiento de un deber tributario por parte del sujeto pasivo, ni convierte al Estado en titular y beneficiario de un derecho de cobro de una obligación tributaria. Para que el poder tributario del Estado sea *considerado en un caso concreto, debe establecerse el marco jurídico que permita aplicar el tributo a un caso concreto*.

a.2 Permanente. Siendo un poder inherente al Estado solo puede extinguirse si el Estado se extingue.

a.3 Irrenunciable. El ejercicio del poder tributario provee al Estado los recursos necesarios para su subsistencia, por lo mismo, renunciar al mismo es equivalente a renunciar a su propia existencia como Estado.

a.4 Indelegable. La potestad de imposición tributaria es una facultad del Estado ejercida por medio del poder legislativo, quien se encarga de establecer el marco jurídico necesario para la creación de los tributos y normar la exigencia de cumplimiento. Esta función es propia del poder legislativo y no puede renunciar a ella, ni delegarla en forma total, dejándole únicamente la posibilidad de delegar en el poder ejecutivo u

otro cuerpo administrativo, la facultad de normar algunos pormenores complementarios de la obligación tributaria.

El Estado cuenta con un poder tributario natural, propio e inherente a su poder imperio, este poder es permanente, irrenunciable e indelegable; sin embargo este poder no es ilimitado, ya que debe atender, ajustarse y sujetarse al ordenamiento jurídico constitucional y ordinario vigente, y en función a esta regulación podrá exigir a los sujetos pasivos el cumplimiento de los tributos legalmente establecidos.

*b) Derecho tributario.*

De acuerdo a lo indicado por Monterroso, G (2006). El derecho tributario o derecho fiscal “Es la rama del derecho financiero que estudia la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de este con los particulares y las situaciones que de estas relaciones se originan” (p. 46).

El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares, como motivo de su nacimiento, cumplimiento y los procedimientos oficiosos y contenciosos que puedan surgir a las sanciones establecidas por violación (De la Garza, S. 1981, p. 26).

*c) Marco jurídico tributario.*

El marco jurídico tributario constituye el fundamento legal que regula la potestad tributaria del Estado ante sus subordinados y en función de esta regulación legal construye, sustenta y administra el sistema tributario. Está formado por el conjunto de disposiciones legales de rango constitucional, leyes ordinarias, reglamentos y acuerdos que norman los derechos, deberes y compromisos del sujeto activo y sujeto pasivo de las obligaciones tributarias.

Tomando como referencia a Kelsen, H (2009) se puede decir que la jerarquía del ordenamiento jurídico que delimita a todo Sistema Tributario debe estar integrada en el siguiente orden de importancia y supremacía.

- c.1 Normas de rango constitucional.* Están contenidas en la constitución política de la república y son de aplicación General. Tomando en cuenta que la constitución política de la república de todo país ostenta la primacía jerárquica del ordenamiento jurídico, es considerada la norma superior y por lo mismo ocupa una categoría diferente en relación a toda la legislación, ya que de ella emana toda la legislación ordinaria y reglamentaria de todo el ordenamiento jurídico.
- c.2 Normas de tratados y convenios internacionales que tengan fuerza de ley.* Se originan por la necesidad que tienen los países de desarrollarse en un mundo globalizado y están constituidos por acuerdos celebrados y ratificados entre dos o más países, al amparo del derecho internacional. Estas deben quedar definidas en un documento formal donde se deja constancia de los acuerdos, compromisos, derechos, obligaciones y relaciones en materia tributaria que de buena fe se darán entre los países que celebran y ratifican el acuerdo. Por ejemplo: Tratados de libre comercio, convenios para evitar la doble imposición tributaria. Actualmente Guatemala es parte de la convención de Viena sobre el derecho de los tratados, que regula de manera general los derechos y obligaciones de los tratados internacionales.
- c.3 Normas de leyes especiales.* Son emitidas por el poder legislativo y regulan situaciones especiales relacionadas con la materia tributaria. Por ejemplo la ley orgánica que faculta a una institución del poder ejecutivo para administrar el sistema tributario.
- c.4 Normas de leyes ordinarias.* Son normas tributarias obligatorias de observancia general emitidas por el poder legislativo, para establecer la regulación legal de operación y cumplimiento tributario. Por ejemplo el Código Tributario.
- c.5 Normas reglamentarias.* Son emitidas por el poder ejecutivo y contienen las disposiciones reglamentarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias reguladas por una ley ordinaria, se desarrollan bajo el principio que el reglamento no es superior a la ley, por lo mismo los reglamentos no deben de contradecir o regular sobrepasando el ámbito establecido por la ley ordinaria a la que pertenecen. Por ejemplo el reglamento de la ley del impuesto al valor agregado.

c.6 *Normas individualizadas.* Están constituidas por normas que regulan situaciones tributarias legales y administrativas en casos concretos. Por ejemplo las resoluciones o circulares administrativas del ente encargado de la administración del sistema tributario.

#### **1.3.4 Políticas que orientan e identifican al sistema tributario.**

Los sistemas tributarios de cada país son diferentes, derivado que cada uno de ellos identifica y caracteriza situaciones y tendencias particulares vigentes del país que representan. Por lo mismo en la medida que los países avanzan y consolidan su desarrollo, en esa medida manifiestan avances en su sistema tributario; Sin embargo aun con todas estas diferencias, la meta de todo gobierno de turno es contar con un sistema tributario justo, eficiente, moderno que se adapte a sus necesidades y filosofía de gestión, que le provea de manera sostenida los recursos que necesita para el cumplimiento adecuado de todas sus políticas de desarrollo y que no impida el emprendimiento y generación de riqueza de sus ciudadanos; por lo mismo el sistema tributario debe estar orientado al desarrollo integral del país, siendo consistente con el desarrollo de la política fiscal, financiera, monetaria, social, económica, de justicia tributaria y modernización permanente.

#### **1.3.5 Instituciones que participan y conforman el sistema tributario.**

Para que se garantice el adecuado funcionamiento de todo sistema tributario, los países necesitan contar con una estructura institucional integrada por todas las entidades que conforman el sistema tributario o que participan de alguna manera en su desarrollo y funcionamiento, siendo estas las siguientes:

##### **a) *El Congreso de la República***

Como la entidad que ostenta la representación del poder legislativo del Estado y en quien descansa la facultad exclusiva de decretar los tributos, lo que permite darle consistencia al principio de legalidad que establece que no puede existir un tributo sin una ley previa que lo haya creado (nullum tributum sine lege).

- b) *El ministerio encargado por el poder ejecutivo para velar por la hacienda pública.* Referido en algunos países como el Ministerio de Finanzas Públicas.
- c) *La entidad facultada por el poder ejecutivo para la administración directa del sistema tributario.*
- d) *Las distintas entidades y comisiones públicas o privadas que de acuerdo a la política fiscal de los distintos países, se les delegue alguna participación temporal o permanente, directa o indirecta, en el desarrollo, operación o actualización del sistema tributario.*

### **1.3.6 Sistema administrativo del sistema tributario.**

Constituye toda la capacidad instalada, recursos y gestiones que realiza la entidad encargada de la administración del sistema tributario, incluye: Infraestructura física, bienes, recursos financieros, recursos humanos, normas, procesos y procedimientos de recaudación, cobranza, fiscalización y gestión jurídica de los impuestos internos y externos que conforman el sistema impositivo.

Todos los países necesitan contar con un sistema tributario que les permitan obtener los ingresos necesarios para el funcionamiento del aparato estatal, atención de las necesidades sociales de carácter público y cumplimiento de la política social y económica del estado. La eficiencia de un sistema tributario depende de su estructura tributaria, de las instituciones que lo integran, ordenamiento jurídico que lo define, tecnología que le da soporte, principios, tendencias, filosofía y voluntad política del país que representa. En este sentido nos todos los sistemas tributarios son iguales, ya que cada uno de ellos presentan diferencias en función del país al que pertenecen.

## Capítulo II

### Sistema Tributario guatemalteco

El vínculo que le da coherencia al conjunto de tributos para transformarlo en un verdadero sistema tributario, es la identificación, orientación y consistencia que mantiene el desarrollo de su estructura tributaria y los fines esperados por el sistema impositivo, con la funcionalidad económica, política y social del país que representan.

A pesar de que todos los sistemas tributarios contienen ciertas características en general, existen algunas de ellas que caracterizan y describen de manera específica al país que representan, esto es razonable, en vista que cada sistema impositivo responde a ciertos rasgos de la sociedad a la que pertenece. Por lo mismo, en el presente capítulo se dan a conocer las características que identifican de manera específica al sistema tributario guatemalteco.

#### 2.1 Estructura del sistema tributario guatemalteco.

El sistema tributario de Guatemala está estructurado de la siguiente manera:

##### 2.1.1 Definición y clasificación de los tributos que integran el sistema tributario.

De acuerdo a lo establecido en el Código Tributario de Guatemala y sus reformas (decreto del Congreso de la República 6-91, artículos 10 al 13), se reconoce la siguiente clasificación y definición de tributos:

- *Impuestos:*

“Es el tributo que tiene como hecho generador una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

- *Arbitrio:*

“Es el tributo decretado a favor de una o varias municipalidades”.

- *Contribución Especial:*

“Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente derivado de la realización de obras públicas o servicios estatales”.

- *Contribución especial por mejoras:*

“Es el tributo establecido para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria, y tiene como límite para la recaudación, el gasto total realizado, y como límite individual para el contribuyente, el incremento del valor del inmueble beneficiado”.

El sistema tributario de Guatemala está conformado principalmente de impuestos, los que se encuentran clasificados de la siguiente manera:

**a. Impuestos directos:**

Reúnen a todos los impuestos que gravan las rentas, riqueza y patrimonio. Se catalogan dentro de este grupo los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre la renta (ISR).
- Impuesto sobre productos financieros.
- Impuesto único sobre inmuebles (IUSI) recaudado por cada una de las municipalidades.
- Impuesto sobre herencias legados y donaciones.
- Impuestos de solidaridad (ISO)

**b. Impuestos indirectos:**

Reúnen todos los impuestos que gravan el consumo o la distribución de productos y servicios. Se catalogan dentro de este grupo los siguientes impuestos.

- Impuesto al valor agregado (IVA).

- Doméstico.
  - A la importación.
- Derechos arancelarios a la importación (DAI)
  - Impuesto a la distribución del petróleo crudo y combustibles derivados del petróleo.
  - Impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos.
  - Impuesto sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos.
  - Regalías petroleras e hidrocarburos compartibles
  - Impuesto de salida del país
  - Impuesto sobre la distribución de bebidas alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas.
  - Impuesto al tabaco y sus productos.
  - Impuesto específico a la distribución del cemento.
  - Impuesto sobre primera matricula.

### **2.1.2 Principios que sustenta el sistema tributario.**

La Constitución Política de la República de Guatemala, como portadora de la supremacía del ordenamiento jurídico y garante de los principios de justicia de éste país, contiene los criterios, valoraciones y principios fundamentales que deben orientar al sistema tributario para delimitar y regular la potestad tributaria del Estado y los derechos y obligaciones de los subordinados.

La Constitución Política de la República de Guatemala (1985), en el artículo 135 literales d) y e), establece que son derechos y deberes cívicos de los guatemaltecos, contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley y a obedecer las leyes.

“La gaceta No. 99 citada por Chacón, M en el año 2012 indica que: ... el Estado necesita recursos económicos, los cuales debe recaudar en la forma prevista por la ley... De esa cuenta, toda persona (individual o colectiva) debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que corresponde. Dicha contribución es obligatoria y atiende a la potestad del Estado para imponer por sí solo, sin sujeción a ninguna otra autoridad, obligaciones tributarias. Esas obligaciones de los contribuyentes frente al fisco nacen de las leyes -en sentido formal y material- que crean los tributos (impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales.) La obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, porque es este el que posee el ius imperium para someter al particular con la carga tributaria (Juan Carlos Luqui, Derecho Constitucional Tributario, Ediciones, de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1993)” (p. 188).

Se puede ver que el sistema tributario de Guatemala se rige por principios de rango constitucional referidos de la siguiente manera:

a. *Principio de legalidad.* (Constitución Política de la República (1985) artículo. 239).

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:

- El hecho generador de la relación tributaria;
- Las exenciones;
- El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
- La base imponible y el tipo impositivo;
- Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y
- Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso iure 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. También en el artículo 171 de la misma Constitución Política de la República, refiere como una atribución propia del congreso de la república la función de decretar, reformar y derogar leyes.

Este principio establece de manera clara dos acepciones legales:

- La Reserva de ley: Establece que no puede existir un tributo sin una ley previa que lo haya creado (nullun tributun sine lege), siendo el Congreso de la República el único ente que tiene la facultad de crear los tributos a través de una ley ordinaria.
- Preferencia de ley: Establece que la ley que crea un tributo es superior a los reglamentos y cualquier otra disposición de menor jerarquía.

b. *Principio de capacidad de pago.* En la Constitución Política de la República (1985), artículo 243 indica que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”. Este principio tiene como fin primordial que el Estado realice una justa y equitativa repartición de la carga tributaria, a efecto que quienes más tienen sean quienes más paguen, de tal modo que la contribución al gasto público sea proporcional a la riqueza del sujeto pasivo del tributo.

“La gaceta No. 88 citada por Chacón, M en el año 2012 indica que 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 ha 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 para poder percibir la renta” (p.335).

- c. *Principio de no confiscatoriedad.* (Constitución Política del República (1,985) artículo. 243) Establece la prohibición de los tributos que gravan la totalidad o la mayor proporción del ingreso del contribuyente.

“La gaceta No. 90 citada por Chacón, M en el año 2012 indica: 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 garanticen los derechos fundamentales de los ciudadanos, las tributaciones confiscatorias pueden ser consideradas inconstitucionales, siendo el problema esencial, determinar desde el punto de vista jurídico, cuándo un impuesto puede considerarse confiscatorio” (p. 335).

*Principio de prohibición de la doble o múltiple tributación.* (Constitución Política del República (1,985) artículo. 243). Se prohíbe la doble o múltiple tributación interna, por lo mismo en Guatemala está prohibido que un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo sea gravado dos o más veces por uno o más sujetos con potestad tributaria.

“La gaceta No. 66 citada por Chacón, M en el año 2012 indica: Los casos de doble tributación o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco”, contempla un mandato no solo en cuanto a la eliminación de situaciones tributarias en la conducta de “doble o múltiple tributación”, aceptando el legislador constituyente, que al momento de entrar en vigencia el texto constitucional actual, existían en el

ordenamiento jurídico guatemalteco dichos casos, razón por la cual, el Estado tiene la obligación de eliminarlos progresivamente, para adecuar la normativa tributaria a lo dispuesto en el texto supremo, y que la forma progresiva a que se hace referencia en el artículo precitado, se cumpla mediante dos acciones, siendo éstas, la de *eliminar en forma definitiva uno de los impuestos coexistentes* ( en el caso de la doble tributación), y la de *modificar tributos haciendo menos gravosos* ( en el caso de múltiple tributación); de ahí que razonablemente se haya considerado por este tribunal en la sentencia de diez de mayo de dos mil (Expediente 829-98; Gaceta 56) que “no es admisible hacer gravoso un impuesto porque ese incremento no tendería a su eliminación progresiva si no que, por el contrario, agravaría la carga tributaria y constituiría un claro incumplimiento de la citada obligación (refiriéndose a la eliminación progresiva de casos de doble o múltiple recaudación) del Estado” (p. 339).

*d. Principio de igualdad, equidad y generalidad.*

La Constitución Política de la República de Guatemala (1985), refiere:

- En el artículo 4. Que todos los seres humanos son iguales y que por lo mismo tienen los mismos derechos y responsabilidades.
- En el artículo 135. Que todos deben de contribuir con la carga de los gastos públicos.
- En el artículo 243. Que el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

“La gaceta No. 46 citada por Chacón, M en el año 2012 indica: El principio de igualdad es uno de los elementos inherentes a un tributo equitativo y justo, como los que deben integrar el sistema impositivo de Guatemala, al 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 encuentran 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, afectándolos

con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exima a otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y responda a una finalidad económica o social del Estado” (p. 337).

*e. Principio de libertad de emprendimiento y de neutralidad.* La Constitución Política de la República (1985), en el artículo 43 “reconoce la libertad de industria, comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes” y en el artículo 119 establece como una obligación fundamental del Estado, la promoción del desarrollo económico de la nación, estimulando la iniciativa de actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza, y la protección de la formación del capital, el ahorro y la inversión.

En Guatemala existe una protección y regulación de rango constitucional para las empresas y empresarios, reconociendo su valioso aporte para el sostenimiento del Estado, desarrollo de políticas públicas y desarrollo social, lo que revela la necesidad de que las empresas se mantengan generando y produciendo los bienes y servicios que la sociedad necesita. Por lo mismo, el Estado tiene la obligación de crear las condiciones necesarias para que los ciudadanos sean emprendedores, productivos y que su actividad generadora de ingresos no se vea interrumpida o desmotivada por el sistema tributario.

*f. Principio de irretroactividad de la ley.* La Constitución Política de la República de Guatemala (1985) en el artículo 15, establece que la ley no tiene efecto retroactivo salvo en materia penal cuando favorezca al reo.

“La gaceta No. 95 citada por Chacón, M en el año 2012 indica: Existiría entonces retroactividad en la aplicación de una ley, cuando se pretenda aplicar los efectos de ella a situaciones ya acaecidas en el pasado –como lo puede ser, por ejemplo, la generación de una obligación tributaria- y que incida, con efecto jurídico vinculante sobre una situación fáctica que estaba ya regulada por una norma jurídica vigente al momento de su realización. Así cuando la norma se aplica hacia el pasado –en un ámbito de validez en la que aquella no existía- con el objeto de determinar si conforme a esa norma concurren o no condiciones de legalidad de un acto, y con

pretensión de modificar los efectos de este, se estará ante una violación de la prohibición contenida en el artículo 15 de la Constitución Política de la República” (p. 39).

### **2.1.3 Marco jurídico que define y delimita el sistema tributario.**

La Constitución Política de la República de Guatemala, constituye la norma suprema del ordenamiento jurídico y por lo mismo ocupa una categoría superior al resto de la legislación y de ella se derivan las demás leyes, reglamentos y disposiciones legales. Por lo mismo la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en sentencias emitidas sobre el principio de supremacía de la constitución, por medio de las gacetas 94, 93 y 59, citadas por Chacón, M en el año 2012, refiere lo siguiente:

- Dentro de los principios fundamentales que informan al Estado de Guatemala se encuentran, el de supremacía o superlegalidad constitucional, de conformidad con el cual, en la cúspide del ordenamiento jurídico guatemalteco está la Constitución y esta, como ley suprema del Estado es vinculante para gobernantes y gobernados a efecto de lograr la consolidación del Estado Constitucional de Derecho (p. 237).
- La Constitución Política de la República de Guatemala es la norma suprema de todo el ordenamiento jurídico del Estado, a cuyas disposiciones están sujetos los poderes públicos y los propios gobernados. Su jerarquía normativa la convierte en parámetros de validez de todas las disposiciones que emitan los distintos órganos estatales (p. 237).
- El principio fundamental del control de constitucionalidad, es el de la supremacía de la Constitución, conforme el cual ésta prevalece sobre cualquier ley y sanciona la nulidad de las disposiciones de carácter general que violen o tergiversen las normas constitucionales. La jerarquía constitucional y su influencia sobre todo el ordenamiento jurídico tienen una de sus manifestaciones en la prohibición de que las normas de jerarquía inferior puedan contradecir a las normas de jerarquía superior. La supremacía legal está garantizada por la Constitución por una parte, la que ordena la adecuación de la ley a las normas constitucionales, por la otra, la que

impone a los tribunales el deber de observar en todas las resoluciones o sentencias, el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley. Del principio de supremacía se deriva el de la jerarquía normativa que impone la coherencia del ordenamiento jurídico, de manera que la norma superior determina la validez de la norma inferior” (pp. 239 - 240).

