

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS ECONÓMICAS
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA**

**DERECHOS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE
LOS CONTRIBUYENTES ANTE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

FREDY ANTONIO FLORES BORJA

CHIQUMULA, GUATEMALA, OCTUBRE DE 2015

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS ECONÓMICAS
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA**

**DERECHOS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS
CONTRIBUYENTES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

**TRABAJO DE GRADUACIÓN
(MONOGRAFÍA)**

Sometido a consideración al Honorable Consejo Directivo

Por

FREDY ANTONIO FLORES BORJA

Al conferírsele el título de

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR

En el grado académico de

LICENCIADO

CHIQUEMULA, GUATEMALA, OCTUBRE DE 2015

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA**



RECTOR
Dr. CARLOS GUILLERMO ALVARADO CEREZO

CONSEJO DIRECTIVO

Presidente:	MSc. Nery Waldemar Galdámez Cabrera
Representante de Profesores:	MSc. José Leonidas Ortega Alvarado
Representante de Profesores:	Lic. Zoot. Mario Roberto Suchini Ramírez
Representante de Graduados:	Lic. Zoot. Oscar Augusto Guevara Paz
Representante de Estudiantes:	Br. Carla Marisol Peralta Lemus
Representante de Estudiantes:	PAE. Alberto José España Pinto
Secretaria:	Licda. Marjorie Azucena González Cardona

AUTORIDADES ACADÉMICAS

Coordinador Académico:	Ing. Agr. Edwin Filiberto Coy Cordón
Coordinador de Carrera:	MSc. Gildardo Guadalupe Arriola Mairén

COMISIÓN DE TRABAJOS DE GRADUACIÓN

Presidente:	Lic. Edy Alfredo Cano Orellana
Secretario:	MBA. Miguel Ángel Samayoa
Vocal:	Lic. Maynor Israel Rivera Acuña

TERNA EVALUADORA

Presidente:	MSc. Helmuth César Catalán Juárez
Secretario:	Lic. Edy Alfredo Cano Orellana
Vocal:	MSc. Gildardo Guadalupe Arriola Mairén



Chiquimula, 21 de octubre de 2015

Maestro en Ciencias

Nery Waldemar Galdámez Cabrera
PRESIDENTE DEL CONSEJO DIRECTIVO

Su Despacho

Señor Presidente:

En virtud del nombramiento emitido por la Coordinatura del Programa de Ciencias Económicas de este centro de estudios superiores, procedí a asesorar el trabajo de graduación profesional del Auditor Técnico **FREDY ANTONIO FLORES BORJA**, que consistió en el desarrollo de la monografía que intituló: **"DERECHOS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA."**

Uno de los aportes del investigador, se manifiesta al presentar de manera integral un estudio de los Derechos y obligaciones de los contribuyentes ante la Administración Tributaria, con apego al marco constitucional, legal y tributario aplicable en Guatemala, en materia de relación jurídica tributaria del sujeto activo y pasivo de conformidad con la ley, en ese orden de ideas, estudio de la Administración Tributaria; el sujeto pasivo catalogado como contribuyentes, sustitutos, responsables solidarios y el Estado como sujeto pasivo; Derechos y obligaciones de los contribuyentes de acuerdo con la doctrina, considerando esta última, la obligación tributaria principal como el pago de la prestación o del tributo mismo y otras obligaciones inmersas como la obligación subsidiaria, obligación accesorio u obligación o deber formal de la misma; Derechos y obligaciones de los contribuyentes de acuerdo a la legislación guatemalteca, y, finalmente, describe las disposiciones constitucionales y legales sobre derechos y obligaciones tributarias emanadas de la Constitución Política de la República, Código Tributario, Libro I, Impuesto Sobre la Renta, del Decreto 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Disposiciones legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad, entre otras, con el propósito que el contribuyente se apegue a los principios constitucionales y disposiciones legales que fundamentan el adecuado actuar y que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias estén enmarcadas dentro de la normativa legal tributaria.

Por lo expuesto, en mi opinión, el trabajo de graduación profesional del señor **FREDY ANTONIO FLORES BORJA**, cumple con los requisitos exigidos por el Normativo de Trabajos de Graduación de la Carrera de Contaduría Pública y Auditoría de este centro de estudios, por lo que por su medio, recomiendo al Consejo Directivo, se acepte como requisito parcial previo a optar al título de **Contador Público y Auditor** en el grado académico de **Licenciado**.

Atentamente,

ID Y ENSEÑAD A TODOS

MBA. MIGUEL ANGEL SAMAYOA, CPA

MASTER BUSINESS ADMINISTRATION (MBA-URL)
CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR (CPA-USAC)

ASESOR ADJUNTO



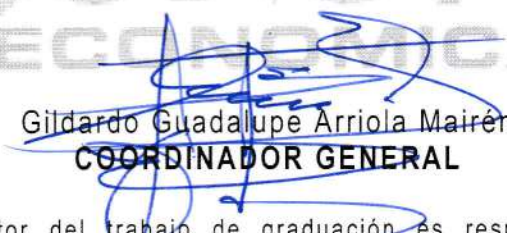
PROVIDENCIA: CCEE-LCPA-012/2015

COORDINATURA GENERAL DEL PROGRAMA DE CIENCIAS ECONÓMICAS DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Chiquimula, veintinueve de octubre de dos mil quince.-----

ASUNTO: Solicitud de impresión del informe final de trabajo de graduación, intitulado: "**DERECHOS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**", que para optar al título de **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR** en el grado académico de Licenciado, presenta el estudiante **FREDY ANTONIO FLORES BORJA** quien fuera asesorado por el M.A. MIGUEL ANGEL SAMAYOA.-----

Siendo que en opinión de esta Coordinatura, el informe final del trabajo de graduación presentado cumple con los requisitos establecidos por el normativo específico, atentamente pase a la Dirección, para que se sirva autorizar la impresión del informe de mérito.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


Gildardo Guadalupe Arriola Mairén
COORDINADOR GENERAL



NOTA: Únicamente el autor del trabajo de graduación es responsable de la originalidad, autenticidad de los datos aportados, opiniones o doctrinas sustentadas, redacción, ortografía y citas bibliográficas; incluyendo, la apropiación indebida de créditos que no le corresponden por no ser de su autoría, que pudieran ser violatorias de los derechos de autor o de las normas de ética.

c.c. Archivo

**DICTAMEN DE LA COORDINATURA: TRABAJO DE GRADUACIÓN
ESTUDIANTE: FREDY ANTONIO FLORES BORJA**



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
DIRECCIÓN

DIRECCIÓN DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Chiquimula,
veintiocho de octubre de dos mil quince.-----

Con base en el dictamen emitido por el M.A. **MIGUEL ANGEL SAMAYOA**, quien fuera designado como Asesor Principal por la Coordinatura General del Programa de Ciencias Económicas, y con la opinión favorable de esta última, se acepta el informe final del trabajo de graduación intitulado: "**DERECHOS Y OBLIGACIONES TRIBUTARIAS DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**", que como requisito parcial para optar al título de **CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR** y el grado académico de **Licenciado**, presenta el estudiante **FREDY ANTONIO FLORES BORJA**, autorizándose su impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

MSc. Nery Waldemar Galdámez Cabrera
DIRECTOR



c.c. Archivo

ACTO QUE DEDICO

A DIOS TODO PODEROSO:

Por darme la sabiduría y la fuerza para seguir adelante, porque este proyecto no hubiera sido posible sin él.

A MIS PADRES:

Rosa Isabel Borja de Flores y Juan Antonio Flores Cetino, por su amor y comprensión, por sus sacrificios y por estar siempre a mi lado en las buenas y en las malas.

A MIS ABUELOS:

Gracias por tus consejos y que **Dios** los bendiga.

A MI ESPOSA:

Aracely Albanéz Martínez. Gracias por estar siempre a mi lado y por permitirme compartir a su lado los momentos más importantes y sueños, mis alegrías y tristezas.

A MIS HIJOS:

Katia y Manuelito. Por ser mi inspiración.

A MIS HERMANAS:

Marta, Claudia y Karina. Por darme el cariño y apoyo, sé que siempre podré contar con ellas.

A MIS SOBRINOS:

Karla, Brayan, Dulce, Selvin, Cristian y Sofía. Por llenarme de alegría y felicidad.

A MI FAMILIA EN GENERAL:

Por su apoyo y consejos.

**A LA UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS DE GUATEMALA:**

**Al Centro Universitario de Oriente
-CUNORI-** por ser mi casa de estudios y por darme la oportunidad de alcanzar una de mis metas.

A MIS AMIGOS:

Por su apoyo y su colaboración.

RESUMEN

En una sociedad democrática, basada en valores sociales como la equidad y el desarrollo, los contribuyentes representan el principal pilar del Estado a través de los tributos, los mismos se transforman en el objetivo central de éste en su quehacer cotidiano. Ser ciudadano conlleva ser contribuyente, lo cual nos da el derecho de saber en qué y cómo se invierten los recursos estatales, pero también nos impone obligaciones al proporcionar al Estado nuestra contribución para que pueda cumplir con sus deberes constitucionales, como brindar salud, educación, vivienda e infraestructura de servicios a los habitantes.

La investigación tiene por objeto establecer, analizar e identificar cuáles son los principales derechos y obligaciones tributarias de los contribuyentes ante la administración tributaria, las cuales se encuentran inmersas en la legislación tributaria que rige el sistema tributario y por su desconocimiento caen en infracciones y delitos.

Como objetivos específicos se definieron los siguientes: a) Describir las funciones y obligaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria; b) Identificar las diferentes clases de contribuyentes y su papel en la sociedad; c) Establecer la base legal de los derechos de los contribuyentes; d) Explicar las razones por las que se deben dar a conocer las obligaciones tributarias de los contribuyentes; e) Identificar cuáles son los factores que afectan el incumplimiento de las obligaciones tributarias; y f) Describir los derechos y obligaciones tributarias de los contribuyentes según la Constitución Política de la República, Código Tributario, Decreto número 6-91, el Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Libro I del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 20-2006 y la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008.

RESUMEN

En una sociedad democrática, basada en valores sociales como la equidad y el desarrollo, los contribuyentes representan el principal pilar del Estado a través de los tributos, los mismos se transforman en el objetivo central de éste en su quehacer cotidiano. Ser ciudadano conlleva ser contribuyente, lo cual nos da el derecho de saber en qué y cómo se invierten los recursos estatales, pero también nos impone obligaciones al proporcionar al Estado nuestra contribución para que pueda cumplir con sus deberes constitucionales, como brindar salud, educación, vivienda e infraestructura de servicios a los habitantes.

La investigación tiene por objeto establecer, analizar e identificar cuáles son los principales derechos y obligaciones tributarias de los contribuyentes ante la administración tributaria, las cuales se encuentran inmersas en la legislación tributaria que rige el sistema tributario y por su desconocimiento caen en infracciones y delitos.

Como objetivos específicos se definieron los siguientes: a) Describir las funciones y obligaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria; b) Identificar las diferentes clases de contribuyentes y su papel en la sociedad; c) Establecer la base legal de los derechos de los contribuyentes; d) Explicar las razones por la que se deben dar a conocer las obligaciones tributarias de los contribuyentes; e) Identificar cuáles son los factores que afectan el incumplimiento de las obligaciones tributarias; y f) Describir los derechos y obligaciones tributarias de los contribuyentes según la Constitución Política de la República, Código Tributario, Decreto número 6-91, el Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Libro I del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto número 20-2006 y la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008.

En virtud, de las constantes modificaciones a la legislación tributaria vigente se hace necesario que los contribuyentes conozcan cuáles son sus derechos y obligaciones tributarias de conformidad con las leyes. La normativa legal, provee a la Superintendencia de Administración Tributaria de mecanismos de control necesarios para normar las relaciones entre esta y los contribuyentes.

Sin embargo, también es importante y necesario que las personas conozcan y aprendan como pagar sus impuestos según lo establecido en la ley para crear una costumbre, una cultura fiscal tributaria que promueva el desarrollo del país. Los contribuyentes, mediante el conocimiento de sus derechos y obligaciones proporcionaran una mejor contribución al país.

Por lo que se concluye que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene la función del ejercicio de la administración del régimen tributario, la recaudación, control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, en materia de tributos internos y los que gravan el comercio exterior a excepción de los que por Ley administran y recaudan las municipalidades.

Recomendándose a la Superintendencia de Administración Tributaria que al momento de inscribir a los contribuyentes haga saber y le entregue un manual de derechos y obligaciones de los contribuyentes, acorde a la actividad económica a desarrollar.

