

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



**LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN
EN MATERIA FISCAL Y LA NECESIDAD
DE LA INCLUSIÓN EN LA LEGISLACIÓN
GUATEMALTECA**

DÉBORA ODETH JUÁREZ SOSA

GUATEMALA, AGOSTO DE 2007

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

**LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN MATERIA FISCAL Y LA NECESIDAD
DE LA INCLUSIÓN EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

AMANDA EMPERATRIZ DE LEÓN MUÑOZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, agosto de 2007.



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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Br. José Domingo Rodríguez Marroquín
VOCAL V:	Br. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXÁMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

PRESIDENTE:	Lic. Saulo de León Estrada
VOCAL:	Lic. Héctor España Pinetta
SECRETARIO:	Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil

Segunda Fase:

PRESIDENTE:	Lic. Mario Ramiro Pérez Guerra
VOCAL:	Lic. Ramiro Toledo Álvarez
SECRETARIA:	Licda. Dora Rene Cruz Navas

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

Lic. Hector David España Pinetta

Colegiado 2802
Guatemala, C. A.

BUFETE PROFESIONAL
DE ESPECIALIDADES



Guatemala, 19 de Abril del 2007.

Licenciado:

MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.
Ciudad Universitaria.
Señor Jefe de la Unidad:

Atento y respetuoso me dirijo a usted, con el objeto de dar respuesta a la Providencia de esa Unidad, fechada el veintiocho de febrero del año dos mil siete, en la que fui nombrado Revisor del trabajo de Tesis de la estudiante **DÉBORA ODETH JUÁREZ SOSA**, intitulado **“LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN MATERIA FISCAL Y LA NECESIDAD DE LA INCLUSIÓN EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA”**.

En esa virtud, me permito a usted, manifestar lo siguiente:

1. La Señorita Juárez Sosa, ha desarrollado un tema interesante en lo que atañe a la autoliquidación, es decir que el contribuyente practique su liquidación sin necesidad de requerimiento alguno por parte de la autoridad de administración tributaria, consignando en forma voluntaria el importe del tributo que deberá pagar, por lo que la autoridad recaudadora le abrirá una cuenta electrónica con su número de identificación tributaria, para anotar que el sujeto activo de la relación, ha cumplido a cabalidad y por lo tanto no deberá ser objeto de sanción alguna por su incumplimiento. Esta situación la analiza la sustentante, haciendo hincapié de que en Guatemala, existe una deficiente recaudación tributaria, y la cultura de la evasión está a la orden del día, produciendo grandes pérdidas en el erario nacional, por los voluminosos rubros de dinero que a diario evade el gran empresario y que por añadidura lo comete también el pequeño comerciante que evade el pago del impuesto al valor agregado a los productos que expende en el medio de la economía informal.
2. Al nombrárseme como Revisor, de este importante trabajo, pude observar que la autora, ha desarrollado el tema en forma satisfactoria, llenando los requisitos establecidos en el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, lo que constituye un trabajo de vital importancia para obtener la captación de los tributos a los que estamos obligados los administrados, y que inciden en el progreso y el bienestar de la población.

TECNICO EN FORMACION PROFESIONAL Y EMPLEO. INEM. MADRID, ESPAÑA.

Lic. Héctor David España Pinetta

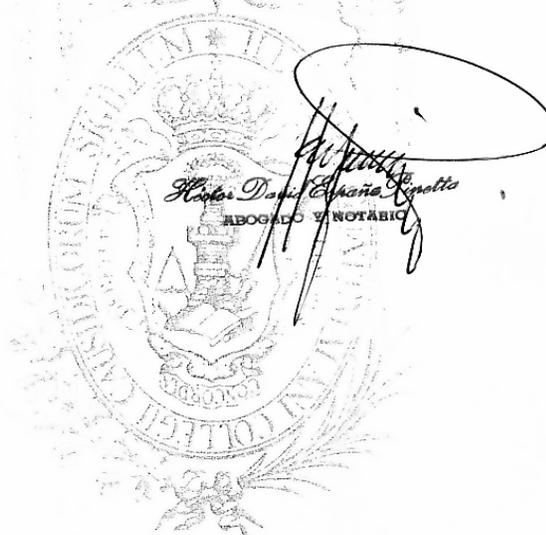
Colegiado 2802
Guatemala, C. A.

BUFETE PROFESIONAL
DE ESPECIALIDADES



Por lo expuesto, en el trabajo en mención al cumplir con los requisitos mínimos exigidos por nuestra casa de estudios, es procedente emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, para que pueda ser discutido en el Examen Público de tesis respectivo,

Sin otro particular, me es grato suscribirme del Señor Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, con las muestras de mi alta consideración y estima.





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

Atentamente, pase al (a) **LICENCIADO (A) HÉCTOR DAVID ESPAÑA PINETTA**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante **DÉBORA ODETH JUÁREZ SOSA**, Intitulado: **“LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN MATERIA FISCAL Y LA NECESIDAD DE LA INCLUSIÓN EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA”**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 32 del normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

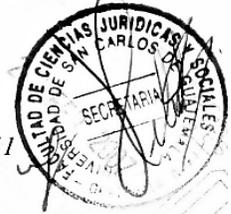
LIC. MARCO TULIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
MTCL/sllh



LIC. JUAN ESTUARDO GARCÍA MARTÍNEZ
ABOGADO Y NOTARIO
11 CALLE 8-14, ZONA 1 EDIFICIO TECÚN 5TO. NIVEL OF. 51
TELS. 2220-0929, 2251-7797 Y 2253-6369 FAX 2230-6447
Correo electrónico: jestuardogm@yahoo.com.mx



Guatemala, 19 de febrero de 2007.

Licenciado Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Señor Decano:

Respetuosamente me dirijo a usted, con el objeto de manifestarle que por resolución emanada por esa Decanatura, se me nombró como Asesor de la Bachiller **DÉBORA ODETH JUÁREZ SOSA**, presté la asesoría correspondiente, en la elaboración del trabajo intitulado:

“LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN MATERIA FISCAL Y LA NECESIDAD DE LA INCLUSIÓN EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA”.

Procedí a revisar el trabajo de tesis de la estudiante, basándome sobre el plan de investigación, pues era necesario determinar si se cumplió con la metodología y técnicas estipuladas, ya que se perseguía descomponer el todo en sus partes para investigar como esta formado y organizado el trabajo de tesis. Orienté a la estudiante en aspectos de contenido sobre el tema, las fuentes bibliográficas que deberían ser consultadas, legislación existente, lineamientos a utilizar y reglas de disciplina a cumplir para realizar un trabajo académico. Circunstancias que todas fueron cumplidas y revisadas de manera eficaz, tal como lo establece el respectivo Reglamento de Tesis.

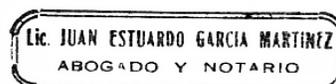
En conclusión opino que el trabajo elaborado por la estudiante **DÉBORA ODETH JUÁREZ SOSA**, motiva a quienes estudiamos las ciencias sociales a preocuparnos por la búsqueda de soluciones positivas.

Considero que el trabajo en referencia es de suma importancia llenando los requisitos reglamentarios para que puedan ser discutidos en el examen público correspondiente, por lo que resulta procedente emitir dictamen favorable del mismo.

Atentamente,

Licenciado **JUAN ESTUARDO GARCÍA MARTÍNEZ**

Colegiado No. 3,700.



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, cinco de junio del año dos mil siete.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante DÉBORA ODETH JUÁREZ SOSA, Titulado "LA FIGURA DE LA AUTOLIQUIDACIÓN EN MATERIA FISCAL Y LA NECESIDAD DE LA INCLUSIÓN EN LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis. -

MTCL/alh





DEDICATORIA

A DIOS:

Quien fué fuente inagotable de gracia, sabiduría y abundantes bendiciones durante mi carrera profesional, toda mi gratitud para Él. “Porque Jehová da la sabiduría, Y de su boca viene el conocimiento y la inteligencia” Proverbios 2:6.

A MIS PADRES:

José Benigno Juárez Martínez y Evangelina Sosa de Juárez, porque por más que quiera atribuirme el triunfo no hubiera sido posible sin ellos, con todo el amor, comprensión, esfuerzo y confianza que han depositado en mí.

A MIS HERMANOS:

Deydania y Lander por ser un apoyo en mi vida, y que mi triunfo sea un incentivo para ellos, ya que todo lo que uno se propone se puede lograr. Los amo.

A MIS SOBRINITOS:

Esteban, Vivian y Obed, por que con cada una de sus sonrisas hacen más alegres mis días.

A MIS CUÑADOS:

Cynthia y Gerardo.

A MI ABUELITA:

Luciana Miguel, por sus oraciones y consejos que me da cada día.

A MIS TIOS:

Por todo el ánimo que me han dado y por sus muestras de amor.

EN ESPECIAL A:

Los jóvenes de la Iglesia Evangélica “Amigos” de Los Amates, Izabal, por sus oraciones y muestras de cariño.

A LOS LICENCIADOS:

Marco Tulio Melini Minera, Jacqueline Girón Estrada, Armindo Castillo, Héctor España Pinetta, Edgardo Enríquez.



A MIS AMIGOS:

Vivian, William, Marisol, William José, Debbie, Henning, Annelies, Mynor, por estar presentes en cada una de mis alegrías, tristezas y triunfos alcanzados.

A LA TRICENTENARIA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS:

En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme abierto las puertas de cada una de sus aulas, y hacerme una profesional para servir a mí Patria.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i
CAPÍTULO I	
1. El Derecho Tributario o Derecho Fiscal.....	1
1.1. Breves antecedentes.....	1
1.1.1. Prehistoria.....	1
1.1.2. Roma.....	2
1.1.3. Edad media.....	3
1.2. Concepto de Derecho Tributario o Derecho Fiscal.....	4
1.3. Naturaleza jurídica.....	7
1.4. Relación del Derecho Fiscal con otras ramas del Derecho.....	7
1.5. Principios fundamentales.....	10
1.5.1. Principio de legalidad.....	10
1.5.2. Principio de juridicidad.....	12
1.5.3. Principio de generalidad.....	13
1.5.4. Principio de obligatoriedad.....	13
1.5.5. Principio de vinculación con el gasto público.....	13
1.5.6. Principio de proporcionalidad.....	14
1.5.7. Principio de equidad.....	14
1.6. Fuentes del Derecho Tributario.....	14
1.6.1. La Ley.....	15
1.6.2. Decreto-Delegado.....	16
1.6.3. Reglamento.....	17



Pag.

1.6.4. Las circulares	17
1.6.5. Los Tratados Internacionales.....	18
1.6.6. Los Principios Generales del Derecho.....	18
1.7. Legislación y contenido del Derecho Tributario.....	19

CAPÍTULO II

2. Instituciones más importantes en el Derecho Tributario.....	21
2.1. La obligación tributaria.....	21
2.2. Denominación de obligación tributaria.....	23
2.3. Elementos.....	24
2.4. Los impuestos.....	26
2.5. Naturaleza jurídica de los impuestos.....	29
2.5.1. Teoría de la distribución de la carga de la prueba.....	29
2.5.2. Teoría de la capacidad de pago.....	29
2.5.2.1. Teoría de la equivalencia.....	30
2.5.2.2. Teoría del seguro.....	31
2.5.2.3. Teoría del capital nacional.....	32
2.5.2.4. Teoría del sacrificio.....	32
2.6. Clases de tributos.....	33
2.7. Derechos y obligaciones que se generan de la relación jurídico tributaria.....	34
2.8. Características.....	35
2.9. El objeto de la relación tributaria.....	35
2.10. La función del Estado en el tema de los impuestos.....	37



Pag.

2.11. La actitud del contribuyente o sujeto pasivo.....	39
---------------------------------------------------------	----

CAPÍTULO III

3. Análisis doctrinario y legal de la figura de la autoliquidación en el Derecho tributario y la necesidad de su inclusión en la legislación Guatemalteca.....	41
3.1. Antecedentes.....	41
3.2. La figura de la autoliquidación en la doctrina y la legislación.....	44
3.2.1. El pago.....	44
3.2.2. La compensación.....	49
3.2.3. Confusión.....	52
3.2.4. Condonación y remisión.....	52
3.2.5. Prescripción.....	54
3.4. La figura de la autoliquidación en la legislación comparada.....	61
3.5. Análisis con la legislación fiscal guatemalteca.....	61

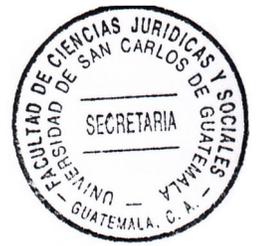
CAPÍTULO IV

4. Impugnación de las resoluciones de la administración tributaria.....	67
4.1. Recursos administrativos.....	67
4.1.1. Recurso de revocatoria.....	67
4.1.2. Recurso de reposición.....	67
4.2. Proceso Contencioso Administrativo.....	68
4.2.1. Características del Proceso Contencioso Administrativo.....	68
4.2.2. Trámite del Proceso Contencioso Administrativo.....	69
4.3. Proceso Económico-Coactivo.....	69



Pág.

4.3.1. Características del Proceso Económico-Coactivo.....	69
4.3.2. Naturaleza del Proceso Económico- Coactivo.....	70
4.3.3. Regulación Legal del Proceso Económico-Coactivo.....	70
4.3.4. Principios procesales del Proceso Económico-Coactivo.....	70
4.3.5. Requisitos para plantear la demanda del Proceso Económico-Coactivo.....	70
4.3.5.1. Audiencia al demandado.....	71
4.3.5.2. Excepciones que se pueden plantear.....	71
4.3.5.3. Período de prueba.....	71
4.3.5.4. Sentencia.....	71
4.3.6. Recursos que proceden el Económico-Coactivo.....	72
4.3.7. La inacción administrativa.....	72
4.3.7.1.La mora.....	72
4.3.7.2. El retardo.....	72
4.3.7.3. El silencio administrativo.....	73
CAPÍTULO V	
4. Presentación y análisis de los resultados del trabajo de campo.....	75
4.1 Entrevistas.....	75
4.2. Bases para una propuesta de reforma y la necesidad de su inclusión en la legislación vigente guatemalteca.....	80
CONCLUSIONES	85
RECOMENDACIONES	87
BIBLIOGRAFÍA	89



INTRODUCCIÓN

En los albores de la organización humana, se presentaron las primeras manifestaciones de agrupación de individuos, en las cuales, como finalidad se tenía la supervivencia de los integrantes de la agrupación contra posibles ataques de bestias o fieras al igual que integrantes de otras agrupaciones. Ejemplos de éstas, eran el clan, la gens, la horda, la tribu, etc.

Por otro lado, el hombre en todas las épocas, ha idealizado y aceptado siempre la existencia de un ser superior, que pudiere representarse como superior jerárquico o la más común, como su Dios.

Así, es como aparecen las primeras manifestaciones de los tributos (que son los antecedentes de las ahora llamadas contribuciones), en una relación de un hombre más fuerte que otro, el débil rendiría tributo pues de lo contrario su existencia se vería amenazada. Por otro lado, bajo el temor de no gozar de la vida inmortal y el apoyo y guarda de los dioses, se rendía tributo y honor a los mismos que podían ir desde frutos y animales, hasta personas que serían sacrificadas.

Posteriormente, aparece la formación de las primeras ciudades (por cierto amuralladas), en las que los subordinados para gozar de la protección de los reyes debían participarles a éstos de sus frutos y ganancias. Algunos para el consumo del Rey, su familia y su servidumbre, y otros para los integrantes del ejército.

Desde luego, en todas y cada una de éstas etapas, la imposición y recaudación de los tributos eran definitivamente anárquicas y por ende arbitraria. La certeza de los tributos no existía, más era latente los inminentes y temerarios castigos por el incumplimiento.

Tras la aparición del Estado moderno (como resultado de las agrupaciones anteriormente mencionadas), y con plena convicción de que la imposición y recaudación de los mismos es con la finalidad de que se destinen al gasto público y



que con éste se satisfagan las necesidades de la colectividad subordinada, surge la idea de que los mismos formen parte integral de las obligaciones de todo ciudadano.

No obstante, tanto la imposición como la recaudación de los mismos debe hacerse con estricto apego al marco jurídico preestablecido. Pues de lo contrario se atendería contra la finalidad del Estado y de la estabilidad social.

Con motivo de lo señalado, se plantea el presente trabajo a efecto de establecer, cuales son los conceptos fundamentales que deben ser conocidos y entendidos por cada ciudadano, ya que de los mismos depende su voluntad para contribuir y su tranquilidad respecto de la actuación de la autoridad para exigirlos.