La Constitución Política de la República de Guatemala (1985) y sus reformas, reconoce la supremacía de su ordenamiento jurídico, tal como se describe en los siguientes artículos:

- Artículo 44. **Derechos inherentes a la persona humana.**..... serán nulas ipso jure las leyes y las disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.
- Artículo 175. **Jerarquía constitucional.** Ninguna Ley podrá contrariar las disposiciones de la constitución. Las leyes que violen o tergiversen estos mandatos constitucionales son nulas *ipso iure*.
- Artículo 204. **Condiciones esenciales de la administración de justicia.** Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observaran obligadamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado.

La ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, asamblea nacional constituyente 14 de enero de 1986, en el artículo 115 establece:

“Serán nulas de pleno de derecho las leyes y las exposiciones gubernativas y de cualquier otro orden que regulen el ejercicio y los derechos que la Constitución garantiza, si los violan, disminuyen, restringen, o tergiversan. Ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la constitución. Las leyes que violen o tergiversen las normas constitucionales serán nulas de pleno derecho”.

El Código Tributario de Guatemala y sus reformas (decreto del congreso de la república 6-91, artículo 2), establece que son fuentes del ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía las siguientes:

- Las disposiciones constitucionales.
- Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el organismo ejecutivo.

**a.** *Disposiciones constitucionales:*

Constitución Política de la República de Guatemala y leyes constitucionales.

**b.** *Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.*

En esta jerarquía legal se encuentran las leyes vigentes creadas mediante decretos emitidos por el congreso de la república y que se relacionan directa o indirectamente con el sistema tributario, entre ellas las describen las siguientes:

- Código Tributario de Guatemala. Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas.
- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto 26 – 92 del Congreso de la República.
- Reformas a la Ley sobre el Impuesto sobre la Renta, decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas. Decreto 80-2000 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto 27-92 del Congreso de la República.
- Reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado sobre exención de medicinas. Decreto 16-2003 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Decreto 70-94 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos. Decreto 37-92 del Congreso de la República.

- Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduaneros. Decreto 58-90 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto Sobre Productos Financieros. Decreto número 26-95 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo. Decreto ley 38-92 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto de Solidaridad. Decreto 73-2008 del Congreso de la República.
- Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes. Decreto 25-71 del Congreso de la República.
- Ley de Tabacos y sus Productos. Decreto 61-77 del Congreso de la República.
- Ley de Supresión de Privilegios y Beneficios Fiscales, de Ampliación de la Base Imponible y de Regularización Tributaria. Decreto 44-2000 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto Específico a la Distribución del Cemento. Decreto 79-2000 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto Específico sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas o Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de Bebidas y Agua natural envasada. Decreto 09-2002 del Congreso de la República.
- Ley del Impuesto sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y otras Bebidas Fermentadas. Decreto 21-04 del Congreso de la República.
- Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012 del Congreso de la República.
- Disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Decreto 20-2006 del Congreso de la República

- Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando Aduanero. Decreto 4-2012 del Congreso de la República.

c. *Los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.*

En esta jerarquía del ordenamiento jurídico tributario se encuentran los reglamentos de todas las leyes emitidas por el Congreso de la República para crear obligaciones tributarias.-

- Reglamento de la ley del Impuesto al Valor Agregado. Acuerdo gubernativo 5-2013.
- Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Renta. Acuerdo gubernativo número 206-2004
- Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para protocolos. Acuerdo gubernativo número 4-2013
- Reglamento de la ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo. Acuerdo gubernativo número 663-2005.
- Reglamento de la ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Acuerdo gubernativo número 111-95
- Reglamento de la ley de Tabacos y sus Productos. Decreto número 61-77
- Reglamento de la ley del Impuesto Específico Sobre la distribución de bebidas gaseosas isotónicas o deportivas, jugos y néctares, yogures, preparaciones concentradas o en polvo para la elaboración de bebidas y agua natural envasada. Acuerdo gubernativo número 120-2002
- Reglamento de la ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas destiladas, cervezas y otras bebidas fermentadas. Acuerdo gubernativo número 205-2004

- Reglamento de las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria. Acuerdo gubernativo número 425-2006

Adicionalmente con una menor categoría jerárquica en el ordenamiento jurídico tributario se encuentran las resoluciones emitidas por el ejecutivo para regular situaciones específicas de impuestos.

#### **2.1.4 Criterios generales del sistema tributario guatemalteco.**

El Código Tributario de Guatemala contenido en el decreto 6-91 del Congreso de la República, contiene los criterios y conceptos generales que rigen el sistema tributario guatemalteco, vale la pena mencionar que existen otros criterios que son propios de cada tributo y que están contenidos en la ley específica correspondiente, pudiendo citar los siguientes:

##### *a. Obligación tributaria (Artículo 14):*

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

##### *b. El hecho generador (Artículo 31):*

Denominado también como hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

*c. Exenciones (Artículo 62):*

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

*d. Sujeto Activo de la obligación tributaria (Artículo 17):*

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

*e. Sujeto pasivo de la obligación tributaria (Artículo 18):*

Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad del contribuyente o de responsable.

*f. Responsabilidad solidaria (Artículo 27):*

Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y la transferencia de los respectivos bienes:

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

Los representantes de sociedades o de empresas en liquidación, concurso de acreedores y quiebra, deberán en la oportunidad en que se verifiquen los créditos de los acreedores, solicitar a la administración tributaria informe respecto de los

créditos tributarios pendientes. La transferencia o adjudicación en estos casos debe hacerse libre de toda responsabilidad tributaria.

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

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

*g. Base imponible:*

Osorio, M (2006) da la siguiente definición: “Cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La base imponible es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depuradas las exenciones y deducciones legalmente autorizadas” (p. 118).

*h. Tipo impositivo:*

Es la tasa porcentual fija o variable que se aplica a la base imponible para determinar el monto de impuesto a pagar.

*i. Deducción:*

Constituye un beneficio fiscal que permite descontar una cantidad o parte del valor de la base imponible del impuesto a pagar, con el fin de incentivar determinadas actividades definidas de acuerdo a las políticas económicas y sociales del estado.

*j. Descuentos:*

Son rebajas o compensaciones parciales del adeudo tributario que se encuentran definidas en una ley ordinaria. Por lo tanto constituyen un beneficio para el contribuyente, definido por una rebaja del tributo. Tiene por objeto incentivar determinadas actividades y evitar la doble tributación.

*k. Recargos:*

Están constituidos por la aplicación de porcentajes adicionales aplicados a la base imponible o al tributo y que se suman para incrementar la deuda tributaria del sujeto pasivo, cuando en este cumplen los supuestos establecidos en la ley para aplicar los recargos tributarios, los cuales pueden ser moratorios, sancionadores o propiamente tributarios

*l. Infracciones (Artículo 69):*

Es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal.

*m. Sanción:*

Es una pena aplicable a la infracción. Debe tenerse en cuenta el artículo 41 de la Constitución que prohíbe la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor de impuesto omitido.

### **2.1.5 Políticas y características que orientan e identifican al sistema tributario.**

Guatemala al igual que otros países cuenta con un sistema tributario que ha estado influenciado e impactado por distintas filosofías y tendencias políticas de los diferentes gobiernos de turno, experimentado en algunos periodos cierto grado de estancamiento y retroceso en el desarrollo y solidez alcanzada.

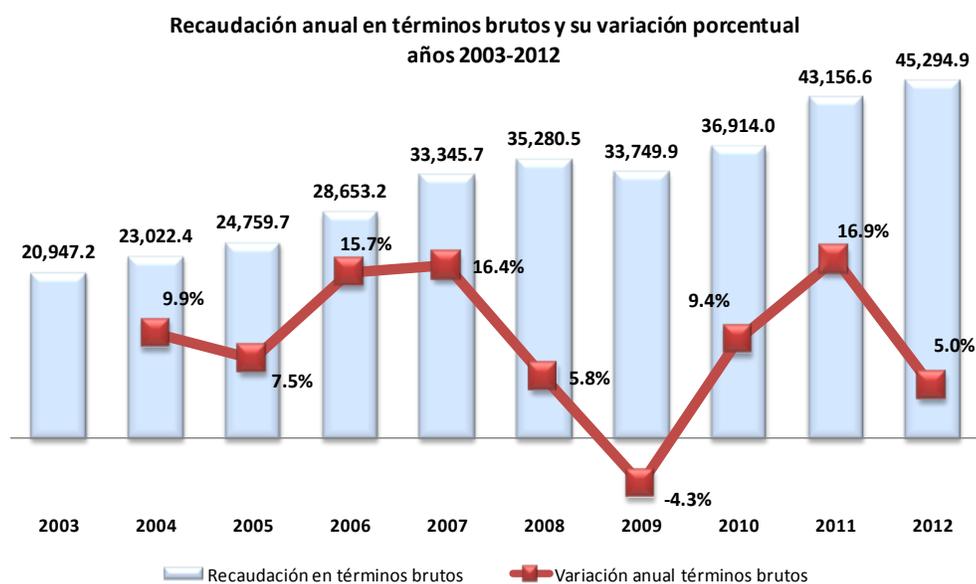
*a. Características:*

El sistema tributario de Guatemala se caracteriza por:

**a.1 Alto nivel de politización.** Situación que ha dificultado la consolidación de un sistema tributario estable, eficiente y moderno que se ajuste a las necesidades de desarrollo del país y a las tendencias de un mundo globalizado. Esta realidad se evidencia en la dificultad que enfrentan los gobiernos de turno para gestionar la aprobación de proyectos de reforma, fortalecimiento y modernización tributaria, como consecuencia

de la falta de consenso y oposición permanente que generan los grupos de poder que tienen representación e incidencia en el Congreso de la República.

**a.2 Inestabilidad de los niveles de recaudación tributaria.** Lo que no ha permitido garantizar de manera creciente y sostenida los niveles de recaudación que el Estado necesita, afectando con esto la planificación a corto y mediano plazo, por ende afectando la ejecución de políticas públicas. Para una mejor comprensión de lo referido, a continuación se da a conocer como ha sido el comportamiento de la recaudación tributaria de Guatemala y su variación interanual.



**Figura. 2. 1 Variación interanual de los niveles de recaudación tributaria de Guatemala años 2003 al 2012.**

**Fuente:** Gerencia de planificación y desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**a.3 Bajo nivel de la carga tributaria.** La tasa de presión o carga tributaria mide el efecto que causa la tributación sobre el ingreso, **cuantitativamente** representa el porcentaje de la recaudación sobre el producto interno bruto y **cualitativamente** mide el efecto económico que se produce sobre la población sujeto del tributo, en el ahorro y el consumo. Dentro de los indicadores tributarios registrados en el portal de la

Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala (<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/336-indicadores-tributarios.html>), se da a conocer el historial de la carga tributaria de Guatemala, registrándose que para el año 2,012 esta se situó en el 10.9%, siendo insuficiente para cumplir con el compromiso de los Acuerdos de Paz, los que establecieron como meta llegar a una carga tributaria del 12%.

Históricamente la carga tributaria de Guatemala se ha mantenido por debajo del promedio de la carga tributaria de Centro América y América Latina tal como se ilustra en la siguiente tabla.

**Tabla 2.1**

**Comparación de la carga tributaria de Guatemala con el resto de países de América Latina.**

No.	PAIS	2005	2006	2007	2008	2009	2010
1	Nicaragua	16.7%	17.7%	18.2%	17.6%	17.5%	18.3%
2	Uruguay	17.0%	17.8%	17.4%	17.8%	18.1%	18.1%
3	Bolivia	17.6%	17.2%	17.8%	19.1%	19.8%	17.5%
4	Chile	16.9%	17.0%	18.8%	18.5%	14.8%	16.9%
5	Brasil	16.3%	16.1%	16.5%	16.3%	15.0%	15.4%
6	Ecuador	10.1%	10.2%	10.4%	12.1%	13.9%	15.2%
7	Honduras	14.5%	15.1%	16.3%	15.2%	14.6%	14.6%
8	Perú	13.6%	15.2%	15.6%	15.4%	13.4%	14.5%
9	Argentina	13.2%	13.0%	12.7%	13.8%	12.4%	13.7%
10	El Salvador	12.5%	13.4%	13.6%	13.5%	12.6%	13.6%
11	Cuba	25.0%	26.2%	24.0%	19.4%	17.2%	13.5%
12	Paraguay	11.8%	12.0%	11.4%	11.8%	13.0%	13.4%
13	Costa Rica	13.3%	13.7%	14.9%	15.3%	13.5%	13.2%
14	República Dominicana	14.6%	14.8%	15.9%	14.9%	13.1%	12.6%
15	Panamá	8.9%	10.6%	10.8%	10.8%	11.4%	12.5%
16	Colombia	12.4%	13.3%	13.4%	13.4%	12.8%	12.2%
17	Haití	9.7%	10.4%	10.8%	10.6%	11.7%	11.8%
18	Venezuela	15.3%	15.7%	16.0%	13.6%	13.5%	10.9%
19	<b>Guatemala</b>	<b>11.2%</b>	<b>11.9%</b>	<b>12.1%</b>	<b>11.3%</b>	<b>10.3%</b>	<b>10.4%</b>
20	México	8.8%	8.6%	8.9%	8.2%	9.5%	9.6%

**Fuente:** CEPAL/ILPES.

**a.4 Sistema tributario regresivo.** La preeminencia del impacto de los impuestos indirectos en los niveles de recaudación, ha dado como resultado que el sistema tributario se catalogue como un sistema tributario regresivo. Tal como se ilustra en la figura 2.3 (p. 56)

*b. Políticas:*

El sistema tributario guatemalteco se encuentra orientado por las siguientes políticas:

**b.1 Política económica.** Constituida por el conjunto de estrategias y acciones establecidas por el gobierno de turno para motivar la reactivación y desarrollo económico del país, buscando controlar las siguientes variables: Crecimiento económico y reducción de pobreza, generación de empleo, reformas legales para elevar la carga tributaria, políticas monetarias para controlar la inflación, la tasa de interés y el sistema financiero y comportamiento de las principales variables que determinan la competitividad.

**b.2 Política fiscal:** Establecida por el conjunto de estrategias, instrumentos y medidas que el gobierno de turno ha formulado para mantener el equilibrio entre los ingresos tributarios recaudados y el gasto público.

**b.3 Política presupuestaria:** Utilizada por el gobierno para regular las medidas del gasto público para evitar el déficit fiscal.

**b.4 Política de justicia y equidad basada en el principio de capacidad contributiva,** Para cumplir con el mandato constitucional de que todos los subordinados a la potestad tributaria del Estado, contribuyan al gasto público de acuerdo a su aptitud económica.

#### **2.1.6 Instituciones que participan y conforman el sistema tributario.**

El Sistema tributario guatemalteco está conformado por las siguientes Instituciones:

**a. El Congreso de la República:**

Como el ente representativo del poder legislativo y que ostenta la facultad exclusiva de emisión de leyes tributarias. Quien además puede intervenir en las acciones que la legislación y políticas de gobierno permitan por medio de la comisión de finanzas.

**b. *El Ministerio de Finanzas Publicas:***

Como ente rector de la política financiera del Estado, quien de acuerdo a las necesidades del Estado puede: proponer las reformas tributarias necesarias, gestionar la resolución de las solicitudes de exoneración tributaria otorgada de acuerdo al marco legal vigente.

**c. *La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT):***

Como el ente facultado legalmente para administrar todo el sistema tributario.

**d. *Las Municipalidades:***

Como entes facultados para la administración de los arbitrios.

**2.2 Consideraciones generales del sistema tributario guatemalteco.**

El sistema tributario de Guatemala ha estado influenciado e impactado por distintas filosofías y tendencias políticas de los diferentes gobiernos, afectando su consolidación como sistema, y por ende afectando su rendimiento y sostenibilidad en la recaudación tributaria. Situación que ha llevado a reformarlo en varias ocasiones, por la necesidad de ajustarlo a la producción de ingresos tributarios que demandan las políticas de desarrollo del Estado, y por la presión y comparación internacional.

Aun con todas las acciones que han tomado los distintos gobiernos, el comportamiento histórico que ha mostrado el nivel de la carga tributaria de Guatemala como reflejo de la recaudación, se sitúa por debajo de la meta del 12% según los compromisos adquiridos en los Acuerdos de Paz, con excepción del año 2007 donde se tiene el registro histórico de un 12.1%

Para una mejor ilustración se presenta el nivel de carga tributaria logrado en Guatemala en los últimos años.



**Figura. 2. 2 Carga tributaria de Guatemala años 1995 al 2012.**

**Fuente:** Gerencia de Planificación y Desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

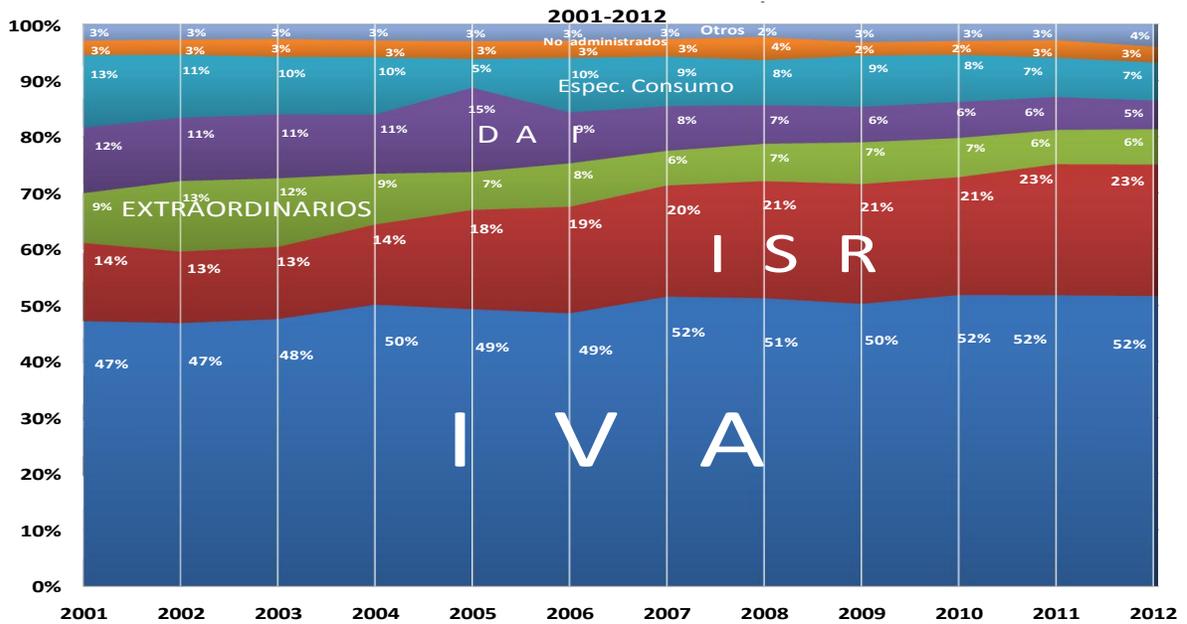
### **2.3 Determinación de las características de regresividad observadas en el sistema tributario de Guatemala.**

Para determinar el grado de progresividad o regresividad de cualquier sistema tributario, se puede analizar la estructura de cada sistema para demostrar el impacto de los impuestos directos en ellos. Cuando el impacto de los impuestos directos tienen una participación en mayor proporción que los impuestos indirectos, estamos frente a un sistema tributario progresivo, pero si el efecto es contrario, es decir la participación de los impuestos indirectos es en mayor proporción que los impuestos directos, entonces estamos frente a un sistema tributario regresivo. Guatemala cuenta con un sistema tributario regresivo, tal como se puede apreciar en las siguientes gráficas, donde se demuestra la participación de los impuestos indirectos.