ÍNDICE GENERAL

Resumen.....	vii
Índice general.....	ix
Índice de cuadros.....	xiii
Listado de abreviaturas.....	xiv
Introducción.....	1

CAPÍTULO I ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1.1	Antecedentes.....	3
1.2	Definiciones.....	5
1.3	Facultades de la Administración Tributaria.....	6
1.3.1	Facultad de delegación.....	6
1.3.2	Facultad de complementación legal.....	6
1.3.3	Facultad de recaudación.....	6
1.3.4	Facultad de fiscalización.....	7
1.3.5	Facultad de determinación de los tributos.....	7
1.3.6	Facultad para promover la asistencia administrativa internacional.....	7
1.3.7	Facultad para solicitar medidas de apremio.....	8
1.3.8	Facultad de imponer medidas cautelares.....	8
1.3.9	Facultad de cobranza.....	8
1.3.10	Facultad de conceder prórrogas.....	9
1.3.11	Facultad para declarar el archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal o incobrabilidad.....	9
1.3.12	Facultad para condonar multas y recargos.....	9

1.3.13	Presunción de legalidad de los actos de la Administración Tributaria.....	9
1.4	Funciones.....	10
1.5	Superintendencia de Administración Tributaria.....	10
1.5.1	Origen y evolución de la Superintendencia Administración Tributaria.....	10
1.5.2	Definición.....	12
1.5.3	Misión y Visión.....	13
1.5.4	Valores institucionales.....	13
1.5.5	Organización.....	14
1.5.6	Funciones y obligaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	28
1.6	Responsabilidades de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	30

CAPÍTULO II

LOS CONTRIBUYENTES

2.1	Definición.....	32
2.1.1	Doctrinal.....	32
2.1.2	Legal.....	33
2.2	Clasificación doctrinal del sujeto pasivo.....	34
2.2.1	Contribuyente.....	35
2.2.2	Sustituto del contribuyente.....	36
2.2.3	Responsable.....	37
2.3	Clasificación según el Decreto número 6-91, Código Tributario.....	38
2.3.1	Contribuyentes por deuda propia.....	38
2.3.2	Contribuyentes en situaciones especiales.....	40
2.4	Clasificación según el Libro I, Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.....	45

2.5	Clasificación según el Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	46
2.6	Clasificación según el Decreto número 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad.....	47
2.7	Clasificación según el Decreto número 37-92, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos.....	48

CAPÍTULO III

DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES DE ACUERDO A LA DOCTRINA

3.1	Derechos de los contribuyentes.....	50
3.1.1	Definición.....	50
3.1.2	Derechos materiales.....	50
3.1.3	Derechos formales.....	50
3.1.4	Principios tributarios relacionados con garantías de los contribuyentes.....	52
3.2	Obligaciones del contribuyente.....	58
3.2.1	Definición.....	58
3.2.2	Fuente de obligación tributaria.....	60
3.2.3	Obligación tributaria en la República de Guatemala.....	60
3.2.4	Obligaciones materiales o sustantivas.....	61
3.2.5	Obligaciones subsidiarias.....	63
3.2.6	Obligaciones accesorias.....	63
3.2.7	Obligaciones formales.....	64
3.2.8	Modo de extinción de la obligación tributaria.....	65
3.2.9	Características de la obligación tributaria.....	72

CAPÍTULO IV
DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES DE
ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA

4.1	Según la Constitución Política de la República de Guatemala.....	74
4.2	Según el Decreto número 6-91, Código Tributario.....	75
4.3	Según el Libro I, Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria.....	81
4.4	Según el Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado..	85
4.5	Según el Decreto número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.....	88
4.6	Según el Decreto número 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad.....	90
	Conclusiones.....	91
	Recomendaciones.....	92
	Literatura citada y consultada.....	94

ÍNDICE DE CUADROS

No.	Título	Página
1	Comparativo de las dependencias creadas por la Superintendencia de Administración Tributaria.....	27
2	Derechos y obligaciones según la Constitución Política de la República de Guatemala.....	74
3	Derechos y obligaciones según el Código Tributario.....	75
4	Derechos y obligaciones según el Libro I, Impuesto Sobre la Renta.....	82
5	Derechos y obligaciones según el Impuesto al Valor Agregado.....	85
6	Derechos y obligaciones según las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria.....	88
7	Derechos y obligaciones según la Ley del Impuesto de Solidaridad.....	90

LISTADO DE ABREVIATURAS

SAT	Superintendencia de Administración Tributaria
MINFIN	Ministerio de Finanzas Públicas
CT	Código Tributario
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ISO	Impuesto de Solidaridad
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias
CEF	Centro de Estudios Fiscales

INTRODUCCIÓN

El tema de los tributos es probablemente el más conflictivo desde que surgió el fisco por primera vez, hasta nuestros días se confirma como una constante histórica que la administración pública en cada período demanda mayores recursos tributarios para cumplir con sus diferentes actividades para beneficio de la población. El desconocimiento de los derechos y obligaciones tributarias ocupa la atención de la presente investigación; con el objeto de identificarlos se ha desarrollado el tema “Derechos y Obligaciones Tributarias de los Contribuyentes ante la Administración Tributaria”.

En virtud del desconocimiento de sus derechos y obligaciones tributarias los contribuyentes adoptan una actitud negativa en el cumplimiento de sus obligaciones por lo que incurren en infracciones tributaria y en algunos de los casos cometen delitos. Por tal razón, al dar a conocer los derechos y obligaciones que nos otorga la ley, los ciudadanos de la República de Guatemala, podremos exigir a las autoridades la aplicación de manera equitativa los recursos a favor de la colectividad, y de una forma clara y transparente.

Debido a que los derechos y obligaciones tributarias, se encuentran dispersas en las leyes tributarias es necesario identificarlas y describirlas para un mayor conocimiento y aplicación de las mismas, en ese sentido, se pretende a través de la presente investigación proveer a los contribuyentes una herramienta de consulta que lo ayude a cumplir con las mismas.

La presente investigación está conformada por cuatro capítulos, que hacen referencia a los elementos del objetivo de conocimiento, apoyo metodológico y resultados de la investigación desarrollada; los cuales se detallan a continuación:

CAPÍTULO I: Comprende el tema relacionado con la Superintendencia de Administración Tributaria, en el que se incluyen antecedentes, definición, origen y evolución, órganos de dirección, estructura administrativa, funciones y obligaciones de las dependencias administrativas de la Superintendencia de Administración Tributaria.

CAPÍTULO II: Describe el tema de los contribuyentes, en el que se incluyen antecedentes, definición, su clasificación, así como, quienes son sujetos del impuesto y cuál es el papel que desempeñan los mismos en la sociedad guatemalteca.

CAPÍTULO III: Este comprende cuales son los derechos y obligaciones tributarias de los contribuyentes, en el cual se presentan aspectos relacionados con sus derechos, definición, así como principios tributarios relacionados con las garantías de los mismos, también se abordan temas relacionados con sus obligaciones, definición, potestad tributaria, nacimiento, fuente y modo de la extinción de la obligación tributaria, características y sujetos de la obligación.

CAPÍTULO IV: Describe brevemente los derechos y obligaciones de los contribuyentes con base en las principales leyes tributarias, tales como: La Constitución Política de la República, Código Tributario, Decreto número 6-91, Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Libro I del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria Decreto número 20-2006 y la Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto número 73-2008.

Finalmente se exponen las conclusiones, recomendaciones y literatura citada y consultada.

CAPÍTULO I

ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

1.1 Antecedentes

Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano, responsable de velar por el bien común a través del mandato que la Constitución Política de la República establece; el cual se estructura y se organiza mediante un régimen financiero integrado por los ingresos, gastos, deuda pública y política fiscal; considerado un país en vías de desarrollo, con una gran variedad de culturas, el cual enfrenta importantes desafíos en el desarrollo político y social; sufre de una desigualdad en la distribución de la riqueza, los recursos y las oportunidades. Sin embargo, tiene gran potencial para salir adelante acelerando el crecimiento económico y reducción de la pobreza a través del comercio, la integración regional y el turismo.

Ante los cambios y modernización que exigía la época en la administración de las finanzas públicas, a lo largo de su historia, la administración tributaria ha mostrado un pobre desempeño, y ha sido frecuentemente acusada de corrupción, siendo los factores que explican esta situación la limitada fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias; debilidad de los mecanismos de sanción, escaso personal para realizar la tarea de fiscalización, y la debilidad para fiscalizar a los grandes contribuyentes. Adicionalmente, las deficiencias del sistema de justicia causan que los procesos en materia tributaria sean de los más rezagados.

En 1825, se crea la Dirección General de Hacienda, siendo su principal función el cobro de las contribuciones. Dos años después de su surgimiento, se le cambió su denominación a Secretaría de Hacienda y Crédito, institución que más tarde, en 1945, se le denominó Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

En 1971, en virtud de las múltiples funciones y atribuciones que tenía el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se dio una separación de las funciones y atribuciones con la finalidad de generar un incremento en los ingresos para el Estado. El artículo 1 del Decreto número 106-71 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Ministerio de Finanzas Públicas, estableció el cambio de la denominación de Ministerio de Hacienda y Crédito Público a Ministerio de Finanzas Públicas que dentro de sus atribuciones, está la actividad tributaria. En ese sentido, de conformidad con el artículo 29 del Acuerdo Gubernativo número 5-72, le corresponde a la Dirección General de Rentas Internas como dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, el control, la recaudación y la fiscalización de los impuestos internos y demás ingresos que percibía el Estado.

En 1998, por medio de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98 del Congreso de la República, se creó la SAT, a la cual le fueron atribuidas las funciones de las Direcciones Generales de Rentas Internas, Aduanas e Inspecciones Fiscales.

La Superintendencia de Administración Tributaria surge como respuesta a un problema estructural de desarrollo, para cumplir con los compromisos derivados de los Acuerdos de Paz y los objetivos del Programa de modernización del Organismo Ejecutivo y la Administración Pública; para lo cual se dispuso que dicho ente asumiera y ejerciera funciones, atribuciones en materia de fiscalización y verificación de la obligación tributaria, así también, las atribuciones necesarias para encargarse de los procedimientos de la determinación de oficio y verificación, establecidos en las leyes tributarias.

1.2 Definiciones

Entre las diversas definiciones establecidas sobre Administración Tributaria están las que en lo sucesivo se desarrollan:

“Acción y efecto de administrar. La que tiene a su cargo la recaudación de las rentas y el pago de las obligaciones públicas...”¹

“Se denomina así a la administración de la percepción de los ingresos tributarios del Estado, relacionada básicamente con las administraciones de las rentas internas y las aduanas y su fiscalización.”²

“La Administración Tributaria está constituida por el conjunto de órganos y entidades de derecho público que desarrollan las funciones de aplicación de los tributos, de imposición de sanciones tributarias y de revisión, en vía administrativa, de actos en materia tributaria.”³

De acuerdo con las definiciones anteriores, se puede decir que la Administración Tributaria es el ente encargado de la administración del sistema tributario y aduanero de la República de Guatemala; de la percepción, control y fiscalización de los principales tributos (impuestos y tasas) y accesorios (intereses y recargos), generando una relación de Derecho Público (no contractual), o lo que en doctrina es una relación jurídica tributaria entre el Estado y el universo de contribuyentes.

1 Real Academia Española. Diccionario de la Lengua Española. 22ª. Ed. (Madrid: Editorial Espasa Calpe, S.A., 2001), p. 47.

2 Ministerio de Finanzas Públicas. Catálogo de Términos y sus definiciones utilizadas en Administración Financiera y Administración Tributaria. [En línea] Consultado el 27 de marzo de 2011. Disponible en: <http://transparencia.minfin.gob.gt/transparencia/BibliotecaDigital/Documentos/Catalogo.pdf>

3 CEF.-Fiscal Impuestos, Principios generales. [En línea] Consultado el 27 de marzo de 2011. Disponible en: <http://www.fiscal-impuestos.com/2.Principios-generales.html>

1.3 Facultades de la Administración Tributaria

1.3.1 Facultad de delegación

Esta facultad consiste en que el titular de la Superintendencia de Administración Tributaria, podrá delegar o autorizar a otros funcionarios, determinadas materias de su competencia, para el mejor cumplimiento de sus fines, entre las que se pueden mencionar las funciones de recaudación, de cobro y de cobranza. Dicha facultad está regulado en el artículo 4, del Decreto número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1.3.2 Facultad de complementación legal

Esta disposición se refiere a que el ente recaudador está facultado para dictar normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria o en las que le compete regular, dicha facultad lo regula la literal j) del artículo 3, del Decreto número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1.3.3 Facultad de recaudación

Es la facultad que por Ley, tiene la Administración Tributaria de exigir a los contribuyentes la presentación de las declaraciones por medio de requerimiento, así como las de otros documentos que las leyes tributarias establecen, asimismo podrá aplicar multas, intereses y mora, por incumplimiento de los deberes formales, está regulado en el artículo 98 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

1.3.4 Facultad de fiscalización

Por medio del cual se facultad a la Administración Tributaria, comprobar que los contribuyentes hayan cumplido con sus obligaciones tributarias por medio de requerimiento; en el cual se solicite al contribuyente o responsable exhiba la documentación, la verificación se deberá llevar a cabo en el domicilio fiscal del contribuyente o responsable designe como tal expresamente y por escrito. Además podrá celebrar tratados y convenios internacionales para el intercambio de información a la Administración Tributaria de otros países, está facultad lo regula las literales j) y n) del artículo 3, del Decreto número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1.3.5 Facultad de determinación de los tributos

Está facultad consiste en que la Administración Tributaria puede determinar de oficio la obligación tributaria por omisión de la presentación de la declaración o ante la negativa de proporcionar la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la determinación de oficio puede ser sobre base cierta o por renta presunta. Esta facultad está regulado en los artículos 107 y 108 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

1.3.6 Facultad para promover la asistencia administrativa internacional

Consiste en que la Administración Tributaria tiene facultad de celebrar tratados y convenios internacionales para el intercambio de información a la Administración Tributaria de otros países, garantizando la confidencialidad de la misma.

1.3.7 Facultad para solicitar medidas de apremio

Es la facultad de la Administración Tributaria para hacer efectivo el pago de tributos, por medio del juzgado correspondiente, dicha medida consistente en el embargo, la tasación y por último la venta de los bienes del deudor. Esta medida se podrá solicitar cuando:

- a) El contribuyente o responsable no se presente a las citaciones de la Administración Tributaria sin causa justificada; y
- b) Entorpezcan las diligencias dispuestas por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus facultades de fiscalización y de cobranza.

1.3.8 Facultad de imponer medidas cautelares

Consiste en practicar el embargo precautorio de los bienes del contribuyente o responsable, para garantizar el pago de la cantidad adeudada. Sin embargo, se requiere de un plazo perentorio para que se dicte resolución. El cumplimiento de las obligaciones omitidas o la constitución de garantías con la anuencia de la Administración Tributaria, determinará el levantamiento inmediato de las medidas cautelares.

1.3.9 Facultad de cobranza

Esta facultad consiste en que la Administración Tributaria puede exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo.

1.3.10 Facultad de conceder prórrogas

Por medio del cual se le faculta a la Administración Tributaria para que pueda fraccionar el pago de las deudas tributarias que el contribuyente o responsable adeude, dicho fraccionamiento causara intereses sobre saldo pendiente de pago.

1.3.11 Facultad para declarar el archivo de las actuaciones por falta de interés fiscal o incobrabilidad

Facultad que posee la Administración Tributaria de declarar obligaciones tributarias por razones de economía procesal, cuando la deuda sea hasta Q5,000.00, siempre y cuando se hubieran realizado las diligencias para localizar al contribuyente o responsable de la deuda, asimismo con el fallecimiento del responsable de la deuda, de conformidad con el numeral 1) del artículo 55 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario.

1.3.12 Facultad para condonar multas y recargos

De acuerdo con la legislación actual está facultad, no la posee la Administración Tributaria, dicha facultad es exclusiva del Presidente de la República de Guatemala, de conformidad con la literal r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

1.3.13 Presunción de legalidad de los actos de la Administración Tributaria

Todos los actos y resoluciones de la Administración Tributaria se presumirán legales, y serán ejecutables, sin intervención previa de la autoridad judicial, sin perjuicio de las acciones que la ley reconozca a los obligados para la impugnación de esos actos o resoluciones.