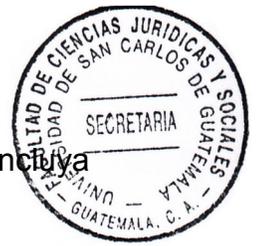
Es en éste sentido, que se realiza el análisis jurídico tributario en base a lo establecido por la Constitución Política de la República de Guatemala, y las leyes respectivas de la materia.

Además del análisis jurídico, también se plantea el estudio históricocomparativo y desde luego doctrinario con el propósito de contar con los diferentes y enriquecidos conceptos que aporten los elementos suficientes para considerar armónicamente las diferentes implicaciones prácticas del derecho fiscal.

El presente trabajo se elabora tomando en consideración el interés en lo relativo a las formas de contribución al fisco por parte de los ciudadanos y lo que respecta a la falta de motivación que existe por parte de las autoridades para quienes tienen la obligación de pagar impuestos.

La problemática del pago de los impuestos, es una situación que no solamente se vive en Guatemala, sino que tiene trascendencia a nivel de los demás países, y es por el hecho de las características y naturaleza jurídica del Estado y la forma en que este ha recaudado los impuestos y especialmente la forma en que este ha invertido los impuestos de los ciudadanos.

La figura de la autoliquidación, forma parte de una especie de recaudación voluntaria de los impuestos, y es utilizada en otros países, es por ello, que



estableciendo lo que sucede en la realidad determinar la viabilidad que se incluye dentro de la normativa fiscal guatemalteca vigente.

Por ello, el trabajo para una mayor comprensión ha sido dividido en capítulos, haciendo uso del método analítico, deductivo, inductivo y científico. En el primer capítulo, se establece todo lo que corresponde a los antecedentes históricos del Derecho Tributario y Fiscal. En el segundo capítulo, se realiza un análisis de las instituciones más importantes del Derecho Tributario. En el tercer capítulo, se hace un análisis doctrinario y legal del de la figura de la autoliquidación en el Derecho Tributario, y de su aplicación en la legislación comparada, y como podría funcionar para el caso de la legislación tributaria guatemalteca, haciendo uso de la técnica bibliografica. En el cuarto capítulo se establecen los medios de impugnación de las resoluciones administrativas. En el quinto capítulo se presenta el resultado de la investigación de campo, se utilizó la técnica estadística, en aplicación del análisis e interpretación de los resultados, y observación directa en el desarrollo del trabajo de campo.



CAPÍTULO I

1. El Derecho Tributario o Derecho Fiscal

1.1 Breves antecedentes:

La obligación de tributar data desde tiempos remotos, esta constituye una contribución, carga o gravamen que se ha de pagar casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles y profesiones liberales para sostener los gastos del Estado. En cuanto al origen de los impuestos, podría resumirse diciendo que en la edad antigua, los tributos representaban muchas diferencias y deficiencias que no permitían su análisis en conjunto, generalmente, la satisfacción de las necesidades de los Estados, se cubrían con los recursos patrimoniales del monarca, así como de los recursos de los pueblos vencidos y de los monopolios que el Estado practicaba en aquellos tiempos. En el Estado feudal, cuando los tributos tomaban mayor auge, es cuando se logra el mayor desarrollo, según algunos estudiosos, donde los súbditos dejan de dar meras ayudas para los gastos de aquel tiempo y se convierten en pagos obligatorios, pagos que han subsistido a través de la historia. En la época contemporánea, ha decrecido tal recaudación, lo cual se debe entre otros factores, a la falta de interés de los gobiernos de eficientizar la captación legal de los recursos por medio de los tributos, ocasionando déficit presupuestario y falta de cumplimiento de las obligaciones estatales para con la colectividad.

1.1.1. Prehistoria.

Tal y como pudiere pensarse, los impuestos aparecen con el mismo hombre pues es palpable la tendencia que ha seguido la humanidad en cuanto a la conocida ley del más fuerte, el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos, así pues se puede decir que los tributos hacen su aparición en una manera anárquica. Esto compagina con la teoría de Maslow “al considerar que



existe un ser superior o Dios “esta situación ha motivado que en ciertos momentos el poderoso se valga de ello para sacar buen provecho personal. En éste mismo sentido, el fenómeno religioso ha sido aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacia practicamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesarían sobre las calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma. El fenómeno religioso no solo fue de trascendencia en las civilizaciones prehistóricas, posteriormente muchas culturas basaron el pago o rendimiento de un tributo a los que ellos idealizaban o consideraban sus dioses.

Así pues desde antes de la aparición de la civilización (entendiendo por ésta como la organización social de nuestra conceptualización actual y moderna) han existido los tributos. En las primeras civilizaciones como en la historia egipcia ya existían los tributos para el faraón. En esta época también hace su aparición la más antigua forma de tributar: “el trabajo personal”; tal es el caso de la construcción de la pirámide del rey Keops, los egipcios también manejaban un control de declaraciones de impuestos de frutos y animales. Este pueblo demostraba su control fiscal para operar con recibos el cobro de los tributos. Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos. De tal suerte, como puede apreciarse, el control y “fiscalización” no forma parte novedosa de nuestro sistema fiscal, sino que se ha estudiado su desarrollo e implementado lo más conveniente.

1.1.2. Roma.

Definitivamente, al referirnos a la cultura romana en el aspecto tributario, debemos hacer especial énfasis en reconocer, que es en esta cultura donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria, que incluso siguen vigentes en nuestros días. Es precisamente en Roma donde surgen los términos tales como aerarium, tributum, fiscus, etc., que desde luego son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas. Durante el desarrollo de la



cultura romana, no sólo se sentaron las bases para el derecho tributario sino para el derecho en sí. Es también evidente que durante la vigencia en el imperio, no fue de la imposición más justa, sin embargo sí la más acertada. Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgen en Roma. En cuanto al pueblo romano dentro del campo tributario, como experiencias a las nuevas civilizaciones nos dejan las aportaciones de sus emperadores tales como Augusto, que en el tiempo que manejó los destinos del imperio estableció el impuesto del 1% sobre los negocios globales. Tito como Emperador del imperio Romano también decretó el cobro de impuesto por el uso de los urinarios públicos. Existía en este Imperio desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de los urinarios públicos.

Así pues, una de las más importantes civilizaciones de nuestro mundo, lega a la humanidad (pensando benéficamente), la sorprendente regulación jurídico tributaria que prevalece (y parece) prevalecerá permanentemente. No debemos considerar exclusivamente el lado negativo de la cultura romana en el aspecto tributario, pues siempre se ligó la tiranía (por el esclavismo) con el potencial jurídico que se manejó y como se ha venido reiterando continúa vigente.

1.1.3. Edad media.

En esta época el poderoso estaba representado por el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra y sobre todo para proteger su integridad física del ataque vandálico de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece sus condiciones para sus siervos los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían de cumplir con dos tipos de obligaciones: Personales y económicas. Las primeras consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, siendo esto



obligación libre, pero finalmente se restringió a 40 días de servicio y el siervo solo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de estas obligaciones también surge la de cultivar las tierras propiedad del feudo. La obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas tasas de rescate. En cuanto al segundo tipo de obligaciones aparece el tener que pagar las banalidades por usar el horno o el molino del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, y el diezmo. Otros tributos conocidos en esta época son: Impuesto sobre la barba, impuestos sobre títulos de nobleza, impuesto de justicia, impuesto de peaje que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos, impuesto de pontazgo mismo que consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

De lo anterior podemos concluir, tal y como se mencionó al inicio del presente estudio, el origen de las contribuciones (es decir los tributos), no fue de lo más justo y equitativo, sino que conforme a los reclamos populares, su regulación tomó matices de proporcionalidad y equidad que, por cierto son aportados por doctrinarios economistas y mercantilistas. Lo importante a subrayar, es que tras de aparecer como la más trascendental muestra de imperio y arbitrariedad, se transforman en uno de los medios más importantes de subsistencia y justificación del Estado moderno, pues como veremos más adelante, su función primordial es la satisfacción de los gastos públicos.

1.2 Concepto de Derecho Tributario o Derecho Fiscal:

Definir El Derecho Tributario es uno de los logros más importantes de los diversos tratadistas que se han aventurado al estudio del mismo, a nivel latinoamericano uno de los más importantes en nuestro estudio es Héctor Villegas¹ que es muy acertado en su definición al decir que: “El Derecho tributario es la rama del derecho que regula la

¹Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, **Derecho financiero y tributario**, pág. 133



potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”. Por otro lado, Carlos Giulliani Fonrouge² dice que: “El Derecho tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: Como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y en las que se generan en estos últimos”. “Es un conjunto de normas jurídicas que regulan las relaciones jurídico-tributarias entre el Estado y los contribuyentes. GIANNINI lo define en «Instituciones de derecho tributario» como «aquella rama del derecho que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las consiguientes relaciones jurídicas entre los entes públicos y los ciudadanos».³

El Derecho Fiscal es una rama del Derecho Administrativo y éste, a su vez, del Derecho Público. Tiene que ver con el establecimiento de contribuciones, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos y en sí con cualquier concepto por el cual la autoridad tiene derecho a percibir un ingreso para solventar el gasto público, así como la relación jurídica con el contribuyente, en referencia a su correcto cumplimiento, incumplimiento, procedimientos contenciosos y aplicación de sanciones, en su caso.

Se ha considerado que el término de fiscal es más preciso y un tanto más conveniente, sin embargo algunos tratadistas como De la Garza, lo llama Derecho Tributario y lo define como: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a la sanciones establecidas por su violación”.

²Giulliani Fonrouge, Carlos, **Derecho financiero**, pági. 40.

³ **Diccionario jurídico Espasa Calpe**, pág. 561



En el sentido amplio de la definición de derecho financiero, éste abarca los tres aspectos, el derecho fiscal, que se refiere a la obtención de recursos, el derecho patrimonial que alude al manejo de dichos recursos, y finalmente al derecho presupuestario que versa sobre la erogación de los mismos recursos. Ahora bien, se sostiene que el derecho tributario forma parte del derecho fiscal, pues al referirse éste a la obtención de recursos, una parte de esos recursos, la integran los provenientes de la imposición de cargas tributarias. De ahí, que se pretenda diferenciar entre los ingresos que obtiene el Estado sin la característica de soberano y los que obtiene vía impositiva. Se entenderá como materia Fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes. Por su parte la Suprema Corte de Justicia de Guatemala, considera por Fiscal lo perteneciente al fisco; y fisco significa la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales la que tienen intervención por mandato legal, y que para Guillermo Cabanellas es: “El conjunto de bienes del Estado muebles e inmuebles, rentas impuestos y demás ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y al progreso nacional”⁴ Así pues considera por materia Fiscal lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Por su parte Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como: “La rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y prescripción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de la relación del Estado con el administrado que esta obligado a pagarlos”. Mientras Rafael Bielza dice: “Que el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Publico que regula la actividad jurídica del fisco”. Otra definición de Derecho Fiscal, es considerarla como el sistema de normas jurídicas que de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de derecho público del Estado derivados del ejercicio de su

⁴ Cabanellas, Guillermo, **Diccionario de derecho usual**, pág. 283.



potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

1.3 Naturaleza jurídica:

La naturaleza de la obligación tributaria, a diferencia de las otras ramas del Derecho, en el derecho fiscal la obligación de cobrar recae en la hacienda pública y la obligación de pagar queda a cargo del contribuyente, es decir, es una función específica del Derecho Fiscal. Los sujetos responsables: A diferencia del derecho privado los sujetos responsables en materia fiscal pueden no ser los sujetos ejecutores.

El Derecho Fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del derecho, de las que ha tomado principios generales, así como conceptos e instituciones jurídicas, esto con el fin de ampliar, restringir o modificar el significado y alcance de los conceptos y las instituciones tienen en las otras ramas del Derecho donde han sido tomadas. A la materia tributaria podemos conceptualarla como, la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional al Penal al Civil al Mercantil al Procesal.

1.4 Relación del Derecho Fiscal con otras ramas del Derecho.

a) Derecho Constitucional: De esta rama obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado. La Constitución Política establece los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto público); El principio de legalidad (no hay tributos sin ley), el principio de aplicación estricta de la ley entre otras.



b) Derecho Civil: De esta rama ha tomado numerosos conceptos, entre ellos obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación.

c) Derecho Mercantil: De esta rama ha tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, y título de crédito.

d) Derecho Procesal: De esta rama ha tomado el principio e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco como el procedimiento administrativo de ejecución.

e) Derecho Penal: De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes, siempre dentro de los principios generales del derecho penal, el derecho fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, tipificación que no se encuentra en el Código penal.

f) Derecho Internacional: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones conforme a los cuales pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional.

g) Derecho Administrativo: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. No obstante que el derecho fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo por lo tanto, la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y a las administrativas.

h) Derecho Financiero: Esta rama del derecho se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y la del empleo de los recursos monetarios



y al derecho fiscal corresponde el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones, el derecho fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero. El Derecho Fiscal toma principios del Derecho Constitucional como el de obligatoriedad, legalidad de las leyes, no retroactividad, proporcionalidad y equidad, entre otros. Del Derecho Civil, ha tomado el Código Civil considerando conceptos como persona física, obligaciones, residencia, domicilio, embargo, caducidad y prescripción, etcétera.

En cuanto al Derecho Laboral, ha tomado conceptos como salario, hora extra, trabajador de confianza, relación laboral, leyes y reglamentos. El Derecho Fiscal ha tomado del derecho penal el concepto de fraude así como lo relativo a infracciones y sanciones. En lo que se refiere al Derecho Financiero, el Derecho Fiscal utiliza conceptos como operaciones financieras derivadas, así como la legislación relacionada con el sistema financiero. El Derecho Procesal participa en el Derecho Fiscal en lo relativo a los recursos así como a la regulación de los juicios ante los tribunales.

Entonces, en conclusión, podemos agregar que el Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haber causado un tributo, misma que este puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo, tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva. Una vez definido lo que es el Derecho Fiscal es necesario que se analicen los principios constitucionales que dan origen y legalidad a dicha ley. La Constitución Política de la República de Guatemala es el principal ordenamiento en materia fiscal.



El Artículo 125 Constitucional, indica: “Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes:

Servir y defender a la patria.

Cumplir y velar porque se cumpla la Constitución de la República de Guatemala.

Trabajar por el desarrollo cívico, cultural, moral, económico y social de los guatemaltecos.

Obedecer las leyes.

Guardar el debido respeto a las autoridades.

Prestar servicio militar y social de acuerdo con la ley.

1.5 Principios fundamentales del Derecho Tributario:

Se realiza un análisis de los principios fundamentales del Derecho Tributario contenidos en la Constitución Política de Guatemala, como Ley Fundamental de la Nación y por lo tanto garante de los derechos mínimos de los contribuyentes. Dentro de la función que realiza la Administración Pública, se encuentra una de las principales, como es la de recaudar impuestos, con los cuales, se realizan las actividades que le son inherentes al Estado, especialmente en la prestación de los servicios públicos. Dentro de los principios fundamentales de la Administración Pública, se encuentran los siguientes:

1.5.1. Principio de legalidad:

En este principio lo importante es la norma legal y es lo único que puede autorizar al funcionario para poder actuar. Resulta oportuno señalar, que a diferencia de otras ramas del derecho, en el fiscal y desde luego nos referimos al momento impositivo y de recaudación, la autoridad debe sujetarse al principio de legalidad, es decir, no puede realizar nada que no se encuentre previsto en la Ley con anticipación a la realización del hecho generador. Bajo ésta premisa, la costumbre como fuente de obligación entre sujeto activo y pasivo de la obligación fiscal sería inoperante, pues de



realizarse, sería completamente nulo y quedaría sin efecto alguno. En la Constitución Política de la República de Guatemala, se puede encontrar el principio de legalidad en varios Artículos, principiando por el Artículo 5 que norma que nadie está obligado a acatar órdenes que no se encuentren basadas en Ley, el Artículo 24 que regula que los libros, documentos y archivos que se relacionen con el pago de tributos podrán ser revisados por autoridad competente de conformidad con la Ley; por su parte el Artículo 28, señala la facultad de todo habitante de la República de hacer sus peticiones a la autoridad, las que deberán ser resueltas conforme a la Ley. Para ampliar más el concepto, el Doctor Luis Illanes, citado por Jorge Mario Castillo González⁵, define a este principio como: “La limitación a la potestad tributaria del Estado, consistente en prescribir en la Constitución que sólo por la Ley se pueden establecer tributos.”