**Figura 2.3 Estructura de la recaudación tributaria de Guatemala por tipo de impuesto (Directos-Indirecto) años 2001- 2012**

**Fuente:** Gerencia de Planificación y Desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.



**Figura 2.4. Estructura de la recaudación tributaria de Guatemala por impuestos, durante los años 2001- 2012**

**Fuente:** Gerencia de Planificación y Desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El sistema tributario de Guatemala no ha sido estable, por encontrarse constantemente influenciado por diferentes filosofías y tendencias políticas de los distintos gobiernos de turno, afectando sustancialmente su consolidación, rendimiento y sostenibilidad como fuente generadora de los ingresos que el estado de Guatemala necesita para el cumplimiento de sus fines.

## Capítulo III

### Sistema de fiscalización de las obligaciones tributarias

#### 3.1 Sistema de fiscalización.

La implementación y ejecución de un sistema de fiscalización por parte de la administración tributaria, tiene como objetivo garantizar un incremento sostenido en la recaudación de ingresos al Estado, generado por un oportuno y adecuado cumplimiento del pago de las obligaciones tributarias, que de acuerdo al marco legal vigente le corresponden al contribuyente, motivado por una generación efectiva y permanente de percepción de riesgo de ser detectado en caso de no cumplir con sus obligaciones tributarias.

##### 3.1.1 Sistema de fiscalización:

Es el conjunto de estrategias, acciones y procedimientos desarrollados y ejecutados por la administración tributaria en ejercicio de las potestades que la ley le confiere, con el objeto de controlar y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, logrando en el contribuyente una permanente percepción de riesgo de detección, que motive una conducta de cumplimiento voluntario. Se puede decir que el objetivo principal de todo sistema de fiscalización, es fortalecer y garantizar la funcionalidad del sistema tributario, por medio de dos acciones fundamentales, una de carácter preventiva y otra de carácter correctiva.

La generación de riesgo es una acción de carácter preventivo, ya que genera en el contribuyente una motivación para cumplir adecuadamente con sus obligaciones tributarias, logrando que considere que existe una alta posibilidad de ser descubierto al realizar acciones de incumplimiento de las normas y procedimientos tributarios, y por lo mismo es más beneficioso declarar y pagar correctamente sus obligaciones tributarias, tomando en cuenta que el costo de no hacerlo y ser descubierto es más oneroso. Para la implementación y ejecución de un sistema de fiscalización, se deben identificar las áreas del proceso tributario donde se puedan detectar brechas de incumplimiento.

### **Brechas de incumplimiento tributario.**

Están definidas por las distintas áreas o sectores del proceso que conlleva una obligación tributaria, donde se agrupan las diferentes formas de incumplimiento por parte de los contribuyentes. De manera general se identifican las siguientes áreas donde se localizan brechas de incumplimiento:

**a.** *Brecha de inscripción y actualización tributaria.*

Está definida por el incumplimiento en que incurren las personas naturales o jurídicas que estando obligadas a inscribirse y actualizar su información en la administración tributaria, no hayan realizado la gestión que demanda el ordenamiento legal vigente.

**b.** *Brecha de declaración.*

Corresponde a la acción de los contribuyentes que cumplieron con inscribirse oportunamente en la administración tributaria, pero que ya estando inscritos no cumplen con presentar las declaraciones juradas de los impuestos que la ley requiere.

**c.** *Brecha de pago.*

Está constituida por la acción de los contribuyentes que se inscribieron oportunamente en la administración tributaria y que si cumplen con la presentación de las declaraciones que la ley les demanda, pero que no cumplen con el pago de las obligaciones tributarias.

**d.** *Brecha de veracidad.*

Comprende a los contribuyentes inscritos en la administración tributaria, que si cumplen con presentar las declaraciones juradas que les corresponden pero que la información consignada en estas declaraciones no es correcta.

La administración tributaria al implementar un sistema de fiscalización, debe integrar los aspectos que considere relevantes para alcanzar los objetivos planteados, respetando el marco legal vigente que corresponda a cada país. Y tomando en cuenta que la ejecución de un Sistema de fiscalización pretende garantizar de manera sostenida la recaudación de los ingresos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines, mediante el adecuado

cumplimiento de las obligaciones tributarias que le competen a cada contribuyente, es conveniente considerar lo siguiente:

- Una gestión de orientación
- Una gestión de divulgación.
- Una gestión de trabajo preventivo.
- Una gestión de auditoría concomitante (durante) y ex post (después).

Las dos primeras gestiones son importantes y necesarias para ayudar a la educación, formación de conciencia y cultura tributaria en el ciudadano, y las gestiones siguientes corresponden al desarrollo de las responsabilidades que por ley competen a la administración tributaria.

*La gestión de fiscalización constituye una herramienta de control para la Administración Tributaria, que puede ser realizada mediante distintas acciones que requieren de una planificación, programación, ejecución y control permanente y eficiente para garantizar el cumplimiento tributario. Dentro de las acciones que debe considerar un Sistema de Fiscalización, están las siguientes:*

- Presencias fiscales o labor preventiva permanente para verificación del cumplimiento de los deberes formales.
- Procesos masivos para validación de las declaraciones y cruces de información.
- Auditorías fiscales a los estados financieros, libros, documentos, declaraciones de impuestos presentadas por el contribuyente.

Los modelos de sistemas de fiscalización tributaria, se definen de acuerdo al modelo del sistema tributario implementado en cada país, ya que en función de esto se definen sus políticas, objetivos, estrategias, características, alcances, metodologías, manuales, procedimientos, herramientas, etc.

### **3.2 Sistema de fiscalización tributaria de Guatemala.**

Todos los países necesitan de una institución investida con las facultades legales y con capacidades técnicas especiales para la administración y fiscalización del sistema tributario. En Guatemala estas atribuciones están asignadas a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, convirtiéndose de esta manera en el ente que sirve de enlace entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación tributaria, es decir, es el vínculo que une al contribuyente y al Estado en ejercicio de su poder tributario.

**La Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-**, es la institución estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en el marco legal y administrativo vigente. Para el ejercicio de sus funciones, esta institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

#### **3.2.1 Antecedentes.**

La Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-, fue creada en el año de 1998, para administrar el sistema tributario interno y aduanero nacional (tributo externo). Su origen está relacionado a los Acuerdos de Paz, en los que se estableció el compromiso de modernizar y fortalecer la administración tributaria del estado de Guatemala, con el fin de apoyar el cumplimiento de los compromisos fiscales incluidos en los mismos, especialmente el de aumentar la carga tributaria en relación al producto interno bruto (PIB). Según lo establecido en el Acuerdo sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria (<http://biblio3.url.edu.gt/Publi/Libros/Acuerdos-de-Paz/40.pdf>), esta meta implica alcanzar como mínimo una carga tributaria del 12% del PIB.

En el decreto 1-98 del Congreso de la República en el artículo 3, establece que la función principal de la Superintendencia de Administración Tributaria, es la de ejercer con carácter exclusivo, la administración, recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y de los que incidan sobre el comercio exterior, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las municipalidades.

Con fecha 2 de enero de 1999, la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, asumió todas las funciones, atribuciones y competencias que tenían asignadas la Dirección General de Rentas Internas y la Dirección General de Aduanas.

Con fecha 14 de octubre de 1998, mediante Acuerdo No. 2-98 del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, se definen las funciones de esta institución, incluyendo entre ellas *las que sustentan la facultad y obligación de realizar la fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias*. Este acuerdo fue derogado por el acuerdo de directorio No. 7-2007, validándose nuevamente como parte de las funciones primordiales de la Superintendencia de Administración Tributaria, *la fiscalización y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustantivas*.

De acuerdo al plan estratégico institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– para el año 2013 al año 2015, se define la siguiente visión, misión y valores.

*a. Visión.*

Recaudamos con efectividad para el Estado, promoviendo la competitividad y el Desarrollo.

*b. Misión*

Ser reconocida como la mejor administración tributaria de la región Centroamericana y del Caribe.

*c. Valores institucionales*

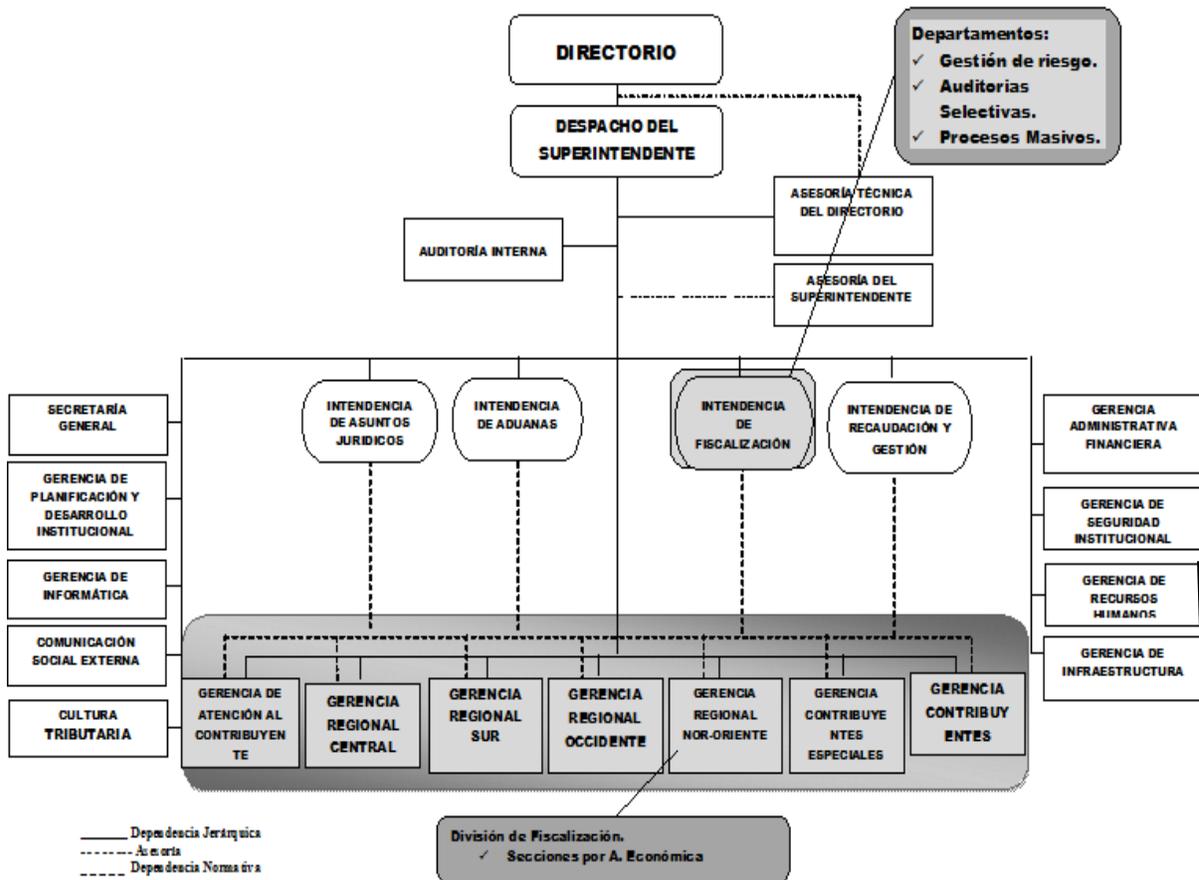
- **Actitud de servicio:** Los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, se esfuerzan por aportar lo mejor de sí mismos en la atención que se brinda a los usuarios internos y externos.

- **Respeto:** Todos los funcionarios y empleados reconocen el valor inherente a los derechos innatos de las personas de ser tratados con amabilidad, cortesía y cordialidad.
- **Responsabilidad:** Todas las funciones y tareas asignadas a los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, se cumplen efectiva y oportunamente con disciplina, respeto, profesionalismo y trabajo en equipo.
- **Transparencia:** Todas las actitudes y acciones de los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, responden a las normas de conducta moral y social regida por la ética, por lo que la transparencia se refleja en el desempeño de las funciones asignadas con coherencia en lo que se piensa, se dice y se hace.
- **Productividad:** Todas las actitudes y acciones de los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, buscan aprovechar óptimamente los recursos, para asegurar el uso adecuado de los insumos de trabajo en la obtención de los resultados esperados.

### **3.2.2 Estructura organizacional de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-**

Desde los inicios de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- se creó una estructura organizacional, la que se ha ido desarrollando y modificando para ajustarse a las necesidades actuales de la institución.

**ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL  
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**



**Figura 3.1 Organización interna de Superintendencia de Administración Tributaria y de la intendencia de fiscalización.**

**Fuente:** Gerencia de planificación y desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria para el desarrollo de las funciones sustantivas, cuenta con cuatro Intendencias, cuatro gerencias regionales y dos gerencias de contribuyentes especiales, así:

- a. *Intendencias:* De aduanas, de recaudación, de asuntos jurídicos, de fiscalización.
- b. *Gerencias regionales:* Central, sur, nororiente y occidente.

- c. *Gerencias de contribuyentes especiales.* Contribuyentes especiales grandes y contribuyentes especiales medianos.

### **3.2.3 Funciones de fiscalización**

La función de fiscalizar y verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias le corresponde por mandato legal a la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-, quien de acuerdo a su ley orgánica y marco legal vigente, le corresponden las funciones de planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos. Esta facultad de realizar acciones de fiscalización tiene respaldo constitucional, según el artículo 24 de la Constitución Política de la República, donde indica que: “Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley”.

El Código Tributario de Guatemala y sus reformas (decreto del Congreso de la República No. 6-91), faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, para que ejerza las funciones de administración, control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos. Indicando para el efecto lo siguiente:

- a. *El artículo 19.* Establece dentro de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, las siguientes: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos. Quedando con esto definido que dentro de las facultades con sustento legal que son ejercidas por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, esta la fiscalización.

El ejercicio de las facultades legales de fiscalización realizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, debe responder a las siguientes demandas:

- Garantizar el respeto y cumplimiento del orden legal vigente.
  - Lograr que los contribuyentes que no cumplen con sus obligaciones tributarias y que defraudan al fisco, sean detectados y sancionados de acuerdo a la regulación vigente.
  - Que los contribuyentes responsables que si cumplen sus obligaciones tributarias no sean afectados por los contribuyentes que defraudan al fisco.
  - Lograr la igualdad de condiciones en los distintos actores de la economía del país.
- b. *Artículos 98 y 98” A”*. Establece que la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, y en el ejercicio de sus funciones debe actuar conforme a las normas de dicho código, a las leyes y reglamentos respectivos para la aplicación de la fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

De todas las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, la intendencia de fiscalización es la que cuenta con las facultades para ejercer la acción fiscalizadora del sistema tributario guatemalteco.

### **Acción fiscalizadora**

Desde el punto de vista del ámbito tributario, Folco, C (2004) indica que se entiende por acción fiscalizadora a “La facultad o poder que otorga la ley a determinado ente para que en el uso de sus facultades o poderes, se encargue de la verificación del debido cumplimiento de todas aquellas obligaciones tributarias contenidas en las distintas leyes tributarias.” (p. 189).

La intendencia de fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las facultades de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras. Para el desarrollo de sus funciones la intendencia de fiscalización cuenta con los siguientes departamentos: Gestión de riesgo, auditorías selectivas, procesos

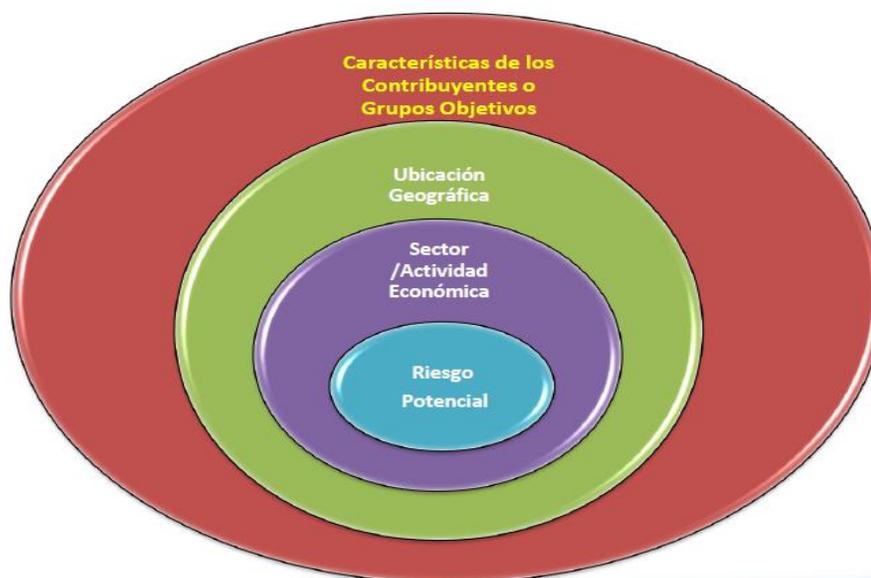
masivos, precios de transferencia, evaluación y control. Adicionalmente cuenta con una división de fiscalización y secciones por actividad económica en cada gerencia.

### 3.2.4 Desarrollo del sistema de fiscalización en Guatemala:

De acuerdo a información interna de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, el sistema de fiscalización de Guatemala se realiza de acuerdo a un plan elaborado anualmente por la intendencia de fiscalización, tomando en cuenta lo siguiente:

#### Crterios aplicados al sistema de fiscalización.

Para determinar los indicadores que revelen el riesgo potencial de incumplimiento tributario y elaborar las estrategias y programas de fiscalización, se debe: identificar al grupo objetivo de contribuyentes, determinar su ubicación geográfica, clasificárseles de acuerdo al sector o actividad económica que desarrollan y hacer las evaluaciones correspondientes, para ello deben entonces tomarse en cuenta los criterios siguientes:



**Figura 3.2** Criterios aplicados para la fiscalización del contribuyente.

**Fuente:** Gerencia de Planificación y Desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

a. *Criterio de clasificación del contribuyente de acuerdo a sus características:*

La Superintendencia de Administración Tributaria califica y clasifica a los contribuyentes en distintas categorías así: Contribuyentes especiales grandes, contribuyentes especiales medianos, contribuyentes normales (grandes regionales), contribuyentes normales (resto de contribuyentes). Establece la cantidad de contribuyentes que conformarán cada categoría, seguidamente tomando en cuenta la magnitud y continuidad de sus operaciones, los ingresos brutos anuales declarados, el monto de sus activos y aporte a la recaudación del país por medio del pago de sus impuestos, los incorpora a la clasificación definida en orden de importancia así: Los contribuyentes más significativos, con más altos estándares se incluyen como contribuyentes especiales grandes hasta llegar cubrir la cantidad de contribuyentes establecidos para esta categoría y así sucesivamente se incorporan a todos los contribuyentes que están registrados y controlados por la Superintendencia de Administración Tributaria.