1.4 Funciones

La Administración Tributaria tiene como función esencial la recaudación eficiente de los tributos para el Estado y así este pueda cumplir con su fin (el bien común), destinando los recursos necesarios para la atención de necesidades básicas de la sociedad como educación, salud e infraestructura básica.

De conformidad con el artículo 19 del Decreto número 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, las funciones de la Administración Tributaria son las de planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Por lo tanto, le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria, de acuerdo con la legislación de la materia.

1.5 Superintendencia de Administración Tributaria

1.5.1 Origen y evolución de la Superintendencia Administración Tributaria

En legislaciones comparadas el ente encargado de la Administración Tributaria recibe diferentes nombres; en México se denomina Servicio de Administración Tributaria; en El Salvador es el Ministerio de Hacienda; por su parte Honduras tiene como responsable de la administración y recaudación de impuestos a la Secretaria de Finanzas; y finalmente, Costa Rica es el Ministerio de Hacienda.

De tal suerte, que el gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales de tener un sistema tributario justo y equitativo contenidos en los Acuerdos de paz sobre aspectos socioeconómicos y situación agraria; y el Programa de modernización del sector público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en el mes de septiembre de 1997, la cual fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998; con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que la misma fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

“Como primer paso, fue precisa la selección de su órgano de dirección, el cual fue seleccionado de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo número 252-98.”⁴

⁴ Superintendencia de Administración Tributaria. **Origen y evolución de la Superintendencia de Administración Tributaria.** [En línea] Consultado el 28 de julio de 2007. Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/portal> - Cultura Tributaria.

La Superintendencia de Administración Tributaria, "tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala. Con potestad para fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional."⁵

En concepto de recaudación, a la Superintendencia de Administración Tributaria, le corresponde el 2% de los ingresos tributarios, con el fin de cumplir con su función de recaudación, fiscalización y control del pago de impuestos.

1.5.2 Definición

De conformidad con el artículo 1 del Decreto número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

También, considerada como la "Entidad descentralizada del Estado con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios; que tiene por objeto ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer, entre otras, las funciones principales siguientes: a) Ejercer la administración de régimen tributario; y b) Administrar el sistema aduanero de la República."⁶

⁵ Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, artículo 2, (Guatemala: Cultural Guatemalteca, 2010), p. 3.

⁶ **Superintendencia de Administración Tributaria**. [En línea] Consultado el 27 de marzo de 2011. Disponible en: http://portal.sat.gob.gt/portal/index.php%3Fopcion=com_content&task=view&id=130&Itemid=223&limit=1&limitstart=3.html.

En ese orden de ideas, la Superintendencia de Administración Tributaria, es el ente obligado a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias y tiene como función la administración, recaudación, control y fiscalización de tributos.

1.5.3 Misión y Visión

La visión de la Superintendencia de Administración Tributaria, se enmarca en una institución moderna, con prestigio y credibilidad que administre con efectividad y transparencia el sistema tributario y aduanero, utilizando las mejores prácticas de la gestión tributaria y administrativa, y que produzca valor para los ciudadanos, contribuyentes, empleados y funcionarios.

Por aparte, la misión está enfocada en recaudar los recursos necesarios para que el Estado provea los servicios indispensables y se brinden mayores oportunidades de desarrollo a los guatemaltecos, mediante la obtención del máximo rendimiento de los impuestos; la aplicación imparcial e íntegra de la legislación tributaria; y la facilitación del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los ciudadanos.

1.5.4 Valores institucionales

Los valores de la Superintendencia de Administración Tributaria, son los siguientes:

a) Honestidad

Todas las actitudes y acciones responden a las normas de conducta moral y social regida por la ética; por lo que la transparencia se refleja en el desempeño de las funciones asignadas.

b) Responsabilidad

Cumplir oportunamente con las funciones y tareas asignadas, con disciplina y espíritu de equipo.

c) Productividad

El trabajo está orientado al aprovechamiento óptimo de los recursos por lo que aseguramos el uso adecuado de los insumos de trabajo para la obtención de los resultados esperados.

d) Profesionalismo

Aplicado a los conocimientos con relevante capacidad y empeño en la realización de las funciones y tareas asignadas hasta conseguir los resultados esperados, con pasión por la excelencia.

e) Integridad

Realizando todas las funciones con rectitud, conducta intachable y coherencia en lo que pensamos, decimos y hacemos.

1.5.5 Organización**a) Órgano de dirección de la Superintendencia de Administración Tributaria**

El Directorio es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria, le corresponde establecer las políticas de gestión administrativa y velar por su buen funcionamiento. Emite opinión sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que

pudiere afectar la recaudación tributaria; y aprueba o dicta las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria, de las leyes tributarias y aduaneras, y de sus reglamentos.

De acuerdo con el artículo 8 del Decreto número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Directorio se integrará con seis directores, en la forma siguiente:

- En forma ex–oficio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo presidirá. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que él designe;
- El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que él designe; y
- Cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en esta ley.

b) Estructura administrativa, clasificación de funciones, órganos y dependencias en la Superintendencia de Administración Tributaria

De conformidad con el artículo 8 del Acuerdo de Directorio número 7-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece la estructura y organización interna de la institución, además desarrolla sus competencias administrativas, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, y sustanciar los

procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás disposiciones legales vigentes.

La institución se encuentra organizada de la manera siguiente:

- **Órganos con funciones de dirección:** Corresponden estas funciones a los órganos superiores responsables de definir, desarrollar y, dirigir la política y directrices de la Superintendencia de Administración Tributaria. Los órganos que realizan estas funciones son:
 - Directorio; y
 - Despacho del Superintendente.
- **Dependencias con funciones normativas sustantivas:** Corresponden estas funciones a las dependencias responsables de dictar y actualizar las normas relativas a las funciones sustantivas de la institución, así como definir criterios, medios, herramientas y orientaciones generales aplicables a la ejecución de las mismas, representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las dependencias que realizan estas funciones son:

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

Las dependencias incluidas en este grupo, en casos excepcionales, podrán realizar funciones de ejecución, por instrucciones del Directorio o del Superintendente de Administración Tributaria.

- **Dependencias con funciones de apoyo técnico:** Corresponden estas funciones a las dependencias responsables de brindar apoyo especializado a todas las dependencias con respecto al establecimiento, emisión y divulgación de disposiciones, políticas, procesos generales, asesoría institucional, relaciones públicas, tecnología de información y fomento de la cultura tributaria. Las dependencias que realizan estas funciones son:
 - Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional;
 - Gerencia de Informática;
 - Secretaría General;
 - Comunicación Social Externa; y
 - Cultura Tributaria.

- **Dependencias con funciones de gestión de recursos:** Corresponden estas funciones a las dependencias responsables de brindar seguridad institucional y de gestionar recursos financieros, administrativos y logísticos, a requerimiento de las dependencias de la institución, así como de emitir y divulgar políticas y procedimientos aplicables a su ámbito de especialización. Las dependencias que realizan estas funciones son:
 - Gerencia de Recursos Humanos;
 - Gerencia Administrativa Financiera;
 - Gerencia de Infraestructura; y

- Gerencia de Seguridad Institucional.
- **Dependencias con funciones de ejecución:** Corresponden estas funciones a las dependencias encargadas de aplicar o ejecutar las directrices que definan los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativa sustantiva, de apoyo técnico y de gestión de recursos. Las dependencias que realizan estas funciones son:
 - Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos;
 - Gerencias Regionales; y
 - Gerencia de Atención al Contribuyente.
- **Órganos con funciones de asesoría:** Corresponde esta función a los órganos responsables de brindar asesoría a los órganos con funciones de dirección. Los órganos que realizan estas funciones son:
 - Asesoría Técnica del Directorio; y
 - Asesoría del Superintendente.
- **Dependencia con función de auditoría interna:** Corresponde esta función a la dependencia responsable de evaluar, vigilar y verificar los sistemas financiero, administrativo y de control interno, así como investigar y controlar la gestión administrativa de los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria. La dependencia que realiza esta función se denomina: Auditoría Interna.

c) Principales funciones de las dependencias administrativas

- **Directorio:** Es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria, y encargado de dirigir la política de la Administración Tributaria, además debe velar por el buen funcionamiento y gestión de la institución. Emite opinión sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria.

De acuerdo al artículo 8 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el directorio está integrado por 6 directores.

- **Superintendente de Administración Tributaria:** Es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria. Así como la representación legal de la misma, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto.
- **Asesoría Técnica del Directorio:** Es el responsable de asesorar al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y a sus integrantes en forma individual a requerimiento de los mismos. Además de preparar y presentar proyectos de resoluciones, emitir dictámenes técnicos en los expedientes que contengan recursos administrativos, que compete resolver al Directorio, en materia tributaria, aduanera y administrativa. La asesoría Técnica del Directorio responde por sus actuaciones directamente ante el Directorio.

- **Asesoría del Superintendente:** Es el encargado de proporcionar asesoría en las disciplinas que el Superintendente requiera.
- **Auditoría Interna:** Es la que ejerce el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, las normas de control interno y de auditoría para el sector gubernamental, reglamentos internos y manuales técnicos y administrativos aplicables. Asimismo, evalúa, supervisa, examina, investiga y controla las actuaciones administrativas del personal de Superintendencia de Administración Tributaria, el ambiente y estructura del sistema de Control Interno en los planes estratégicos y operativos implementado.
- **Intendencia de Aduanas:** Es la responsable de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia aduanera, de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, de velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala, también será la encargada de analizar, modificar, implementar, verificar y evaluar la aplicación de normas técnicas y administrativas internas, manuales, procedimientos y directrices relativos a su competencia; planificar, coordinar la implementación y evaluar las actividades de Divisiones de Aduanas de las Gerencias Regionales y de las Aduanas del país; aplicar correctamente las leyes tributarias y aduaneras; planificar y coordinar las acciones en materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduaneros.

- **Intendencia de Recaudación y Gestión:** Es la encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan mecanismos que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias. Así como, de dirigir las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el comercio exterior, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo; planificar, coordinar y evaluar las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar; y administrar las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes.
- **Intendencia de Fiscalización:** Es la responsable de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales. Además, de planificar, coordinar y evaluar las actividades a nivel nacional vinculadas a la fiscalización de los tributos, obligaciones accesorias, incluyendo las que gravan el comercio exterior; formular, coordinar y evaluar la ejecución de los planes y programas relativos a su competencia y la correcta aplicación de las normas tributarias y aduaneras; resolver las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación en materia de fiscalización que hayan planteados los contribuyentes.
- **Intendencia de Asuntos Jurídicos:** Es la encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria ante cualquier

entidad, dependencia, órgano, autoridad y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias. También, emite, analiza, modifica, coordina, planifica y formula normas técnicas y administrativas, manuales, procedimientos, así como acciones necesarias para la correcta aplicación de las leyes y normas tributarias, aduaneras y administrativas.

- **Secretaria General:** Es la encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo, catalogación, certificación, notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentren en los distintos órganos y dependencias. Es la responsable de establecer las formalidades que deberá observarse en la emisión de actos administrativos; así como llevar un control de los mismos
- **Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional:** Es la encargada de formular y coordinar la aplicación de herramientas y mecanismos de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional, proveyendo información confiable y oportuna para la toma de decisiones y el desarrollo Institucional, realizando estudios y análisis sobre el comportamiento de los impuestos, y los efectos de la economía nacional e internacional tiene sobre la recaudación tributaria.
- **Gerencia de Informática:** Es la encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a los diferentes órganos y dependencias de Superintendencia de Administración

Tributaria; además, debe verificar que los equipos estén disponibles para su uso. Tiene a su cargo la coordinación con las diferentes unidades actividades de análisis, diseño, desarrollo e implementación de sistemas de información y capacitación, seguridad en accesos, soporte, administración (redes, base de datos, y sistemas operativos), mantenimiento, ingreso de datos, asesoría para la adquisición, recepción e instalación de equipo.

- **Cultura Tributaria:** Es la encargada de planifica, desarrolla e impulsa programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Además, es la responsable de dar cumplimiento a las políticas orientadas a la promoción en los diferentes sectores sociales del país, y asesorar al Superintendente en asuntos concernientes a la promoción de Cultura Tributaria.
- **Comunicación Social Externa:** Es la encargada de coordinar con las dependencias que corresponda, las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población, a través de los medios de comunicación; así como de elaborar y proponer políticas y estrategias de comunicación social.
- **Gerencia Administrativa Financiera:** Es la encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros, los sistemas y procesos de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda pública, así como de administrar eficientemente el sistema de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios, su almacenamiento y registro de los recursos financieros. Además de preparar informes financieros de liquidación del presupuesto de ingresos y egresos.

- **Gerencia de Recursos Humanos:** Es la dependencia encargada de administrar la planificación, organización, integración y desarrollo de los recursos humanos, incluidos los sistemas, métodos, estrategias, programas, procedimientos e instrumentos que permitan el mejor aprovechamiento de las capacidades humanas. Así como es la responsable de cumplir y hacer cumplir la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- **Gerencia de Infraestructura:** Administra los recursos de infraestructura física de la Superintendencia de Administración Tributaria, que incluye la planificación, desarrollo, mantenimiento, reparación y supervisión de dicha infraestructura en un mediano y largo plazo.
- **Gerencia de Seguridad Institucional:** Dependencia encargada de establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás propiedades, aplicando normas y procedimientos para el ingreso, tránsito y salida de personal de las instalaciones de la Institución, así como custodiar durante su traslado, los valores bajo la responsabilidad de la Institución.
- **Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes:** Es la responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados como Contribuyentes Especiales Grandes, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- **Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos:** Es la que brinda, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados como contribuyentes especiales medianos, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- **Gerencias Regionales:** Son las encargadas de la ejecución y control de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo a las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos. Las Gerencias Regionales son:
 - **Gerencia Regional Central:** Dependen las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y El Progreso, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está en la ciudad de Guatemala.
 - **Gerencia Regional Sur:** Dependen las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está en la cabecera del departamento de Escuintla.
 - **Gerencia Regional Occidente:** Dependen las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, Quiché, Sololá y

Totonicapán, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está en la cabecera del departamento de Quetzaltenango.