A su vez, Raúl Rodríguez Lobato⁶, señala que Gabino Fraga se circunscribe a un estudio del principio de legalidad desde dos puntos de vista: “Puede entenderse desde el punto de vista material en cuyo caso su alcance es que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser tomado también en un sentido formal significándose entonces que además de ser una Ley desde el punto de vista material, la norma que precede el acto debe tener también el carácter de una Ley desde el punto de vista formal, es decir que debe ser una disposición expedida por el poder que conforma al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de Leyes”.

En conclusión, el principio de legalidad puede enunciarse mediante una frase latina que inspira al Derecho Tributario “nullum tributum sine lege”, que significa: “Es nulo el tributo que no se encuentre previamente establecido en la ley”. Ubicación en la Constitución: Artículo 239. Por lo tanto, la ley y solamente la ley puede ser fuente de las obligaciones tributarias”.

⁵ Castillo González, Jorge Mario, **Derecho administrativo**, pág. 111.

⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, **Derecho fiscal**, pág. 43.



1.5.2. Principio de juridicidad:

Este principio se encuentra establecido en el Artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Es la aplicación de la norma a un caso concreto, pero a falta de esta se puede recurrir a los principios generales o a las instituciones doctrinarias. Independientemente de los principios que rigen la Administración Pública, se encuentran también, los principios especiales relacionados con los tributos, y son los principios básicos y las normas fundamentales que enmarcan el sistema tributario español. Los principios superiores son los constitucionales (V. principios constitucionales tributarios). Pero éstos se completan con otros, entre los que destacan:

- a)** Sujetos activos de los tributos. La potestad originaria es del Estado. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales pueden establecer y exigir tributos de acuerdo a la Constitución y las leyes.
- b)** Principios de capacidad contributiva, generalidad y equitativa distribución. La ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos, y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria.
- c)** Triple función financiera, económica y social de los tributos. Los tributos han de cumplir las siguientes finalidades: 1^a Ser medios para recaudar los ingresos públicos. 2^a Servir como instrumentos de la política económica general; 3.^a Atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional.
- d)** Potestad reglamentaria. La potestad reglamentaria en materia tributaria corresponde al Consejo de Ministros y al Ministro de Economía, sin perjuicio de las facultades que la legislación de régimen local atribuye a las Corporaciones locales en relación con las ordenanzas de exacciones.
- e)** Facultades de gestión tributaria. La gestión tributaria corresponde privativamente al Ministro de Economía en cuanto no haya sido expresamente encomendada por ley a una entidad pública.



f) Carácter reglado del ejercicio de estas competencias. El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria constituyen actividad reglada, y son impugnables en la vía administrativa y jurisdiccional en los términos establecidos en las leyes.

g) Presunción de legalidad de los actos administrativos. Los actos de determinación de las bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad, que sólo podrá destruirse mediante revisión, revocación o anulación, practicadas de oficio o a virtud de los recursos pertinentes.

1.5.3. Principio de generalidad.

Este principio se apoya en el enunciado inicial del Artículo 135 señalado en la Constitución Política de la República de Guatemala, respecto a la obligación de los guatemaltecos a contribuir a los gastos públicos. La obligación es general, es para todos: Tanto personas físicas como personas morales, todos estamos obligados.

1.5.4. Principio de obligatoriedad.

Todos estamos obligados y esto se traduce en que el gobierno posea entonces la facultad económico-coactiva para hacer que los contribuyentes paguen impuestos.

1.5.5. Principio de vinculación con el gasto público.

La autoridad está obligada a cobrar impuestos hasta por el importe de lo que presupueste erogar (presupuesto de egresos) y no por encima. Los contribuyentes estamos obligados a contribuir para el gasto del gobierno, no para el ahorro gubernamental; por tal motivo si el gobierno estuviera cobrando más de lo que gasta, estaría obligado a reducir los impuestos.



1.5.6. Principio de proporcionalidad.

El contribuyente debe de aportar de acuerdo con su capacidad contributiva. Si tiene poco, paga menos; si tiene mucho, paga más.

1.5.7. Principio de equidad.

Deberá gravarse igual a los iguales y desigual a los desiguales. Las leyes fiscales deberán aplicarse consistentemente gravando sin excepción a quienes realicen actos similares. Una vez revisados los principios constitucionales es importante hacer mención de los Artículos que en materia fiscal consagra nuestra Constitución, para establecer el vínculo entre el sujeto activo que es el guatemalteco que debe aportar impuestos contribuyendo al gasto público, y el ente captador de esos tributos, se genera una relación tributaria de carácter jurídico. La relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y que se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Toda ley tributaria debe señalar cual es el objeto de gravamen o sea lo que gana. Entonces podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, el consumo de bienes o servicios, entre otros; el objeto del tributo quedara precisado a través del hecho imponible. El hecho imponible es: "El hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria", o bien, "El conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

1.6 Fuentes del Derecho Tributario:

Como lo indica el Artículo 2 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, son:

- a. Las disposiciones constitucionales.
- b. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.



c. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el organismo Ejecutivo.

Además de haber definido al Derecho Fiscal, debemos precisar también, cuales son las situaciones que le dan origen, tanto a la existencia de las normas, como a la propia realización de las situaciones jurídicas tributarias. Es oportuno señalar, que a lo largo de la formación como profesionista del Derecho, se ha denominado siempre a la situación que origina la creación de la norma como “fuente”. Sin embargo, (académicamente puede ser aceptado más técnicamente no) resulta contradictorio pensar o suponer que la materia creadora de situaciones jurídicas pudiese recogerse como fruto. En lo personal considero que se trata propiamente de una recopilación e identificación de aspectos específicos que permiten al legislador contar con los elementos suficientes para su establecimiento. Una vez hecha la precisión, procederemos al análisis. Entendemos por fuentes del Derecho las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del Derecho. Fuentes del Derecho Tributario:

La ley

Decreto-Delegado.

Reglamento.

Las circulares.

Los Tratados Internacionales.

Los Principios Generales del Derecho.

1.6.1. La ley:

Fuente inmediata del derecho, tiene un papel central en el Derecho Tributario, por lo imperioso del principio de Legalidad, que establece que solamente el Congreso de la República, puede decretar una norma tributaria, así como las bases de la recaudación, por lo que podemos afirmar que Ley tributaria es todo acto emanado del poder legislativo, sancionado conforme al procedimiento previamente establecido que ordena todo el sistema tributario de la nación, pero la ley no debe vulnerar la Constitución Política de la República de Guatemala. Algunos autores hacen distinción entre ley



formal y ley material. La ley formal es aquella que ha recorrido la vía legislativa, y la ley material es todo acto emanado del Estado cuya disposición es de carácter general y abstracto, y el Organismo Legislativo es parte del Estado, por lo que la ley es fuente del Derecho Tributario, ya que es parte del mismo. En Guatemala, por la estructura del Estado, al Derecho Tributario sólo se le puede aplicar como fuente formal, no así la ley material, porque los acuerdos y resoluciones no son fuente del Derecho Tributario, Artículo 92 de la Ley del Organismo Judicial. La aplicación de este principio en la Ley la encontramos en el Artículo 2 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas.

1.6.2. El Decreto-Delegado:

Pueden dictarse Decretos con fuerza de Ley ordinaria, en casos extraordinarios de necesidad y de urgencia, que deben someterse al Organismo Legislativo el mismo día de su emisión, o ser ratificados dentro de los sesenta días para no perder su eficacia.

También se emite los Decretos Leyes, cuando existe una guerra, una grave crisis financiera, o cuando se encuentra en el poder un gobierno de facto, en Guatemala, la Ley del Impuesto al Valor Agregado nace precisamente de un gobierno de facto; siendo en la actualidad parte del ordenamiento tributario interno.

A diferencia de los Decretos-Leyes, la Ley delegada se configura cuando, correspondiéndole al Organismo Legislativo en exclusiva, la emisión de las leyes, delega ésta en el Organismo Ejecutivo, normalmente eso no es admisible, pero hay algunos textos constitucionales que lo permiten, por lo tanto se utiliza esta práctica. En nuestro país el sistema jurídico no permite este tipo de prácticas y una situación así sería inconstitucional; la Constitución Política de Guatemala, en sus Artículos 239 y 171, establece que compete exclusivamente la Congreso de la República el decretar leyes, sean esta tributarias o no.



1.6.3. El reglamento:

Elemento muy importante del Derecho Tributario, son emitidos por el Organismo Ejecutivo, y de imperiosa necesidad para la ejecución de las Leyes, contienen el desarrollo de la Ley respectiva, y ocupa una posición de subordinación con relación a la misma, la reglamentación de las Leyes es una función administrativa que corresponde al poder ejecutivo, y su función es la de desarrollar la Ley, no sobreponerse a ella, ni crear nuevas figuras que no se encuentren contempladas en la misma; en Guatemala, un reglamento que se sobrepone a la Ley es nulo de pleno derecho, y se puede invocar su inconstitucionalidad. El último párrafo del Artículo 239 de la Constitución Política de la República, establece: “Son nulas Ipso jure...” El principio anterior se encuentra desarrollado en la legislación ordinaria, en el Artículo 2 del Código tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas; en nuestro país la mayor parte de las Leyes Tributarias tienen su respectivo reglamento, que en la práctica es de suma importancia para el desarrollo de la misma Ley, pero se dan casos en los que contiene dentro de su normativa aspectos que tratan de superar deficiencias de la Ley, subordinándose a la misma, lo que hace al reglamento nulo de pleno derecho en el caso concreto.

1.6.4. Las circulares:

Son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de la oficina, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos, se trata pues de un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos. La validez de las circulares estará limitada por los mismos conceptos que restringen la validez de los reglamentos; la circular debe limitarse a la ejecución de una norma contenida en la ley, no debe contradecir disposición alguna de jerarquía superior, ni invocar materia reservada a la ley en sentido formal.



1.6.5. Los Tratados internacionales:

La Constitución en su Artículo 46, establece que “...en materia de Derechos Humanos, los tratados y convenciones ratificados por Guatemala, tiene preeminencia sobre el derecho interno”. Este Artículo le da jerarquía superior de la que tiene el derecho interno a los Tratados y Convenios Internacionales en Derechos Humanos ratificados por Guatemala, y en materia tributaria, existe conexión por las violaciones a los Derechos Humanos en el campo de la tributación. Para que se cumplan los principios del Derecho Tributario como los son Capacidad de Pago, Equidad y Justicia Tributaria, Doble Tributación. No confiscación, los Convenios firmados por Guatemala tienen preeminencia sobre el derecho interno, se recomienda analizar también el Artículo 44 de la Constitución Política de Guatemala. Por lo anterior, los Tratados y Convenios Internacionales en Derechos Humanos son fuente del Derecho Tributario, ya que garantizan que se cumpla la protección del contribuyente y si analizamos e interpretamos debidamente el Artículo 46 de la Carta Magna, ocupan el primer lugar, incluso sobre la Carta Magna.

1.6.6. Los principios generales del Derecho:

Estos tienen el carácter de fuente de Derecho como elementos de integración e interpretación de las normas jurídicas tributarias. El Tribunal Fiscal está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales y así, la Constitución prescribe que en el caso de que la ley sea oscura, dudosa u omisa, debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece y si agotados estos se le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el tribunal tiene la obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los principios generales de Derecho. No obstante, y dada la cientificidad del derecho, existen teorías que pretenden demostrar la existencia de la costumbre como fuente específica del derecho fiscal, buscando desde luego, declarar la nulidad de la norma que la contiene.



1.7 Legislación y contenido del Derecho Tributario:

Como se dijo con anterioridad, la principal fuente legislativa del Derecho Tributario es la Constitución Política de la República de Guatemala. Su desarrollo se realiza a través de normas ordinarias, y específicamente las contenidas en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República. Le compete al Estado las bases para determinar la recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo en el caso de las obligaciones tributarias que se generan entre los ciudadanos y el ente estatal. El Artículo 1 del Código Tributario, establece: “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicaran supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de las obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales”.





CAPÍTULO II

2. Instituciones más importantes en el Derecho Tributario

2.1. La obligación tributaria:

La obligación de tributar corresponde desde los tiempos remotos a todos los ciudadanos, esa tributación hace que el Estado pueda complementar su gastos, es decir, un aporte proporcional que se establece como obligación de los ciudadanos, para mantener al Estado, y éste, utiliza un porcentaje para que sea aprovechado por la colectividad, en una actividad fundamental que realiza este como lo es la prestación de los servicios públicos. Los servicios públicos, son la razón de ser de la función principal del Estado, en cuanto a que evitan los monopolios privados para que sean considerados como públicos y de esa manera la colectividad pueda beneficiarse de los mismos. Los aspectos de los servicios públicos como eje central y fundamental en la actividad del Estado y que es en donde se establece en base a la situación de los servicios públicos, si efectivamente el Estado mejora los mismos, ha tenido graves repercusiones en el pensamiento ciudadano, toda vez, que es allí en donde el ciudadano aplica la desconfianza en tributar, en virtud de que día a día va en detrimento éstos servicios, que motiva que los gobiernos decidan privatizarlos. Fonrouge indica que el tributo es la “prestación obligatoria comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.⁷

El Doctor Héctor Villegas, señala que los tributos 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”.⁸ El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el

⁷ **Ibid**, pág. 211

⁸ **Ibid**, pág. 123



Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; si no que prevé otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebida para hacer eficaz la obligación. Este otro tipo de obligaciones es de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva. Además, define al impuesto como: “El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo éstos hechos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado”.⁹

En la legislación de la República de Guatemala la definición de tributo se encuentra en el Artículo 9 del Código Tributario que dice que son: “Las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”. El Artículo 11 del mismo cuerpo legal, establece que: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”. La razón de ser del Derecho Tributario son los tributos. Como lo indica el Artículo 9 del Código Tributario, además, no puede conceptualizarse tributo como impuesto, ya que los impuestos como parte de los tributos es en si la actividad que realiza el Estado para exigir esas prestaciones.

“Es un ingreso de un poder público que tiene el carácter de ingreso de derecho público, en el sentido de originarse por el puro imperio o aplicación de la ley, a diferencia de lo que ocurre con los ingresos de derecho privado, que nacen de un negocio jurídico privado, como una venta o un arrendamiento. Fonrouge define al tributo como «prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público». Los tributos pueden ser tasa, contribuciones especiales o impuestos.”¹⁰ “Concepto de obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos creadores del tributo

⁹ Villegas Lara, Héctor. **Derecho tributario**, pág. 76

¹⁰ **Ibid.**



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”.¹¹ Para definir en términos generales a la obligación, puede estar constituida conforme lo establece el Diccionario de Derecho Usual al determinar que es el “Deber jurídico normativamente establecido de realizar u omitir determinado acto y a cuyo incumplimiento por parte del obligado es imputada, como consecuencia una sanción coactiva...”.¹² Además, se puede señalar que la obligación es un vínculo de derecho por el que somos constreñidos con la necesidad de pagar una cosa según las leyes de nuestra ciudad”.¹³

2.2 Denominación de obligación tributaria:

Para el autor César Albiñana García, la obligación tributaria puede ser definida como: “El vínculo jurídico establecido por ley, en virtud del cual un sujeto (deudor) ha de pagar una cantidad (cuota) a otro sujeto (acreedor) que es titular de la potestad tributaria, como consecuencia de producirse el supuesto de hecho previsto en la propia ley”.¹⁴

El autor Sergio de la Garza, citado por Raúl Rodríguez, lo define como: “...es aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal), tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie”.¹⁵ En la legislación guatemalteca, se establece el concepto de obligación tributaria en el Artículo 14 del Código Tributario y señala: “Concepto de obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un

¹¹ Artículo 14 del Código Tributario.

¹² *Ibid*, pág. 12.

¹³ Espin Canovas, Diego, *Manual de derecho civil español*, pág. 95.

¹⁴ *Sistema tributario español comparado*, pág. 172.

¹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl., *Derecho fiscal*, pág. 56.



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.

En base a lo anterior, puede denotarse la importancia de que exista una relación jurídica tributaria que no es más que el que surge de la imposición del Estado hacia los particulares, en relación a la obligación de contribuir a los gastos que genera el mismo, a través de los impuestos o tributos. Es la deuda tributaria o necesidad de pagar un tributo al fisco, al darse unas determinadas circunstancias, también se puede agregar que la misma es parte esencial del contenido de la relación tributaria: Es la obligación tributaria u obligación de pagar al fisco.

El elemento esencial de la deuda tributaria es la cuota líquida a cargo del sujeto pasivo, esto es, la cantidad resultante de aplicar el tipo de gravamen sobre la base, pero también forma parte de la deuda tributaria en los casos que proceda, los recargos exigibles legalmente sobre las bases o las cuotas, ya sean a favor del tesoro o de otros entes públicos, el interés de demora procedente, el recargo para aplazamiento o prórroga, el recargo del apremio y las sanciones pecuniarias.