**Tabla 3.1**

**Clasificación de acuerdo a las características del contribuyente**

Tipo de Contribuyentes / <sup>*</sup>	Cantidad de Contribuyentes	Aporte al total de la recaudación 2013	
		Aporte por tipo de contribuyente	Aporte Acumulado
Contribuyentes especiales grandes	713	59%	59%
Contribuyentes especiales medianos	2,459	15%	74%
Normales(grandes regionales)	4,786	5%	79%
Normales(resto de contribuyentes) / <sup>**</sup>	1,510,747	21%	100%
<b>Total</b>	<b>1,518,705</b>	<b>100%</b>	

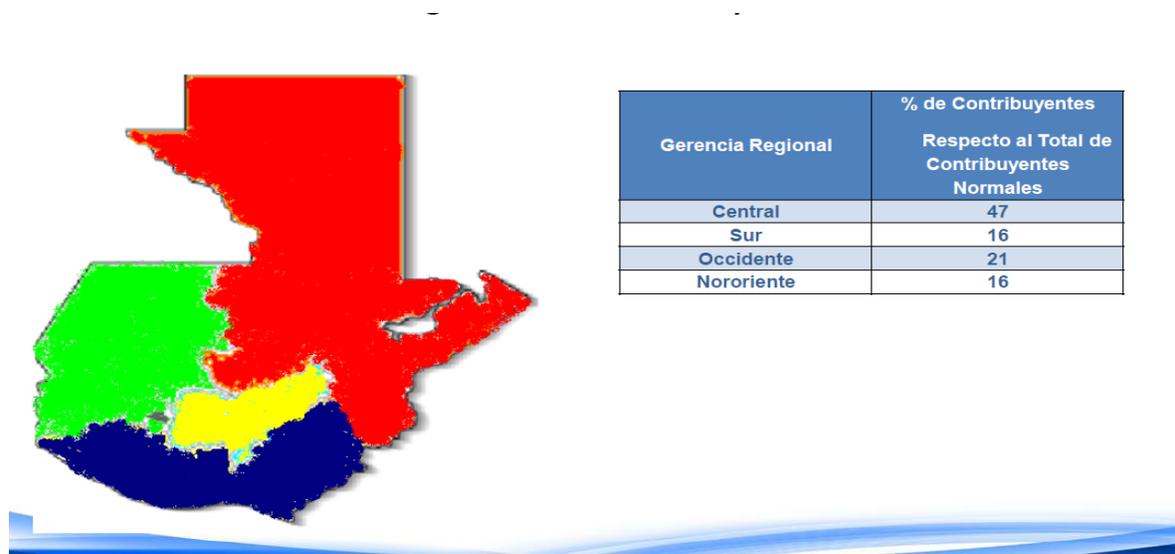
/\* Clasificación del padrón de contribuyentes definido para el año 2013.

/\*\* Contribuyentes que han hecho aporte fiscal en algún impuesto durante el año 2013.

**Fuente:** Gerencia de Planificación y Desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**b. Criterio de clasificación del contribuyente de acuerdo a su ubicación geográfica:**

La Superintendencia de Administración Tributaria atiende, controla y fiscaliza el cumplimiento tributario de los contribuyentes normales, es decir todos aquellos que no son considerados contribuyentes especiales grandes y contribuyentes especiales medianos, tomando en cuenta su ubicación geográfica, dividiendo al país en cuatro regiones así:



**Figura 3.3 Clasificación de acuerdo a la ubicación geográfica de los contribuyentes.**

**Fuente:** Gerencia de Planificación y Desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**c. Criterio de clasificación del contribuyente de acuerdo al tipo de actividad económica:**

La gestión de fiscalización del cumplimiento tributario en función del tipo de actividad económica que desarrolla el contribuyente se clasifica y atiende de la siguiente manera:

**Tabla 3.2**

**Clasificación de acuerdo a la actividad económica.**

Tipo de Contribuyente	Actividad Económica
Contribuyentes Especiales	Industria y Agroindustria
	Banca y Finanzas
	Servicios
	Comercio (incluye C. Exterior)
Contribuyentes Normales	Industria
	Agroindustria
	Comercio
	Comercio Exterior
	Servicios
	Otras

**Fuente:** Gerencia de Planificación y Desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

**d. Criterio de riesgo potencial.**

El control y fiscalización de cumplimiento tributario, tomando en cuenta el criterio de riesgo potencial, se aplica por medio de módulos de inteligencia fiscal que permiten consolidar las distintas fuentes de datos para evaluar el comportamiento y el cumplimiento del universo de contribuyentes, determinando indicios de evasión o elusión a través de la integración y aplicación de reglas, variables, fórmulas y modelos, siendo la tecnología informática una herramienta esencial para esta labor, como se ilustra a continuación:



**Figura 3.4** Proceso de gestión de riesgo potencial, para operación del control y fiscalización del cumplimiento tributario.

**Fuente:** Gerencia de Planificación y Desarrollo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los sistemas de fiscalización constituyen una herramienta indispensable para controlar y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, logrando en el contribuyente una permanente percepción de riesgo de detección, que motive una conducta de cumplimiento voluntario. En Guatemala el sistema de fiscalización utilizado por la Superintendencia de Administración Tributaria se ha desarrollado constantemente, cuenta con personal calificado, tecnología y procesos automatizados que favorecen el control del cumplimiento tributario. Sin embargo se ha visto afectado por algunos aspectos que le restan eficiencia, como la debilidad del marco jurídico que regula el sistema tributario.

## Capítulo IV

### Infracciones y sanciones tributarias

#### 4.1 Aspectos generales.

El ordenamiento jurídico de todo sistema tributario, constituye un baluarte fundamental para definir, ordenar y regular la potestad del Estado, de requerir y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que legalmente les corresponden a sus subordinados. Tomando en cuenta que el presupuesto del Estado es financiado por los ingresos que se generan con el cumplimiento de las obligaciones tributarias, es de vital importancia que todos los Estados, se interesen por fortalecer el sistema de fiscalización de su sistema impositivo, para detectar oportunamente a los sujetos pasivos que infringiendo el ordenamiento jurídico dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Para que un Estado pueda obtener los recursos necesarios para el cumplimiento de sus fines, debe estar legalmente investido con la potestad o poder tributario que le dé la facultad crear tributos, exigir su cumplimiento e imponer sanciones a los que no cumplan con sus obligaciones tributarias, obviamente todo debe estar enmarcado dentro de la esfera del legítimo estado de derecho.

##### *4.1.1 El Derecho.*

La enciclopedia libre Wikipedia (<http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho>. 2013) da la siguiente definición de derecho: Es el orden normativo e institucional de la conducta humana en sociedad, inspirado en postulados de justicia, cuya base son las relaciones sociales existentes que determinan su contenido y carácter, en otras palabras, son conductas dirigidas a la observancia de normas que regulan la convivencia social y permiten resolver los conflictos intersubjetivos.

##### *4.1.2 El estado de derecho*

El diccionario en línea Definición de (<http://definicion.de/estado-de-derecho/> 2013), refiere que el estado de derecho “Está formado por dos componentes: el Estado (como forma de organización política) y el derecho (como conjunto de las normas que rigen el

funcionamiento de una sociedad); por lo tanto, el poder del Estado se encuentra limitado por el derecho”. Requiriendo fundamentalmente que todas las personas que lo integran, sean gobernantes o gobernados, conozcan, obedezcan y se rijan absolutamente por el marco legal vigente correspondiente.

“En este mismo sentido en el año 2006, Osorio M, da la siguiente definición de estado de derecho: Es aquel en que los tres poderes del gobierno, interdependientes y coordinados, representan conforme a la conocida frase de Lincoln, el gobierno del pueblo por el pueblo y para el pueblo. A este respecto dice Sanchez Viamonte: Los tres poderes o ramas de gobierno –pertenecientes a un tronco común- nacen del pueblo en forma más o menos directa. Los tres actúan, pues en su nombre, bajo imperio de las normas constitucionales. El gobierno es la colaboración y concurrencia de los tres, identificados a través de la norma jurídica, que fundamenta y caracteriza al Estado de Derecho” (p. 380).

#### *4.1.3. El Estado de derecho constitucional.*

Adicionalmente a ser un estado de derecho y estar delimitado legalmente por las normas que rigen la sociedad y representado por los tres poderes (ejecutivo, legislativo y judicial), reconoce y eleva a la Constitución Política como la ley superior de todo el ordenamiento jurídico del estado, ante la cual debe someterse, supeditarse y estar regulada cualquier diferencia que se puedan suscitar en el ordenamiento jurídico ordinario, el actuar de sus subordinados y el actuar de los tres poderes públicos que lo integran.

#### *4.1.4. Derecho tributario*

El ordenamiento jurídico que regula el sistema tributario, cae dentro del campo del derecho tributario. La materia tributaria es conocida desde los mismos inicios de la sociedad y está integrada por un aspecto económico y otro de orden jurídico. El aspecto económico es el que mayor atención y desarrollo le ha dado la sociedad; Sin embargo en la medida que se han fortalecido los estados de derecho, el aspecto jurídico ha cobrado una vital importancia, convirtiéndose en un elemento fundamental para la consolidación y desarrollo de los sistemas tributarios, permitiendo con esto que las relaciones del Estado y los

contribuyentes, se desarrollen en un marco de respeto y justicia social, dando lugar a que el Estado tenga parámetros legales que lo delimiten y no le permitan extralimitarse en el ejercicio de sus facultades, pero que a la vez tenga las facultades legales que le permitan exigir de manera coercitiva a quienes no han cumplido con sus obligaciones tributarias.

El ordenamiento jurídico de la materia tributaria en sus inicios fue objeto de estudio del derecho puro, y en la medida que este evolucionó, pasó a formar parte del derecho administrativo, posteriormente al derecho financiero y en la actualidad es objeto de estudio del derecho tributario, que se constituyó en una rama independiente del derecho.

El derecho tributario está constituido por el ordenamiento legal que regula las relaciones surgidas entre el Estado y los subordinados a su potestad tributaria. Está constituido por todo el ordenamiento en materia tributaria, por normas de rango constitucional, regulación establecida en convenios y acuerdos internacionales, leyes generales y específicas emitidas por el poder legislativo y normas reglamentarias emitidas por el poder ejecutivo.

Con la evolución, desarrollo e importancia que ha actualmente tiene el derecho tributario, ha integrado como una rama de estudio al derecho tributario constitucional.

#### *4.1.5. Derecho tributario constitucional*

Se ocupa del estudio y regulación de la facultad o potestad tributaria que el Estado posee, para garantizar que se encuentre supeditada a normas de rango constitucional que garanticen el estado de derecho. Para tener una mayor claridad se presenta lo que mencionan algunos autores.

- Villegas, H (1997) indica que: "... El Derecho tributario constitucional estudia las normas fundamentales de la disciplina, el ejercicio de la potestad tributaria y las que se encuentran en las cartas constitucionales de los países en que estas existen..." (p.185).
- Martín, J y Rodríguez, G (1985) define el derecho tributario constitucional como el "Conjunto de normas y principios constitucionales que establecen los límites, directos e indirectos, al ejercicio del poder tributario del Estado" (p. 91).

La potestad tributaria del Estado no es ilimitada, está regulada por el ordenamiento jurídico constitucional específico de la materia tributaria, situación que le permite al Estado estar investido del poder de exigir a los sujetos pasivos el cumplimiento de los tributos, siempre que estos estén legalmente establecidos y recurrir a la utilización de medios de coerción y aplicación de sanciones que la legislación tributaria permita, en los casos específicos en que los sujetos pasivos evadan, infrinjan o dejen de cumplir el ordenamiento jurídico tributario vigente.

Se concluye que la facultad tributaria del Estado debe estar regulada por un ordenamiento legal, que especifique de manera clara hasta donde puede ejercerla, qué derechos y obligaciones les asisten a los subordinados y en caso de que estos incumplan sus obligaciones tributarias, qué medidas coercitivas se les pueden aplicar para lograr la recaudación de los tributos.

#### *4.1.6 Obligación tributaria.*

La obligación tributaria constituye un vínculo, un nexo de carácter jurídico que surge entre el Estado y los subordinados, en el momento mismo en que se produce un hecho previsto en la ley y que genera al Estado el derecho de ejercer su potestad tributaria.

Gómez, G (2001), da la siguiente definición de obligación tributaria: “Es un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto pasivo, debe dar a otro sujeto denominado acreedor, quien actúa ejercitando el poder tributario, sumas de dinero o una cantidad de cosas determinadas legalmente” (p.200).

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

La obligación tributaria tiene las características que se describen a continuación.

- a. No es un vínculo de carácter moral, es un vínculo jurídico de carácter público, por lo mismo el Estado tiene la facultad legal para forzar que se cumpla.
- b. Es un vínculo de carácter personal, derivado que se crea y se desarrolla entre dos sujetos, el Estado como sujeto activo quien ostenta la potestad tributaria y el contribuyente quien como sujeto pasivo de la obligación tributaria.

- c. Constituye un vínculo jurídico que prescribe una obligación de carácter de patrimonial, ya que el cumplimiento de una obligación tributaria impacta en el patrimonio del sujeto pasivo.
- d. Constituye una obligación jurídica de carácter público, ya que le da el derecho al Estado de exigirla y su finalidad es financiar al Estado como ente público.

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

- a. Sujeto activo de la obligación tributaria: Es el Estado, a quien el ordenamiento jurídico le da la potestad de exigir su cumplimiento, quien puede delegarla legalmente en otro ente público.
- b. Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Son todas las personas naturales o jurídicas en quienes recaiga legalmente un hecho generador de una obligación tributaria.
- c. Responsables tributarios. Son todas las personas naturales o jurídicas que de acuerdo a un vínculo legalmente establecido, están obligadas de manera solidaria al cumplimiento de la obligación tributaria formal o material de un sujeto pasivo. De acuerdo a lo indicado por Villegas, H (2001) “No se excluye de la relación jurídica tributaria principal al destinatario legal tributario... Pero se ubica a su lado a un tercero....y se asigna también a ese tercero el carácter de sujeto pasivo de la relación tributaria principal” (p. 258).

El incumplimiento tributario de los sujetos pasivos constituye un ilícito que afecta grandemente a la sociedad, es un mal que daña la economía del país, restándole al Estado la posibilidad de cubrir toda la demanda de necesidades sociales de carácter público, y frena el desarrollo de todo país. Por lo mismo es deber de todo Estado fortalecer la fiscalización de su sistema tributario, a efecto de garantizar el control y cumplimiento de las obligaciones tributaria de todas las personas naturales y jurídicas que estén obligadas a hacerlo.

## 4.2 Infracciones tributarias.

En términos generales el incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los sujetos pasivos, es considerado por el derecho tributario, como una acción en contra del ordenamiento jurídico, por lo tanto es tipificada como una ilegalidad o ilícito tributario.

Existen diversas definiciones y posiciones doctrinarias en relación a los ilícitos o infracciones y sanciones tributarias, por lo mismo para tener un panorama más amplio y claro en relación a este tema, estudiaremos algunas definiciones y posiciones doctrinarias.

- a. **Ilícito.** Cabanellas, G (1979), define el ilícito como: “Lo prohibido por la ley a causa de oponerse a la justicia, equidad, razón o buenas costumbres” (p. 720).
- b. **Ilícito Tributario.** En función a la definición general, podemos decir que el ilícito tributario, es toda acción u omisión violatoria de las normas tributarias penales. El ilícito tributario es una infracción al ordenamiento jurídico, en virtud que lleva consigo la violación de las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias, y por lo tanto representa hacer lo que la ley prohíbe o dejar de hacer lo que la ley demanda.
- c. **Infracción:** De manera general se define como la transgresión, quebrantamiento, violación o incumplimiento de una ley, convenio, tratado, pacto, contrato u orden. Osorio, M (2006) da la siguiente definición: “Transgresión, violación o quebrantamiento de una ley, pacto o tratado” (Escriche). Toda persona es responsable de las *infracciones* que cometa, y por lo tanto de las penas respectivamente señaladas o en la obligación de resarcir los daños y perjuicios así ocasionados” (p. 490). Puede observarse que esta definición aparte de incluir el hecho de transgresión, violación o quebrantamiento de una ley, hace mención de la responsabilidad que la persona tiene por estos actos.
- d. **Infracción Tributaria:** Según Sainz, F (1962) es una “Conducta típica, antijurídica y culpable con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración” (p. 312).

#### 4.2.1 Naturaleza jurídica de las infracciones

Ha existido un debate doctrinal en relación la naturaleza jurídica de las infracciones tributarias, existiendo tres teorías al respecto.

- a. **Teoría penalista:** Indica que las infracciones tributarias tiene un carácter penal y deben ser reguladas por el derecho penal, por considerarse una ilícito merecedor de una acción punible, tomando en cuenta que afecta la facultad recaudatoria del Estado y por ende, constituye una acción delictiva que afecta el patrimonio de toda la sociedad subordinada a la potestad del Estado.
- b. **Teoría administrativa:** Manifiesta que las infracciones tributarias tienen un carácter administrativo y deben de ser reguladas por el derecho penal administrativo, como una rama independiente del derecho penal, tomando en cuenta que el bien jurídico tutelado es ontológico y cualitativamente distinto al protegido por el derecho penal.
- c. **Teoría tributaria o autonómica:** Indica que las infracciones son de carácter tributario, por lo mismo deben de ser reguladas por el derecho tributario.

No existe un consenso generalizado que defina que campo de acción específico regula las infracciones tributarias, quedando esto a criterio de las distintas legislaciones de los países; Sin embargo, sí ha existido mayor consenso en el sentido de clasificar las infracciones tributarias de acuerdo a determinadas características de los hechos que las generan, en contravenciones tributarias y delitos tributarios.

- **Contravención tributaria:** Es una falta de colaboración, una omisión de ayuda, en cuyo campo los derechos del individuo están en juego de manera mediata. El objeto que se protege convencionalmente no está representado por los individuos ni por sus derechos naturales o sociales en sí, sino por la administración estatal en todo el campo de la administración pública.
- **Delito tributario.** De acuerdo a lo indicado por Villegas, H (1997) “Es la infracción que ataca directamente la seguridad de los derechos naturales y sociales de los individuos, correspondiendo su estudio al Derecho Penal común” (p. 378).

#### 4.2.2 Elementos de la infracción tributaria.

De acuerdo al juicio de distintos autores que se han pronunciado en relación al tema de infracciones tributarias, en el presente estudio se consideraron los siguientes elementos que conforman una infracción tributaria.

- a) **La Conducta.** Toda infracción tributaria es generada por la acción humana, es decir está implícita la conducta humana. De esa cuenta aun las empresas constituidas como personas jurídicas cuenta con un representante legal, en quien descansa la responsabilidad del incumplimiento tributario y lo transfiere a su representada. La conducta humana que produce la infracción tributaria puede tener un carácter positivo, si el contribuyente realiza una acción que infringe una prohibición establecida en la regulación tributaria dando como resultado que altere el orden jurídico, o por el contrario puede ser negativa si deja de realizar una acción que da como resultado el incumplimiento de una norma tributaria y por ende altera el ordenamiento jurídico.
- b) **Tipicidad:** Se fundamenta en el principio tributario de legalidad y manifiesta que para tipificar un acto o conducta humana como generadora de una infracción tributaria, debe de existir antes una ley previa que identifique, enmarque y establezca la conducta humana positiva (por acción) o negativa (por omisión) que al realizarse constituye una infracción tributaria, entendiéndose que si no existe esta ley previa que defina esta acción no puede existir una infracción tributaria.
- c) **Antijuricidad:** Se refiere al acto o la acción de la conducta humana positiva o negativa que constituye el hecho punible generador de transgresión de la ley tributaria y de alteración del orden jurídico. Se puede decir entonces que la tipificación de conductas infractoras del ordenamiento jurídico no indica necesariamente una antijuricidad, para que se genere un acto antijurídico debe realizarse una conducta humana infractora, por lo mismo no existe antijuricidad mientras el contribuyente no haya realizado una conducta que al ser evaluada sea considerada infractora por no haberse ajustado al ordenamiento jurídico.