- **Gerencia Regional Nororiente:** Dependen las oficinas tributarias departamentales, agencias tributarias y aduanas que se ubiquen en los departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta Verapaz y Petén, así como las delegaciones de aduanas extraterritoriales que le sean asignadas. La sede está en la cabecera del departamento de Zacapa.
- **Gerencia de Atención al Contribuyente:** Es la encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente.

d) Fortalecimiento organizativo institucional

Desde la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, para poder cumplir su objetivo y funcionamiento ha venido creando diversas dependencias, a continuación se realiza un cuadro comparativo de las dependencias creadas a lo largo de estos años desde que se constituyó la Superintendencia de Administración Tributaria:

**CUADRO 1 COMPARATIVO DE LAS DEPENDENCIAS CREADAS POR LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

Dependencias creadas en SAT, según el Acuerdo de Directorio número 2-98	Dependencias creadas en SAT, según el Acuerdo de Directorio número 7-2007 y sus modificaciones
Directorio	Directorio
Auditoria Externa	Auditoria Externa
Unidad de Asesoría Técnica del Directorio	Asesoría Técnica del Directorio
Superintendencia	Despacho del Superintendente
Secretaria General	Secretaria General
Dirección de Auditoría Interna	Auditoría Interna
Dirección de Asuntos Jurídicos	Intendencia de Asuntos Jurídicos
Gerencia de Recursos Humanos	Gerencia de Recursos Humanos
	Gerencia General de Gestión de Recursos
	Gerencia de Infraestructura
Gerencia de Informática	Gerencia de Informática
Gerencia Administrativa Financiera	Gerencia Administrativa Financiera
Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional	Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional
Centro de Estudios Tributarios (CENSAT)	Cultura Tributaria
Gerencia de Atención al Contribuyente	Gerencia de Atención al Contribuyente
Intendencia de Aduanas	Intendencia de Aduanas
Intendencia de Fiscalización	Intendencia de Fiscalización
Intendencia de Recaudación y Gestión	Intendencia de Recaudación y Gestión
Coordinación de Grandes Contribuyentes Especiales	Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes
Coordinación de Medianos Contribuyentes Especiales	Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos
Coordinaciones Regionales	Gerencias Regionales
Unidad Coordinadora del Proyecto	
Coordinación de Relaciones Interinstitucionales y Comunicación Social Externa	Comunicación Social Externa
Gerencia de Seguridad Institucional	Gerencia de Seguridad Institucional

Fuente: Elaboración propia.

1.5.6 Funciones y obligaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 3 del Decreto número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejerce las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades;
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables

- los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
 - g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;
 - h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
 - i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
 - j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
 - k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines;
 - l) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes;
 - m) Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector

privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias;

- n) Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley;
- o) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria;
- p) Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y
- q) Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

1.6 Responsabilidades de la Superintendencia de Administración Tributaria

La responsabilidad de la Superintendencia de Administración Tributaria radica en proporcionar a los contribuyentes orientación, información verbal, educación y asistencia, con el objeto de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, asimismo garantizar la adecuada equidad del sistema tributario, elevando la eficiencia en la administración de los recursos.

Orientando su trabajo hacia los objetivos propuestos, incrementando la eficacia de la recaudación tributaria, mejorando continuamente la efectividad de los procesos institucionales, facilitando a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, optimizando la comunicación con entidades relacionadas. Por lo que la Gerencia de Atención al Contribuyente, la encargada de dar un trato amable y respetuoso, atender en igualdad de condiciones y sin discriminación alguna por razones de sexo, lengua, religión, condición social, nacionalidad, origen u opinión, y para ello procurará, entre otras:

- a) Difundir periódicamente los actos dictados por la Administración Tributaria que establezcan normas de carácter general, así como la doctrina que hubieren emitidos sus órganos consultivos, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento;
- b) Explicar las normas tributarias utilizando un lenguaje claro y accesible, elaborando y distribuyendo material explicativo de la aplicación de las leyes en materia tributaria;
- c) Mantener en oficinas y agencias tributarias personal que se ocupe de orientar y de auxiliar a los contribuyentes o responsables para cumplir adecuadamente con sus obligaciones;
- d) Señalar con precisión, en los requerimientos dirigidos a los contribuyentes, responsables y terceros, los documentos y datos e informaciones solicitados por la Administración Tributaria;
- e) Difundir los recursos y medios de defensa que puedan hacerse valer contra los actos dictados por la Administración Tributaria; y
- f) Efectuar en distintas partes del territorio nacional reuniones de información, especialmente cuando se modifiquen las normas tributarias, y durante los períodos de presentación de declaraciones.

CAPÍTULO II

LOS CONTRIBUYENTES

2.1 Definición

2.1.1 Doctrinal

Carlos M. Giuliani Fonrouge, define al contribuyente como “la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor o un tercero.”⁷

Para Catalina García Vizcaíno son “los destinatarios legales del tributo, que están obligados a pagarlo al fisco. Su obligación es a título propio.”⁸

De acuerdo con Héctor Villegas “recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco.”⁹

Jorge M. Puchet y Max F. Viana lo definen como “toda persona individual, moral o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aun sin poseer personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con las leyes, dando lugar al nacimiento de la obligación tributaria.”¹⁰

Por su parte, Orlando Greco indica al respecto como la “persona, ideal o física, que se encuentra obligada, por imperio de la ley, a abonar gravámenes fiscales, impuestos o tributos. La persona a la cual se le asigna la producción del hecho

7 Carlos M. Giuliani Fonrouge. Derecho Financiero. Volumen I. 6ª. Ed. (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997), p. 441.

8 Catalina García Vizcaíno. Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas. (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1996), p. 325.

9 Héctor B. Villegas. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario. Volumen I. 7ª. Ed. (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 2001), p. 257.

10 Jorge M. Puchet, Max F. Viana. Diccionario Tributario y Temas Afines. (Tegucigalpa, Honduras: Guardabarranco Editorial y Litografía, 1996), p. 71.

imponible, es decir, en quien se constata en forma directa la situación prevista en la norma legal para dar origen a la obligación tributaria.”¹¹

Según Manuel Ossorio, define al contribuyente como “el obligado al pago de las contribuciones”¹²

En otras palabras, contribuyente es aquél que realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria, es quien contribuye, es la persona natural o jurídica a quien la ley impone la carga tributaria derivada del hecho imponible; y el sujeto señalado por la ley para cumplir con la obligación tributaria.

2.1.2 Legal

Según el artículo 21 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, define como contribuyentes, a 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.

De acuerdo al artículo 12 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, define en el Libro I, Impuesto Sobre la Renta, que son contribuyentes las personas individuales, jurídicas y los entes o patrimonios, residentes en el país, que obtengan rentas afectas.

De acuerdo con el numeral 7 del artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, contribuyente es toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades

¹¹ Orlando Greco. Diccionario Contable. 4ª. Ed. (Buenos Aires: Vallatta Ediciones, 2007), p. 147.

¹² Manuel Ossorio. Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales. 28ª. Ed. (Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L., 2001), p. 243.

irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la ley.

Según la legislación guatemalteca, define que los contribuyentes son las personas individuales y jurídicas respecto a los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria o quienes realizan actos gravados de conformidad con la ley.

2.2 Clasificación doctrinal del sujeto pasivo

Existe gran diversidad de doctrinas sobre la sujeción pasiva de la relación jurídica tributaria principal, sobre las cuales se pueden indicar las siguientes.

- a) La primera corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías: contribuyentes (sujetos pasivos por deuda propia) y responsables (sujetos pasivos por deuda ajena), subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria;
- b) Otra vertiente doctrinal considera que sólo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores;
- c) Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto. Se excluye al responsable como sujeto pasivo; y
- d) Otros autores, afirman que sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él.

Considerando las posturas anteriores, el deudor tributario es titular de un deber de prestación que se contrapone al derecho de crédito del acreedor tributario,

permitiendo de esta manera la división tripartita siguiente: contribuyente, el responsable solidario y sustituto.

2.2.1 Contribuyente

De conformidad con Carlos M. Giuliani Fonrouge, “son contribuyentes las personas respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”¹³

Dino Jarach lo define como “el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y es obligado por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo.”¹⁴

Para Héctor Villegas “es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio.”¹⁵ Además, indica Villegas “es aquel cuya capacidad contributiva tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo, es el “realizador” del hecho imponible y es -por consiguiente- quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario.”

Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT, en su artículo 28 indica que contribuyente “es el sujeto pasivo designado por la ley del tributo por verificarse respecto de él el hecho generador de la obligación tributaria.”¹⁶

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española, define al contribuyente como “el que contribuye; y como la persona obligada por ley al pago de un impuesto.”¹⁷

13 Giuliani Fonrouge. Ob. Cit., p.441.

14 Dino Jarach. El Hecho Imponible, 2ª. Ed. (Buenos Aires: Artes Gráficas Candil, 2004), p.168.

15 Villegas. Ob. Cit., p 255.

16 CIAT. Modelo de Código Tributario para América Latina. [En línea] Consultado el 2 de febrero de 2012. Disponible en: http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819

17 Real Academia Española. Ob. Cit. p. 645.

Por las definiciones anteriores, al sujeto pasivo se le denomina contribuyente y es el obligado al pago del tributo.

2.2.2 Sustituto del contribuyente

Catalina García Vizcaíno al respecto señala que “son los sujetos ajenos a la configuración del hecho imponible que están, por disposición legal expresa, obligados a pagar el tributo al fisco, desplazando al destinatario legal de la relación jurídica respectiva.”¹⁸ También dice, son los llamados responsables sustitutos.

Héctor Villegas indica, el sustituto “es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por tanto, quien paga “en lugar de”.¹⁹ También indica, “el sustituto -que es ajeno a la realización del hecho imponible- es quien ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el realizador del hecho imponible (el sujeto pasivo principal), y quien lo desplaza de la relación jurídica tributaria principal.”

El Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT, en el artículo 33 indica que son contribuyentes sustitutos los sujetos pasivos que, por imposición de ley y en lugar del contribuyente directo, están obligados a cumplir las obligaciones tributarias.

Se puede definir al sustituto del contribuyente como el “sujeto pasivo que, por imposición de la ley, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la relación jurídica tributaria, en lugar del contribuyente. Se establece en casos en que el objeto del tributo se encuentra a disposición de una persona distinta del contribuyente, por lo que resulta conveniente obligar a aquélla al pago

18 García Vizcaíno. Ob. Cit., p. 344.

19 Villegas. Ob. Cit., p 255.

del tributo. El sustituto tendrá una acción frente al contribuyente para repetir lo pagado, con un crédito que se califica de Derecho privado.”²⁰

2.2.3 Responsable

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge, el responsable “es la persona obligada por disposición legal al pago del impuesto juntamente con el sujeto pasivo.”²¹

Además, afirma que son “todas aquellas personas que por mandato de ley están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación.”²²

Héctor Villegas indica que el responsable “es el tercero también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento. A diferencia, que no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo al fisco en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de contribuyente. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está “al lado de”. ”²³ También refiere como el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena.

Erick Gustavo Santiago De León, afirma que “el responsable no es un sujeto pasivo, aunque sea un deudor tributario. El responsable no es un deudor principal de la obligación tributaria, si no que es un deudor que debe pagar la deuda tributaria en función de garantía, a falta de pago del deudor principal.”²⁴

El Modelo de Código Tributario para América Latina del CIAT, en su artículo 29 indica que “serán responsables solidarios o subsidiarios aquéllas personas

20 Enciclopedia Jurídica. [En línea] Consultado el 3 de febrero de 2013. Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/sustituto-del-contribuyente/sustituto-del-contribuyente.htm>

21 Giuliani Fonrouge. Ob. Cit., p. 466.

22 Ibíd. p. 481.

23 Villegas. p. 255.

24 Erick Gustavo Santiago De León. Derecho Tributario. (Guatemala: Imprenta Rodríguez, 2006), p.77.

determinadas por la ley que, sin ser sujetos pasivos, pueden ser llamados al pago cuando los obligados tributarios hayan dejado de cumplir su obligación.”

En otras palabras, responsable es la persona natural o jurídica obligada a enterar los tributos que administra, percibe o dispone, como responsable del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, deudores, titulares de los bienes que son administrados o en liquidación, y es quien sin ser contribuyente deberá cumplir con las obligaciones que le han sido impuestas.

2.3 Clasificación según el Código Tributario

2.3.1 Contribuyentes por deuda propia

De acuerdo con el artículo 21 del Código Tributario, 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.

a) Personas individuales

Son hombres o mujeres como sujetos, con capacidad para ejercer derechos y contraer y cumplir obligaciones, causadas por los ingresos que obtienen o por las actividades que desarrollan. Persona que paga impuesto para el sostenimiento del Estado.

“Persona de existencia visible. Todo ente que presente signos característicos de humanidad. Individuo identificado con su nombre y apellido, titular de derechos y obligaciones.”²⁵

²⁵ Administración Federal. **Glosario Fiscal y Aduanero**. [En línea] Consultado el 3 de febrero de 2013. Disponible en: <http://www.afip.gov.ar/glosario/index.aspx?letra=P>

Aquellas personas que cumplidos la mayoría de edad, y quienes obteniendo rentas en el país (personas con negocio, profesionales liberales, entre otras) estén obligados al pago de impuestos.

b) Personas jurídicas

Son entidades a las que el derecho atribuye y reconoce una personalidad jurídica propia y, en consecuencia, capacidad para actuar como sujeto de derecho, esto es capacidad para adquirir y poseer bienes de todas clases, para contraer obligaciones y ejercitar acciones judiciales.

En ese orden de ideas, persona jurídica es “todo ente susceptible de adquirir derechos o contraer obligaciones, que no son personas de existencia visible. También denominada persona de existencia ideal. Asociación de varias personas físicas y/o sociedades en un organismo o nueva sociedad, identificada mediante una razón social con capacidad de adquirir derechos y contraer obligaciones civiles y comerciales.”²⁶

Son las formadas por las asociaciones de varias personas en un organismo o una sociedad que son identificadas con una razón social mediante instrumento público a la que la ley reconoce derechos y facultades a contraer obligaciones civiles y comerciales.

Esta figura está contenida en el Decreto Ley número 106 del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Código Civil, en el artículo 17, el cual indica que la persona jurídica forma una entidad civil distinta a sus miembros individualmente considerados; puede ejercitar todos los derechos y contraer las obligaciones que sean necesarios para realizar sus fines y será representada por la persona u órgano que designe la ley, las reglas de su institución, sus estatutos o reglamentos, o la escritura social.