2.3 Elementos:

Aparte de los elementos constitutivos del objeto y sujetos de la obligación o relación jurídica tributaria, conviene hacer mención de otros que también surgen de dicha obligación tal es el caso de:



a) Elemento temporal: Este elemento señalado en la ley tributaria establece que es la indicación del exacto momento en que se debe pagar un tributo, sin recargos de ninguna naturaleza.

b) Elemento finalista: Se refiere a que todos los tributos persiguen un fin, que propone gravar algo, y su finalidad es gravar el capital, el patrimonio, la renta, los actos y contratos.

c) Elemento cuantitativo: Consiste en los valores o en la expresión del peso, volumen, altura o precio de las cosas que sirven de base para aplicar la base impositiva, o sea las tasas de los impuestos y poder determinar así un impuesto a pagar.

d) Elementos comunes: Al hablar de los elementos típicos o comunes, éstos constituyen la fundamentación en la obligación tributaria y concretamente se refieren a los sujetos y al objeto. En toda relación jurídica tributaria se establecen dos sujetos, el sujeto activo que es el fisco concretamente y el sujeto pasivo que es el contribuyente. La ley señala a un sujeto como obligado o sujeto pasivo, pero es un tercer sujeto el pagador, con ello se establece un tercer elemento que es el sustituto, y es aquel sujeto que sin haber sido causante del surgimiento del vínculo, pasa a tomar el lugar del contribuyente o del responsable solidario, ejemplo en Guatemala, el caso de la administración de una mortual, albaceas, etc.

El sujeto pasivo, o sea el deudor tributario, es decir, la persona natural y la persona jurídica obligada a cumplir con la contribución a través de los impuestos. El sujeto activo tributario, es la persona que posee el poder de exigir un tributo, o sea el que tiene derecho a recibir el pago del mismo, en este caso corresponde al Estado. En cuanto al sujeto activo o el Estado, también representa dentro de la relación jurídica tributaria, la función jurisdiccional, aunque con el avance de la descentralización y la privatización que hace el Estado de las empresas estatales, también pueden ser sujetos activos, las entidades autónomas o descentralizadas, con capacidad para recaudar tributos, tal es el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT de reciente formación dentro del Estado.



Por último, el objeto como parte de los elementos objetivos de la relación jurídica tributaria, y es concretamente la prestación, o sea la entrega de la suma de dinero, porque por lo general es en especie, conforme lo establece la ley. Al respecto, el Artículo 14 del Código Tributario, establece en cuanto al objeto... “Tiene por objeto la prestación de un tributo...” y ello implica que la obligación es de dar en especie o en dinero.

2.4. Los impuestos:

El impuesto como: “prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso”.¹⁶ El impuesto hemos de entenderlo en forma genérica equiparable al tributo o carga fiscal. Tiene trascendencia dentro del campo de la legislación hipotecaria, ya que es un requisito previo para que el acto o contrato tenga posibilidades de ser inscrito. Es decir, todo aquel acto o contrato documentado que pretenda acceder a los libros registrales deberá contener el justificante de haber satisfecho los impuestos que lo graven o bien que se acredite la exención, no sujeción o prescripción del impuesto que recaiga sobre los mismos. Los impuestos constituyen para el Estado la columna vertebral, es decir, la razón de la existencia del mismo Estado.

Así mismo, su recaudación constituye uno de los principales problemas que ha afrontado a lo largo del tiempo, aunado a una carente eficiencia dentro de la administración tributaria, que ha predominado a través del tiempo, además es un ingreso obtenido en proporción a la capacidad contributiva de todos los que se hallan sometidos a la soberanía fiscal del Estado y dirigido a cubrir el costo de los servicios públicos, cuyo consumo es indivisible. Dentro del análisis que posteriormente se efectuará de las distintas teorías que existen en relación a los impuestos, concluyen casi todas, en que todo ciudadano debe ser solidario con el Estado al contribuir con los

¹⁶ Castillo González, Jorge Mario, **Derecho administrativo**, pág. 134.



gastos que éste genere, pues obtiene un beneficio a través de la prestación de los servicios públicos a una colectividad o sociedad.

Para que esta contribución obligatoria de los impuestos sea equitativa, existen otras teorías que mencionan que tal contribución o aportación para efectos de los impuestos, debe considerarse la capacidad de pago del contribuyente. Según Pérez Ayala en su obra “Explicación de la Técnica de los impuestos”, el impuesto es “el ingreso público de naturaleza tributaria que grava manifestaciones de capacidad contributiva.”¹⁷ En la doctrina, se ha definido el impuesto como aquella prestación pecuniaria requerida a los particulares por la vía de autoridad, a título definitivo y sin contrapartida, con el fin de cubrir las obligaciones públicas. Giannini citado por el autor referido, indica que los impuestos admiten la siguiente clasificación: Personales o reales, según el presupuesto de hecho pueda concebirse por referencia a una persona determinada, o con independencia de ello, como por ejemplo, en este último caso, el impuesto al valor agregado, objetivos y subjetivos, según tengan o no en cuenta las circunstancias personales del sujeto pasivo, periódicos o instantáneos, según el presupuesto de hecho, goce o no de continuidad en el tiempo, directos o indirectos, según si grava directamente el patrimonio o la renta de una persona o el empleo o gasto de esa renta”.¹⁸

Entre los impuestos directos e indirectos, estriban algunas distinciones, entre ellas: Existen dos criterios principales para distinguirlos, un criterio basado en la repercusión de los impuestos y un criterio conocido como administrativo, según el primer criterio los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Los impuestos indirectos según el criterio de repercusión el legislador no grava al verdadero contribuyente sino que lo grava por repercusión las calidades del sujeto del

¹⁷ Pérez Ayala, Pablo, *La explicación de la técnica de los impuestos*, pág. 344.

¹⁸ *Ibid*, pág. 344.



impuesto y el pagador son distinto. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladara el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que esta legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es quien verdaderamente lo paga.

Desde el punto de vista del criterio administrativo los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasiones de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

Directos: ISR. Indirectos: IVA.

Por lo que hace a los impuestos directos, éstos se dividen en: Personales y Reales.

a.) Los impuestos personales: Son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones personales de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta a las personas físicas.

b.) Los impuestos reales: Son aquellos que recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como en el impuesto predial. Los Impuestos indirectos se dividen en: Impuestos sobre los actos e impuesto sobre el consumo. El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuando se van a gravar los actos y cuando el consumo. El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones-actos- que son parte del proceso económico por ejemplo: El impuesto sobre importaciones y exportación. En cuanto a los impuestos sobre el consumo se



establecen al realizarse la última fase del proceso económico que sé esta gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo.

2.5 Naturaleza jurídica de los impuestos:

Existen distintas teorías que explican la naturaleza jurídica de los impuestos, comprendidos estos en la ley como tributos, y que el tributo se traduce en la prestación que es comúnmente en dinero que el Estado exige a los ciudadanos.

Dentro de las teorías, se citan las siguientes:

2.5.1. Teoría de la distribución de la carga de la prueba:

Se concretiza esta teoría en la obligación del sujeto pasivo de tributar, y que la carga descansaría sobre la capacidad real económica del contribuyente y como se dijo, tributar: “consiste en una obligación como consecuencia de la solidaridad social, que todos los miembros de una comunidad tienen para su sostenimiento. Esta obligación no se debe medir por las ventajas que se podrían obtener del Estado, sino tiene que contribuir a los gastos de su comunidad”.¹⁹

2.5.2. Teoría de la capacidad de pago:

Esta teoría es congruente con lo que establece la doctrina y la legislación guatemalteca, y básicamente se concreta a que de una manera equitativa, debe considerarse en el contribuyente su capacidad de pago o capacidad para tributar. La obra Teoría Económica de una Economía Socialista de Burnhan P. Beckwithch²⁰ no comparte la teoría que los impuestos deben basarse en la capacidad de pago del individuo, para este autor, el tributar tiene la finalidad de distribuirlos costos a los que los ocasionen y que a la vez se benefician de ellos. De acuerdo a lo establecido

¹⁹ Villegas Lara, Héctor, **Curso de Finanzas de Derecho Tributario**, pág. 143.

²⁰ **Ibid**, pág. 134.



anteriormente, esta concepción no es congruente con el principio de solidaridad que debe ser la base de toda obligación tributaria.

Existe otra clasificación acerca de la teoría de la naturaleza jurídica de los impuestos, tomando en consideración lo establecido por estudiosos y tratadistas contemporáneos, tal es el caso del autor de la obra: Finanzas Públicas Mexicanas, Ernesto Flores Zavala, en cuanto al impuesto que es en esencia, una aportación que debe dar los miembros del Estado, por un imperativo derivado de la convivencia en una sociedad políticamente organizada, para que el Estado se encuentre en la posibilidad de realizar las atribuciones que se le han señalado, las cuales son:

2.5.2.1. Teoría de la equivalencia:

Establece que el impuesto es el precio de los servicios prestados por el Estado a los particulares. Considera que efectivamente los impuestos que son a cargo de un conglomerado van a servir principalmente para pagar los servicios prestados por el Estado a ese conglomerado social o bien servicios que han sido prestados a generaciones pasadas, o que se prestarán a generaciones futuras, como la construcción de puentes, puertos, ensenadas, etc., sin embargo, tiene que ver con las siguientes características: No toda actividad del Estado es concretamente un servicio público, como lo pretende la Escuela Francesa que tiene su más brillante expositor en el tratadista León Duguit, hay una serie de actividades del Estado que no están encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos. Estas actividades del Estado no encaminadas directamente a la prestación de servicios públicos requieren también gastos que se cubren con el rendimiento de los impuestos, lo que lleva a la conclusión que no todo el rendimiento de los impuestos sirve para cubrir los servicios públicos prestados por el Estado.

Hay una serie de gastos que el Estado realiza, no solamente fuera de la prestación de los servicios, sino aún fuera de su actividad legal, es decir, gastos por actividades realizadas por el Estado excediéndose de sus atribuciones o que son



dañosas para los individuos como las guerras, éstas actividades constituyen una de las causas más grandes de egreso y no obstante que se trata de conceptos opuestos al servicio público, deben ser cubiertas por los rendimientos de los impuestos.

Por último, puede observarse ordinariamente que el particular que paga el impuesto, no percibe en cambio un servicio concreto, por otra parte, hay servicios que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos, por ejemplo, las obras de asistencia pública benefician precisamente a aquellos que por su situación personal no están en condiciones de pagar impuesto alguno, ejemplo: Ancianos, inválidos, niños, enfermos, etc. De lo anterior puede inferirse que esta teoría no es la más exacta, por las razones expuestas.

2.5.2.2. Teoría del seguro:

El impuesto es una prima de seguros que se paga como garantía de la seguridad individual que esta obligado a proporcionar el Estado. Se considera como una prima de seguro, por la protección de la vida y hacienda de los individuos por parte de la comunidad pública. E. De Gardini, dice: “El impuesto es la prima de seguro pagada por aquellos que poseen para asegurar contra todos los riesgos de ser perturbados en su posesión o en su disfrute”.²¹ Este concepto del impuesto se encuentra inspirado en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades. Por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto del impuesto, constituyen una prima por esta garantía. Esta tesis a criterio de muchos autores, es inexacta pues parte de un principio falso, porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos.

Ni aún en las épocas de liberalismo más acentuado fue posible la realización de este ideal, del que cada día se aparta más del Estado moderno, en el que puede

²¹ **Ibid**, pág. 134.



observarse una mayor intervención estatal, en todos los órdenes de la actividad individual. Por otro lado, al Estado en ningún momento puede considerársele como una empresa de seguros, pues como tal, tendría la obligación al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo.

2.5.2.3. Teoría del capital nacional:

El impuesto representa la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda la aplicación y explotación del capital nacional. Esta tesis la sostiene M. Menier, partidario del, impuesto único sobre el capital, y es también a juicio de algunos autores, inexacta, porque como ya se ha visto que la actividad del Estado no puede circunscribirse dentro de las determinadas formas únicas, sino que tiene aspectos múltiples que requiere la erogación de cantidades que se obtienen en forma fundamental, de los impuestos.

2.5.2.4. Teoría del sacrificio:

Establece esta teoría que el impuesto es un sacrificio y se complementa con la teoría del mínimo sacrificio, por ello. El impuesto debe significar el menor sacrificio posible. Esta teoría la sostiene John Stuart Mill y considera que el impuesto es como un sacrificio, solamente que no pretende esto dar una definición, sino proporcionar un elemento para lograr una distribución equitativa de los impuestos. Considera, además, que el sacrificio debe ser el menor posible.

Esta última teoría es considerada entre las anotadas como la más certera, pues estima el impuesto como un sacrificio desde el punto de vista del sujeto del impuesto, que no puede percibir las ventajas que le reporta la erogación que realiza al pagarlo, es decir, el impuesto significa para el que lo paga un sacrificio porque no obtiene compensación alguna concreta, visible, medible, por la disminución de sus rentas o de su patrimonio que sufre al pagar el impuesto y el Estado al establecer el impuesto, es decir, al distribuir entre los individuos las cargas públicas, deberá tomar en



cuenta esta situación para que este sacrificio sea el menor posible, pudiéndose denominarse este aspecto el subjetivo del impuesto, sin embargo, también se considera que es la esencia misma del Estado el derecho de exigir de sus miembros las aportaciones necesarias para cubrir los gastos que demanda su actividad. Los tributos, en conclusión, son las prestaciones que el Estado exige en virtud del ejercicio de sus imperium en virtud de una ley y para cumplir sus gastos que demandan sus propios fines. Para que se complete tal definición, es necesario que conste de los siguientes elementos:

- a) Que son prestaciones en dinero.
- b) Que son exigidos en ejercicio del poder del imperio del Estado, es decir, la facultad que tiene un Estado indelegable, que le permite apoderarse de una parte de la economía de los particulares.
- c) Es en virtud de una ley y a lo anterior, cabe hacer mención del principio de legalidad.
- d) Sirve para cubrir los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines.

2.6 Clases de tributos:

Los tributos pueden ser impuestos, tasas y contribuciones especiales. El impuesto es una obligación legal de derecho público, pecuniaria, cuyo sujeto activo es un ente público y cuyo sujeto pasivo realiza el hecho imponible, que no es una actividad administrativa. Las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos». Además debe cumplir al menos uno de estos dos requisitos:

- Solicitud o recepción obligatoria del servicio o prestación por los administrados.
- No ser realizable el servicio o la prestación por el sector privado.

Si no se cumple ninguna de estas condiciones, la exacción se considera precio público, categoría no tributaria, según han quedado delimitados estos conceptos.

Las contribuciones especiales: Son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor



de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de los servicios públicos». Podemos además considerar tributos a las exacciones parafiscales, porque tienen algunos de sus caracteres, aunque no cumplan todos sus requisitos. Podemos citar entre éstas las contribuciones a la Seguridad Social, los aranceles de funcionarios y las contribuciones a las Cámaras de Comercio.

2.7 Derechos y obligaciones que se generan de la relación jurídico tributaria:

Para que exista este vínculo debe existir una ley, como ya se ha mencionado, y en base a ello da origen a:

a) Derechos:

Créditos a favor del fisco. Se da crédito a los particulares pero a favor del fisco y lo que produce para el particular son obligaciones.

b) Obligaciones:

Para el particular, son de dar, hacer o no hacer y tolerar. El hacer son condicionantes, es decir, como por ejemplo, hacer la declaración jurada del movimiento de ventas. El no hacer, es no utilizar por ejemplo, los timbres de períodos fenecidos. En cuanto a tolerar, podría denominarse cualquier contribuyente que tenga relación directa con el fisco debe permitir en cualquier momento las revisiones fiscales. Se puede decir, entonces que la obligación tributaria, denominada también relación jurídica tributaria, contiene una serie de presupuestos establecidos en las leyes que da origen al nacimiento de las relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar. “Representan un vínculo jurídico entre dos personas denominadas sujeto activo y pasivo, en las que la primera tiene el derecho de exigir la prestación y la segunda, la



obligación de efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer o tolerar, se les denomina relaciones jurídicas tributarias”.²²

2.8 Características:

Dentro de las principales, se encuentran:

- a) Debe existir una coordinación entre las nociones de relación jurídica tributaria y potestad tributaria, esta potestad no puede darse sino existe la ley tributaria.
- b) Debe de existir un destinatario legal-tributario, se entiende que en todas las leyes tributarias, el hecho generador debe especificar en que persona o hecho realizados por personas es que se va a configurar la obligación del pago del tributo.
- c) El destinatario legal tributario debe ser un particular, su objetivo es que el Estado debe captar recursos de los particulares nunca de sus propios órganos.
- d) La relación jurídica tributaria se traba entre personas, nunca el sujeto pasivo va a ser el bien, el acto, sino va a ser el sujeto que sea propietario del bien o la persona que realiza el acto.
- e) La relación jurídica tributaria es de carácter central y principal, esto significa que la ley tributaria esta en el centro, todo lo demás se origina desde que se aplica la ley.