- d) **Imputabilidad.** Se refiere a la necesidad de que sujeto pasivo de la obligación tributaria, goce plenamente de todas sus facultades, de tal modo que éstas le permitan ser responsable de sus actos, para ser considerado responsable de una infracción tributaria. Para esto debe gozar de una serie de condiciones, físicas, mentales y legales mínimas para ser considerado responsable. Reafirmamos entonces que la evaluación de imputabilidad es aplicada directamente a un acto de una persona física, es decir una acción de la conducta humana, por lo mismo las personas jurídicas ante la imposibilidad de hacerlo por ellas mismas se auxilian de unas personas físicas como sus representantes legales.
- e) **Culpabilidad.** Refiere la valoración que se le da al acto de la conducta humana que transgrede una norma tributaria, donde se define la gradualidad de la infracción y de la responsabilidad, determinando si se trata de un delito o una falta. Para esto se toman en cuenta algunas situaciones que motivaron la conducta infractora, si fue intencionada es una acción dolosa o si fue desconocimiento y negligencia, es una acción culposa. Adicionalmente se deben tomar en cuenta todas las situaciones y circunstancias atenuantes y agravantes que permita al ordenamiento jurídico tributario la definición de la responsabilidad y sanción que le corresponde a la infracción tributaria.

#### 4.2.3 *Clasificación doctrinaria de las infracciones.*

- a. Por la gravedad que representen:** Se dividen en delitos y en faltas o contravenciones. Esta clasificación permite definir la infracción por la gravedad de los hechos y la instancia que debe resolverlos.
- a.1 Delitos.** Constituyen delitos todos los actos que infrinjan una norma tributaria y que son considerados graves, por constituir violaciones a derechos sociales como el patrimonio del Estado, por lo mismo son sancionados con una pena grave. Estos actos deben ser conocidos y resueltos por los jueces a través de los órganos jurisdiccionales correspondientes.
- a.2 Faltas o contravenciones** Constituyen actos que transgreden disposiciones reglamentarias, son consideradas con una sanción menor y son conocidas y resueltas

por la administración, pero el ordenamiento legal le da la posibilidad al contribuyente calificado como infractor, que cuestione la sanción, presentando los recursos administrativos ante las instancias correspondientes.

**b. Por la intención que representan:** Se dividen en dolosas y culposas. Esta clasificación se basa en la evaluación de la intención del acto o conducta de la persona al momento de cometer la transgresión del ordenamiento tributario.

b.1 El Dolo: es la acción con intención, es la actuación decidida con conocimiento de causa y efecto, es decir el saber qué acción u omisión se está cometiendo, y que esas acciones constituyen una transgresión del ordenamiento jurídico, teniendo claro que al momento de ser detectado por la administración tributaria asume las consecuencias o resultados de sus acciones.

Según Jiménez, L (1997) define el Dolo, como: “La producción de un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con su voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica” (p. 243)

Se concluye de acuerdo al derecho tributario que el dolo, está constituido por el desarrollo de acciones decididas y con plena conciencia por parte de los contribuyentes con la intención de transgredir el ordenamiento legal, con la finalidad de evadir y no cumplir con el pago y atención de la obligación tributaria.

b.2 La Culpa, es el producto del desarrollo de acciones que infringen las leyes tributarias, pero que son realizadas sin intención abierta y consciente de transgredir el ordenamiento jurídico. Esto pone de manifiesto las acciones del infractor sin el conocimiento e intención de faltar de manera decidida a sus responsabilidades tributarias, conlleva básicamente daños y faltas por negligencia, imprudencia, o falta de experiencia.

**c. De acuerdo al tiempo de ejecución de las acciones.** Se dividen en instantáneas y continuas. Esta clasificación se basa en el tiempo que duran los actos o conductas que transgreden las leyes tributarias.

c.1 Las infracciones instantáneas: Están constituidas por todos los actos que se realizan en el momento de la violación y que se extinguen junto con la acción u omisión que le dio origen.

c.2 Las infracciones continuas: Son todos los actos que transgreden el ordenamiento legal y que después de haberse consumado la acción u omisión, continúa sin interrupción la violación a la ley.

**d. Por el resultado interno de la infracción:** Se clasifican en formales y materiales.

d.1 Las infracciones formales: Están constituidas por la simple acción u omisión del infractor, sin que sea necesario que se produzca un resultado externo adicional.

d.2 Las infracciones materiales: Son todas aquellas que no pueden consumarse si no se produce el resultado exterior, el cual era esperado por el infractor.

**e. Por el efecto legal de la conducta.** Se clasifican en simples y complejas.

e.1 Las simples: están constituidas por todas aquellas, en las que una sola conducta infringe una sola norma tributaria.

e.2 Las complejas: están definidas por aquellas que transgreden varios bienes jurídicos, por medio de varios hechos que constituyen por sí, una infracción.

#### **4.3 Sanciones Tributarias.**

Están definidas por el ejercicio de la facultad del Estado de castigar y sancionar a quienes estando sujetos a su potestad tributaria, infrinjan la ley y dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias.

No es correcto que se confunda la sanción con la pena o que se utilicen como sinónimos, ya que las penas solo pueden ser impuestas por órganos jurisdiccionales y no entidades

administrativas. En función de esto vale la pena resaltar que la sanción es básicamente una consecuencia jurídica que recae sobre el infractor por no cumplir con sus obligaciones tributarias, y tiene como objetivos:

- Restablecer el ordenamiento jurídico.
- Reparar y retribuir al estado por el daño causado o resarcir la falta.
- Castigar la falta la conducta del infractor por la infracción tributaria cometida.
- Desmotivar la cultura de incumplimiento tributario.

#### *4.3.1 Principios de las sanciones tributarias.*

- a. Principio de carga de la prueba. En la gestión administrativa y en la gestión penal de las obligaciones tributarias, la carga de la prueba la tiene la parte demandante.
- b. Principio “non bis in idem”. El sujeto pasivo que cometa una infracción tributaria no puede ser sancionado dos veces por el mismo hecho.
- c. Principio de tipicidad. Solo pueden sancionarse las infracciones tributarias que se encuentren tipificadas en una ley tributaria, la que debe definir con exactitud las consecuencias de infringirla.
- d. Principio de imputabilidad y culpabilidad. La Administración Tributaria debe demostrar que el sujeto pasivo cometió una infracción tributaria para que éste sea sujeto de una sanción tributaria
- e. Principio de legalidad. Solo puede establecerse una sanción tributaria si existe una norma con rango de ley que la respalde.
- f. Principio de retribución. Toda sanción tributaria tiene como fin retribuir al Estado por el mal que se le ha causado y restablecer el ordenamiento jurídico que se ha transgredido.

- g. Consecuencia jurídica. La sanción es una consecuencia jurídica, que se presenta por una reacción del Estado ante una acción que transgrede el ordenamiento jurídico vigente.
- h. Principio de intransferibilidad. Tomando en cuenta que las obligaciones tributarias tienen una naturaleza personal, ninguna infracción debe tener carácter transferible.
- i. Principio de no concurrencia. En el caso de generarse dos infracciones tributarias, solo se castigará la de mayor gravedad.
- j. Principio irretroactividad. Define que la ley no puede tener efecto retroactivo, es decir no puede contrarrestar leyes ya vigentes, salvo en materia penal cuando favorece al reo. En materia tributaria aplica cuando favorece al contribuyente o infractor.
- k. Principio del debido proceso. La determinación de una sanción tributaria se debe realizar con estricto apego a la regulación, reglamentos y procedimientos tributarios vigentes.
- l. Principio de razonabilidad. La sanción debe corresponder a la gradualidad de la infracción.
- m. Principio de causalidad. La sanción tributaria debe recaer estrictamente sobre quien cometió la infracción.
- n. Principio de competencia. Las sanciones tributarias solo pueden ser impuestas por las entidades que estén facultada legalmente para hacerlo.

#### 4.3.2 *Clasificación de las Sanciones Tributarias.*

- a. Por su fin. Intimidatorias y correctivas.
  - a.1 Intimidatorias. Tienen como objetivo fortalecer un sentido de prevención, mediante la creación de un sentido de percepción de riesgo.

- a.2 Correctivas. Buscan restablecer el ordenamiento jurídico, cambiar la conducta infractora del contribuyente, mediante la adecuada gradualidad de la infracción impartida.
- b. Por la materia a que pertenecen. Privativas de libertad, restrictivas de libertad, restrictivas de derechos, pecuniarias.
  - b.1 Privativas de libertad. Se integran por las sanciones de carácter penal, y como resultado se obtiene la privación de la libertad del infractor.
  - b.2 Restrictivas de libertad. Tienen como objetivo, limitar la libertad de locomoción del infractor.
  - b.3 Restrictivas de derechos. Tienen como objetivo, restringir de manera específica ciertos derechos del contribuyente.
  - b.4 Pecuniarias. Son la que afectan el patrimonio del contribuyente y están constituidas básicamente por la imposición de multas.
- c. Por su relación con la obligación tributaria. Las de coincidencia, las de no coincidencia y las de castigo.
  - c.1 De coincidencia: Son las infracciones tributarias que coinciden exactamente con la demanda prohibitiva de la ley, lo que faculta al Estado para requerir de manera coercitiva el cumplimiento forzoso.
  - c.2 De no coincidencia: Se dan cuando el Estado no puede requerir el cumplimiento de manera forzosa, pero el ordenamiento legal le da la posibilidad de requerir una prestación equivalente.
  - c.3 Las de castigo. Tienen como finalidad imponer un castigo al infractor y restablecer el ordenamiento jurídico.

La legislación tributaria de todo país, describe las infracciones tributarias como acciones o conductas antijurídicas que realiza el contribuyente y que afecta el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En Guatemala el incumplimiento de las Obligaciones

Tributarias de los sujetos pasivos, de acuerdo al grado de gravedad que correspondan, pueden tipificarse como infracciones, faltas o delitos. Las infracciones se encuentran reguladas en el Código Tributario y las faltas en el Código Penal

## Capítulo V

### Marco Sancionatorio del sistema tributario guatemalteco.

#### 5.1 Aspectos generales.

El Estado de Guatemala, en ejercicio legal de su potestad tributaria, tiene la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias a sus ciudadanos y a todas las personas naturales y jurídicas que correspondan, de acuerdo al ordenamiento legal vigente. Para garantizar el cumplimiento tributario de todos los obligados, puede hacer uso de los mecanismos coactivos y coercitivos que la ley le permita, para sujetar y sancionar a quienes transgredan el marco normativo y dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias. La base fundamental para la aplicación del marco sancionatorio del sistema tributario de Guatemala, está constituida por el ordenamiento jurídico vigente y aplicable a la regulación de las infracciones del sistema tributario guatemalteco.

La Constitución Política de la República de Guatemala, constituye la norma suprema del ordenamiento jurídico y de ella se derivan las demás leyes, reglamentos y disposiciones legales, por lo tanto todo el marco legal que integra el sistema sancionatorio tributario de Guatemala, debe estar basado y ser congruente con la Constitución Política de la República.

El marco sancionatorio del sistema tributario de Guatemala, tiene sustento legal de rango constitucional. Por lo mismo en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, se le da la potestad al Estado de Guatemala para que por intermedio exclusivo del Congreso de la República, pueda decretar los tributos que el Estado necesite, y le da el mandato para que dentro de sus bases, determine e incluya en la ley correspondiente, *las infracciones y sanciones* que le correspondan. Adicionalmente establece que son nulas ipso iure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. También deja definido que las disposiciones reglamentarias no son superiores a la ley.

El ordenamiento jurídico del sistema tributario guatemalteco se integra por una parte general y una específica de la siguiente manera:

- a. La normativa general, aplicada a todos los tributos, está contenida en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la Republica y sus reformas, este cuerpo legal contiene de manera general, conceptos y definiciones aplicables a todos los tributos, así como las disposiciones generales relacionadas con plazos, extensiones, infracciones, sanciones, correspondientes a la gestión administrativa normal de los tributos. Adicionalmente también incluye lo correspondiente a procesos y procedimientos administrativos y judiciales correspondientes al ámbito tributario.
- b. La normativa tributaria específica, se encuentra integrada por el conjunto de leyes que le dan sustento legal a los distintos tributos que conforman nuestro sistema tributario, por ejemplo, la ley del Impuesto Sobre la Renta, ley del Impuesto al Valor Agregado y todos los impuestos que se describieron en el capítulo dos del presente estudio.

En este mismo sentido el Código Tributario de Guatemala y sus reformas (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 2, 4 y 5) establece:

- Artículo 2. Define para el ordenamiento jurídico tributario de Guatemala, como fuentes de derecho en orden jerárquico las siguientes: Las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley, los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el organismo ejecutivo.
- Artículo 4. Define que para efectos de la interpretación del ordenamiento jurídico tributario se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el Código Tributario, lo establecido en las leyes tributarias específicas y en la ley del organismo judicial.
- Artículo 5. Adicionalmente establece lo siguiente: “...Sin embargo por aplicación analógica no podrán instituirse, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias”.

Adicionalmente de acuerdo la ley del Organismo Judicial (Decreto del Congreso de la República 2-89, art. 10, 11) establece que:

“Las normas se interpretarán de acuerdo a su texto, según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales... Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo al diccionario de la Real Academia Española en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente”.

Integrando todo lo referido y tomando en cuenta que el Código Tributario y sus reformas (Decreto del Congreso de la República 6-91, artículo 69), establecen una definición para infracciones tributarias, se afirma que esta definición es la que se toma como válida en la legislación Guatemalteca.

“Toda Acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la administración tributaria en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal....”

El concepto de infracción tributaria reconocido en el ordenamiento jurídico guatemalteco define lo siguiente:

- a. Que las infracciones pueden ser de índole sustancial o de índole formal.
  - a.1 De índole sustancial. Está constituida por el incumplimiento de una obligación tributaria material de pago de un tributo, por lo que una infracción de este tipo representa la falta de pago en los términos que la ley tributaria establece. Este ilícito, atenta directamente contra la seguridad de los derechos naturales de todos los ciudadanos, ya que daña el patrimonio del Estado al obstaculizar la recaudación de ingresos para que el Estado cumpla sus fines.
  - a.2 De índole formal: Está constituida por el incumplimiento de otras obligaciones tributarias establecidas en la normativa legal, y que se relacionan con la forma de pago de las obligaciones tributarias sustantivas. Representan únicamente infracciones definidas por el incumplimiento de requerimiento de orden administrativo o por el incumplimiento de los deberes formales.

- b. Que las infracciones serán sancionadas por la administración tributaria, en tanto no constituyan delito, ya que en este caso, serán sancionadas por la legislación penal. En este sentido podemos ver que las infracciones al sistema tributario pueden constituir:
  - b.1 Una infracción o contravención tributaria, corresponde al ámbito de la legislación tributaria y debe ser conocida y resuelta por la Superintendencia de Administración Tributaria.
  - b.2 Un delito o falta tributaria. Corresponde al ámbito de la legislación penal, y su conocimiento y resolución ya es competencia de los órganos jurisdiccionales correspondientes.

De acuerdo al ordenamiento jurídico vigente, existe una relación entre los delitos y faltas contra el sistema tributario de Guatemala, ya que se establece el punto donde convergen el derecho tributario y el derecho penal. En este caso el derecho tributario, brinda la información, elementos y documentos que permiten, evaluar y delimitar la gradualidad y gravedad del incumplimiento tributario y el derecho penal aporta todos los elementos jurisdiccionales del debido proceso.

El vínculo o relación, se establece en el hecho que un mismo acto de incumplimiento, puede constituir una infracción tributaria tipificada y regulada en el Código Tributario, y un delito o una falta tipificada y regulada en el Código Penal; sin embargo un mismo hecho no puede ser juzgado simultáneamente por las dos leyes. Existe una delimitación donde inicia y termina el campo de acción de la ley tributaria, y donde ya es competencia de la ley penal.

Los parámetros y circunstancias que definen y delimitan los distintos campos legales de acción, están establecidos en el propio ordenamiento jurídico. Por lo mismo en relación a la competencia de conocer y resolver los hechos de infracciones tributarias, el Código Tributario y sus reformas (Decreto del Congreso de la República 6-91, artículo 70) establece lo siguiente:

“Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.

Cuando se presuma la existencia de un delito, la administración tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin el perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal...”

## **5.2 Clasificación de las infracciones tributarias de acuerdo al Código Tributario.**

Dentro del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco se definen infracciones de tipo **material y formal**.

El Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 71), enumera las que considera infracciones tributarias materiales y formales, siendo estas las siguientes:

- Pago extemporáneo de las retenciones
- La mora
- La omisión del pago de tributos.
- La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
- Incumplimiento a las obligaciones formales.
- Las demás que se establecen expresamente en el Código Tributario, y leyes tributarias específicas.

Para una mejor comprensión se incluye una breve explicación de acuerdo a lo que define el Código Tributario de Guatemala, para cada una de las infracciones mencionadas.

### **a. Pago extemporáneo de las retenciones**

De acuerdo a lo regulado en el Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 91), esta sanción se genera en:

Quienes estén legalmente obligados a actuar como agentes de retención o percepción que siendo contribuyentes del Impuesto al valor Agregado, no enteren a las cajas fiscales correspondientes dentro del plazo establecido por las leyes tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado. Adicionalmente establece una sanción igual al 100% del impuesto retenido, percibido o el pago resultante del valor agregado.

El mismo Código Tributario (Decreto del Congreso de la República, art. 28) da la siguiente definición:

- **Agentes de retención:** Son los sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes las cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de ésta como pago a cuenta de los tributos a cargo de dichos contribuyentes.
- **Agentes de percepción:** Son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben de percibir impuestos y enterarlos al fisco. También son considerados agentes de percepción quienes por disposición legal, sean autorizados para recibir impuestos, intereses, recargos o multas por cuenta de la Administración Tributaria.

El pago extemporáneo de las retenciones es considerado una infracción tributaria, cuando un sujeto pasivo actuando en calidad legal de agente de retención, percepción o contribuyente del impuesto al valor agregado (IVA), no cumpla con enterar a las cajas fiscales el impuesto en el plazo legalmente establecido, por lo que interviene la Administración Tributaria, le hace el requerimiento correspondiente y en función de esto, el contribuyente cumple con su obligación tributaria. Pero si el contribuyente aun después de haber sido notificado del requerimiento no cumple con enterar el impuesto a las cajas fiscales, entonces el ilícito deja de ser una infracción tributaria y pasa a ser un delito tributario regulado por el Código Penal.

**b. Pago de mora.**

Constituye una sanción que se les impone a los contribuyentes por no cumplir oportunamente con el pago de sus obligaciones tributarias. De acuerdo a lo establecido en el Código Tributario (Decreto del Congreso de la República, art. 92):

Incurre en mora quien paga la obligación tributaria después del plazo establecido por la ley. La mora opera de pleno derecho y se le establece una sanción equivalente a multiplicar el factor 0.0005 por el número de días de atraso. Esta sanción es independiente al pago de impuestos y no aplica en caso de reparos, ajustes y determinaciones de impuesto incorrectas.

La mora, como ilícito tributario, se define como una infracción administrativa, cuando ésta solo constituye una omisión de pago de tributo por falta de determinación, o por la determinación incorrecta, tal como indica el artículo 88 del Código Tributario, cuando es detectada por la administración tributaria. Es considerada un delito, cuando se determina que el contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, con la intención de beneficiarse, no declara y paga al fisco, la totalidad o parte del Impuesto al Valor Agregado obtenido en la venta de bienes o prestación de servicios.

**c. Omisión de pago de tributos.**

De acuerdo a lo establecido en el Código Tributario, artículo 88 y 89: Esta infracción se genera por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria, siempre que esta no constituya delito. Se establece una sanción del 100% del impuesto omitido.

Si el contribuyente o responsable, una vez presentada la declaración, la rectifica antes de que sea requerido o fiscalizado, la sanción se reducirá un 25% del importe del tributo emitido. Esta sanción es independiente al pago de intereses.