26 *Ibíd.* [En línea] Consultado el 3 de febrero de 2013. Disponible en:
<http://www.afip.gov.ar/glosario/index.aspx?letra=P>

Se entiende por personas jurídicas, como un sujeto de derechos y obligaciones, para la realización de determinados fines colectivos, que existe físicamente pero no como individuo, sino como institución y es creada por una o más personas para cumplir un objetivo que puede ser con o sin fin de lucro. Las personas jurídicas pueden ser:

En el derecho privado:

- Sociedades;
 - Sociedades colectivas
 - Sociedades comanditarias
 - Sociedades de responsabilidad limitada
 - Sociedades anónimas
- Cooperativas;
- Asociaciones; y
- Fundaciones.

Dentro del derecho público, están:

- El Estado y las municipalidades (municipios);
- La iglesia católica;
- Universidad de San Carlos de Guatemala; y
- Los partidos políticos.

2.3.2 Contribuyentes en situaciones especiales

De acuerdo al artículo 22 del Código Tributario, indica que cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los siguientes:

a) Fideicomisos

De acuerdo con el artículo 771 del Código de Comercio de Guatemala, Decreto 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, establece que el contrato de fideicomiso debe constar en escritura pública en el acto de suscribirse, debiendo incluir la aceptación del fiduciario en el mismo acto y consignándose en el documento el valor estimativo de los bienes.

Para René Arturo Villegas Lara “es un negocio jurídico por el que una persona llamada fideicomitente, transmite bienes a otra llamada fiduciario, con fines específicos y en beneficio de un tercero llamado fideicomisario.”²⁷

Ignacio Quevedo Coronado indica que “en el fideicomiso, el fideicomitente destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, encomendando la realización de ese fin a una institución fiduciaria.”²⁸

En otras palabras, fideicomiso es un contrato mercantil por el cual el fideicomitente, propietario de los fondos del fideicomiso, transfiere ciertos derechos al fiduciario, quien es el administrador de los fondos (conforme a la legislación vigente solo los bancos establecidos en el país y las instituciones de crédito autorizadas por la Junta Monetaria podrán ser fiduciario), afectándolos a fines determinados en beneficio del fideicomisario, quien es el beneficiario del programa que cubre el fideicomiso.

b) Contrato de participación

René Arturo Villegas Lara indica que es “conocido también como cuentas en participación, asociación en participación o negocios en participación”,²⁹ sigue

²⁷ René Arturo Villegas Lara. Derecho Mercantil Guatemalteco. 6ª. Ed. Tomo III. (Guatemala: Editorial Universitaria, 2011), p. 129.

²⁸ Ignacio Quevedo Coronado. Compendio de Derecho Mercantil. (México, D.F.: Addison Wesley Longman de México, S.A. de C.V., 1998), p. 237.

²⁹ Villegas Lara. Ob. Cit., p. 149.

indicando que se da cuando dos personas desean asociarse y realizar operaciones comerciales, pero sin formar una sociedad, por lo que no existe una persona jurídica.

De acuerdo con el artículo 861 del Código de Comercio de Guatemala, es un contrato mercantil, por el cual “un comerciante que se le denomina gestor, se obliga a compartir con una o varias personas llamadas participantes, que le aportan bienes o servicios, las utilidades o pérdidas que resulten de una o varias operaciones de su empresa o del giro total de la misma.”

El contrato de participación tiene las características siguientes:

- Es consensuado;
- Bilateral;
- Oneroso;
- De tracto sucesivo;
- Principal; y
- Típicamente mercantil.

c) Copropiedad

“Es aquella situación jurídica que se produce cuando la propiedad de una cosa pertenece conjuntamente o proindiviso a varias personas. Partiendo de esta base, el condominio aparece como una especie dentro de la comunidad que es el género.”³⁰

De acuerdo al Diccionario de la Lengua Española copropiedad es una “propiedad compartida por dos o más personas o entidades.”³¹

30 Enciclopedia Jurídica. [En línea] Consultado el 3 de febrero de 2013. Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/sustituto-del-contribuyente/sustituto-del-contribuyente.htm>

31 Real Academia Española. Ob. Cit., p. 652.

Derecho real de propiedad que pertenece a varias personas, por una parte indivisa sobre una cosa mueble o inmueble.

Se entiende por copropiedad, la relación jurídica en la cual, una pluralidad de sujetos, le corresponde el dominio de la propiedad de una cosa. Propiedad de una cosa tenida en común por varias personas. También es llamada propiedad compartida.

d) Sociedades de hecho

“Son aquellas que en el acto de su constitución han dejado de cumplir con alguna de las formalidades que marca la ley; es decir, se ha creado y funcionan sin estar inscritas en el Registro, o les falta algún otro requisito.”³²

Es una sociedad resultante de un acuerdo no escrito. Los responsables son los socios.

e) Sociedades irregulares

Son aquellas que no se constituyen ni se inscriben conforme a las normas legales, en otras palabras son las que se forman sin escritura pública o si existiendo esta se omite inscribirlas en el Registro Mercantil, además no tiene personalidad jurídica, ya que esta deviene de la inscripción registral. Los responsables son los socios.

“Es la sociedad personalista y mercantil por su objeto que opera como tal en el tráfico sin haber cumplido los requerimientos de otorgar escritura pública o de inscribirse en el Registro Mercantil. El carácter constitutivo de esa forma y publicidad para las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada impide considerar irregulares a las sociedades de estos tipos. La irregularidad no hace

³² María Elena Morales Sánchez. Contabilidad de Sociedades. (México, D.F.: McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1996), p. 7.

inexistente a la sociedad ni entre los socios ni ante terceros que hayan conocido y contemplado a la sociedad en sus negocios.”³³

f) Sucesiones indivisas

Para Catalina García Vizcaíno “son consideradas como sujetos pasivos en la medida en que a su respecto se configuren hechos impositivos, de modo que el estado de indivisión hereditaria posterior al fallecimiento del causante no obsta a la configuración de la relación jurídica tributaria, constituyendo ellas su polo negativo hasta el momento del dictado de la declaratoria de herederos o de declarado válido el testamento.”³⁴

“La figura de sucesión indivisa representa un proceso jurídico sucesorio al que la ley confiere el carácter de sujeto del impuesto otorgándole identidad tributaria. Las sucesiones indivisas son contribuyentes desde el fallecimiento del sujeto *(causante)* hasta la declaratoria de herederos o se haya declarado válido el testamento.”³⁵

Compuesta por aquéllos que comparten una herencia que no ha sido repartida, sea por ausencia de testamento, o porque no se ha consignado la partición de algunos bienes, o sea que no han decidido repartir el o los bienes. Una sucesión indivisa existe en relación al bien o bienes sobre los cuales los herederos comparten la propiedad.

Dictada la declaratoria de herederos o inscrito el testamento y por el período que transcurra hasta la fecha en que se adjudiquen judicial o extrajudicialmente los bienes que constituyen la masa hereditaria, el cónyuge supérstite, los herederos y los demás sucesores a título gratuito deberán incorporar a sus propias rentas la

³³ Enciclopedia Jurídica. [En línea] Consultado el 3 de febrero de 2013. Disponible en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/sociedad-irregular/sociedad-irregular.htm>

³⁴ García Vizcaíno. Ob. Cit., p. 333.

³⁵ Administración Federal. Glosario Fiscal y Aduanero. [En línea] Consultado el 3 de febrero de 2013. Disponible en: <http://www.afip.gov.ar/glosario/index.aspx?letra=S>

proporción que les corresponda en las rentas de la sucesión de acuerdo con su participación en el acervo sucesorio, excepto en los casos en que los legatarios deban computar las producidas por los bienes legados.

2.4 Clasificación según el Impuesto Sobre la Renta contenido en el Libro I del Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria

Este impuesto constituye uno de los impuestos directos de que dispone el Estado para agenciarse de recursos económicos y se caracteriza por no requerir de una contraprestación directa o determinada por parte del Estado.

De acuerdo al artículo 12 de la Ley de Actualización Tributaria, son contribuyentes:

- Personas individuales;
- Personas jurídicas;
- Los Entes;
- Los Patrimonios; y
- Residentes en el país.

Se consideran contribuyentes por las rentas que obtengan los entes o patrimonios siguientes:

- Los fideicomisos;
- Contratos en participación;
- Copropiedades;
- Comunidades de bienes;
- Sociedades irregulares;
- Sociedades de hecho;
- Encargo de confianza;
- Gestión de negocios;
- Patrimonios hereditarios indivisos;

- Sucursales;
- Agencias o establecimientos permanentes o temporales de empresas o personas extranjeras que operan en el país; y
- Las demás unidades productivas o económicas que dispongan de patrimonio y generen rentas afectas.

Cabe indicar, que en el Libro I de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto número 10-2012, no define que es contribuyentes, sino que solo indica quienes son contribuyentes y a quienes se deben de considerar por las rentas que obtengan como tal.

2.5 Clasificación según el Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado, está contemplado en el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, como impuesto indirecto, establece exenciones generales para actos y específicas para personas o entidades.

De acuerdo con el numeral 6 del artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, define por contribuyentes a:

- Personas individuales;
- Personas jurídicas;
- Estado y sus entidades;
- Copropiedades;
- Sociedades irregulares;
- Sociedades de hecho; y
- Entes sin personalidad jurídica.

Cabe indicar que la Ley del Impuesto al Valor Agregado únicamente se define que se debe de entender por contribuyente, sin embargo no desarrolla cada uno de ellos.

Además en el artículo 5, indica que “el impuesto afecta al contribuyente que celebre un acto o contrato gravado.”

2.6 Clasificación según el Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Solidaridad

De acuerdo al artículo 1 de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se establece un Impuesto de Solidaridad, a cargo de:

- Personas individuales;
- Personas jurídicas;
- Fideicomisos;
- Contratos de participación;
- Sociedades irregulares;
- Sociedades de hecho;
- Encargo de confianza;
- Sucursales;
- Agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país;
- Copropiedades;
- Comunidades de bienes; y
- Patrimonios hereditarios indivisos.

Así mismo, indica dicho artículo que debe disponer de patrimonio propio, realizar actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y obtener un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

2.7 Clasificación según el Decreto número 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos

De acuerdo al artículo 2, grava los documentos que contengan actos, contratos y comprobantes de pago, siendo la principal fuente de este impuesto los notarios que redactan dichos documentos, en los cuales deben adherir especies fiscales, por medio de máquinas estampadoras, o pagarlo en efectivo en las cajas fiscales o en cualquier banco del sistema nacional, según artículo 17 de la presente Ley.

Según el artículo 3 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos "es sujeto pasivo del impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto y es hecho generador del impuesto tal emisión, suscripción u otorgamiento".

Los contribuyentes que celebren actos y contratos u obtengan rentas y se ampararon a tramitar los documentos en Ley, están afectos los documentos siguientes:

- Los contratos civiles y mercantiles;
- Los documentos otorgados en el extranjero que hayan de surtir efectos en el país, al tiempo de ser protocolizados, de presentarse ante cualquier autoridad o de ser citados en cualquier actuación notarial;
- Los documentos públicos o privados cuya finalidad sea la comprobación del pago con bienes o sumas de dinero;
- Los comprobantes de pago emitidos por las aseguradoras o afianzadoras, por concepto de primas pagadas o pagos de fianzas correspondientes a pólizas de toda clase de seguro o de fianza;

- Los comprobantes por pagos de premios de loterías, rifas y sorteos practicados por entidades privadas y públicas;
- Los recibos o comprobantes de pago por retiro de fondos de las empresas o negocios, para gastos personales de sus propietarios o por viáticos no comprobables;
- Los documentos que acreditan comisiones que pague el Estado por recaudación de impuestos, compras de especies fiscales y cualquier otra comisión que establezca la ley;
- Los recibos, nóminas u otro documento que respalde el pago de dividendos o utilidades, tanto en efectivo como en especie. Los pagos o acreditamientos en cuentas contables y bancarias de dividendos, mediante operaciones contables o electrónicas, se emitan o no documentos de pago. Los dividendos que se paguen o acrediten mediante cupones en las acciones, también están afectos al pago del impuesto;
- Cualquier ley que contravenga la disposición anterior queda derogada; y
- La segunda y subsiguientes ventas o permutas de bienes inmuebles.

Es importante indicar que de acuerdo con el artículo 9 de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos, “los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado -IVA-, están afectos a pagar el Impuesto de Timbres Fiscales en los actos o contratos que celebren de conformidad con esta ley, cuando dichos actos y contratos no sean gravados con el Impuesto al Valor Agregado -IVA-.”

Además, establece en el artículo 4, un tipo impositivo para los actos o contratos afectos. El valor es el que consta en el documento, cual no podrá ser inferior al que conste en los registros públicos, matrículas, catastros o en los listados oficiales.

CAPÍTULO III

DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES DE ACUERDO A LA DOCTRINA

3.1 Derechos del contribuyente

3.1.1 Definición

Son los derechos que deben ejercer los contribuyentes ante la administración tributaria conforme a las disposiciones legales establecidas en cuanto a las funciones de recaudación, control y educación tributaria de esta.

3.1.2 Derechos materiales

Entre los derechos materiales se pueden mencionar:

- a) Derecho a la devolución de los ingresos, cuando realice pagos en exceso de impuestos, los cuales deben de gozar de intereses, los que se computarán desde la fecha en que se hizo el pago, hasta que se efectúe la devolución;
- b) Derecho a solicitar la devolución de pagos indebidos;
- c) Derecho a compensar tributos;
- d) Derecho a que no se le exija el cobro cuando ya prescribió la obligación; y
- e) Derecho a que se respete su capacidad de pago.

3.1.3 Derechos formales

Algunos de los derechos formales se pueden citar, entre otros:

- a) Derecho a solicitar al Presidente de la República de Guatemala la exoneración de multas y recargos que hubieren incurrido;
- b) Derecho a la confidencialidad de la información referente a actos, contratos, y otros hechos de terceros generadores de tributos;
- c) Ser informado de cuáles son sus obligaciones tributarias; y asistido para el cumplimiento de las mismas, dándole a conocer el contenido y alcance de las mismas;
- d) Ser tratado con el debido respeto y consideración por parte de los funcionarios o empleados de la administración tributaria;
- e) Conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte;
- f) Derecho al libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, en consecuencia conocer los procedimientos en los que tengan condición de interesados;
- g) Derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten. Las autoridades no podrán negar la exhibición de expedientes;
- h) Derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas u otra forma de registros, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización;
- i) Derecho a dirigir individual o colectivamente, peticiones a la autoridad competente, quien está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme a la ley;
- j) Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables;
- k) Derecho a que no sea condenado, sin antes habersele citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente; y
- l) Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleve a cabo la administración tributaria.