2.9 El objeto de la relación tributaria:

En términos generales, es la condición o hipótesis fáctica que la ley tributaria contiene, esa condición una vez realizada da nacimiento a la relación jurídico tributaria. Para Héctor Villegas: “Es el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona da pie a que el Estado pretenda un tributo”.²³

²² Ibid, pág. 34.



Para Sergio de la Garza: “Que es el presupuesto que necesita realizarse en concreto, producirse en el mundo fenómeno, en forma exactamente coincidente con la hipótesis para que nazca la obligación concreta de pagar una suma de dinero por un determinado ente público”.²⁴ De lo anterior, se desprende que el hecho generador contiene una hipótesis legal condicionante y que cuando las personas están dentro del contenido de la misma están adquiriendo la obligación que conlleva el tributo, pues cumplen con el objeto de la ley tributaria, produciendo la consecuencia que será el pago a la autoridad fiscal.

El Código Tributario, en el Artículo 3l establece que: “Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. En el hecho generador, concurren los siguientes efectos:

1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido solo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden, y,
2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionado o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que le es explicable.

Para Raúl Rodríguez, quien manifiesta que “la legislación establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha denominado hecho imponible.

²³ **Ibid**, pág. 435.

²⁴ **Ibid**.



Para Héctor Villegas, analizando lo importante del hecho generador, dice que debe estar descrita por la norma en forma completa para permitir conocer con certeza cuales hechos o situaciones engendran potenciales obligaciones tributarias, sustanciales”.²⁵ Esta descripción completa es tipificadora del tributo permitiendo diferenciarlos, de ahí que establece que la hipótesis condicionante debe contener en forma indispensable los siguientes elementos:

- a) La descripción de un hecho o situación que es su aspecto material.
- b) Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe encuadrarse en la hipótesis legal que será su aspecto personal.
- c) Lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho que es su aspecto espacial.

El hecho generador recibe diferentes nombres según los autores o el país, tales como: hecho generador, hecho tributario, hipótesis de incidencia tributaria, entre otros.

2.10 La función del Estado en el tema de los impuestos:

El Estado por mandato constitucional es el único ente autorizado para recaudar impuestos, pero estos impuestos deben estar previamente establecidos en la ley, o que hayan nacido a la vida jurídica de conformidad con los requisitos que se establecen para ello. El Estado guatemalteco recauda los impuestos a través de la Superintendencia de Administración Tributaria

Como se ha dicho es un deber cívico y político de todo guatemalteco, contribuir al gasto público y esto se hace a través del pago de impuestos. El Artículo 3 del Código Tributario al respecto indica: “materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r)

²⁵ **Ibid**, pág. 11.



del Artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala. 3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios. 4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas; 5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria. 6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este código o en las leyes tributarias especiales. 7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas. 8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Entonces, el poder soberano del Estado en la imposición y recaudación de impuestos, solo es delegado a éste y es una forma de dar cumplimiento a sus funciones, porque las que realiza son las de brindar a través de los servicios públicos, la seguridad, salud, educación, recreación, etc., a los mismos guatemaltecos, pareciera entonces que, los tributos que los ciudadanos aportan al Estado, son reembolsables en obras, en servicios, lo cual no sucede completamente así, porque evidentemente, el Estado con los impuestos un alto porcentaje de los mismos, le sirven para pagar los salarios de los empleados y funcionarios públicos, quedando un porcentaje no adecuado para efectivamente la prestación de los servicios públicos, que en la actualidad, como es de conocimiento general, son deficientes y que en otros casos, se han privatizado.

Por otro lado, la forma de recaudación no es eficiente, y la falta de control de los mismos, hace que se desvíen los impuestos hacia otros rumbos que no son precisamente los que se les había tenido destinado, provocando el escándalo público con la corrupción a que se prestan funcionarios públicos, empleados públicos y terceras personas, como sucede por ejemplo, en el caso del financiamiento a los partidos políticos, por parte de los fondos del Estado para las campañas electorales.

A través de los conflictos armados internos, en donde la población especialmente la del área rural sufrió los embates de la guerra, se establecieron Acuerdos de Paz, dentro de los cuales se aborda por parte de la Unidad Revolucionaria Nacional



Guatemalteca y el Gobierno de Guatemala, temas relacionados con los impuestos, la carga impositiva, la transparencia en el rumbo que toman los impuestos, lo relacionado con determinados impuestos y la forma en que se recauda, las evasiones fiscales, etc., y fue así como derivado de ello, se creó la Superintendencia de Administración Tributaria, SAT, institución que pertenece al Ministerio de Finanzas Públicas, que es la encargada de la recaudación de impuestos, sin embargo, a aproximadamente ocho años de su funcionamiento y creación, no se ha observado cambios considerables que beneficie el interés del ciudadano por aportar sus impuestos, ya que de acuerdo con lo investigado se puede determinar que la Superintendencia de Administración Tributaria no ha realizado ningún estudio que respalde en donde se determine que existe evasión fiscal, en Guatemala.

2.11 La actitud del contribuyente o sujeto pasivo:

Talvez se debe entre otras cosas a la apatía de los guatemaltecos por no saber el destino de sus impuestos, y que salte a la duda el hecho de que el destino puede estar en manos de particulares y no precisamente en el cumplimiento de las obligaciones del Estado a través de la prestación de los servicios públicos. Por otro lado, no ha existido una educación cívica para adoptar posturas de disposición para la aportación de los impuestos. El nivel cultural también contribuye mucho a esa limitación, aunado a la falta de capacidad económica que tienen los guatemaltecos, si se considera que en su mayoría pertenecen a la clase media baja, en donde existen grandes abismos en cuanto a la capacidad e igualdad en la aportación de los impuestos de unos con otros, derivado del principio constitucional de capacidad, porque al final de cuentas, los más pobres acaban aportando sus impuestos como corresponde, y es allí en donde se suscita la problemática de la evasión fiscal.





CAPÍTULO III

3. Análisis doctrinario y legal de la figura de la autoliquidación en el Derecho tributario y la necesidad de su inclusión en la legislación guatemalteca

3.1 Antecedentes:

Como la palabra lo indica autoliquidación, es una forma de que personalmente, el sujeto activo practique una liquidación de sus ingresos y egresos, y lo que corresponde según su actividad económica, aportar al fisco, sin necesidad de una supervisión o control por parte de éste, sino hasta que los ingresos derivados de esa autoliquidación se encuentren ya introducidos en la entidad recaudadora.

Esta figura se evidencia con mayor facilidad en la legislación comparada, como se verá más adelante, pero también conviene establecer que no se ha establecido con el fin y el interés que pudiera ser de utilidad para el caso de Guatemala, tal y como se regula en otras legislaciones, sino que de conformidad con las leyes guatemaltecas en esta materia, su interpretación y aplicación responde a otras necesidades.

Pareciera surgir la interrogante de que si en el caso de Guatemala, no existe una eficiente recaudación de impuestos, además, de que no existe una cultura para la aportación voluntaria de los impuestos por parte de la mayoría de los guatemaltecos, y derivado de la situación socioeconómica que existe en el país, y que ello podría ser una limitante para que esa aportación a los impuestos sea eficiente, e incluir en la legislación tributaria una figura como ésta podría ser perjudicial para las finanzas y recaudaciones que tendrían que efectuar el Estado, y que es lo que sirve para mantenerse como tal. Sin embargo de lo anterior, conviene clarificar la postura de quien escribe, en cuanto a la conveniencia de la inclusión en la legislación tributaria de la figura de la autoliquidación y que se convierta en una facultad del contribuyente de que personalmente realiza su liquidación para la aportación del impuesto ante la



Superintendencia de Administración Tributaria SAT, sin necesidad de que intervenga, sino más que en su recepción y a partir de ello, en su supervisión y no como sucede actualmente, la supervisión y control y después el ingreso propiamente dicho ante la SAT. Para establecer la forma en que pudiera practicarse una autoliquidación en congruencia con las leyes nacionales, conviene previamente establecer las siguientes denominaciones.

Como lo establece la ley tributaria, se denominan contribuyentes a:

a) Los obligados por deuda propia.

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

b) El obligado por deuda ajena:

El Artículo 25 del Código Tributario establece: Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

c) Responsables por representación:

Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces
2. Los representantes legales de las personas jurídicas.



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

d) La responsabilidad solidaria de quienes adquieren bienes y derechos:

De conformidad con el Artículo 27 del Código Tributario, establece: “Son solidariamente responsables con los anteriores propietarios como sucesores a título particular de los bienes y derechos adquiridos, por el cumplimiento de las obligaciones tributarias generadas por el dominio y transferencia de los respectivos bienes:

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

Como lo establece la ley, los contribuyentes ante el fisco tienen deberes y por eso están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración tributaria y en especial presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas, es por ello que podría ser conveniente para la administración tributaria esta forma de recaudación, permitiendo crear confianza entre el fisco y el contribuyente, y que podría constituirse también como una forma de fortalecer la cultura del pago de impuestos que se hace necesario actualmente en el caso de los guatemaltecos y la función del Estado en la recaudación y el uso que le brinda a los impuestos, concatenado además con una política tributaria, que conlleve que el contribuyente tenga la confianza de que sus ingresos no van a ir a parar en manos o en el bolsillo de un funcionario público.



3.2 La figura de la autoliquidación en la doctrina y la legislación:

Es una figura que forma parte del Derecho Fiscal, y se refiere a: "Es una forma de colaboración con la Administración Tributaria que no supone un acto administrativo, sino una simple declaración tributaria en la que el propio sujeto pasivo practica también la liquidación tributaria consecuente". La autoliquidación es, así pues, una declaración-liquidación practicada y presentada por el propio sujeto pasivo y, por tratarse de una declaración tributaria, necesita siempre de un posterior acto de la Administración. Lo anterior, también, puede contribuir a hacer más fácil y rápida la gestión de recaudación de impuestos.

Como se ha establecido, la figura de la autoliquidación conlleva una forma de contribuir a la administración tributaria practicándola personalmente o bien propiamente la correspondiente liquidación del pago de impuestos diversos. Las formas en que se extingue la obligación tributaria, la ley regula varias, siendo las siguientes:

3.2.1. El pago:

El pago es la forma más común de extinguir los créditos fiscales, u obligaciones tributarias y se cumple entregando la cosa o cantidad debida; es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la obligación contributiva, porque una de las funciones propias del derecho fiscal es regular la forma en que el Estado obtiene, de los particulares, los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos. El objeto del pago, o su finalidad, es la realización o cumplimiento de la prestación que deriva del Crédito Fiscal.

Los principios a que queda sujeto el pago que se realice, son los siguientes:

- **El principio de identidad.** Significa que la prestación que es objeto del Crédito Fiscal, es la que ha de cumplirse y no otra; si la deuda consiste en dinero, deberá cumplirse en dinero y no en bienes distintos. En materia fiscal, todas las prestaciones



deben cubrirse en dinero, con excepción de las contribuciones que expresamente se establece que su pago se realice en especie. - El principio de integridad. Consiste en considerar pagado el Crédito Fiscal, hasta que sea cubierto en su totalidad. - El principio de indivisibilidad. Consiste en que el pago, no deberá hacerse en parcialidades, salvo autorización expresa de la autoridad fiscal. El pago que se realice, queda condicionado a cumplir con los siguientes requisitos:

- **El lugar de pago.** Se refiere al lugar geográfico o bien a la autoridad ante la que se debe hacer el pago.
- **Tiempo o época de pago.** Se refiere a los plazos en los que se debe pagar el Crédito Fiscal, ya sea en fecha determinada, o bien quincenal, mensual, bimestral, cuatrimestral, anual, que deben mencionarse claramente en la ley fiscal respectiva.
- **Forma de pago.** Se refiere a los medios en que quedara cubierto el Crédito Fiscal, en efectivo o en especie.

En cuanto a las formas de pago, estas deben ser pagaderas en moneda nacional y se aceptarán como medios de pago los siguientes:

Cheque de caja o certificado:

Es el que se emite por el librador, con la declaración que se hace constar en el mismo documento, por el librado, de quien existen en su poder fondos bastantes para pagarlo. Es decir, la institución de crédito, previamente de la provisión de fondos del librado, descuenta el importe del cheque que certifica. Se exige que el cheque sea nominativo, por importe determinado y no es negociable.

En cuanto a la transferencia electrónica de fondos, que se ha pretendido implementar, consiste en el traspaso directo de fondos de una cuenta personal o corporativa a otra cuenta destino mediante la ayuda de una línea electrónica directa entre las dos plazas, estos medios de pago al Banco en donde tiene la cuenta la Superintendencia de Administración Tributaria.



En cuanto a los efectos del pago:

El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación, por ende liberar al deudor o contribuyente de la obligación, y para que se produzca dicho efecto, se requiere que el pago reúna los siguientes requisitos:

- Que el pago haya sido recibido por la autoridad fiscal, lisa y llanamente, sin condición de ninguna naturaleza.
- Que en el pago haya mediado buena fe de parte del contribuyente, o sea que la cantidad determinada sea sobre bases ciertas y reales.

Respecto a las clases de pago en la doctrina y la legislación se distinguen:

- a) El pago liso y llano de lo debido.** Es el que se efectúa sin objeción de ninguna naturaleza; es lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.
- b) El pago liso y llano de lo indebido.** Consiste en el entero de una cantidad mayor a la debida, o que no se adeuda.

Cuando se paga una cantidad mayor a la debida, en este caso, el contribuyente es deudor de los Créditos Fiscales, pero al hacer el pago en la oficina correspondiente, entrega por error una cantidad mayor a la que legalmente le correspondía pagar. Este pago en cantidad mayor, puede derivar de un error de hecho o un error de derecho, o bien porque la mecánica de impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente.

El pago por error de hecho, tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas de la realidad, que el contribuyente comete sobre determinados hechos que originan que pague la cantidad mayor a la debida. Por ejemplo, hacer el cálculo aritmético de la contribución en forma equivocada.

El pago de cantidad mayor a la debida por error de derecho, tiene su origen en la aplicación o interpretación equivocada que hace el contribuyente de la ley fiscal



respectiva, como el considerar que dicha ley graba un ingreso, que realmente está exento. El pago de cantidad mayor a la debida porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente, tiene su origen en la actual ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), que ordena se efectúen pagos provisionales o retenciones a cuenta, y al final del ejercicio, resulta un saldo a favor del contribuyente.

El pago liso y llano de lo indebido de una cantidad que no es adeudada, tiene su origen en un error de hecho o en un error de derecho. El pago de lo indebido por un error de hecho, deriva de situaciones que hacen creer al contribuyente que es deudor del Crédito Fiscal que se le reclama y paga inmediatamente, y en realidad no es deudor. El pago de lo indebido por error de derecho, tiene su origen en la interpretación equivocada de la ley fiscal al considerarse contribuyente, cuando en realidad no lo es.

En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dichas, porque el sujeto pasivo lo que ésta haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente no puede validamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad se adeudan.

El pago definitivo. Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte de la autoridad fiscal. Por ejemplo, el pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

El pago extemporáneo. Es el que se efectúa fuera del plazo legal para pagarlo. Se presenta cuando no media gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, y da lugar a que además de cubrirse el importe principal actualizado, se tenga que pagar los recargos correspondientes y no se impondrán multas según lo dispuesto por la ley.

El pago extemporáneo a requerimiento. Se presentan cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, y tiene como consecuencia que además de que



se cubra el importe del crédito principal actualizado y los recargos respectivos, se tengan que pagar también las multas correspondientes. El pago extemporáneo tiene su origen en una prórroga o en mora del contribuyente.

El pago extemporáneo por mora. Se presenta cuando el contribuyente injustificadamente deja de pagar el Crédito Fiscal dentro del plazo señalado por la ley. Cuando se solicite pagar por mora del contribuyente, se deben de pagar los recargos correspondientes conforme lo establecido la ley.