**d. Resistencia a la acción fiscalizadora.**

Esta infracción está contenida en el Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 93) que establece que:

Constituye resistencia a la acción fiscalizadora cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de tres (3) días contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento que se ha hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero. Este tema será ampliado en el capítulo siguiente.

**e. Incumplimiento de obligaciones formales.**

De acuerdo al Código Tributario (Decreto del Congreso del República Art. 94) establece que son: “... todas las acciones u omisiones que impliquen el incumplimiento de los deberes formales, conforme a lo previsto en este código y en otras leyes tributarias”, por ejemplo: Omisión de dar aviso a la Superintendencia de Administración Tributaria, de la actualización de datos, no llevar al día los libros contables, presentar declaraciones juradas después del plazo establecido en la ley, etc.

**f. Las infracciones adicionales que se establecen expresamente en el Código Tributario y en otras leyes específicas.** En este sentido el código tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 84, 85, 86, 95) define situaciones adicionales, infracciones y sanciones como las que se describen a continuación:

f.1 Artículo 84: Indica que el Organismo Ejecutivo, mediante acuerdo gubernativo, podrá establecer sanciones administrativas cuando considere que se están infringiendo las leyes o las actividades de comercio, de industria, de agricultura o de servicios. Independientemente de requerir a los tribunales competentes las acciones penales y/o las sanciones de la apertura de los negocios que incurran en infracciones al Código Tributario, en omisión, evasión o defraudación de tributos y contribuciones, o incumplan en el pago de los mismos.

f.2 Artículo 85 y 86. Indica que se aplicará sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones que tipifica este cuerpo legal y establece las sanciones correspondientes de acuerdo a las circunstancias y agravantes de cada caso.

f.3 Artículo. 95. Regula lo relacionado a las infracciones cometidas por profesionales, o técnicos que por disposición legal presten sus servicios en materia tributaria de los sujetos pasivos de estas, son responsables si por dolo producen incumplimiento de sus obligaciones.

### **5.3 Clasificación de las infracciones tributarias de acuerdo al Código Penal.**

Dentro de la regulación establecida en el Código Penal y sus reformas (Decreto del Congreso de la República 17-73, art. 358 A, 358 B, 358 C, 358 D), se regula en un capítulo específico relacionado con los ilícitos tributarios tipificados como delitos, por lesionar el interés comunitario al no permitir que el Estado obtenga oportunamente los ingresos tributarios establecidos en ley para el financiamiento de sus fines. El Código Penal establece la regulación penal de delitos tributarios de la siguiente manera:

#### *a. Defraudación Tributaria*

ARTICULO 358 A. Comete el delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquiera otra forma de engaño, induzca a error a la Administración Tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.

El responsable será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

#### *b. Casos especiales de la defraudación tributaria*

ARTICULO 358 B. Incurrirá en las sanciones señaladas en el artículo anterior:

1. Quien utilice mercancías, objeto de productos beneficiados por exenciones o franquicias, para fines distintos de los establecidos en la ley que conceda la exención o

franquicia, sin haber cubierto los impuestos que serían aplicables a las mercancías, objetos o productos beneficiados.

2. Quien comercialice clandestinamente mercancías evadiendo el control fiscal o el pago de tributos.

Se entiende que actúa en forma clandestina quien estando obligado a ello, carezca de patente de comercio, no lleve libros de contabilidad, registros contables y no tenga establecimiento al público.

3. Quien utilice en forma indebida, destruya o adultere sellos, timbres, precintos y otros medios de control tributario.
4. Quién destruya, altere u oculte las características de las mercancías, u omita la indicación de su destino o procedencia.
5. Quien hiciera en todo o en parte una factura o documento falso, que no está autorizado por la administración tributaria, con el ánimo de afectar la determinación o el pago de los tributos.
6. Quien lleve doble o múltiple contabilidad para afectar negativamente la determinación o el pago de tributos.
7. Quien falsifique las marcas oficiales de operación de las cajas de la Administración Tributaria.
8. Quien altere o destruya los mecanismos de control fiscal, colocados en máquinas registradoras o timbradoras, los sellos fiscales y similares.

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

c. *Apropiación indebida de tributos*

ARTICULO 358 C. Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención en beneficio propio, de una empresa o de terceros, no entere a las cajas fiscales los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurridos treinta días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento para enterarlos.

El responsable será sancionado con prisión de uno a cuatro años y multa equivalente al impuesto percibido o retenido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se le impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional

d. *Resistencia a la Acción fiscalizadora de la Administración Tributaria*

ARTICULO 358 D. Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

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

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

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

#### **5.4 Extinción de los ilícitos tributarios.**

En el ordenamiento jurídico tributario de Guatemala los ilícitos tributarios se generan y tipifican por las circunstancias que de manera general fueron descritas anteriormente y se extinguen de la siguiente manera:

- a. Las infracciones tributarias. Por el pago de sanción pecuniaria que se le establezca al contribuyente, por prescripción (vencimiento del tiempo establecido en la ley para mantener vigente una obligación tributaria) o por condonación.
- b. Los delitos tributarios. Por el cumplimiento de la pena resuelta por el órgano jurisdiccional competente.

En Guatemala el marco sancionatorio de la legislación tributaria, está constituido por el ordenamiento jurídico vigente y aplicable a la regulación de las infracciones tributarias, y sustancialmente tiene como objetivo garantizar el cumplimiento tributario de todos los obligados, haciendo uso de los mecanismos coactivos y coercitivos que la ley le permita al estado, para sujetar y sancionar a quienes transgredan el marco normativo y dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias.

## Capítulo VI

### Resistencia a la Acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

#### 6.1 Aspectos generales.

La resistencia a la acción fiscalizadora es un ilícito tributario que se encuentra regulado por el ordenamiento jurídico del sistema tributario guatemalteco, donde es tipificado y puede ser sancionado como una infracción o contravención tributaria, o como delito tributario.

Para tener una mejor comprensión del tema objeto de estudio, se desarrollan algunos aspectos generales que lo integran y se relacionan con él.

- a. *Resistencia*: Según Osorio, M (2006) es la “Oposición material o moral a una fuerza” (p. 844). Se puede decir que es una expresión de la conducta humana, que se revela en una acción de resistirse, manifestando oposición material o moral, mostrando renuencia a obedecer y cumplir una instrucción, mandato o requerimiento.

Aplicando esta definición al ordenamiento jurídico del derecho tributario, se puede decir que resistencia, es la acción consciente de un sujeto pasivo del tributo, donde manifiesta objeción, oposición, renuencia para dar cumplimiento a una obligación tributaria legalmente establecida.

- b. *Acción fiscalizadora*: Es la potestad legal que tiene el Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, de ejercer acciones de fiscalización, evaluación, revisión, control y vigilancia, que le garanticen el adecuado y oportuno cumplimiento de las obligaciones tributarias de todos los que estén sujetos a su potestad impositiva.
- c. *Resistencia a la acción fiscalizadora*: Es la manifestación de la conducta del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que se expresa de manera consciente en acciones u omisiones, con el fin de mostrar resistencia, oposición material o moral y renuencia a obedecer y acatar la potestad del Estado de ejercer la acción fiscalizadora, impidiéndole a la Administración Tributaria garantizarse el pago adecuado y oportuno de los tributos que la ley demanda, por medio de la realización de acciones de control y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Para que al sistema tributario del Estado le sea posible ejercer la acción fiscalizadora, se necesita del respaldo legal de un adecuado ordenamiento jurídico tributario, que permita la delegación de estas acciones en una institución que tenga las facultades legales para hacerlo, y que obligue a los sujetos pasivos de la obligación tributaria a sujetarse al ejercicio de la acción fiscalizadora.

#### *6.1.1 Entidad facultada para el ejercicio de la acción fiscalizadora del sistema tributario.*

En Guatemala la facultad de fiscalización del sistema impositivo le pertenece a la Superintendencia de Administración Tributaria, quien de acuerdo a su ley orgánica contenida en el decreto del Congreso de la República 1-98, le corresponden las funciones de planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

En este mismo sentido la Constitución Política de la Republica de Guatemala (1,985) en el artículo 24, afirma que: “Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley” y el Código Tributario de Guatemala, confirma la facultad fiscalizadora de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- de la siguiente manera:

- **Artículo 100.** La administración tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros:
  - a. **Los libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad** del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. *Podrá revisar* la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos y otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de éste, toda la información necesaria, incluso por los mismos medios para establecer su verdadera situación tributaria.

- b. **Informaciones** referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.
- c. Tienen la facultad de *requerir* del contribuyente, y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o por medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital.

Dentro de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria establecidas en el Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 98) también incluyen acciones relacionadas con la Acción Fiscalizadora del Sistema Tributario, tal como se describe a continuación.

- **ARTICULO 98. Atribuciones de la Administración Tributaria.** La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá:

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

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

2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.
3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.
4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este Código y demás leyes tributarias.
5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
6. Los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha Administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración Tributaria. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.
7. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.
8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: Utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de

empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.

- 9 Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.
- 10 Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme el régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas; igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado, y al igual que el propietario de los bienes o mercancías, a presentar los mismos a los funcionarios designados por la Administración Tributaria, cuando estos así lo requieran. Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato, el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.
- 11 Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.
- 12 Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
- 13 Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar

sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder a la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones, y la realización de pruebas.

#### *6.1.2 Obligación Legal de sujetarse a la acción fiscalizadora del Estado.*

La facultad legal de rango constitucional de fiscalización del sistema tributario, que tiene el Estado de acuerdo a lo establecido en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, tiene como objetivo primordial garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de todos los contribuyentes. En función de esto, los contribuyentes están obligados a atender, acatar y facilitar la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, situación que se evidencia en las obligaciones de los contribuyentes y responsables, establecidas en el Código Tributario y sus reformas (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 112), que se describen a continuación:

- **Artículo 112. Obligaciones de los Contribuyentes y responsables.** Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y **en especial deberán:**
  1. Cuando las leyes lo establezcan:
    - a) Llevar los **libros y registros** referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.
    - b) **Inscribirse** en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.
    - c) Presentar las **declaraciones** que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.

- d) Cumplir con **cualquier otro deber formal** que establezcan las disposiciones legales respectivas.
2. **Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción**, libros, documentos y archivos, o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.

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

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

En los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio, que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos deberá rehacer sus registros contables en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho. **El incumplimiento de lo anterior constituirá resistencia a la acción fiscalizadora.**

3. **Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones** en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
4. **Permitir que la Administración Tributaria revise** las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
5. **Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria** de los contribuyentes o responsables.
6. **Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida**, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.
7. **Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera** referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros,

generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código.

Adicionalmente, en el marco del fortalecimiento de la Administración Tributaria (Decreto del Congreso de la República 20-2006, artículo 32), se agregan otras obligaciones a los contribuyentes, incorporando al Código Tributario el artículo 112 "A" así:

- **Artículo 112 "A". Otras obligaciones de los contribuyentes y responsables.** Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:
  1. **Conservar en forma ordenada**, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.
  2. **Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos** en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
  3. Los sujetos pasivos autorizados **a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel**, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.
  4. **Rehacer sus registros contables**, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.
  5. **Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias**, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para

finés exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.

6. Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que se hubieran prestado, en sus instalaciones, a terceros y cuyos servicios no se hubieren facturado por los hospitales, empresas, instituciones u organizaciones antes mencionadas **deberán informar a la Administración Tributaria por medio de una declaración jurada mediante documento o vía electrónica en el formulario y forma** que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente en el que se recibió el pago de un tercero, a favor de los técnicos, profesionales, médicos u otros, antes mencionados. Para el efecto deberá indicar el Número de Identificación Tributaria y el nombre completo del médico, profesional o técnico así como el número de factura emitida por las personas antes indicadas. Igual obligación tendrán los contribuyentes o responsables en relación a los servicios que hubieren prestado los profesionales o técnicos referidos anteriormente.

En Guatemala todos los sujetos pasivos de una obligación tributaria están obligados por mandato legal a obedecer y acatar la potestad fiscalizadora del Estado, atendiendo de manera oportuna los requerimientos legales de información que reciban de parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, facilitándole con esto la adecuada evaluación y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias que la ley les demanda.

Por lo mismo, cuando un sujeto pasivo se resiste a atender estos requerimientos de información y apoyo para la verificación del cumplimiento tributario, comete una ilegalidad, un ilícito tipificado y sancionado por el ordenamiento jurídico guatemalteco, el cual de acuerdo a la gravedad y circunstancias que lo generen puede ser considerado una

infracción o contravención tributaria regulada por el Código Tributario, o un delito tributario regulado por el Código Penal de Guatemala.

## **6.2 Legislación tributaria correspondiente a la resistencia a la acción fiscalizadora.**

En el ordenamiento jurídico guatemalteco, existe una estrecha relación entre la legislación tributaria y la legislación penal. El fortalecimiento de esta relación jurídica que se ha venido dando en los últimos años, ha permitido que la Superintendencia de Administración Tributaria también fortalezca su desempeño en el desarrollo de la función de fiscalización del cumplimiento tributario y tenga mejores resultados en el logro de las metas de recaudación asignadas por el Estado.

En función a lo anteriormente referido, en el ordenamiento jurídico tributario de Guatemala, la “Resistencia a la Acción Fiscalizadora” se encuentra tipificada como Infracción Tributaria en el Artículo 93 del Código Tributario de Guatemala, Decreto del Congreso de la Republica 6-91 y como Delito Tributario en el Artículo 358 D, del Código Penal, Decreto del Congreso de la República No. 17-73. Tal como se describen a continuación.

### *6.2.1 Regulación de la resistencia a la acción fiscalizadora como infracción o contravención tributaria.*

- **El Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 93).** da la siguiente regulación:

Constituye resistencia, cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

También constituye Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice, o impida el acceso inmediato

a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.

Se consideran acciones de resistencia:

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

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

En atención a lo indicado en el artículo 69 del Código Tributario, donde refiere que toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituirán infracciones sancionadas por la Administración Tributaria en tanto no constituyan delitos o faltas que deban ser sancionadas conforme al Código Penal. Cuando

el contribuyente no atiende por la vía administrativa los requerimientos legales realizados por la Administración Tributaria, ésta deberá proceder mediante la intervención de un juez competente, dejando el proceso de regulación del ilícito de resistencia a la acción fiscalizadora conforme a lo dispuesto en la regulación establecida en el Código Penal.

#### *6.2.2 Regulación de la resistencia a la acción fiscalizadora, como delito tributario*

- **El Código Penal y sus reformas (Decreto del Congreso de la República 17-73 Artículo 358 D.) indica lo siguiente:**

Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

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

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

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.

Adicionalmente de acuerdo a la circunstancia que se presenten, para este caso aplican los artículos 70, 90 y 409 del Código Penal.

La tipificación de resistencia a la acción fiscalizadora realizada por la Superintendencia de Administración Tributaria, puede darse como una infracción o como un delito, las acciones que ocasionan el hecho y el seguimiento correspondiente al mismo son iguales, la diferencia está en el alcance que tenga la acción de resistencia por parte del sujeto obligado para resolver el requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, si se hace por intermedio de juez competente, deja de ser una infracción y se convierte en un delito.

### **6.3 Análisis de la resistencia a la acción fiscalizadora.**

La esencia del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco que regula lo relacionado a la resistencia a la acción fiscalizadora, es dar certeza jurídica, ser tutelar y garantizar al contribuyente y al Estado que todas las acciones que realice el órgano competente en el ámbito tributario, en este caso la Superintendencia de Administración Tributaria, le permitirán realizar sin limitaciones y obstáculos, todas las acciones legales para determinar y garantizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos. Con esto, el bien jurídico tutelado es el patrimonio del Estado, por medio del resguardo de los ingresos tributarios que le servirán para el cumplimiento de sus fines.

Por lo mismo cuando estos sujetos pasivos realizan o dejan de hacer acciones, con el fin de no atender los requerimientos de la Superintendencia de Administración Tributaria, para obstaculizar o impedir la determinación de las obligaciones tributarias correspondientes, se consolida el ilícito tributario denominado “resistencia a la acción fiscalizadora”, el cual de acuerdo al grado de gravedad y circunstancias en que se consolide podrá ser tipificado como una Infracción Tributaria, regulado por el Código Tributario o como un delito tributario regulado por el Código Penal.

Para que se consolide una acción de resistencia a la acción fiscalizadora, deben darse los siguientes presupuestos:

**1. *Que la Superintendencia de Administración Tributaria haya realizado un requerimiento de:***

- a. Información y documentación, mediante el procedimiento establecido, informándole al contribuyente que de acuerdo a la ley tiene un plazo improrrogable de tres días para trasladar la información.
- b. Acceso inmediato a las instalaciones para toma física de inventarios o para verificación o inspección del establecimiento, oficinas, depósitos, contenedores, cajas registradoras o medios de transporte, para evitar riesgos de alteración o destrucción de evidencias. Informándole al contribuyente que el requerimiento exige atención inmediata.

Los requerimientos indicados nacen de la evaluación que realiza el auditor nombrado para hacer una auditoría, ya que éste evalúa y determina las acciones y alcances que considere convenientes para determinar la obligación tributaria, y en función de esto elabora el requerimiento de información, documentación o de acceso inmediato que corresponda.

En este caso vale la pena mencionar que la legislación tributaria vigente no tiene una regulación específica, que delimite las acciones del auditor tributario al momento de evaluar y determinar los requerimientos necesarios, que le permitan desarrollar la auditoría para la cual ha sido nombrado. Esta situación da apertura para que de manera arbitraria la Administración Tributaria pueda excederse en sus funciones, ya que por las facultades que la ley le concede puede realizar cruces de información con terceros y obtener la información que necesita, dando lugar con esto a que se desvirtuó la figura de la resistencia a la acción de la fiscalizadora.

Adicionalmente como se explicará más adelante, el plazo de tres días fijado por la ley para que el contribuyente presente la información requerida, puede resultar insuficiente para atender los requerimientos de información, derivado del volumen o complejidad de la misma por el tipo de contribuyente que represente, lo que puede ser objeto de la presentación de una acción de inconstitucionalidad argumentando que se viola el principio constitucional de igualdad.

**2. *Que el contribuyente no cumpla ante la Superintendencia de Administración Tributaria con:***

- a. Atender el requerimiento de información y documentación solicitado dentro del plazo de los tres días establecidos por la ley, o que cumpla parcialmente, pero que la información proporcionada a la Superintendencia de Administración Tributaria, no sea suficiente para determinar las obligaciones tributarias correspondientes.
- b. Atender de inmediato el requerimiento de acceso a las instalaciones para realizar la toma física de inventarios, verificación o inspección del establecimiento, oficinas, depósitos, contenedores, cajas registradores o medios de transporte, que necesita la Superintendencia de Administración Tributaria, para la determinación de las obligaciones tributarias.

**3. *Procedimiento utilizado por la Superintendencia de Administración Tributaria para determinar la Resistencia a la Acción Fiscalizadora:***

- El auditor tributario en el cuarto día suscribe el acta, donde hará constar que vencido el plazo legalmente establecido el contribuyente no cumplió con el requerimiento de información y documentación.
- El auditor tributario suscribe el acta en el momento en que se genera el desacato por parte del contribuyente al negar el acceso inmediato a las instalaciones para realizar la toma física de inventarios, verificación o inspección del establecimiento, oficinas, depósitos, contenedores, cajas registradores o medios de transporte.
- El acta es realizada y firmada por el auditor nombrado para realizar la auditoría que generó el requerimiento de información y documentación o el requerimiento de acceso inmediato a las instalaciones. Adicionalmente comparece y firma el acta el supervisor tributario correspondiente. En los casos donde es posible, puede comparecer el Jefe de la División de Fiscalización o el Administrador de la Oficina Tributaria correspondiente al lugar donde fue citado el contribuyente para atender el requerimiento. Se recomienda que en el acta pueda comparecer y firmar el

contribuyente para darle más sustento al proceso que se trasladará al Órgano Jurisdiccional correspondiente.