3.1.4 Principios tributarios relacionados con garantías de los contribuyentes

Dentro de los principios tributarios aplicables, se pueden señalar los siguientes:

a) Principio de legalidad

Principio contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 239, en el que indica que “corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación.”

“La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normas lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria”.³⁶

Significa que los tributos deben establecerse por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo; o sea que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca. Este principio es llamado también de reserva de ley.

³⁶ Corte de Constitucionalidad. Constitución Política de la República de Guatemala y su Interpretación por la Corte de Constitucionalidad. (Guatemala: Talleres Gráficos Serviprensa, S.A., 2004), p. 191

Al declarar que la exclusividad de la ley le corresponde al Congreso de la República, se entiende que la ley contendrá todos los elementos esenciales que determinan el monto de la obligación. La creación de tributos por medio de la ley involucra el consentimiento de quienes deben pagar, por cuanto la ley que los crea es aprobada por los representantes electos por los propios contribuyentes.

El principio de legalidad expresa que nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe, el cual se fundamenta en que la obediencia que las personas prestan, se basa racionalmente en la creencia de que éstos gobiernan en nombre de la ley y de acuerdo a las prescripciones. En consecuencia la ley tributaria se sujeta al proceso de formación y sanción de la ley formal dictada por el Congreso de la República.

b) Principio de igualdad

En la legislación guatemalteca dicho principio está contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 4, refiere que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

“El principio de igualdad impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias.”³⁷

Para Rodolfo R. Spisso “al referirse al principio de igualdad es hablar de uno de los principios básicos surgidos de la Revolución Francesa, que impulso la

37 Corte de Constitucionalidad. Ob. Cit., p. 19.

sustitución de un sistema basado en una sociedad clasista por un ordenamiento jurídico sustentado en la igualdad de todos los hombres ante la ley.”³⁸

Esta garantía defiende a todo contribuyente que se considere objeto de un distingo discriminatorio y perjudicial, que no se funde en una diferente capacidad contributiva. El sentido de igualdad en el campo tributario es garantizar a las personas la igualdad de trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones subjetivas. Este principio no prohíbe las exenciones de carácter personal cuando ellas estén inspiradas en el bien común como son las exenciones a favor del Estado, de las municipalidades y de las organizaciones de beneficencia.

c) Principio de equidad

Este principio está garantizado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 243, el cual en su primer párrafo indica que, el sistema tributario debe ser justo y equitativo para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

La equidad va más allá del orden jurídico. Representa el fundamento filosófico y antológico de la justicia en las contribuciones. Este principio se funde en la justicia, consiste en una armonía conforme a la cual debe ordenarse la materia jurídica, y en virtud de la cual el derecho positivo se orienta hacia esa idea de justicia

“Significa que el impacto del impuesto sea el mismo para todos los comprendidos en una misma situación. La equidad está en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un mismo tratamiento. En consecuencia los

38 Rodolfo R. Spisso. Derecho Constitucional Tributario. (Buenos Aires: Talleres Gráficos Mac Tomas, 2000), p. 323

contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que la establece y regula.”³⁹

“La equidad como garantía constitucional que opera en beneficio del contribuyente, puede ser invocado por éste si se ve sometido a una contribución cuya falta de razonabilidad y equilibrio la transforma en una exacción irritantemente injusta.”⁴⁰

d) Principio de proporcionalidad

Este principio exige que la fijación de contribuciones, concretas, a los habitantes de una nación, sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte desproporcionado en relación a ella.

Pero radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos.

“Consiste en que los gobernados o contribuyentes deberán contribuir para los gastos públicos en proporción directa de su capacidad económica. Esto es: pagará más quien gane más, y pagará menos quien gane menos. Este principio se fundamenta en una base de igualdad fiscal por la cual diversos causantes con diferentes capacidades de pago serán gravados con diferentes porcentajes en proporción de su capacidad económica, de modo que el impacto en los bolsillos de los causantes no sea el mismo entre un sujeto que gana más respecto de otro que gana menos.”⁴¹

39 Carmen Díaz Dubón y Lizett Nájera de Flores. Derecho Financiero I. (Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix/Praxis División Editorial, 2003), p. 27

40 Villegas. Ob. Cit., p. 276

41 Luis García López-Guerrero. Derechos de los Contribuyentes. (México, D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2000), p 15.

e) Principio de propiedad privada

Este principio está garantizado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 39, el cual indica que se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo a la ley.

El estado de Guatemala deberá garantizar este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten su uso, de manera que alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos. El interés social prevalece sobre el particular.

f) Principio de no confiscación

Este principio está garantizado en Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 243 en donde indica que son prohibidos los impuestos confiscatorios o de doble tributación⁴² interna.

Este principio parte del respeto al derecho de propiedad que debe tener el sujeto que detenta la competencia tributaria y que pretende constituirse en un límite a su ejercicio desproporcionado. En ese sentido, un tributo es confiscatorio cuando el monto es superior a una parte importante de la manifestación de la riqueza concreta sobre la cual se precipita.

Además debe tenerse en cuenta que este principio presupone que una norma tributaria no puede tener efectos confiscatorios.

⁴² **Doble tributación:** es cuando un contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario de crearlos.

g) Principio de capacidad de pago

Este principio es garantizado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 243, se entiende por capacidad de pago o capacidad tributaria la capacidad que tiene la persona de soportar el peso de los impuestos aunque se vea afectada la satisfacción de sus necesidades esenciales o las de sus grupo familiar.

Este principio se establece a través de los impuestos directos, todo lo contrario sucede en los impuestos indirectos en donde no se entra a considerar si el afectado está en la capacidad de pagar o no impuestos.

El cual debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que correspondan de tal forma que, a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual.

h) Principio de generalidad

Este principio ordena que todos los contribuyentes que de conformidad con la ley están obligados a pagar impuestos, los deben de pagar para evitar que hayan sectores privilegiados que no paguen impuestos.

Se entiende que el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo debe quedar sujeta a él. Los límites de la generalidad están constituidos por las exenciones y beneficios tributarios, conforme a las cuales ciertas personas no tributan o tributan menos pese a configurarse el hecho imponible.

“La generalidad significa que cuando una persona se halla en las condiciones que marcan el deber de contribuir, debe contribuir, cualquiera sea su categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura jurídica. Este principio se refiere más a un

aspecto negativo que positivo. No se trata que todos deban pagar, sino de que nadie debe ser eximido por privilegios personales, de clase, linaje o casta. La generalidad es una condición esencial de la tributación y no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de otra.”⁴³

i) Principio de confidencialidad

Este principio es garantizado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 24, establece que es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas. Además, la correspondencia de toda persona, sus documentos y libros son inviolables. Sólo podrán revisarse o incautarse, en virtud de resolución firme dictada por juez competente.

“La confidencialidad radica, en la reserva absoluta en relación a la información recabada por el auditor o funcionario en la realización de su labor de fiscalización, información que solamente debe ser proporcionada a su superior o a un tribunal. La de esta reserva sobre la información, invalidará totalmente la prueba que el funcionario recabe.”⁴⁴

3.2 Obligaciones del contribuyente

3.2.1 Definición

Carlos M. Giuliani Fonrouge, define a la obligación tributaria como “el deber de cumplir la prestación, constituye la parte fundamental de la relación jurídico-tributaria y el fin último al cual tiende la institución del tributo. Así como una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar. Además indica que es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto

⁴³ Villegas. Ob. Cit., p. 264.

⁴⁴ Gladis Monterroso. Fundamentos Tributarios. (Guatemala: Comunicación Gráfica G&A, 2005), p 52.

activo, que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por la ley y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o personas colectivas.”⁴⁵ Además indica que es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto, debe dar a otro sujeto que actúa ejercitándole poder tributario, sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.

Para Juan Carlos Luqui obligación tributaria “es el vínculo legal que constriñe la voluntad particular mandando entregar al Estado una suma de dinero. Esa obligación se hace exigible al contribuyente o responsable, a partir del momento que se produce el acto o el hecho previsto en ella y que le sea imputable.”⁴⁶

Manuel Ossorio, citando a Gómez Navarro, define que “Obligación tributaria es la que en forma unilateral establece el Estado en ejercicio del poder de imponer, exigible coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía, cuando respecto de ellos se verifica al hecho generador previsto en la ley”.⁴⁷

La obligación tributaria tiene las características siguientes:

- “Vínculo personal entre el Estado y el sujeto pasivo;
- Siempre es obligación de dar (sumas de dinero o cantidades de cosas);
- Tiene su fuente en la ley;
- Nace al producirse el presupuesto de hecho previsto por la ley; y
- Es autónoma, aun con respecto a otras instituciones del derecho público.”⁴⁸

La obligación tributaria de acuerdo a la doctrina comprende la obligación principal, accesoria, subsidiaria y formal.

45 Giuliani Fonrouge. Ob. Cit., p. 425.

46 Juan Carlos Luqui. La Obligación Tributaria. (Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1989), p. 23.

47 Ossorio. Ob. Cit., p.505.

48 Giuliani Fonrouge. Ob. Cit., p. 436.

3.2.2 Fuente de obligación tributaria

“La fuente de la obligación es el hecho que la produce. En materia tributaria la única fuente de la obligación tributaria es la ley, solo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, radica exclusivamente en la ley.”⁴⁹

La obligación tributaria reconocer a la ley como fuente, así como toda norma generadora o de creación, también puede entender como origen de otra norma.

De acuerdo al Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, indica en el artículo 2, son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía:

- a) Las disposiciones constitucionales;
- b) Las leyes, tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; y
- c) Los reglamentos que por Acuerdos Gubernativos dicte el Organismo Ejecutivo.

3.2.3 Obligación tributaria en la República de Guatemala

La obligación tributaria es el cumplimiento que los contribuyentes deben tener con relación a las leyes tributarias tan pronto nace el hecho generador de los impuestos, tasa y contribuciones.

En la República de Guatemala la sociedad no está del todo concientizada del valor que implica contribuir con el fisco a través del cumplimiento de la obligación tributaria, tal parece que los contribuyentes desconocen que los tributos pueden servir como instrumento de desarrollo económico de la nación, esto constituye un medio para que el Estado pueda obtener recursos para solventar las cargas

49 *Ibíd.* p. 429

públicas, es decir, que los tributos no pueden ser establecidos para beneficio de los particulares sino, para beneficio exclusivo del propio Estado.

La obligación tributaria de contribuir al gasto público y a las necesidades del estado, está contenida en la Constitución Política de la República de Guatemala, indica en el artículo 135, son derechos y deberes de los guatemaltecos... inciso d) contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

3.2.4 Obligaciones materiales o sustantivas

La Ley General Tributaria Española en su artículo 19, la define como la obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.

Las obligaciones tributarias materiales son aquellas que “contiene el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración fáctica, en determinado lugar y tiempo y con respecto de una persona, da lugar a la pretensión crediticia tributaria (hecho imponible). Además, son normas que establecen tácita o expresamente quien es el pretensor (sujeto activo), y quien (sujetos pasivos) o quienes pueden llegar a ser los obligados al pago, sujetos pasivos”.⁵⁰

Entendiendo por tales el pago de las obligaciones pecuniarias derivadas de la imposición de tributos por ley. Entre las que se pueden mencionar:

- a) Obligación de contribuir con el pago de sus impuestos a los gastos públicos y necesidades en que incurre el estado, esta obligación está señalada en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 135;
- b) Obligación de inscribirse ante la administración tributaria antes de iniciar actividades afectas, y cuando cumpla mayoría de edad aun cuando no esté afecto al pago de uno o más impuestos;

- c) Cuando las leyes lo establezcan: 1) de llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación, 2) de inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos, 3) de presentar las declaraciones que correspondan, y 4) de cumplir con cualquier deber formal que se establezca;
- d) Cumplir con sus obligaciones tributarias;
- e) En materia tributaria, los tributos, cualesquiera que sea su naturaleza gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor;
- f) Obligación de dar aviso a la administración tributaria de cualquier modificación que hiciere (cambio de dirección, nombre comercial, entre otros);
- g) Obligación de permitir la verificación por parte de la administración tributaria, de sus obligaciones tributarias;
- h) Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos, contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte;
- i) Obligación de emitir y a entregar al adquiriente facturas, notas de débito, notas de crédito, por las ventas o servicios que vendan y/o presten;
- j) Obligación de conservar los originales de las facturas que sirvieron de base para la determinación del crédito fiscal por el Impuesto al Valor Agregado, por los períodos no prescritos;
- k) Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia; y

- l) Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, o sistemas informáticos del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.

3.2.5 Obligaciones subsidiarias

Son aquellas que junto con la obligación tributaria principal, tienen por objeto, total o parcialmente el pago del tributo, entre las cuales se pueden mencionar:

- a) La obligación a cargo del contribuyente de realizar pagos a cuenta de la obligación tributaria que nace con la realización del hecho generador;
- b) La obligación a cargo del agente retenedor o sustituto de realizar, en lugar del contribuyente, pagos a cuenta de la obligación, que debe de satisfacer el contribuyente;
- c) La obligación de los responsables o sucesores de los sujetos pasivos, de todas las obligaciones en lugar del contribuyente; y
- d) La obligación que nace a cargo del responsable o solidario de pagar el tributo.

Con el pago de la obligación subsidiaria, extingue la obligación principal o la subsidiaria no cumplida.

3.2.6 Obligaciones accesorias

Son aquellas que consisten en prestaciones pecuniarias que se deben satisfacer a la Administración tributaria y cuya exigencia se impone en relación con otra

obligación tributaria, nacen del incumplimiento de la obligación tributaria principal o de una subsidiaria. Entre las cuales se pueden mencionar las siguientes:

- a) Pago de intereses por demora;
- b) Pago de recargos por pagos tardíos o extemporáneo;
- c) Pago de sanciones por falta de pago; y
- d) Pago entre particulares derivadas del tributo.

De acuerdo al Código Tributario, indica que las obligaciones accesorias, abarcan únicamente los intereses resarcitorios y punitivos.

3.2.7 Obligaciones o deberes formales

Las obligaciones tributarias formales son las establecidas por el derecho tributario formal que “es el conjunto de normas que suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en el tributo fiscalmente percibido”.⁵¹

La Ley General Tributaria Española en su artículo 29 define las obligaciones formales como las que, sin tener carácter pecuniario, son impuestas por la normativa tributaria o aduanera a los obligados tributarios, deudores o no del tributo, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

Cabe indicar que las obligaciones tributarias formales se encuentran dispersas en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus Reformas; y puede abarcar desde llevar una contabilidad para el negocio hasta presentar en tiempo y forma la declaración correspondiente a un impuesto.