El pago mediante declaración. En nuestro sistema fiscal todas las contribuciones cuya determinación y liquidación le corresponda al contribuyente, debe obtenerse su importe a pagar, según los datos que resulten de acuerdo a la declaración o manifestación que se presente, por excepción se pagan las contribuciones mediante liquidación efectuada por las autoridades fiscales, formas valoradas por el fisco. Por lo que corresponde a las declaraciones, los contribuyentes, en la propia declaración que se presenta, lo hacen bajo protesta de decir la verdad, que los datos asentados en la misma son ciertos, esta clase de declaración es la que se denomina universal.

La legislación fiscal establece que el pago de contribuciones se realice mediante declaración, en virtud de que es útil y práctico, tanto para las autoridades fiscales, como para los propios contribuyentes, las cuales se identifican con claves respecto de la contribución a la que corresponda y la clase de pago que se realice, además se regula el tamaño de la forma a utilizar y el color de la misma, para efectos de unificar y facilitar su utilización.

El pago de las contribuciones correspondientes debe hacerse en la fecha o plazo señalado en la ley fiscal respectiva.

- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.
- La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del contribuyente.
- Si la contribución se calcula por ejercicios, únicamente se podrán solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se



trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.

- Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente, con excepción de la determinación por parte de la autoridad fiscal de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación de devolución.

3.2.2. La compensación:

En términos generales puede definirse a la compensación diciendo que es una forma de extinguir dos deudas, hasta el monto de la menor, entre dos o más personas que poseen el carácter de acreedores y deudores recíprocos. La compensación como forma de extinción de créditos fiscales tiene lugar cuando tanto el fisco, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de la aplicación de la misma ley fiscal, compensándose las deudas hasta por el importe de la menor. Las deudas son líquidas, cuando ambas están precisadas en su monto. Las deudas son exigibles, cuando el derecho del acreedor no se encuentra sujeto a duda, o sea que su pago no pueda rehusarse.

Cuando se paga una cantidad mayor a la debida, a la que legalmente le corresponda pagar, ya sea por error de hecho o de derecho, o bien porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente, y el contribuyente no opta por solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o que procedan conforme a las leyes fiscales, puede compensarlas contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios. Siempre y cuando deriven de actos de autodeterminación del contribuyente, puesto que si lo que se paga de más, deriva en cumplimiento de un acto



de autoridad, el derecho a la compensación, nace cuando dicho acto haya quedado insubsistente o sin efectos.

Al efecto, en los términos de la ley, la compensación como forma de extinción de los créditos fiscales, tiene las limitaciones y requisitos siguientes:

- Únicamente los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar. Como es el caso de quienes están obligados a pagar el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado. Por el contrario, quienes no se encuentran en esa situación porque sus tributos no derivan de una autodeterminación personal, sino de una resolución de la autoridad hacendaria, como es el caso de las contribuciones especiales, de algunos derechos y de ciertos impuestos especiales, no tienen esa posibilidad, aun cuando lleguen a quedar colocados en la hipótesis de ser acreedores y deudores recíprocos del Fisco.
- La compensación opera respecto de cantidades que un contribuyente tenga a su favor contra las que esté obligado a pagar, ya sea por adeudo propio, o por retención a terceros.
- Las cantidades a compensar deben derivar de la misma contribución, incluyendo sus accesorios (recargos, sanciones y gastos de ejecución). Se entiende que es una misma contribución, si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.
- Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a la ley, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice.
- Se deberá presentar el aviso de compensación correspondiente, dentro del plazo legal.
- Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no deriva de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo con los requisitos que establezca la institución estatal.



- Si se trata de contribuyentes que dictaminaron sus estados financieros por contador público, podrán compensar cualquier impuesto a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumpla con los requisitos establecidos por la misma autoridad, mediante reglas de carácter general.
- El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho en lugar de solicitar la devolución, de compensar dichas cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Si se trata de una contribución con un fin específico, sólo podrán compensarse contra la misma contribución.
- Si la compensación se hubiere efectuado y no procediera, se causarían recargos en los términos de la ley, sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el período transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida, hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.
- No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas por parte de la autoridad fiscal.
- Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de la ley, a un en el caso de que la devolución ya hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa.

El Artículo 43 del Código Tributario establece. “Compensación. Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los



más antiguos y aunque provengan de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor. Para el efecto, se aplicarán las normas establecidas en el Artículo 99 de este código sobre cuenta corriente tributaria”.

También se regula la compensación especial y en el Artículo 44 del código Tributario el que indica: “El contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tengan a su favor, aún cuando sean administrados por distinto órgano de la Administración tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas”.

3.2.3. Confusión:

El Código Tributario regula el concepto y en el Artículo 45, establece. “Concepto. La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor, extingue esa obligación”.

3.2.4. Condonación o remisión:

La condonación es la liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor en favor del deudor, o sea es el perdón de la deuda o la liberación que el acreedor otorga por cualquier motivo en favor del deudor, extinguiendo la obligación.

La condonación es una figura jurídica de carácter contributivo, que se ha creado con el fin de que la administración fiscal se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales cuando la situación económica reinante en el país, o en parte de él lo ameriten, o para atemperar el rigor de la ley, tratándose de la imposición de multas.

- Es una facultad discrecional, apreciando las circunstancias de cada caso, y los motivos que tuvo la autoridad que puso la sanción.



- La condonación de multas puede ser total o parcial, a discreción de la autoridad fiscal.
- Sólo procede la condonación de multas cuando hayan quedado firmes, o sea que no hayan sido impugnadas, y que ningún otro acto administrativo conexo sea materia de impugnación.
- La solicitud de condonación no constituirá instancia, y las resoluciones que dicte la autoridad al respecto, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa establece Código Tributario.
- La solicitud de condonación, dará lugar a la suspensión al procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal de la autoridad.

Podemos entonces agregar que la condonación es la virtud por la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas. Como puede advertirse, la condonación procede exclusivamente por dos tipos de causas, la primera de ellas aplicable a toda clase de contribuciones, en especial de impuestos, en tanto que la segunda sólo procede tratándose de multas.

1. Causas de fuerza mayor. Como ya se había citado anteriormente y de acuerdo con lo que marca la ley, mediante disposiciones de carácter general, podrá condonar o eximir, parcial o totalmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate impedir que se afecte, la situación de alguna región o lugar del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias. Dicho en otras palabras, cuando se presentan causas de fuerza mayor que perjudiquen gravemente alguna región del país o alguna rama de la actividad económica, con el objeto de impedir que las cargas fiscales agraven aún más una situación de emergencia, se faculta al Ejecutivo para que otorgue la condonación, total o parcial, de las correspondientes obligaciones tributarias durante período determinado.



En estos casos lo que se pretende es ayudar a quienes han sido víctimas de algún trastorno o calamidad ajeno a su voluntad, con el objeto de impedir que se cierren fuentes generadoras de empleo y de impuesto. Si las cargas tributarias no guardan una proporción adecuada con la capacidad económica de los contribuyentes, se corre riesgos de que, a consecuencia de dichas cargas, determinadas fuentes de actividad económica se cierren lo cual ocasiona graves perjuicios no sólo para el fisco, sino también a la comunidad, puesto que desaparecen centros generadores de trabajo, empleo de impuestos.

Con base en todo lo anterior, es factible llegar a la conclusión de que la condonación por cualquiera de las dos causas denunciadas constituye un medio de extinguir tributos o contribuciones, toda vez que a través de la misma el acreedor, o sea el fisco, perdona a su deudor, o sea el contribuyente, el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones tributarias por las diversas circunstancias que acabamos de analizar, extinguiéndose, en esta forma la contribución de que se trate.

El artículo 46 del Código Tributario, indica: La obligación de pago de los tributos causados, solo puede ser condonada o remitida por ley. Las multas y los recargos pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo que establece el Artículo 183 inciso r) de la Constitución Política, sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República y lo establecido en el Artículo 97 de este Código”.

3.2.5. Prescripción:

La prescripción es una forma de extinción de los créditos fiscales, por el solo transcurso del tiempo, en la forma y términos previstos para tal efecto por la ley. Tradicionalmente se ha definido a la prescripción como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca. En este sentido se habla de la existencia de dos tipos que prescripción: La adquisitiva y la liberatoria. La primera se



caracteriza por ser un medio legal para llegar adquirir ciertos bienes. Así por ejemplo conforme a nuestro derecho civil, la persona que posea un inmueble a título del dueño, de buena fe, en forma pública, pacífica y continua durante período de diez años cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo.

En cambio la prescripción liberatoria consiste en la extinción de una obligación, generalmente una deuda, y del correlativo derecho de hacer efectiva. Así, en materia fiscal la obligación de pagar el adeudo de un Crédito Fiscal se extingue por prescripción en un plazo de diez años a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, en caso de que durante dicho plazo el acreedor o sea el fisco no hubiese ejercitado en contra del contribuyente ninguna acción encaminada al cobro del crédito. Como puede advertirse, la prescripción, ya sea adquisitiva o liberatoria, se configura cuando se reúnen a los elementos esenciales: El simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva. Ahora bien, el único tipo de prescripción que contempla nuestro derecho fiscal es la prescripción liberatoria. En efecto, dentro de nuestra disciplina la prescripción opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones, a saber:

1. La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones.
2. La obligación a cargo del fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades de estos últimos que le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley; en este último caso se encuentra, por ejemplo, el impuesto de valor agregado, en el que, no obstante que hay pago de lo debido, procede, bajo ciertas condiciones, que le sea devuelto al contribuyente el importe del impuesto hubiere pagado.

Por consiguiente, en materia fiscal la prescripción es un instrumento extintivo de obligaciones, tanto a cargo del contribuyente como del fisco, por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley tributaria establece. Dentro de este contexto, la ley dispone los siguientes:



Artículo 47 del Código Tributario. El derecho de la Administración tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cinco años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas”.

Artículo 48. Prescripción especial. No obstante lo establecido en el Artículo anterior, el plazo de la prescripción se ampliará a ocho años, cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado en la Administración Tributaria.

En cuanto al cómputo de los plazos de la prescripción, el Artículo 49 del código Tributario, regula: Los plazos establecidos en los Artículos 47 y 48 de este Código se contarán a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo.

La prescripción se interrumpe por los siguientes motivos.

El Artículo 50 del Código Tributario, los regula e indica:

1. La determinación de la obligación tributaria ya sea que esta se efectúe por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, tomándose como fecha del acto interruptivo de la prescripción, la de la presentación de la declaración respectiva, o la fecha de la notificación de la determinación efectuada por la administración Tributaria, en este último caso, la misma se efectuará conforme lo que establecen los Artículos 103 y 107 de este Código. La notificación de conferimiento de audiencia por ajustes del tributo, intereses recargos y multas, no interrumpe la prescripción.
2. La notificación de resolución por la que la administración tributaria confirme ajustes del tributo, intereses, recargos y multas, y que contengan cantidad líquida y exigible.
3. La interposición por el contribuyente o el responsable de los recursos que procedan conforme con la legislación tributaria.



4. El reconocimiento expreso o tácito de la obligación, por hechos indudables, por parte del suelto pasivo de la misma.
5. La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o el responsable.
6. La notificación de la acción judicial promovida por la administración tributaria. Resulta definitivamente la misma, el plazo de la prescripción comenzará a computarse de nuevo, salvo si el demandado fuere absuelto o el acto judicial se declare nulo.
7. El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate.
8. Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.
9. La solicitud de devolución de lo pagado en exceso o indebidamente, presentada por el contribuyente o responsable. Así como la solicitud de devolución del crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente conforme a la ley específica. El efecto de la interrupción es no computar para la prescripción, todo el tiempo corrido antes del acto interruptivo. Interrumpida la prescripción, comenzará a computarse nuevamente el plazo, a partir de la fecha en que se produjo la interrupción”.

En efecto, una de las características esenciales de la prescripción liberatoria consiste en que, para que se configure, debe haber una total inactividad por parte del acreedor. Por lo tanto, principalmente las gestiones de cobro notificadas al deudor ponen fin a esa inactividad e impiden que la prescripción se consume.

Ahora bien, si tales gestiones no culminan en un cobro efectivo y reaparece la inactividad del acreedor, el plazo prescriptorio se reanuda de nueva cuenta.

La prescripción puede hacerse valer indistintamente a través de una excepción procesal, o bien como una solicitud administrativa. Esta característica opera de la siguiente manera:

- a) Si el fisco pretende hacer efectiva una contribución prescrita, el afectado al interponer el recurso o medio de defensa legal que proceda debe oponer a dicha acción de cobro la excepción de prescripción. Esta regla también se aplica en beneficio del fisco en aquellos casos en los que a través de recursos administrativos o instancias procesales, los particulares pretendan obtener la devolución de cantidades pagadas indebidamente cuando el derecho respectivo ya ha prescrito.



b) Cuando se haya consumado la prescripción de un tributo o contribución, y el fisco no haya intentado ninguna acción de cobro, el contribuyente interesado en mantener una certeza jurídica en lo tocante a sus derechos y obligaciones tributarias, puede solicitar en la vía administrativa que la autoridad hacendaria competente emita la correspondiente declaratoria de prescripción. Por razones obvias ésta regla es inaplicable tratándose de la prescripción de la obligación a cargo del fisco de devolverlo lo pagado indebidamente o de las cantidades que conforme a la ley procedan. Con base en lo expuesto, consideramos que estamos ya en condiciones que, a manera de conclusión, definir a la prescripción en los siguientes términos:

La prescripción es una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley proceda, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cuatro años, contando partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que el pago se efectuó. La prescripción puede hacerse valer tanto como excepción procesal o como una solicitud administrativa, según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción; siendo de hacerse notar el plazo para que se consume esta forma de extinción tributaria, se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito por parte de este último respecto del existencia del crédito. Muy relacionado con la prescripción, también en la doctrina se regula la caducidad. La caducidad que se definen, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. Dentro del contexto del Derecho Fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, durante un plazo de cinco años.

Tomando como punto de referencia lo anterior, se analizan las características más sobresalientes de la caducidad:



1. A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes atribuciones:

- a) Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etcétera.
- b) Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios.
- c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales.

Por razones de orden lógico, la caducidad no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión. En efecto, volvemos a insistir que la caducidad es la pérdida de uno o varios derechos por no ejercitarlos durante el plazo que señala la ley. Por consiguiente no existe forma de que sus efectos se suspendan, ya que si esos derechos ejercitan la caducidad simplemente no se configura. En cambio sí, por cualquier motivo o circunstancia, esos derechos no se ejercitan, la caducidad se consume. Lo que no es admisible es que se sostenga que los efectos de la caducidad son susceptibles de suspenderse. Finalmente, la ley señala que los contribuyentes, en la vía administrativa, podrán solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales cuando transcurra, sin ejercicio de atribuciones, el varias veces mencionado plazo legal de cinco años. No obstante, en forma por demás inexplicable, el Código omite mencionar que la caducidad también puede hacerse valer como excepción procesal. En efecto, cuando la autoridad hacendaria ejerce sus múltiples facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones, después de que ha transcurrido el exceso el referido término de cinco años, no hay nada que impida que el particular afectado al interponer el correspondiente medio de defensa legal, haga valer la excepción de caducidad.

Existen diferencias entre Caducidad y Prescripción. Entre la caducidad y la prescripción existen grandes similitudes. Ambas tienen por objeto extinguir tributos o contribuciones; ambas se configuran en un plazo de cinco años; y ambas pueden hacerse valer como solicitudes administrativas y como excepciones procesales.



Sin embargo, existen importantes diferencias entre ambas. De otra forma, no estarían reguladas como dos instituciones distintas. A continuación se señalan las diferencias más importantes entre prescripción y caducidad.

1. Mientras la prescripción opera tanto en contra como a favor del Fisco; la caducidad exclusivamente opera en contra del Fisco. Dicho en otras palabras, se extinguen por prescripción tanto los tributos o contribuciones que los particulares adeuden al fisco como la obligación a cargo de este último de devolver a los primeros las contribuciones pagadas indebidamente o las cantidades que conforme a la ley procedan. En cambio, en la caducidad únicamente se extinguen las facultades de las autoridades hacendarias relacionadas con la comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones a particulares. Resumiendo al respecto, se puede afirmar que la prescripción es una acción y una excepción que pueden hacer valer los contribuyentes en contra del fisco y el fisco, a su vez, en contra de los contribuyentes. Por el contrario, la caducidad otorga una acción y una excepción exclusivamente a los contribuyentes ante el Fisco.

Mientras el plazo para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso tácito que este último formule al respecto de la existencia del crédito; la caducidad por su misma naturaleza no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión. En torno a esto debe tenerse presente lo que se señaló anteriormente, que toda vez que la caducidad consiste esencialmente en la pérdida de uno o varios derechos por su no ejercicio durante el término que la ley marca, cuando las autoridades fiscales ejercitan tales derechos en tiempo, la caducidad ni se interrumpe ni se suspende, simplemente no se configura.