- Si vencido el plazo legalmente establecido para atender el requerimiento de información y documentación, el contribuyente no lo atiende, o si no permite el acceso inmediato a las instalaciones, ***es en este momento donde se tipifica y consolida la infracción definida como resistencia a la acción fiscalizadora.***
- El Jefe de la División de Fiscalización, traslada por medio de una providencia de urgencia el expediente a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, por medio de las delegaciones que existen en las Gerencias Regionales.
- La Delegación de Asuntos Jurídicos, analiza el expediente, y si considera que no necesita enmiendas, elabora el memorial correspondiente, presentándolo ante el juzgado correspondiente, solicitando que se decrete providencia de urgencia y que se nombre ministro ejecutor para que acompañe a los personeros de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, para que realicen el requerimiento.
- El Juzgado gestiona el expediente y realiza el requerimiento mediante juez competente, por medio del proceso cautelar de providencia de urgencia por parte de la Administración, señalando el día y la hora para que el contribuyente cumpla con el requerimiento. ***En este momento, el ilícito todavía está en la tipificación de Infracción tributaria.***
- Si el contribuyente se niega a cumplir con el requerimiento del juez competente, entonces la Administración Tributaria procede a suscribir el acta correspondiente, donde se deja constancia de lo sucedido e informa al juzgado correspondiente de lo acontecido, solicitando que se prosiga con el proceso penal correspondiente. ***Es en este momento, donde el ilícito deja de ser una Infracción y se convierte en un delito.***

En la práctica normal se presenta las siguientes debilidades en el proceso:

- El requerimiento del juez se basa en lo solicitado por el auditor tributario actuante y esto no debería realizarse de esta manera, el juez debe hacer un requerimiento nuevo y

solicitarlo al contribuyente, el incumplimiento de este requerimiento es lo que materializa el delito con la presencia del juez competente.

- Los jueces no son profesionales con conocimientos en temas tributarios y contables, lo que le resta eficiencia e imparcialidad a las resoluciones, situación que puede afectar a la Administración Tributaria o al contribuyente, dándose muchas veces en éste, un sentido de acoso tributario.
- El Juzgado correspondiente gestiona el expediente, y el juez que conoció el proceso cautelar de providencia de urgencia, certifica lo conducente a un juez del ramo penal.
- El contribuyente puede hacer uso de los recursos que la ley le permite para manifestar su inconformidad y solicitar las consideraciones que crea pertinentes.

### **6.3.1** *Debilidades y situaciones a considerar en el ordenamiento jurídico aplicado a la resistencia a la acción fiscalizadora.*

#### **6.3.1.1** El plazo legalmente establecido para tipificación del ilícito.

El plazo de manera general se refiere al periodo o lapso de tiempo para cumplir con la realización de una acción. En el ámbito tributario se refiere al periodo, lapso o límite de tiempo para el cumplimiento de una obligación tributaria.

En el caso de la regulación legal del plazo para la resistencia a la acción fiscalizadora, se refiere a un plazo de tipo conminatorio, ya que exige al contribuyente que cumpla con la presentación de la información requerida por la Superintendencia de Administración Tributaria, en un plazo de 3 días bajo la amenaza expresa que de no hacerlo, se le otorgará una sanción por resistencia a la acción fiscalizadora. Adicionalmente es un plazo de tiempo considerado improrrogable, entendiéndose que no puede suspenderse ni ampliarse cuando ya está cumplido, salvo que existiera alguna circunstancia de fuerza mayor que el ordenamiento legal permita.

Para establecer el criterio para medir los plazos para el cumplimiento de obligaciones tributarias definidos en el ordenamiento jurídico de Guatemala, el Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 8) establece lo siguiente:

- **Artículo 8. Compuo de tiempo.** Los plazos legales, reglamentarios y administrativos se contarán en la **forma siguiente**:
  1. En los plazos legales que se computan por días, meses y años, se observarán las reglas siguientes:
    - a) El **día es de 24 horas** que empezará a contarse desde la media noche (cero horas). Para los efectos legales, se entienda por noche, el tiempo comprendido entre las dieciocho horas de un día y las seis horas del día inmediato siguiente, y es hábil para los contribuyentes y responsables y para la Administración Tributaria, en los casos de actividades nocturnas.
    - b) **Los plazos serán fijados en horas, días, meses o años**, y se regularán según el Calendario Gregoriano. Los años y los meses inmediatos siguientes, terminarán en la víspera de la fecha en que principiaron a contarse.
    - c) En los **plazos designados por días, meses y años**, el día en que concluyen, termina a la hora en que finalice la jornada ordinaria o extraordinaria de la Administración Tributaria o dependencia respectiva. Si mediare notificación, los plazos comenzarán a correr al día hábil siguiente de efectuada ésta.
    - d) Los **plazos designados por hora** se cuentan de momento a momento.
  2. Se consideran **inhábiles** tanto los días declarados y que se declaren feriados legalmente, como aquellos en los cuales la Administración Tributaria no hubiere prestado servicio al público, por cualquier causa, de lo cual se llevará un riguroso registro.
  3. Para los efectos de este Código, **se entiende por día**, las horas hábiles de trabajo en la Administración Tributaria.
  4. En los **plazos que se computan por días**, se tomarán en cuenta únicamente los días hábiles.

5. En todos los casos, los plazos que vencieren en día inhábil por cualquier causa, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil inmediato siguiente.
6. El Ministerio de Finanzas Públicas, podrá en **casos excepcionales, declarar días inhábiles** en la Administración Tributaria. En estos casos se aplicarán las normas previstas en este artículo.

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

Al evaluar la regulación establecida en el Código Tributario (Decreto del Congreso de la República, art. 98), en relación al plazo para que el contribuyente atienda los requerimientos de la administración Tributaria, tenemos lo siguiente:

- **Artículo 93.** Constituye resistencia, cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria después de vencido el plazo improrrogable de tres días (3) días contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

La regulación legal establecida presenta los siguientes inconvenientes:

- a. Se establece un plazo uniforme de tres días para toda clase de contribuyentes, sin tomar en cuenta las diferencia del volumen y complejidad de las operaciones que se generan por el tipo de contribuyente de que se trate (pequeño, mediano o grande). Esto propicia una desventaja en los contribuyentes que tienen mayor volumen y complejidad de operaciones, incumpléndose de esta forma con el principio constitucional de igualdad, el que de acuerdo a la jurisprudencia referida en la Gaceta No. 46, citada por Chacón, M (2012), establece: "...En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias o condiciones" (p.337). Es decir que el Sistema Tributario, debe tratar de manera igual a los iguales y desigual a los desiguales.
- b. El plazo de tres días resulta ser insuficiente para muchos contribuyentes que por el volumen y complejidad de sus operaciones, se les hace imposible atender de manera

completa y adecuada los requerimientos de información de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- c. El plazo de tres días no solo es insuficiente sino que también tiene la limitante de ser improrrogable, impidiendo que la Administración Tributaria pueda considerar alguna ampliación del tiempo para el contribuyente honesto, quien a pesar de su buena voluntad para atender y cumplir con los requerimientos de información, no logre hacerlo por el volumen y complejidad de la información que los requerimientos representan.

### **6.3.1.2 Obstaculizar o impedir el acceso inmediato**

Adicionalmente en el Código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 93) en la parte conducente indica lo siguiente:

...También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, **cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato** de los libros, documentos y archivos o al sistema informático del contribuyente que se relaciona con el pago de impuesto, **así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas o depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte**, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, **para evitar riesgos de alteración y destrucción de evidencias.**

El objetivo de esta regulación legal, es que la Superintendencia de Administración Tributaria tenga la garantía de que la información y toda la evidencia del cumplimiento de las obligaciones tributarias que necesita verificar, fueron verificadas en el momento oportuno evitando que el contribuyente haya tenido tiempo para destruir, manipular o alterar la información a su conveniencia para obstaculizar o impedir el trabajo de la Administración Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene el inconveniente que la regulación legal para requerir y exigir al contribuyente el acceso inmediato a sus instalaciones físicas, no es explícita, no está desarrollada adecuadamente y por lo mismo, presenta algunos

vacios legales que le dan oportunidad al contribuyente, de buscar algunos argumentos y mecanismos a juicio de ellos legales para obstaculizar y evitar el acceso inmediato de la Administración Tributaria a sus instalaciones. Dentro de los inconvenientes indicados tenemos.

- a. Algunos contribuyentes impiden a los auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria el acceso inmediato a sus instalaciones, argumentando que el artículo 93 del Código Tributario les da el derecho de atender los requerimientos de la administración tributaria, en un lapso de tres días y que no establece que la referencia de acceso inmediato esté fuera de ese tiempo, por lo que indican que están de acuerdo en atender el requerimiento pero no en ese momento sino que hasta el tercer día.
- b. Otros contribuyentes impiden el acceso inmediato a los Auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria, indicando que no se les permitirá ingresar a sus instalaciones mientras no lleven una orden de juez competente, ya que la regulación de inviolabilidad de la vivienda que establece el artículo 23 de la Constitución Política de la República de Guatemala, también tiene alcance para su actividad empresarial y que la regulación del Código Tributario no es superior a la Constitución Política de la Republica de Guatemala. Situación que de alguna manera es compartida por la Corte de Constitucionalidad, tal como se refiere a continuación.

En la Constitución Política de la República (1985) el art. 23, en su parte conducente da la siguiente regulación: “Inviolabilidad de la vivienda. La vivienda es inviolable. Nadie puede penetrar en morada sin permiso de quien la habita, salvo, por orden de Juez competente.....” Y según jurisprudencia contenida en la Gaceta No 59, citada por Chacón, M (2012), refiere lo siguiente: “Esta Corte estima que aunque esta norma se circunscribe a la “vivienda” la previsión debe extenderse a la esfera privada de acción de las personas, tales como el de sus actividades profesionales, negocios o empresas” (p.50).

- c. El problema que se genera cuando se le impide a los auditores de la Superintendencia de Administración Tributaria, el ingreso inmediato a las instalaciones del contribuyente, es que no se cumple el objetivo de la acción fiscalizadora prevista, se pierde la certeza

de la oportunidad de las acciones, generándose una amplia posibilidad de que el contribuyente manipule, altere o destruya la evidencia.

Es importante mencionar que cuando el contribuyente no le permite a Administración Tributaria, **el acceso inmediato** para realizar la acción de verificación de cumplimiento de sus obligaciones tributarias establecidas en el requerimiento notificado, el hecho que se pretendía realizar ya perdió objetividad y aun cuando se haga después por orden de algún órgano jurisdiccional ya no se puede garantizar la certeza de los resultados esperados.

### *6.3.2 Denuncia por destrucción, pérdida o deterioro, extravío, robo o hurto de los libros, registros y archivo.*

En contraposición a la honestidad y buena voluntad de los contribuyentes que buscan cumplir con sus obligaciones tributarias y atender oportunamente los requerimientos de información que reciben por parte de la Administración Tributaria, también pueden existir algunos contribuyentes que de manera intencionada busquen y utilicen todo tipo de estrategias y medios que tengan a su alcance, para engañar o inducir a error a la Administración Tributaria, con el fin de no cumplir con sus obligaciones tributarias.

En función de esto, se tiene el caso de contribuyentes que al ser fiscalizados por la Superintendencia de Administración Tributaria y recibir requerimientos de los libros contables, declaraciones juradas de impuestos, documentos de respaldo de compras y ventas e información necesaria para determinar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con el fin de no atender estos requerimientos y evadir las consecuencias legales por no hacerlo en el plazo de los tres días establecidos en el artículo 93 del Código Tributario, argumentan falsamente que les es imposible cumplir con lo requerido, pues ya no cuentan con la documentación requerida por destrucción, pérdida y deterioro, o que fueron objeto de hurto o robo, presentando las denuncias correspondientes y se amparan en la regulación establecida del Código Tributario:

El Código Tributario (Decreto del Congreso de la República, art. 112 “A” numeral 4) en su parte conducente indica:

“Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables: ..... Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse. ....”

Y en el mismo Código Tributario (Decreto del Congreso de la República, art. 93) incluye dentro de las Acciones de Resistencia a la Acción Fiscalizadora en el numeral cuatro: “ No rehacer sus registros contables o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio...”

Con lo indicado en estos artículos, la ley limita a la Superintendencia de Administración Tributaria y le da ventajas al contribuyente, derivado de lo siguiente:

- a. No limita al contribuyente indicándole que la denuncia de pérdida deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio deba ser anterior al requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria, tampoco hace una separación o diferencia entre pérdida, extravío, deterioro, robo, etc. Con el fin de darle un trato diferente a cada situación.
- b. No establece alguna limitación o sanción para el contribuyente por los casos de reiteración, dándole la oportunidad que utilice el mismo argumento en muchas ocasiones, sin que la Administración Tributaria pueda negarse a atender el caso.
- c. Cuando se refiere a rehacer o reconstruir los registro contables, hay situaciones que son viables y otras no. Sí es viable que se hable de rehacer los libros contables, pero cuando se habla de la documentación que respaldó la situación ya se imposibilita más, ya que estaríamos hablando de volver a realizar las facturas y esto puede ser señalado como una ilegalidad, como un delito. Adicionalmente para el contribuyente buscar a sus clientes resulta ser una labor imposible, por ejemplo el caso de gasolineras que emiten miles de comprobantes de ventas al mes y no manejan sistemas informáticos adecuados, esto limita las acciones de la Superintendencia de Administración Tributaria y afecta el proceso de fiscalización, ya que aun cuando se siga el proceso legal correspondiente, un

juez puede favorecer al contribuyente, indicando que cumplir con el requerimiento le es materialmente imposible.

Ante esta situación la Superintendencia de Administración tributaria se ve en la limitación de no contar con la información para determinar el cumplimiento de la obligación tributaria.

Lo grave de esta situación, es que en la mayoría de casos en que el contribuyente presenta denuncias por destrucción, pérdida, deterioro, extravío delitos contra el patrimonio (robo o hurto), se puede tratar de hechos falsos, inventados con el fin de no atender los requerimientos de información y documentación recibidos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, obstaculizando con esto la acción fiscalizadora que permita la verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Lamentablemente el vacío legal y falta de contundencia en el desarrollo del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco, ha constituido una limitante para el ejercicio de la acción fiscalizadora del Estado, y ha dado ciertas ventajas al contribuyente. Lo anterior derivado que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene que actuar apegada estrictamente al marco legal vigente y a principios de ética, mientras que se abre el espacio para la actuación estratégica del contribuyente que quiera actuar fuera de principios de ética aprovechándose de los vacíos legales para argumentar hechos falsos e impedir de manera intencionada la acción fiscalizadora del Estado. Es importante mencionar que estas acciones no representan el actuar de la totalidad de los contribuyentes, ya que existen una gran cantidad de contribuyentes, honestos que respetan el ordenamiento legal, atienden los requerimientos de la Superintendencia de Administración Tributaria, facilitan los procesos correspondientes a la acción fiscalizadora del Estado y cumplen con sus obligaciones tributarias.

### *6.3.3 Limitantes para el establecimiento de la sanción por resistencia a la acción fiscalizadora.*

En el código Tributario (Decreto del Congreso de la República 6-91, art. 93) para efectos de la sanción establecida para el caso de resistencia a la acción fiscalizadora indica lo siguiente:

“SANCION: Multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último periodo mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar....”

Con esta regulación la Superintendencia de Administración Tributaria tiene el inconveniente y la limitante, de que en algunas ocasiones la última declaración del periodo mensual, trimestral del régimen del impuesto a fiscalizarle al contribuyente, la tiene declarada con valor cero. Situación que no le permite determinar la sanción por resistencia a la acción fiscalizadora, en estos casos la única opción que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria es buscar la última declaración con valor que haya presentando el contribuyente, pero esta decisión puede ser objetada legalmente por tomarse atribuciones que no están establecidas en la ley.

### *6.3.4 Criterios de la Corte de Constitucionalidad en relación a la resistencia a la acción fiscalizadora.*

La Corte de Constitucionalidad tiene fundamento constitucional a través del artículo 268 de la Constitución Política de la República de Guatemala y la define como un Tribunal permanente de jurisdicción privativa, de tipo colegiado, independiente de los demás organismos del Estado, para ejercer la función esencial de defender el orden constitucional, con funciones específicas, tal como lo regula el Artículo 272 de este máximo órgano legal.

La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, constituye el sumo intérprete y defensor de la Constitución Política de la República y vela porque todas las decisiones de los órganos jurisdiccionales estén apegadas a derecho, tiene una jurisdicción establecida para atender y decidir en conflictos que tengan las leyes en relación a la Constitución de la República. Para esto, por disposición constitucional establecida en el artículo 276, cuenta con una ley

propia, siendo esta la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad que contiene la normativa procedimental que permite el desenvolvimiento del proceso constitucional en cada una de las funciones que tiene asignadas.

La Corte de Constitucionalidad no legisla, ni administra las disposiciones legales, solo resuelve si estas se ajustan a las disposiciones constitucionales, por lo mismo también en materia tributaria este es el órgano encargado de emitir los fallos, donde resuelve si las resoluciones están apegadas al ordenamiento jurídico constitucional o si las considera inconstitucionales.

Para el caso de resistencia a la acción Fiscalizadora existe jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad, sin embargo en este sentido los fallos de la corte de constitucionalidad no han sido uniformes, en algunos casos ha fallado a favor de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-, y en otros casos a favor del contribuyente, tal como se describe a continuación:

### **Resolución de la Corte de Constitucionalidad en relación al expediente 3853-2010.**

El 06 de abril del año dos mil once, tiene a la vista el amparo en única instancia promovido por la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio de su Mandatario Especial Judicial con Representación.... Contra la Corte Suprema de Justicia de la Cámara Civil... Es ponente en este caso el Magistrado..... que expresa el parecer del Tribunal....