51 *Ibíd.* Ob. Cit., p. 325.

Las obligaciones formales son independientes de las materiales, hasta el punto de que un contribuyente puede ser sancionado por no haber cumplido sus obligaciones formales a pesar de haber cumplido sin excepción las materiales (por ejemplo, un contribuyente que no presentó la declaración en fecha, a pesar de que no tenía que pagar nada).

3.2.8 Modo de extinción de la obligación tributaria

Son los medios o canales utilizados por el sujeto pasivo para lograr la extinción de la deuda. En la legislación guatemalteca el artículo 35 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala regula cuales son los medios de extinción de las obligaciones tributarias formales, siendo los siguientes:

- Pago;
- Compensación;
- Confusión;
- Condonación o remisión; y
- Prescripción”.

a) El pago

Es el cumplimiento de la prestación del tributo debido y debe ser efectuado por los sujetos pasivos para abarcar también los pagos por conceptos de recargos intereses indemnizatorios y sanciones pecuniarias para que éste pueda realizarse, es preciso que previamente se haya procedido a practicar la determinación de la obligación tributaria cuyo pago se pretende efectuar debido a que la determinación es el acto que declara la ocurrencia del hecho generador y calcular el monto de los impuestos a pagar.

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en el artículo 35 del Código Tributario, indica que el pago es el modo de extinción de

la obligación por excelencia y el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria. Es el que exonera a todo deudor de la obligación por lo que en materia tributaria se dice que el pago del tributo libera al deudor y con ello extingue la deuda tributaria.

En otras palabras es el cumplimiento del sujeto pasivo cuando satisface a favor del sujeto activo de prestación tributaria.

El pago es el que exonera a todo deudor de la obligación, por lo que en materia tributaria se dice que el pago del tributo libera al deudor y con ello extingue la deuda tributaria. Sus elementos son los siguientes:

- **Subjetivos**

- Pago por el contribuyente (el deudor);
- Por responsables (las personas que por mandato legal están obligadas al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudores de la obligación); y
- Por terceros o extraños.

- **Objetivos**

- **Identidad.** Se debe cumplir la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra;
- **Integridad.** La deuda no se considera pagada, sino hasta que la prestación ha quedado satisfecha y mientras no esté satisfecha, se seguirán generando intereses u otros cargos; y
- **Indivisibilidad.** El pago no se podrá hacer parcialmente, si no existe un convenio expreso o disposición de la ley.

- **Formales**

- Lugar donde debe efectuarse; y la
- Forma en que debe efectuar el pago.

Por tratarse el pago de una obligación de dar, se puede pagar en efectivo, con cheque personal, cheque de caja, por giro.

- **Temporales**

- Se refiere al momento que fija la ley para que se efectúe el cumplimiento de la obligación tributaria. Por ejemplo lo establecido en el Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 21.

b) Compensación

Significa anulación de dos obligaciones, cuyos titulares son al mismo tiempo entre sí deudor y acreedor, hasta la medida en que una de ellas alcanza el importe de la otra. Es pues, un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, que dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución efectiva de la obligación, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta, quien debe una suma mayor de la que su propio acreedor le debe, después de la compensación, el deudor tiene la diferencia del exceso.

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

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en el artículo 43 señala que se compensaran de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria con los créditos tributarios líquidos del contribuyente o responsable referentes a los períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos, siempre que su recaudación esté a cargo de la administración tributaria. La compensación de saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrán efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor, para la aplicación de esta figura, la cuenta corriente tributaria, se establece en el artículo 99 del mismo código.

c) Confusión

Esta forma de extinción consiste en que en el sujeto activo (Estado) de la obligación tributaria se da la categoría de acreedor y deudor a la vez y como consecuencia se obtiene extinguida la obligación tributaria.

Esta figura está definida en el Decreto Ley número 106 del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Código Civil, en el artículo 1495; y en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en el artículo 45, como la reunión en una misma persona de la calidad de deudor y acreedor, extinguiéndose de esa forma la obligación tributaria.

En otras palabras, es cuando el Estado reúne las calidades de deudor y acreedor, o sea las calidades de sujeto pasivo y a la vez sujeto activo, en sí mismo, dando como resultado la no generación de tributo.

d) Condonación o remisión

La figura jurídica tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente al cumplimiento de la obligación fiscal. Es el perdón o liberación de la

deuda concedida por el acreedor, la que puede ser expresa o tácita, según los casos que señala la ley. La condonación es una figura jurídica que se ha creado dentro del derecho tributario, con el fin de que la administración tributaria se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país lo amerite. La condonación sólo procede en casos especiales.

La condonación o remisión es el acto por medio del cual el acreedor libera de la deuda al deudor, en nuestra legislación tal figura está contenido en el Decreto Ley número 106 del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Código Civil, en el artículo 1489; y en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en el artículo 46.

No puede existir condonación por una decisión administrativa, dado que, partiendo de la base que la creación de los tributos compete con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, es obvio que únicamente ese organismo del Estado, puede condonar una obligación tributaria, a través de la ley.

En materia tributaria no puede darse esta clase de extinción en cuanto el impuesto propiamente dicho, toda vez que se cometiera una injusticia de tipo discriminatorio, pero sí es común que se dé en cuanto a las obligaciones secundarias como recargos o multas, condonación que puede tener como causa una finalidad política o bien de conveniencia fiscal; y solo pueden ser condonados o remitidos por el Presidente de la República, de conformidad con lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 183, inciso r) y en el artículo 97 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

e) Prescripción

Es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado, por lo tanto, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquellos

Es el medio en virtud del cual por el transcurso del tiempo y en condiciones determinadas, una persona se libera de una obligación tributaria y se fundamenta en la necesidad de que se extingan los derechos que el titular no ha ejercitado durante el período de tiempo previsto por la ley.

Dicha figura está contenida en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en el artículo 47, en el que establece que el derecho de la administración tributaria para efectuar verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, será de cuatro años. En igual plazo, los contribuyentes deberán exigir lo pagado en exceso o indebidamente a la administración tributaria.

Desde otra perspectiva, la prescripción extintiva o liberatoria a la que se refiere el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, puede considerarse como un castigo a la administración tributaria o al contribuyente, que siendo titular de un adeudo tributario, un crédito fiscal, o pudiendo efectuar verificaciones, rectificaciones u otros aspectos referidos en la ley, no lo hace dentro del plazo fijado en la misma, castigando la pasividad en la cobranza de adeudos.

Su efecto es dejar sin efecto todo el tiempo transcurrido antes de que ocurra el acto u hecho que interrumpe la prescripción. En el ámbito de obligaciones tributarias prescritas, pueden generarse responsabilidades de carácter

administrativo, laboral y penal por parte de servidores públicos responsables de dicha situación.

En la legislación guatemalteca se contempla la figura de la prescripción especial, que se da cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado ante la administración tributaria. En este caso el plazo para la prescripción será de ocho años.

Se estima conveniente enumerar y comentar los actos que efectuados interrumpen la prescripción extintiva, que establece el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario en el artículo 50:

- La determinación de la obligación tributaria, ya sea se efectúe por el sujeto pasivo o por la administración tributaria;
- La notificación de la resolución que confirme ajustes, intereses, recargos y multas;
- La interposición del recurso de revocatoria;
- El reconocimiento expreso o tácito de la obligación;
- La solicitud de facilidades de pago, por el contribuyente o responsable;
- La notificación de la demanda (juicio económico coactivo);
- El pago parcial de la deuda fiscal de que se trate; y
- Cualquier providencia precautoria o medida de garantía, debidamente ejecutada.

Puede darse el hecho que ya consumada la prescripción de una obligación tributaria, el deudor cumple con la obligación, sin alegar prescripción. Dicha figura se nombra renuncia a la prescripción y está establecida en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en el artículo 51.

La Superintendencia de Administración Tributaria podrá, en casos de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias en los casos siguientes:

- Cuando el monto sea hasta de dos mil quetzales (Q5,000.00), siempre que se hubiere realizado diligencias para localizar al deudor, sus bienes o sus derechos, que puedan ser perseguidos para el pago de la deuda;
- También podrá declararse la incobrabilidad, aunque exceda de dicho monto cuando:
 - Cuando existiere proceso de concurso de acreedores o quiebra, por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse;
 - Las obligaciones consistan en sanciones aplicadas a deudores tributarios que posteriormente fallezcan o cuya muerte presunta se declare;
 - Las obligaciones se refieran a deudores tributarios fallecidos o que se hubieren declarado muerte presunta, así como en los casos que su localización sea imposible según informes fehacientes de la administración tributaria; y
 - Se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria.

3.2.9 Características de la obligación tributaria

La obligación tributaria reúne las siguientes características:

- Es un vínculo jurídico y no de carácter moral o natural, existiendo medios legales para forzar su cumplimiento;

- Vínculo de carácter personal, debido que es entre personas, es decir, un sujeto activo (El Estado) quien por ley exige el pago del tributo y un sujeto pasivo (contribuyente o responsable);
- Prestación jurídica patrimonial, es la parte del patrimonio del deudor en dinero o en especie; y
- La obligación es de derecho público, porque es una relación de derecho, no de poder, tiene una finalidad pública, cuya fuente única es la ley y cuyo acreedor es el Estado u otros entes públicos.

CAPÍTULO IV

DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES DE ACUERDO A LA LEGISLACIÓN GUATEMALTECA

A continuación se muestra un instrumento que les permita de una manera ágil y práctica, conocer la base jurídica que rige la materia tributaria, que constituye el compendio, para dotar a los contribuyentes, profesionales y a todas las personas en particular con interés en esta materia, en donde se centraliza los principales derechos y obligaciones tributarias.

4.1 Según la Constitución Política de la República de Guatemala

De acuerdo al artículo 4 de la Carta Magna, en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades.

CUADRO 2 DERECHOS Y OBLIGACIONES SEGÚN LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
A la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral.	Artículo 2	
Igualdad de trato frente a la imposición de las cargas públicas independientemente de sus condiciones. Además, no deben ser discriminatorios.	Artículo 4	
Hacer lo que la ley no prohíbe; ni a acatar órdenes que no estén en Ley. Ni podrá ser perseguido ni molestado por sus opiniones.	Artículo 5	
No se le condene, sin antes habersele citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente.	Artículo 12	
La Ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal. No se puede aplicar una ley recientemente creada para sancionar acciones pasadas.	Artículo 15	
No se revele montos, archivos o cualquier otro dato relacionados al pago de impuestos. Solo podrán revelarse o incautarse con resolución firme dictada por juez competente de conformidad con la Ley.	Artículo 24	
Dirigir en forma individual o colectivamente, peticiones a la autoridad competente, quien está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme a la Ley.	Artículo 28	

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
Toda persona tiene derecho al libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado.	Artículo 29	
Obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten. Todos los actos de la administración son públicos.	Artículo 30	
Conocer lo que de ella conste en archivos, fichas u otra forma de registros, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización.	Artículo 31	
No comparecer ante autoridad, funcionario o empleado público, si no se indica claramente el objeto de la citación.	Artículo 32	
A la no aplicación de multas confiscatorias, cuando excedan del impuesto omitido.	Artículo 41	
No se le apliquen disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que disminuyan, restrinjan o tergiversen los derechos que la Constitución garantiza.	Artículo 44	
Las universidades tienen el derecho a que se les exonere de cualquier impuesto.	Artículo 88	
	Artículo 135 inciso d)	Contribuir a los gastos públicos.
Solicitar al Presidente de la República de Guatemala la exoneración de multas y recargos en que hubiere incurrido.	Artículo 183 inciso r)	
Todo proceso judicial tributario debe ventilarse ante un tribunal de lo contencioso administrativo.	Artículo 221	
No pagar impuestos ordinarios y extraordinarios, que no hayan sido decretados por el Congreso de la República de Guatemala.	Artículo 239	
Se respete su capacidad de pago, por lo que se prohíbe los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.	Artículo 243	

Fuente: Elaboración propia.

4.2 Según el Decreto número 6-91, Código Tributario

El Código Tributario nace con el fin de normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos, a continuación se detallan los principales derechos y obligaciones contenidos en dicha norma.

CUADRO 3 DERECHOS Y OBLIGACIONES SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
Se le apliquen únicamente las disposiciones constitucionales; las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley; y los reglamentos que dicte el Organismo Ejecutivo.	Artículo 2	

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
No acatar disposiciones inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, este Código y demás leyes tributarias.	Artículo 3	
Cuando se modifique la tarifa o cuantía de uno o más impuestos, cumplir con la obligación a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo.	Artículo 7 numeral 2	
No afecten los derechos que adquirió previamente, cuando una norma tributaria modifique cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores.	Artículo 7 numeral 4	
	Artículo 7 numeral 5	Las actuaciones ante la Administración Tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación.
	Artículo 15	En caso de quiebra o liquidación, los tributos, cualesquiera que sean su naturaleza, recargos, intereses y las multas, en materia tributaria, gozan de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán prelación para el pago sobre los demás créditos.
	Artículo 20	Cuando se verifique un mismo hecho generador de la obligación, es responsable en forma solidaria del cumplimiento de dicha obligación.
	Artículo 23	Al pago de tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por las normas legales; así como al pago de intereses y sanciones pecuniarias.
Derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente cuando pagare la obligación tributaria.	Artículo 25	Cumplir las disposiciones de Ley y al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.
Derecho de solicitar a la Administración Tributaria, informe respecto de los créditos tributarios pendientes.	Artículo 27	
	Artículos 29	Los agentes de retención o percepción; tienen la obligación de retener, percibir y enterarlos al fisco los tributos que hayan retenido o percibido.
Se respete la confidencialidad de la información referente a actos, contratos, y otros hechos de terceros generadores de tributos.	Artículos 30 y 30 "A"	
	Artículo 30 "B"	Presentar información sobre la producción, importación, distribución, compraventa, transporte o comercialización de los bienes y servicios.
A quedar liberado cuando realice el pago de la obligación tributaria.	Artículo 36	
Se haga constar a través de un recibo, el pago que efectúe.	Artículo 37	
Ante la negativa a recibir el pago por parte de la Administración Tributaria, de consignarlo judicialmente.	Artículo 38	
	Artículo 39	De realizar pagos anticipados a cuenta del tributo.
Facilidades en el pago hasta un máximo de 18 meses, siempre que haga antes del vencimiento del pago y se justifiquen las causas que impiden el cumplimiento normal de la obligación.	Artículo 40	
No se efectúe la retención, para pagar el impuesto total al vencimiento, en las condiciones que la ley establezca por medio de solicitud a la Administración Tributaria, quien deberá resolverlo en un plazo de 15 días, si no lo hace la petición se tendrá por resuelta favorablemente.	Artículo 41	Cuando son propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los Registros Mercantil o Civil, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales o en los bancos del sistema, en los plazos y condiciones que la ley establezca.
Compensar total o parcial sus deudas tributarias con otros créditos tributarios liquidados y exigibles que tenga a su favor. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas	Artículo 44	