Mientras que el cómputo para que se consume la prescripción se inicia a partir de la fecha de exigibilidad del crédito de que se trate; el cómputo para que se consume la caducidad se inicia a partir de la fecha en que nazcan las facultades de las autoridades fiscales. En efecto, tal y como se señaló, la prescripción se cuenta a partir de la fecha



en la que el tributo o contribución se vuelven exigibles, o bien a partir de la fecha en que se efectúa el pago de lo indebido. En cambio, la caducidad debe contarse a partir de la fecha en que nacen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales.

3.3 La figura de la autoliquidación en la legislación comparada:

En el Sistema tributario Centroamericano, es general la práctica de la autoliquidación tal es el caso de El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, la cual tiene su fundamento en el Código Tributario teniendo todos el mismo esquema, cabe mencionar que en los países de México, Colombia, Perú entre otros también es aplicable. En el sistema tributario español es general la práctica de la autoliquidación”.²⁶ Siendo la excepción de Guatemala, en donde no se practica la autoliquidación por parte de los contribuyentes. Los contribuyentes están obligados a presentar y suscribir declaración, con los límites y condiciones que reglamentariamente se establezcan.

3.4 Análisis con la legislación fiscal guatemalteca:

Además, la legislación tiene previsto las facilidades de pago que puede brindar la administración tributaria a los contribuyentes, hasta un máximo de doce meses, siempre que se solicite antes del vencimiento del plazo para el pago respectivo y justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación. Por otro lado, existe el crédito fiscal. Al haber determinado la obligación contributiva o tributaria, o cuantificada en cantidad líquida, es decir, que se haya precisado su monto, surge entonces lo que se denomina Crédito Fiscal. Se puede decir que los Créditos Fiscales están más identificados explícitamente con la determinación en cantidad líquida de una contribución, multa, recargo etcétera que con el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, ya que estos se dan en diferentes momentos.

²⁶ **Diccionario enciclopédico Espasa Calpe**, pág. 246



El nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria comienza en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por la ley y que generan la obligación. En cambio, la determinación de la obligación contributiva o tributaria es un acto posterior a su nacimiento o causación, que consiste en precisar si el acto realizado encuadra en el supuesto previsto por la ley y que genere la citada obligación contributiva, que posteriormente será cuantificada en cantidad líquida, ya sea realizada por el contribuyente o por la autoridad fiscal, aplicando los procedimientos establecidos en la ley fiscal para obtener el importe del Crédito Fiscal a pagar.

Una de las fuentes más importantes en el estudio del derecho fiscal, es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o nace la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Existen aspectos que se consideran para la determinación de los créditos fiscales y son:

a) La determinación de la obligación contributiva o tributaria. Por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar de la cantidad líquida, o sea el Crédito Fiscal a cargo del contribuyente. La liquidación, la realización de las operaciones matemáticas para precisar la cantidad de la contribución correspondiente, deberá hacerse en moneda nacional. La determinación de la obligación contributiva o tributaria, puede hacerse: - Por el contribuyente. En nuestro sistema fiscal, prevalece el principio de la autodeterminación de las contribuciones, es decir que por disposición expresa de la ley, en principio le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, de conformidad con el Código Tributario.



Este sistema se establece porque el contribuyente es el que dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no con el supuesto previsto por la ley, como generador de la obligación contributiva o tributaria, y obtener de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, el importe de la contribución a pagar, reservándose la autoridad fiscal el derecho de revisar lo declarado o manifestado por el contribuyente.

b) El sujeto activo y el sujeto pasivo.

Es muy importante definir los elementos básicos y directos que interactúan en la relación tributaria. Ahora bien, existe una forma para hacer cumplir por parte del fisco con las obligaciones tributarias de los contribuyentes. A eso se refiere la doctrina con la exigibilidad. La exigibilidad del crédito fiscal consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

A partir de aquí vemos la figura del Procedimiento Económico coactivo, mediante este medio y solo mediante este medio la autoridad hacendaria se respalda para hacer efectivo el cobro de los créditos omitidos por el contribuyente, siempre y cuando se cumplan las reglas, plazos o requisitos que la ley indique.

Sin embargo, mientras transcurra o venza dicho plazo establecido por la ley, los créditos fiscales no pueden ser exigidos por el sujeto activo, salvo que de conformidad con la ley, se practique embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, si se dan los supuestos y requisitos necesarios para que se tome dicha medida precautoria por la autoridad fiscal.

Los Créditos Fiscales solo pueden ser cobrados a través de este procedimiento cuando previamente fueron notificados al deudor y éste no los cubrió, o impugnó el acto que lo determinó; así pues para poder ser exigible se requiere que no se hubiese



pagado o garantizado, o bien no se hubiere hecho valer en contra del mismo un medio de defensa, dentro del plazo legal en que haya surtido sus efectos la notificación, lo que implica que la autoridad ineludiblemente tiene que notificar al contribuyente el crédito fiscal, para que corra el plazo y se pueda alcanzar su exigibilidad.

Una vez transcurrido el plazo en que se notifico o requirió el pago, sin que el contribuyente hubiese efectuado la extinción del crédito fiscal o, en su caso, otorgado la garantía del interés fiscal dicho crédito, hablando en términos legales, es ya exigible.

Se considera un crédito fiscal exigible:

- Cuando el crédito fiscal no fue pagado dentro del plazo legal.
- Cuando no se otorgue la garantía del interés fiscal dentro del plazo.

Es decir ante la negativa o abstención del contribuyente para pagar o garantizar un crédito fiscal, la autoridad tributaria podrá hacer efectivo este crédito fiscal exigible mediante la utilización de este procedimiento.

La ley fiscal regula cuales son las infracciones tributarias, y el Artículo 71, señala las siguientes:

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

A cada una de éstas infracciones la ley regula las sanciones que van desde el pago de multas, intereses, recargos, el cierre temporal del establecimiento o negocio, hasta los procesos puramente penales. La forma de exigibilidad del pago de los impuestos, entonces, se realiza de conformidad con la ley dentro de un proceso administrativo preliminar. El Artículo 121 del Código Tributario, indica: El proceso ante la administración tributaria será impulsado de oficio. Las resoluciones finales dictadas en este proceso, son impugnables ante los tribunales competentes.



También existe un procedimiento especial para la determinación de la obligación tributaria por parte de la administración, y al respecto el Artículo 145 del Código Tributario indica: “Cuando la administración tributaria deba requerir el cumplimiento de la obligación tributaria y el contribuyente o el responsable no cumpla, se procederá a realizar la determinación de oficio, de conformidad con lo establecido en el Artículo 107 de este código. Si el requerido cumple con la obligación, pero la misma fuere motivo de objeción o ajustes por la administración tributaria, se conferirá audiencia al obligado, según lo dispuesto en el Artículo 146 de este código, en el entendido de que al finalizar el procedimiento, se le abonarán los importes pagados, conforme lo dispuesto en el Artículo siguiente”.





CAPÍTULO IV

4. Impugnación de las resoluciones de la administración tributaria

4.1. Recursos administrativos:

Los recursos administrativos son los medios de control directo que tienen los particulares para impugnar las resoluciones administrativas. Entre ellos se encuentran:

4.1.1. Recurso de revocatoria:

Es un medio de impugnación con la que cuentan los particulares para atacar alguna resolución desfavorable, contra aquellas instituciones que tengan superior jerárquico dentro del mismo órgano administrativo.

Trámite del recurso de revocatoria:

- a) Se interponen por escrito, dirigido ante el mismo órgano, en un plazo de cinco días de notificado.
- b) Se admite para su trámite y se eleva las actuaciones con informe circunstanciado en un plazo de cinco días.
- c) Se concede audiencia a las personas interesados, órgano asesor, y Procuraduría General de la Nación. En un plazo de cinco días a cada uno.
- d) Diligencias para mejor resolver en un plazo de diez días.
- e) Emiten la resolución en un plazo de quince días.

4.1.2. Recurso de reposición:

Es un medio de impugnación con la que cuentan los particulares para atacar alguna resolución desfavorable, contra aquellas instituciones que no tengan superior jerárquico dentro del mismo órgano administrativo.



Trámite del recurso de reposición:

- a) Se interponen por escrito, dirigido ante el mismo órgano, en un plazo de cinco días de notificado.
- b) Se admite para su trámite en un plazo de cinco días.
- c) Se recaban dictámenes de la Unidad de dictamen y Procuraduría General de la Nación. En un plazo de quince días a cada uno.
- d) Diligencias para mejor resolver en un plazo de quince días.
- e) Emiten la resolución en un plazo de treinta días.

4.2. Proceso Contencioso Administrativo:

En cuanto a los recursos, están los contenciosos administrativos, y al respecto el Artículo 161 del Código Tributario, indica: “Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y reposición dictadas por la administración tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso contencioso administrativo, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponda del Tribunal de lo Contencioso administrativo integrada por magistrados especializados en materia tributaria preferentemente. El plazo para interponer el recurso contencioso administrativo, será de tres meses contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición en su caso”. “Es un medio de control judicial de los Actos y Resoluciones de la Administración Pública que se lleva a cabo mediante un juicio de Conocimiento.”

4.2.1 Características del proceso Contencioso Administrativo:

- a) Única Instancia.
- b) Se tienen que agotar los recursos administrativos.
- c) Lo conoce la sala de lo Contencioso Administrativo.
- d) La resolución Administrativa debe haber causado estado.



e) El plazo del contribuyente para interponerlo es de tres meses, luego de ser declarado sin lugar el recurso de revocatoria o de haberse dado el silencio administrativo.

4.2.2. Trámite del Proceso Contencioso Administrativo:

- a) Se presenta la demanda ante el tribunal de lo Contencioso Administrativo.
- b) Califican la demanda para verificar si llenan los requisitos en un plazo de tres días.
- c) Se solicitan los antecedentes en un plazo de cinco días.
- d) Se remiten los antecedentes con informe circunstanciado en un plazo de diez días.
- e) Se admite la demanda para su trámite.
- f) Se emplaza en un plazo de quince días.
- g) Se presenta las actitudes de los demandados.
- h) Se abre a prueba por el plazo de treinta días.
- i) Se abre a vista en un plazo de quince días.
- j) Auto para mejor fallar en un plazo de diez días.
- k) Se dicta sentencia en un plazo de días. Esta puede revocar, confirmar o modificar.

4.3. Proceso Económico-Coactivo:

El proceso económico coactivo, entonces, es un medio por el cual el Estado cobra sus adeudos que los particulares tienen con éste, los que deben ser líquidos, exigibles, de plazo vencido y preestablecidos legalmente a favor de la administración pública.

4.3.1. Características del Proceso Económico-Coactivo:

Dentro de las características fundamentales, se encuentran las siguientes:

- Es un proceso de ejecución, pues persigue el cumplimiento de una obligación de los particulares a favor del Estado.
- La parte actora siempre van a ser los órganos administrativos
- Las pretensiones de la administración pública son de carácter coactivo, es decir por la



fuerza.

- La jurisdicción la ejercen los juzgados de lo económico-coactivo y las salas del tribunal de cuentas.

4.3.2. Naturaleza del proceso Económico-Coactivo:

Se trata de una ejecución especial en donde el Estado, a través de los órganos administrativos siempre es la parte actora, contra existencia de un título ejecutivo y que persigue el cumplimiento de una obligación del particular a favor del estado.

4.3.3. Regulación legal del proceso Económico-Coactivo:

Decreto 1126 del Congreso "Ley del Tribunal de Cuentas" y Decreto 6-91 del Congreso "Código Tributario". El proceso económico-coactivo tiene como fin exclusivo conocer en los procedimientos para obtener el pago de los adeudos a favor del Fisco, las municipalidades, las entidades autónomas y las entidades descentralizadas .

4.3.4. Principios procesales del proceso Económico-Coactivo:

- Impulso de oficio (Arto. 104 Decreto 1126 Ley del Tribunal de Cuentas)
- Es antiformalista: No se necesita auxilio, no citar leyes, en caso de urgencia puede gestionarse verbalmente aunque debe ser por escrito.
- Supletoriedad de Otras Leyes: Código Procesal Civil y Mercantil, y Ley del Organismo Judicial.

4.3.5. Requisitos para plantear la demanda del proceso Económico-Coactivo:

Se aplica supletoriamente el Artículo 61 del Código Procesal Civil y Mercantil, y el Artículo 62 para las demás solicitudes. Planteada la demanda el Juez calificará el título y con base en el mismo mandará a requerir del pago al obligado y si el obligado no cancela en el acto el requerimiento se trará embargo sobre bienes suficientes que



cubran el valor de lo demandado. (Artículo 84 del Decreto 1126 del Congreso de la República Ley del Tribunal de Cuentas y 174 del Decreto 6-91 del Congreso, Código Tributario).

4.3.5.1. Audiencia al demandado:

- Según el Artículo 84 del Decreto 1126 Ley del Tribunal de Cuentas 3 días o rebeldía, si se opone o interpone excepciones dentro del mismo término se manda oír al Ministerio Público y al demandado por 5 días.
- Según el Artículo 174 del Decreto 6-91 Código Tributario 5 días para que se oponga o haga valer sus excepciones. Si se trata de ejecución de sentencias solo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma.

4.3.5.2. Excepciones que se pueden plantear y en que término:

Todas las necesarias y si se aplica el Decreto 1126 Ley del Tribunal de Cuentas en 3 días pero si se aplica el Decreto 6-91 Código Tributario en 5 días hábiles.

4.3.5.3. Período de Prueba:

Si se usa el Decreto 1126 Ley del Tribunal de Cuentas, Artículo 86 el periodo de prueba de las excepciones puede ser de 6 días, no se señalará día para la vista al vencimiento del mismo y resuelve. Si se usa el Decreto 6-91 Código Tributario, Artículo 176 el plazo de prueba es de 10 días, no hay plazo extraordinario de prueba.

4.3.5.4. Sentencia:

Decreto 1126 Ley del Tribunal de Cuentas, Artículo 86 después de los seis días de prueba sin día para la vista.

Decreto 6-91 Código Tributario, Artículo 178 vencido el plazo para oponerse o el de prueba.



4.3.6. Recursos que proceden el Económico-Coactivo:

Apelación Artículo 101 del Decreto 1126 Ley del Tribunal de Cuentas y Artículo 183 del Decreto 6-91 Código Tributario. Aclaración y Ampliación Artículo 100 del Decreto 1126 Ley del Tribunal de Cuentas y Artículo 183 del Decreto 6-91 Código Tributario. Revisión, Artículo 102 del Decreto 1126 Ley del Tribunal de Cuentas.

4.3.7. La inacción administrativa:

Es una institución del derecho administrativo que tiene lugar cuando el órgano administrativo no realiza la actividad que conforme a la ley corresponde. Es cuando la administración pública no resuelve los expedientes, en los que los particulares han realizado alguna gestión o bien en un expediente iniciado de oficio, en este caso hay mora o retardo en resolver y se cae dentro de la figura jurídica del Silencio Administrativo.

4.3.7.1. La mora:

Es una clase de inacción administrativa que se da cuando dentro de un procedimiento en el que el particular o administrado no ha sido notificado y existe un procedimiento iniciado dentro de la administración pública en su contra. En este caso, no existen consecuencias jurídicas asignadas legalmente ante tal situación.

4.3.7.2. El retardo:

Es una forma de inacción administrativa que tiene lugar cuando un órgano administrativo no lleva a cabo la actividad legal que le corresponde. Antes que el expediente se encuentre en estado de resolver siempre y cuando el expediente se haya iniciado por una petición de los particulares.