#### **I. EL AMPARO**

A). Interposición y Autoridad: Presentado en esta Corte el veintidós de octubre del año dos mil diez. B) Acto reclamado. Sentencia de nueve de septiembre de dos mil diez, por que la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, desestimó el recurso de Casación que la ahora postulante interpuso contra la sentencia proferida el once de septiembre de dos mil nueve por Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en la que declaró con lugar el proceso de la misma naturaleza que la entidad ..... promovió en su contra. C). Violación que se denuncia: Al principio de legalidad. D) Hechos que motivan el amparo: D1. Producción del acto reclamado: a) Con el propósito de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad..... la Superintendencia de Administración Tributaria extendió requerimiento de información por medio del cual solicitó a dicha sociedad que

dentro de los tres días siguientes a la notificación respectiva, le exhibiera una serie de documentos. b) de esa cuenta, el catorce de febrero de dos mil ocho, los auditores fiscales nombrados para el efecto se constituyeron en el domicilio de la referida sociedad en el que mediante el acta correspondiente, hicieron constatar que esta no presentó de forma completa los documentos requeridos. c) posteriormente, los mismos funcionarios rindieron informe al Jefe de la División de Fiscalización de la Gerencia Regional... de la citada Superintendencia de Administración Tributaria, indicándole que debido al relacionado incumplimiento no fue posible verificar la correcta observancia de las obligaciones tributarias de aquella entidad, determinándose, de esa forma, resistencia a la acción fiscalizadora. d) luego de haber conferido audiencia a la sociedad y de que esta evacuara debidamente dicha diligencia, la Superintendencia de Administración Tributaria emitió resolución por medio de la cual impuso multa a dicha entidad como sanción por la resistencia a la Acción Fiscalizadora en la que había incurrido. e) contra esa resolución la sociedad sancionada interpuso recurso de revocatoria, que el Directorio de la referida Superintendencia declaró sin lugar. f) por esta razón, la entidad tributaria en cuestión compareció ante la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo a promover el proceso de la misma naturaleza contra aquella autoridad. g) dicho órgano jurisdiccional declaró con lugar la demanda respectiva en sentencia de once de septiembre de dos mil nueve y, como consecuencia revocó la resolución impugnada y la que contenía la imposición de la multa relacionada. h) contra esa resolución, la entidad postulante interpuso recurso de casación por motivo de fondo, invocando como subcaso de procedencia el de interpretación errónea de la ley, específicamente el artículo 93 del Código Tributario; i) La Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil, al resolver desestimó dicho recurso –acto reclamado- D.2) **Expresión de los conceptos de violación.** La solicitante estima que con esa disposición la autoridad impugnada vulneró el principio de legalidad de acuerdo al cual, las decisiones de los funcionarios públicos deben de basarse en lo establecido en las leyes, evitando así actos arbitrarios, pues consideró que debía cumplir con un procedimiento distinto al establecido en la ley de la materia, esto es el artículo 93 del Código Tributario..... Asegura que en el caso particular le requirió información a la entidad..... con el propósito de de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y debido a

que dicha entidad no entregó la documentación solicitada dentro del plazo señalado por la norma, le impuso la multa correspondiente, basándose en lo preceptuado en el artículo mencionado, el que es determinante en afirmar que el plazo que hace alusión es improrrogable. D.3) Pretensión: Solicito que se le otorgue amparo y como consecuencia que se le restablezca en el goce de sus derechos constitucionales y legales afectados, dejando sin efecto la sentencia que constituye el acto reclamado. E). Uso de procedimiento y recuso. Ninguno. F) Caso de Procedencia. Invocó el contenido en el inciso h) del artículo 10 de la ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. G) Leyes que denuncia violadas. Artículo 12 y 239 de la Constitución de la República de Guatemala.

## **II. TRAMITE DE AMPARO.**

A). Amparo provisional: No se otorgó. B). Terceras interesadas: a) compañía.... C) Remisión de antecedentes. Copia certificada del expediente..... D) Prueba: El antecedente de amparo.

A esta Corte tales reflexiones le parecen razonables....atendiendo, eso si, lo ocurrido en el caso particular, haciendo un análisis de extremos tales como el ánimo con que se advierte ha actuado la tributaria sancionada y la relevancia que según las propias pruebas aportadas por el ente recaudador, logren determinar que la información omitida poseía relevancia que impidió que la sociedad contribuyente pudiera ser fiscalizada.

Efectuado los anteriores razonamientos se concluye que la autoridad impugnada sí provocó la violación denunciada en amparo y que, como consecuencia, es procedente la protección constitucional que se pide con el objeto que el Tribunal de Casación conozca nuevamente el sub motivo de fondo invocado en la denuncia formulada por vía de dicho recurso, omitiendo efectuar pronunciamientos que tiendan a descartar la positividad de la norma relacionada; debiendo concretarse, mas bien, a advertir o no en la sociedad tributaria, animo de resistirse a ser fiscalizada y en especial, si la información omitida era de tal trascendencia que impedía a la Superintendencia de Administración Tributaria fiscalizarla.....

**POR TANTO.**

La corte de constitucionalidad, con base en lo considerado y leyes citadas, resuelve: I) Otorgar amparo a la Superintendencia de Administración Tributaria. Como consecuencia, le restituye a la situación jurídica afectada, por lo que deja en suspenso la sentencia emitida por la Corte Suprema de Justicia, Cámara Civil el nueve de septiembre de dos mil diez, dentro del expediente de casación quinientos setenta y cuatro – dos mil nueve (574-2009) Para los efectos positivos que este fallo, se ordena a la autoridad impugnada que dicte nueva resolución, dentro de los quince días contados a partir del día en que el presente fallo quede firme, observando lo aquí considerado. II) No se hace condena en costas. III) Notifíquese....

Los criterios de la Corte de Constitucionalidad no han sido uniformes, ya que en un caso similar según consta en el Expediente No. 3884-2010, de fecha cinco de octubre del año 2,011, declaró sin lugar el recurso y denegó el amparo presentado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

## Conclusiones

El desarrollo del presente estudio permitió el cumplimiento de los objetivos de la investigación y la comprobación de la hipótesis planteada, se evaluó y determinó la funcionalidad de la legislación tributaria guatemalteca aplicada a la resistencia a la acción fiscalizadora y se comprobó que la gestión del marco jurídico aplicado por la Superintendencia de Administración Tributaria a la resistencia a la acción fiscalizadora no ha sido funcional, derivado que cuentan con un sustento legal débil y con vacíos que afectan al Estado y al contribuyente, por lo que se plantea una propuesta para su fortalecimiento.

Y como un aporte adicional al tema objeto de estudio se dan a conocer las siguientes conclusiones

1. Los sistemas tributarios están constituidos por una estructura institucional legalmente establecida, que define el conjunto de tributos, instituciones, ordenamiento jurídico, principios, tendencias y filosofías que lo integran, identifica y participa en la administración del sistema impositivo de recaudación tributaria utilizado por cada país, con el fin de obtener los ingresos que el Estado necesita para el cumplimiento de sus fines. El sistema tributario guatemalteco se encuentra orientado por principios de rango constitucional, está formado preminentemente por impuestos, los que se clasifican en directos e indirectos y se ha caracterizado por estar influenciado e impactado por distintas filosofías y tendencias políticas de los diferentes gobiernos de turno, afectando su consolidación como sistema, y por ende afectando su rendimiento y sostenibilidad en la recaudación tributaria, cuenta con una carga fiscal baja comparada con los distintos países de Centroamérica y se considera un sistema tributario regresivo por estar más impactado por los impuestos indirectos.
2. Los Sistemas de Fiscalización están integrados por el conjunto de estrategias, acciones y procedimientos desarrollados y ejecutados por la Administración Tributaria en ejercicio de las potestades que la ley le confiere, con el objeto de controlar y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, logrando en el contribuyente

una permanente percepción de riesgo de detección, que motive una conducta de cumplimiento voluntario.

3. Las Infracciones Tributarias están constituidas por las acciones o conducta antijurídica que realiza el contribuyente y que afecta el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias. El Incumplimiento de las Obligaciones Tributarias de los sujetos pasivos, de acuerdo al grado de gravedad que correspondan, pueden tipificarse como infracciones, faltas o delitos. Las infracciones se encuentran reguladas en el Código Tributario y las faltas en el Código Penal.
4. Las Sanciones Tributarias están definidas por el ejercicio de la facultad del Estado de castigar y sancionar a quienes estando sujetos a su potestad tributaria, infrinjan la ley y dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias.
5. El Marco Sancionatorio Guatemalteco está constituido por el ordenamiento jurídico vigente y aplicable a la regulación de las infracciones tributarias, y tiene como objetivo garantizar el cumplimiento tributario de todos los obligados, haciendo uso de los mecanismos coactivos y coercitivos que la ley le permita, para sujetar y sancionar a quienes transgredan el marco normativo y dejen de cumplir con sus obligaciones tributarias.
6. Dentro de los Ilícitos cometidos ante el Sistema Tributario guatemalteco, se encuentra “La Resistencia a la Acción Fiscalizadora” y de acuerdo al grado de gravedad en que ocurra puede tipificarse como infracción o contravención tributaria, en este caso regulada de acuerdo a lo indicado en el artículo 93 del Código Tributario. O como delito tributario en este caso regulado en el artículo 358 D del Código Penal. En términos generales y tomando en cuenta aspectos que refiere el ordenamiento jurídico guatemalteco, puede decirse que la Resistencia a la Acción Fiscalizadora, es la manifestación de la conducta del sujeto pasivo de la obligación tributaria, que se expresa de manera consciente en acciones u omisiones, con el fin de mostrar resistencia, oposición material o moral y renuencia a obedecer y acatar la potestad del Estado de ejercer la acción fiscalizadora, impidiéndole a la Administración Tributaria que tenga la oportunidad de garantizar el pago adecuado y oportuno de los tributos que

la ley demanda al contribuyente, por medio de la realización de acciones de control y verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias.

7. El desarrollo de la Acción Fiscalizadora en el ámbito Tributario, es una facultad que por ley le fue otorgada a la Superintendencia de Administración Tributaria, tal como se establece en el artículo 24 de la Constitución Política de la República y el Decreto 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
8. El ordenamiento jurídico guatemalteco que regula lo relacionado a la Resistencia a la Acción Fiscalizadora no es contundente y explícito, deja muchos vacíos que dan lugar a una interpretación subjetiva que puede afectar al contribuyente o al estado, por lo que merece ser redefinido con más precisión para evitar injusticias en ambas partes. El ordenamiento jurídico guatemalteco presenta los siguientes inconvenientes:
  - Establece un plazo uniforme generalizado de tres días para atender requerimientos de entrega de información y documentación, violentando el principio de igualdad ya que no toma en cuenta el volumen y complejidad de sus operaciones.
  - No establece de manera clara lo relacionado al momento de atención de los requerimientos de acceso inmediato a las instalaciones, dando lugar a que:
    - El contribuyente pueda buscar argumentos que a su juicio considere legales para no atender el requerimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria.
    - O que la Administración Tributaria pueda excederse en sus facultades de ejercicio de la Acción Fiscalizadora.
  - En el Código Penal no establece el plazo para que el contribuyente atienda los requerimientos de la Administración Tributaria, dejando el establecimiento del plazo a juicio del juez.
  - Al dejar como base para establecer la sanción por resistencia a la acción fiscalizadora la última declaración del periodo mensual, trimestral o anual del régimen del impuesto a fiscalizarle al contribuyente, limita la posibilidad de actuación de la Superintendencia

de Administración Tributaria, cuando el contribuyente realizó esta declaración con valor cero.

## **Propuesta para el fortalecimiento del marco jurídico de la legislación tributaria guatemalteca aplicado a la resistencia a la acción Fiscalizadora**

De acuerdo a la investigación realizada y con el fin de brindar un aporte que permita a la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer una Acción fiscalizadora sin vacíos legales que violenten el principio de igualdad, desfavoreciendo a los contribuyentes que tienen más volumen de operaciones y ante todo que no tenga el inconveniente de ejercer la acción fiscalizadora con las limitaciones que actualmente tiene, derivado de la ventaja y apertura que los vacíos legales le dan al contribuyente, es necesario que el Congreso de la República de Guatemala apruebe una Modificación Tributaria, que permita desarrollar más el artículo 93 del Código Tributario, donde como mínimo se desarrolle de manera clara y amplia lo siguiente:

- 1) Que el plazo para atención de los requerimientos de información y documentación que la Superintendencia de Administración Tributaria le haga al contribuyente, no sea uniforme, es decir que no sea igual para todo tipo de contribuyente. Debe haber un mínimo que sea mayor a 3 días y según las circunstancias el juez o la administración tributaria pueda ampliar el plazo para evitar discrecionalidades. La ampliación del plazo debe establecerse en función del volumen y complejidad de operaciones del contribuyente. Siendo un buen parámetro que se establezca en función de la clasificación que actualmente maneja la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo esta: Pequeños, medianos especiales y grandes especiales. Logrando además con esto que la regulación de plazo se ajuste más al principio constitucional de igualdad.
- 2) Que en lo concerniente a atender el requerimiento de acceso inmediato a las instalaciones y medios de verificación del cumplimiento de obligaciones tributarias, se desarrolle de manera explícita en la ley, de tal modo que para este caso no aplique el plazo definido para la entrega de documentación, sino que se defina de manera clara lo que se entiende por acción inmediata, a efecto de permitir el acceso a la Administración Tributaria en el momento en que se notifique el requerimiento. Es

importante que se logre un aval de jurisprudencia por medio de un criterio de la Corte de Constitucionalidad, que permita sustentar y garantizar que esta acción no riña con los derechos constitucionales. Logrando con esto que la acción fiscalizadora prevista con el procedimiento de verificación inmediata, mantenga la certeza de la oportunidad y no pierda objetividad con acciones que se realicen después.

3) Que se incluya en la regulación legal como potestad de la Superintendencia de Administración Tributaria, el establecer una sanción para quienes justifiquen que no pueden atender un requerimiento de información y documentación, por destrucción, pérdida deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio (robo o hurto). Y que adicionalmente a esto defina:

- Que toda denuncia que argumente pérdida de información y documentación, para ser aceptada como válida, debe haberse presentado ante las instancias correspondientes, antes de haber recibido el requerimiento de información y documentación por parte de la Superintendencia de administración Tributaria.
- Que la regulación legal establezca una limitación al contribuyente, donde no le acepte la reiteración de no poder atender los requerimientos de información y documentación bajo el argumento de denuncia por destrucción, pérdida deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio (robo o hurto).
- Que la regulación legal incluya dentro de su desarrollo una diferenciación del trato que se debe aplicar a los casos de: destrucción, pérdida deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio (robo o hurto).
- Que se incluya dentro de la regulación legal, un parámetro distinto para establecer la sanción por Resistencia a la Acción fiscalizadora, para que la Superintendencia de Administración Tributaria ya no tenga el inconveniente o limitante actual de no poder determinar la infracción, cuando la última declaración del periodo mensual, trimestral del régimen del impuesto a fiscalizarle al contribuyente, la tenga declarada con valor cero.

- 4) Es necesario que se establezca una modificación al Artículo 358. D del Código Penal de Guatemala, Decreto del Congreso de la República de Guatemala No. 17-73, donde se incluya la definición de plazo para cumplir y atender los requerimientos de información y documentación de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que actualmente en este artículo la tipificación del delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora no establece plazo, dejando a criterio del Juez el plazo de tiempo que él considere para atender estos requerimientos.
- 5) Es importante que también en el Código Penal la definición de plazo, se establezca tomando en cuenta el volumen y complejidad de operaciones, siendo una buena base la clasificación de contribuyentes que actualmente maneja la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 6) Que se promuevan programas y jornadas de divulgación y capacitación dirigida los contribuyentes y población en general, en relación a los temas de cumplimiento tributario, infracciones y delitos tributarios, con el fin de:
  - Crear y fortalecer en el contribuyente un sentido de cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.
  - Fortalecer la cultura tributaria en toda la población y mejorar en ellos la percepción de la imagen institucional de la Superintendencia de Administración Tributaria.
  - Educar a las futuras generaciones en la importancia del cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

## Referencias Bibliográficas.

### Libros

- Ahijado, M. (1996). *Diccionario de economía y empresa*. España: Edición Pirámide.
- Álvarez García, S y Herrera Molina, P. (2004). *Ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios*. Edición del Instituto de Estudios Fiscales de España.
- Biblioteca virtual Universidad Rafael Landivar (21 de noviembre 2013). *Acuerdo sobre aspectos socioeconómicos y situación agraria (ASAESA)*, recuperado de <http://biblio3.url.edu.gt/Publi/Libros/Acuerdos-de-Paz/40.pdf>
- Cabanellas, G. (1979). *Diccionario enciclopédico de derecho usual* ( Tomo II, 14ª. Edición). Buenos Aires Argentina: Edición. Heliasta.
- De la Garza, S. F. (1,981). *Derecho tributario mexicano*. Distrito Federal, México: Editorial Porrúa, S.A.
- Diccionario en línea, Definición de. (02 de mayo del año 2013). Estado de derecho. Recuperado de <http://definicion.de/estado-de-derecho/>.
- Flores Zavala, E. (1985). *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*. México. Edición Porrúa.
- Folco, C. M. (2004). *Procedimiento tributario: naturaleza y estructura*. Buenos Aires Argentina: Editorial Rubinzal Culzoni.
- Gómez de Silva, G. (2001). *Breve diccionario etimológico de la lengua española*. México: Editorial Fondo Cultural.
- González Lemus, J. A. (2011). *Análisis de los impuestos extraordinarios en Guatemala* (Tesis de licenciatura). Universidad de San Carlos de Guatemala.
- Guiliani Forouge, Carlos M. (1973). *Derecho Financiero* (Volumen I, 2ª. edición). Buenos Aires Argentina, Ediciones Depalma.

- Jiménez de Asúa, L. (1997). *Lecciones de derecho penal. Biblioteca clásicos del derecho* (Tomo VII). México: Harla, S.A. de CV.
- Kelsen, H (2009). *Teoría pura del derecho* (4ª. edición). Buenos Aires Argentina, Ediciones Eudeba.
- Martín, J.M y Rodríguez Usé, G. F. (1985). *Derecho tributario general*. Argentina: Ediciones Depalma.
- Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales. (2002). *Sistema tributario español, criterios para su reforma* (2ª. Edición). Madrid España.
- Monterroso, G. (2006). *Fundamentos financieros, finanzas públicas* (2ª. Edición). Guatemala: Editorial Arte +Arte.
- Neumark, F. (1974). *Principios de la imposición*. Madrid España: Edición Instituto de Estudios Fiscales.
- Osorio, M. (1996). *Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales* (33ª Edición). Buenos Aires Argentina: Editorial Heliasta S.R.L.
- Portal de Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala (14 de octubre de 2013) recuperado de: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/336-indicadores-tributarios.html>.
- Queralt, J. M; Lozano Serrano, C y Poveda Blanco, F. (2008). *Derecho tributario* (13ª. Edición). España: Editorial Aranzadi.
- Rodríguez, J (1996). *Los principios de la tributación y el diseño de los sistemas tributarios, trabajo final*. En boletín DGI, 511. Biblioteca virtual AFIP. Recuperado de [http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DOC\\_C\\_000053\\_1996\\_07\\_01?searchFor=Rodriguez,%20Jorge](http://biblioteca.afip.gob.ar/dcp/DOC_C_000053_1996_07_01?searchFor=Rodriguez,%20Jorge)
- Saccone, M. A. (2002). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial la Ley.

Sainz de Bujanda, F. (1961). Estructura jurídica del Sistema Tributario. Revista de derecho financiero y de hacienda pública, Vol. XI No. 41 recuperada de <http://es.scribd.com/doc/149950483/Sainz-Bujanda-estructura-Juridica-Del-Sistema>

Sainz de Bujanda, F. (1962). *Hacienda y derecho*. Madrid, España: Editorial Centro de Estudios Constitucionales.

SAT (2013). *Plan Estratégico Institucional para el año 2013 al 2015*. Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala.

Smit, A. (1776) *La investigación sobre la naturaleza y causas de la Riqueza de las Naciones*. Buenos Aires Argentina: Editorial. El Ortiba.

Valdés Acosta, R. (1996). *Curso de Derecho Tributario* (Segunda Edición). Santa Fe de Bogotá, Colombia: Editorial Temis S.A.

Villegas H. (2001). *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario* ( 7ª. Edición). Buenos Aires, Argentina: Ediciones Depalma.

Wikipedia, la enciclopedia libre. (01 de mayo de 2013). Derecho. Recuperado de <http://es.wikipedia.org/wiki/Derecho>.

## **Leyes**

Chacón Corado, M.R. (2012). *Constitución política de la república de Guatemala, con notas de jurisprudencia*. Edición Talleres Litográficos de Magna Terra Editores.

Constitución Política de la Republica de Guatemala y sus reformas, Asamblea Nacional Constituyente. (1985).

Decreto del Congreso de la República 17-73. *Código penal y sus reformas*. (1773).

Decreto del Congreso de la República 1-98. *Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria*. (1998).

Decreto del Congreso de la República 20-2006. *Disposiciones legales para el fortalecimiento de la Administración Tributaria*. (2006).

Decreto del Congreso de la República Número 6-91. *Código tributario de Guatemala y sus reformas*. (1991).

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, asamblea Nacional Constituyente. (1986).