4.3.7.3. El silencio administrativo:

Es una forma de Inacción Administrativa que consiste en la figura jurídica en la que, el órgano administrativo dotado de competencia administrativa, no resuelve las peticiones o las impugnaciones de los administrados, dentro del plazo que la ley establece.

a.) Condiciones para que se de el silencio administrativo:

Que la administración pública deba legalmente hacer o resolver algo. Que se encuentre un plazo fijado en la ley o reglamento y que el mismo transcurra sin que la administración se pronuncie o actúe, independientemente que exista o no un procedimiento administrativo.

b.) El Silencio administrativo en materia sustantiva:

Se dan cuando se trata de una Petición Originaria del particular, en este caso el particular hace una petición en base a la Constitución Política y no se obtiene la resolución o decisión administrativa a que está obligada la administración.

c.) Opciones que tiene el particular cuando se da el silencio administrativo de naturaleza sustantiva:

Consentir el silencio de la administración pública y esperar indefinidamente la resolución. No aceptar el silencio de la administración pública y recurrir mediante amparo, a efecto que un órgano jurisdiccional le fije un término perentorio al funcionario público para que proceda a emitir la resolución administrativa. En algunos casos la ley contempla que el silencio administrativo equivale a resolución favorable.



d.) El silencio administrativo de naturaleza Adjetiva:

Se da cuando el silencio de la administración pública, aparece por falta de resolución ante un recurso planteado contra una resolución administrativa, afirmamos que el silencio es de naturaleza adjetiva, por cuanto es de naturaleza procesal.

e.) Efectos jurídicos del silencio administrativo de naturaleza adjetiva:

Que el recurso se considera resuelto desfavorablemente y por agotada la vía administrativa, lo que da lugar al Contencioso-Administrativo. Al nacer a la vida jurídica un acto negativo (Decisión ficta), la administración queda legalmente sin facultades para resolver el recurso administrativo una vez vencido el plazo.

f.) Opciones que tiene el particular cuando se da el silencio administrativo de naturaleza adjetiva:

En caso de darse este tipo de silencio administrativo, el particular puede hacer uso de su derecho de acción judicial, a través del contencioso-administrativo. El particular puede aceptar el silencio administrativo del órgano y dejar transcurrir el tiempo y esperar indefinidamente la resolución del recurso. El planteamiento de un Amparo, para el sólo objeto de obligar a la administración a que resuelva (inciso f. Artículo 10 de la Ley de Amparo).



CAPÍTULO V

6. Presentación y análisis de los resultados del trabajo de campo

6.1. Entrevistas:

El trabajo de campo consistió en la realización de entrevistas a funcionarios del Ministerio de Finanzas Publicas, y abogados litigantes en el ramo administrativo, económico coactivo ante los Tribunales de Justicia, razón por la que a continuación se presentan los resultados del trabajo de campo.

CUADRO No. 1

Pregunta: ¿Cree usted que el Estado tiene capacidad para recaudar los tributos o los impuestos?

Respuesta	Cantidad
Si	05
No	20
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, Septiembre año 2005.

CUADRO No. 2

Pregunta: ¿Cree usted que en la población existe una conciencia a contribuir a través de los Impuestos?

Respuesta	Cantidad
Si	05
No	20
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, septiembre año 2005.



CUADRO No. 3

Pregunta: ¿Consideran que lo que opinan los contribuyentes, es que sus contribuciones no son utilizadas como corresponde sino que hacen mal uso de los Impuestos?

Respuesta	Cantidad
Si	20
No	05
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, Septiembre año 2005.

CUADRO No. 4

Pregunta: ¿Cree usted que por la falta de capacidad de recaudar el Estado los Impuestos, hace que los contribuyentes no tengan deseos de tributar voluntariamente?

Respuesta	Cantidad
Si	20
No	05
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, septiembre año 2005.

CUADRO No. 5

Pregunta: ¿Considera usted que la falta de eficiencia en la recaudación tributaria, provoca perjuicio en el cumplimiento de los fines del Estado?

Respuesta	Cantidad
Si	25
No	00
Total:	25

Fuente: Investigación de Campo, Septiembre año 2005.



CUADRO No. 6

Pregunta: ¿Cree usted que la forma en que los contribuyentes pagan impuestos al Estado, deben actualizarse?

Respuesta	Cantidad
Si	25
No	00
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, Septiembre año 2005.

CUADRO No. 7

Pregunta: ¿Considera que deben haber políticas del Estado para incentivar la contribución de la población en los Impuestos?

Respuesta	Cantidad
Si	25
No	00
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, Septiembre año 2005.

CUADRO No. 8

Pregunta: ¿Conoce la Figura de la Autoliquidación?

Respuesta	Cantidad
Si	02
No	23
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, Septiembre año 2005.



CUADRO No. 9

Pregunta: ¿Cree que la Autoliquidación podría funcionar en la función de recaudar Impuestos del Estado?

Respuesta	Cantidad
Si	10
No	15
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, Septiembre año 2005.

CUADRO No. 10

Pregunta: ¿Según su experiencia, cree usted que la Autoliquidación se regula en las leyes Tributarias?

Respuesta	Cantidad
Si	00
No	25
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, septiembre año 2005.

CUADRO No. 11

Pregunta: ¿Según su conocimiento y experiencia, cree que la Autoliquidación funciona en la Legislación comparada?

Respuesta	Cantidad
No sabe	15
No	10
Si	00
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, septiembre año 2005.



CUADRO No. 12

Pregunta: ¿Considera que el estado debe dejar en manos de los particulares, como deben de contribuir con sus Impuestos dentro de un parámetro legal?

Respuesta	Cantidad
Si	15
No	10
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, septiembre año 2005.

CUADRO No. 13

Pregunta: ¿Considera que a través de la implementación de la Autoliquidación, debe existir a la par la política de transparencia en el gasto por parte del Estado y que efectivamente los Impuestos se traduzcan en obras?

Respuesta	Cantidad
Si	15
No	10
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, septiembre año 2005.

CUADRO No. 14

Pregunta: ¿Considera que dentro de las políticas del Estado, debe encontrarse hacer más confiable la forma de utilización de Impuestos a favor de los contribuyentes?

Respuesta	Cantidad
Si	25
No	00
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, septiembre año 2005.



CUADRO No. 15

Pregunta: ¿Considera que la figura de la Autoliquidación podría ser una forma de mejorar la recaudación de los Impuestos?

Respuesta	Cantidad
Si	15
No	10
Total:	25

Fuente: investigación de campo, septiembre año 2005.

CUADRO No. 16

Pregunta: ¿Cree usted que debe reformarse el Código Tributario respecto a que se incluya la Figura de la Autoliquidación?

Respuesta	Cantidad
Si	18
No	07
Total:	25

Fuente: Investigación de campo, septiembre año 2005.

6.2. Bases para una propuesta de Reforma y la necesidad de su inclusión en la legislación vigente guatemalteca:

En virtud de los resultados del trabajo bibliográfico, documental y de campo, se puede establecer que dentro de la legislación comparada, tal es el caso de El Salvador, Honduras, Nicaragua, Costa Rica, la cual tiene su fundamento en el Código Tributario teniendo todos el mismo esquema, cabe mencionar que en los países de México, Colombia, Perú entre otros también es aplicable. En el sistema tributario español es general la práctica de la autoliquidación a la figura de la autoliquidación no se le ha



dado la importancia debida, como podría resultar en el caso de la realidad guatemalteca y la forma de contribución y recaudación en materia tributaria.

Se entiende entonces que la figura de la autoliquidación es otra forma en que puede emplear el Estado a través de la superintendencia de Administración Tributaria SAT, para la recaudación voluntaria de los impuestos, indistintamente si se refieren a determinados impuestos directos o indirectos, toda vez, que facilitaría a la administración tributaria mecanismos para recaudar, porque quedaría en manos de los particulares, de manera voluntaria hacer su propia liquidación.

Ahora bien, esta figura podría también contribuir a motivar la forma en que los guatemaltecos actualmente están contribuyendo con sus impuestos, porque se crearía confianza y una atención directa entre el fisco y el contribuyente, promoviendo a la vez, una cultura de contribuir y de cumplir con sus impuestos y las leyes del país, a la par necesariamente que se tendría que impulsar políticas de transparencia en el gasto de esos impuestos, es decir, que el Estado a través del Fisco, determine los impuestos derivados de la autoliquidación, en cuanto a que ese formulario o esa forma de presentar esa autoliquidación, debe entenderse también, que esos impuestos estarán dirigidos a determinado sector social, como por ejemplo, en el gasto de salud, específicamente hospitales nacionales de determinado lugar, el gasto en educación, respecto a determinados rubros de la educación y determinando también el lugar a donde irán a parar esos impuestos para ser gastados a favor de la ciudadanía, como sucede en otros países.

De esa manera, posiblemente la autoliquidación podría ser empleada por la mayoría de los contribuyentes, ya que se establecería como una forma voluntaria de presentar sus impuestos en determinado período o plazo, que debe estar previamente señalado en la ley, así también, determinando a la vez, el tipo de impuesto que el contribuyente desea presentarlo a través de la autoliquidación. Lo anterior también contribuiría a la transparencia en el gasto de los impuestos por parte del Estado, y a que el contribuyente, el ciudadano común, establezca claramente que sus impuestos



presentados voluntariamente a través de la autoliquidación han ido a parar a buenas manos.

Por lo que se pretende que pudiera establecerse en el capítulo IV, que se relaciona con la forma de extinción de la obligación tributaria, siendo que el pago es un medio que extingue la obligación y como la ley regula distintas formas de efectuar el pago, este debe regularse como el Artículo 40 bis, a través de la autoliquidación, estableciendo los siguientes supuestos:

- a) Que la autoliquidación es una forma de efectuar el pago directo al fisco, como una forma voluntaria que puede ser empleada por el contribuyente, en relación a los impuestos (directos o indirectos) a los cuales está afecto.
- b) Que empleando la figura de la autoliquidación, el contribuyente, podrá determinar en el formulario base, a donde desea que se dirijan sus impuestos, de manera específica.
- c) Que tendrá el contribuyente la facultad de verificar efectivamente el cumplimiento del deseo que sus impuestos se trasladen directamente a donde lo solicitó, utilizando mecanismos adecuados de transparencia en el gasto público con respecto de ellos.
- d) Que a través de la autoliquidación, la administración tributaria, podrá en el plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la autoliquidación, verificar los montos exactos afectos y consignados en la autoliquidación, y al encontrarse algún error en el cálculo de los mismos, podrá citar al contribuyente para que éste explique los métodos estadísticos y económicos empleados para su rectificación.
- e) Que el contribuyente dentro de el plazo de tres meses, en caso de ser así, puede rectificar la autoliquidación que practicará voluntariamente a favor del fisco, y que si no hace uso, se tomará como no planteada la autoliquidación posteriormente.



f) Que debe existir una oficina o dependencia que se encargue de las autoliquidaciones, además de que debe esta dependencia contar con profesionales en economía para que se pueda determinar las formas o condiciones en que el contribuyente pueda verificar que sus impuestos fueron destinados a donde los solicitó.

g) Que la autoliquidación es una forma de efectuar el pago directo al fisco, como una forma voluntaria que puede ser empleada por el contribuyente, en relación a los impuestos (directos o indirectos) a los cuales está afecto.

h) Que empleado la figura de la autoliquidación, el contribuyente, podrá determinar en el formulario base, a donde desea que se dirijan sus impuestos, de manera específica.

i) Que tendrá el contribuyente la facultad de verificar efectivamente el cumplimiento del deseo que sus impuestos se trasladen directamente a donde lo solicitó, utilizando mecanismos adecuados de transparencia en el gasto público con respecto de ellos.

j) Que a través de la autoliquidación, la administración tributaria, podrá en el plazo de tres meses a partir de la fecha de recepción de la autoliquidación, verificar los montos exactos afectos y consignados en la autoliquidación, y al encontrarse algún error en el cálculo de los mismos, podrá citar al contribuyente para que éste explique los métodos estadísticos y económicos empleados para su rectificación.

k) Que en el plazo de tres meses, tiene el contribuyente, en caso de ser así, de rectificar la autoliquidación que practicará voluntariamente a favor del fisco, y que de no hacerlo, se tomará como no planteada la autoliquidación posteriormente.

l) Que debe existir una oficina o dependencia que se encargue de las autoliquidaciones, además de que debe esta dependencia contar con profesionales en economía para que se pueda determinar las formas o condiciones en que el contribuyente pueda verificar que sus impuestos fueron destinados a donde los solicitó.





CONCLUSIONES

1. El derecho fiscal o tributario es el conjunto de normas jurídicas, principios, instituciones que se desarrolla en el marco administrativo del Estado, específicamente en materia de impuestos o tributos, pretende a través de éste, los fines de recaudación de los impuestos a favor del Estado, y que sirvan para su funcionamiento, se considera las regulaciones que establecen los derechos y obligaciones, tanto del fisco como de los contribuyentes en materia tributaria.
2. Que los tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, siendo los principales, la prestación de los servicios públicos, creando así un vinculo jurídico de carácter personal entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ellas, en el caso de los contribuyentes.
3. Que la administración tributaria, a través de la Superintendencia de Administración Tributaria, se fundamenta principalmente, en la planificación, programación, organización, dirección, ejecución, supervisión y control de todas las actividades que tengan un vinculo con las relaciones jurídicas tributarias que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.
4. Que dentro de las formas de extinción de la obligación tributaria se encuentran el pago, la compensación, confusión, condonación o remisión, la prescripción, y la autoliquidación que es una forma en que el contribuyente o sujeto pasivo de la relación tributaria, realiza por cuenta propia la liquidación de sus propios impuestos para aportar al fisco, siendo que la misma no se regula en el Derecho Tributario guatemalteco.





RECOMENDACIONES

1. El Congreso de la República de Guatemala necesita regular la figura de la autoliquidación en el derecho tributario guatemalteco, por cuanto contribuye a mejorar las relaciones entre el fisco y los guatemaltecos en el pago de los impuestos, contribuiría a generar más confianza y eliminar o disminuir las evasiones fiscales, ya que estaría comprendido como una forma voluntaria o bien opcional de pagar impuestos, a través de la creación de una dependencia específica para ello.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria debe de crear un formulario especial para la figura de la autoliquidación, en donde el contribuyente, podrá determinar a donde desea que se dirijan sus impuestos, de manera específica.
3. Es necesario y urgente que la Superintendencia de Administración Tributaria cree una oficina o dependencia que se encargue de las autoliquidaciones, con profesionales en economía para que el contribuyente pueda verificar en un plazo, si sus impuestos fueron destinados a donde lo solicitó.





BIBLIOGRAFÍA

- AMORÓS, Narciso. **Derecho tributario**. 2a. ed.; 1 vol.; Madrid, España, Ed. De Derecho Financiero, 1963.
- ARAUJO FALCAO, Amilcar. **El hecho generador de la obligación tributaria**. 1a. ed.; Buenos Aires, Argentina, Ed. Desalma, 1964.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. 2a. ed.; Buenos Aires, Argentina, Ed. Heliasta, S.R.L. 1991.
- CASTÁN TOBEÑAS, José. **Derecho civil español, común y floral**. 4a. ed.; Madrid, España, Ed. Reus, S.A. 2000.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**, Guatemala, C.A., Ed. Instituto Nacional de la Administración Pública, 1990.
- Diccionario jurídico Espasa Calpe S.A.** Madrid, España, Ed. Espasa Calpe, 2003.
- ESPIN CANOVAS, Diego. **Manual de derecho civil español**. 3 vol.; Obligaciones y Contratos 4a. ed.; Madrid España, Ed. Edersa, 1999.
- GIANNINI, Achille Donato. **Instituciones de derecho financiero**, traducido al español por Fernando Siaz de Bujanda, 7a. ed.; Madrid, España, Ed. De Derecho Financiero, 1957.
- GIULLIANNI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**, 2a. ed.; Buenos Aires, Argentina, Ed. Desalma, 1970.
- GUTIÉRREZ DEL ALAMO, José. **Administración económica del Estado**. 2a. ed.; Madrid, España, Ed. De Derecho Financiero, 1960.
- OROZCO, Alfonso. **Análisis del código tributario**. pág. 5; Guatemala, Suplemento Económico Financiero, Diario Prensa Libre, marzo 1990.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias políticas y sociales**. 2t.; Buenos Aires, Argentina, Ed. Heliasta, S.R.L. 1971.
- PEREZ AYALA, Pablo. **La Explicación de la técnica de los impuestos**. 3a. ed.; Buenos aires, Argentina, Ed. DIJUSA, 2000.
- RAMÍREZ CADÓNA, Alejandro. **Derecho tributario sustancial y procedimental**. 3a. ed.; Bogotá, Colombia, Ed. Temis, 1985.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl. **Derecho fiscal**. 2a. ed.; Facultad de Derecho la UNAM, Harla México, Ed. Universitaria, 1988.



VILLEGAS LARA, Héctor. **Curso de finanzas de derecho financiero y tributario**. 2a ed.; Buenos Aires, Argentina, Ed. Desalma, 1994.

VANONI, Ezio. **Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias**. 1a. ed.; Madrid, España, Ed. Dott, S.A. 1961.

Legislación:

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

Ley del Organismo Judicial. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 2-89, 1989.

Código tributario y sus reformas. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91, 1991.

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

Procesal Penal y sus reformas. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 51-92, 1994.

Ley del Impuesto sobre la Renta. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 26-92, 1992.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 27-92, 1997.