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
Exigir la extinción de las obligaciones tributarias y las multas y los recargos que se deriven, cuando una ley o un acuerdo establezcan.	Artículo 46	
Quedar liberado del cumplimiento de la obligación tributaria, una vez haya transcurrido el período de prescripción (4 años cuando éste registrado).	Artículo 47	
	Artículo 48	Mientras no haya transcurrido el período de prescripción (4 años cuando este registrado y de 8 cuando no lo esté) de someterse a las verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias.
Quedar liberado de las obligaciones accesorias, cuando queda prescrita la obligación principal.	Artículo 52	
Interponer la prescripción ya sea como acción o como excepción ante la Administración Tributaria.	Artículo 53	
No se le inicie procedimiento administrativo por ajustes de auditoría, cuando no superen la suma de Q1,000.00 en cada período impositivo anual.	Artículo 54	Someterse al procedimiento administrativo en los casos de los tributos que no se determinan mediante declaración, cualquiera que sea el monto de los ajustes.
Se declare incobrable sus obligaciones tributarias cuando: 1) el monto sea hasta de Q5,000.00; y 2) aunque exceda de Q5,000.00, se declare en quiebra, muera el deudor tributario, sea imposible su localización, o cuando prescriban.	Artículo 55	
A que se le emita constancia en la que se indique que ha cumplido con sus obligaciones tributarias.	Artículo 57 "A"	Solicitar solvencia fiscal cada año, cuando se encuentre registrada ante la Administración Tributaria como persona exenta
	Artículos 58 y 59	Pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por no pagar el importe del tributo en el plazo establecido.
Devengar intereses, sobre los pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, multas e intereses, hasta que se efectúe el pago sobre el total o el saldo que resulte a su favor.	Artículo 61	
A que se le exonere total o parcial del cumplimiento de sus obligaciones tributarias cuando la Ley lo conceda.	Artículos 62 y 63	
Aplicación de una ley tributaria posterior con efecto retroactivo, cuando ésta, suprima infracciones y establezcan sanciones más benignas que le favorezcan.	Artículo 66	
Proponer prueba en contrario, con respecto a las presunciones establecidas por el Código y otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones.	Artículo 72	
Las infracciones y sanciones tributarias se extingan cuando ocurra la muerte del infractor, haya exoneración o condonación y prescriban las mismas.	Artículo 75	
A quedar liberado de infracciones y sanciones tributarias cuando las mismas hayan prescrito (5 años), contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedó firme la sanción.	Artículo 76	
A quedar liberado de cualquier responsabilidad; por incapacidad legal y absoluta, por caso fortuito y fuerza mayor.	Artículo 78	
	Artículo 81	Responder ante la Administración Tributaria, por los actos u omisiones de sus representantes, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria que corresponda.
	Artículo 83	Responder ante la Administración Tributaria por los actos u omisiones de su personal dependiente, en ejercicio de su cargo.
Ser escuchado por Juez competente y presentar pruebas, previo a que se ejecute el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.	Artículos 85 y 86	
	Artículo 89	Del pago de multa del 100% del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación detectada por la Administración Tributaria.

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
A no ser sancionado dos veces por la misma infracción.	Artículo 90	
A que se le reduzca la sanción en un 50%, si realiza el pago antes de ser requerido por la Administración Tributaria.	Artículo 91	Del pago de multa del 100%, cuando no entere los impuestos percibidos o el pago que resulte del Impuesto al Valor Agregado
A resistirse a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, sino no ha sido notificado el requerimiento para presentar la documentación o información.	Artículo 93	Al pago del 1% de los ingresos brutos obtenidos durante el último período mensual, trimestral o anual declarado, cuando incurra en resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
	Artículo 94 numeral 1	Dar el aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación dentro del plazo de 30 días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación.
	Artículo 94 numeral 4	De llevar al día libros y registros contables.
A no concurrir a las oficinas tributarias cuando en la citación no se haga constar el objeto de la diligencia.	Artículo 94 numeral 10	De concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida.
	Artículo 94 numeral 12	A dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente.
	Artículo 94 numeral 13	Presentar informes establecidos en las leyes tributarias.
A que le sea reducida la sanción al 85% al aceptar la comisión de la infracción antes de ser requerido o fiscalizado por la Administración Tributaria.	Artículo 94 "A"	
A recibir un trato respetuoso y pronta atención, por parte de funcionarios o empleados de la Administración Tributaria.	Artículos 96 y 98	
Se le devuelva en un plazo de 60 días, los saldo a su favor, que resultaren de la verificación de los débitos y créditos, al excederse de dicho plazo deberá reconocer y pagar intereses tributarios resarcitorios.	Artículo 99	
	Artículo 99 "A"	Pagar los saldos líquidos y exigibles a favor de la Administración Tributaria, en un plazo de 5 días contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento.
	Artículo 100 numerales 1, 2 y 3	A presentar libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para determinar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
A que se mantenga en reserva la información relativa a impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a sus contabilidades, cuando se viole este artículo las mismas no producen fe, ni hacen prueba en juicio.	Artículo 101 "A"	
A formular consultas a la Administración Tributaria sobre una situación concreta, relacionada a la aplicación de este código y de las leyes tributarias.	Artículo 102	
Determinar y declarar la existencia de la obligación tributaria, calculando la base imponible y su cuantía, o bien declarar la inexistencia de la misma.	Artículo 103	
	Artículo 104	Cumplir con determinar la obligación tributaria, sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración Tributaria.
A presentar declaraciones omitidas o a rectificarlas, siempre que ésta se presente antes de ser requerido de la audiencia.	Artículo 106	
Se le conceda el 50% de rebaja de los intereses y el 85% de la sanción por mora, cuando efectuó el pago junto con la declaración o rectificación.	Artículo 106	
Antes se le determine de oficio, se le requiera la presentación de las declaraciones omitidas en un plazo de 10 días.	Artículo 107	A que se le determine de oficio sus obligaciones tributarias, si no proporciona a la Administración Tributaria la información necesaria para establecer sus obligaciones.

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
Presentar prueba en contrario, contra la determinación de oficio sobre base cierta o presunta.	Artículos 108 y 109	
Se le devuelva o se le acredite por parte de la Administración Tributaria, dentro del plazo de 30 días, cuando por error de cálculo en la determinación de sus obligaciones existiera una diferencia a su favor.	Artículo 111	Realizar el pago de lo adeudado, en un plazo de 5 días hábiles cuando haya cometido error de cálculo en la determinación de sus obligaciones.
	Artículo 112	Facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria.
	Artículo 112 numeral 1 inciso a)	Llevar libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen a la tributación
Se le inscriba en los registros respectivos, una vez haya aportado los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.	Artículo 112 numeral 1 inciso b)	
	Artículo 112 numeral 6	De concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.
	Artículo 112 "A" numeral 1)	Conservar en forma ordenada, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras.
	Artículo 112 "A" numeral 2)	Conservar por el plazo de la prescripción (4 años), documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
	Artículo 112 "A" numeral 3)	Conservar las declaraciones, anexos e informaciones que fueron presentadas por vía electrónica, por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas.
	Artículo 112 "A" numeral 4)	Rehacer sus registros contables, dentro del plazo de 3 meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho.
	Artículo 112 "A" numeral 5)	Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos.
	Artículo 112 "A" numeral 6)	Presentar por medio de declaración jurada, información relacionada con la prestación de servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, cuando reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales, dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente.
A designar un lugar, para recibir citaciones, notificaciones y demás correspondencia, para el ejercicio de sus derechos derivados de sus relaciones con el fisco.	Artículo 114	
	Artículo 119	Dar aviso por escrito a la Administración Tributaria del cambio de su domicilio fiscal, dentro del plazo de 30 días, contados a partir de la fecha en que se produzca el mismo.
Se le asigne un Número de Identificación Tributaria -NIT-, el que deberá consignarse en toda actuación que realice, en las facturas o cualquier otro documento que emitan de conformidad con la Ley específica de cada impuesto.	Artículo 120	De inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas.
Impugnar las resoluciones finales dictadas por la Administración Tributaria, ante los tribunales competentes.	Artículo 121	
Se le dé trámite sus solicitudes, no obstante, se hayan omitido uno o varios de los requisitos enumerados en este artículo. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado y fundamentado en ley.	Artículo 122	
Gestionar por sí mismos, por medio de representante legal o mandatario, los documentos que acrediten la representación de su personería.	Artículo 123	
Las actuaciones ante la Administración Tributaria, están exentas del impuesto de papel sellado y timbres fiscales.	Artículo 124	

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
A no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, y a proporcionar únicamente los documentos que no hubiere presentado en su momento.	Artículo 125 "A"	
Cuando estén acreditados ante la Administración Tributaria podrán acceder a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. Así como los profesionales universitarios que asesoren al contribuyente, siempre que estén autorizados por escrito y con firma notarial legalizada.	Artículo 126	
Se le informe en el lugar señalado por ellos, toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, mientras no fijen para tal efecto y por escrito, otro lugar diferente.	Artículos 127 y 128	
Se le notifique las resolución que: a) determinen tributos, b) intereses; c) impongan sanciones; d) confieran o denieguen audiencias; e) decreten o denieguen la apertura a prueba, f) denieguen una prueba ofrecida; g) las que fijan un plazo; h) las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo, y i) las resoluciones en que otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelva.	Artículo 130	
Se le entregue copia de la resolución dictada y de los documentos que la fundamenten, en el que se deberá identificar el expediente.	Artículo 131	
Toda notificación personal se le notifique dentro del plazo de 10 día hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate.	Artículo 132	
Se le garantice el derecho de defensa.	Artículo 133	
	Artículo 136	Señalar casa o lugar para recibir notificaciones, cualquier cambio deberá realizarlo por escrito.
Darse por notificado, siempre y cuando se hubiere manifestado en el expediente sabedor de la resolución.	Artículo 139	
A utilizar y presentar todos los medios de prueba admitidos en derecho, los cuales podrán presentarse en original o fotocopia simple.	Artículo 142 "A"	
Se le conceda un período de prueba de 30 días hábiles para presentar o aportar todas las pruebas necesarias.	Artículo 143	
Cuando se formulen ajustes, se le confiera audiencia por 30 días hábiles a efecto de presentar los descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.	Artículos 145	
Cuando se le fiscalice y se le establecen inconsistencias y previo conceder audiencia, se le cite para subsanar las mismas.	Artículo 145 "A"	
En caso de aceptación de las inconsistencias se le conceda una rebaja 40% de los intereses y un 80% por sanción por mora.	Artículo 145 "A"	
A que se le reduzca en caso de aceptación de las sanciones dadas a conocer en la audiencia, del 25% de su monto original; 50% si no impugna por medio del recurso de revocatoria, y 25% si no lo hiciera en vía de lo Contencioso Administrativo.	Artículo 146	
Concluido el procedimiento, se le dictare resolución, dentro de los 30 días hábiles siguientes.	Artículo 149	
A que se haga constar lo que estime pertinente, haciendo constar tal hecho en acta que levante la Administración Tributaria.	Artículo 151	Dejar constancia de los actos que realiza en caso que se incumpla con la obligación tributaria.
De exigir el acreditamiento del funcionario o empleado de la Administración Tributaria que actúe en todo procedimiento.	Artículo 152	
Solicitar lo pagado en exceso a la Administración Tributaria, de tributos, intereses, multas y recargos.	Artículo 153	

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
Interponer el recurso de revocatoria en las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria.	Artículo 154	
De plantear ocurso ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando deniegue el trámite del recurso de revocatoria.	Artículos 155 y 156	
A plantear contra las resoluciones originarias del Directorio de la SAT o del Ministerio de Finanzas Públicas, el recurso de reposición.	Artículo 158	
Solicitar a la Administración Tributaria cuando existe vicio sustancial y/o se violen garantías constitucionales, para dejar sin efecto lo actuado, la nulidad de las actuaciones realizadas.	Artículo 160	
Plantear contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, el recurso de lo Contencioso Administrativo.	Artículo 161	
Cuando se hubieren interpuesto contra una misma resolución, varios recursos en el proceso Contencioso Administrativo, solicitar que los mismos sean resueltos en una misma sentencia.	Artículo 164	
A no realizar pago alguno por impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria.	Artículo 166	
Contra las resoluciones y autos que pongan fin a un proceso, cabe el recurso de casación, dicho recurso se admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil.	Artículo 169	
	Artículo 182	Pago de las costas, gastos incurridos y de los honorarios profesionales, cuando el fallo sea a favor de la Administración Tributaria, por medio de mandatario debidamente constituidos.
Plantear los recursos de aclaración y ampliación, en contra del auto que deniegue el trámite de la demanda, que resuelvan las tercerías, la resolución final, la sentencia y que apruebe la liquidación.	Artículo 183	

Fuente: Elaboración propia.

4.3 Según el Libro I, Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto número 10-2012, Ley de Actualización Tributaria

El Impuesto Sobre la Renta, es un impuesto directo debido a que recae sobre toda renta que obtienen las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios, sean estos nacionales o extranjeros, residentes o no el Guatemala, se presenta a continuación los derechos y obligaciones contenidos en el Impuesto Sobre la Renta.

CUADRO 4 DERECHOS Y OBLIGACIONES SEGÚN EL LIBRO I, IMPUESTO SOBRE LA RENTA

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
	Artículos 1, 2 y 3	Al pago de un impuesto sobre toda renta que se obtenga en el territorio nacional según su procedencia, siempre y cuando la renta este gravada.
Se le dispense del cumplimiento de la obligación tributaria cuando se encuentre enmarcado en uno de los numerales de este artículo, dicha solicitud lo deberán hacer efectivo, al momento de su inscripción.	Artículo 10	
Emitir facturas especiales a cuenta del vendedor de bienes o del prestador de servicios de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	Artículo 16	De enterar por los medios que ponga a disposición la Administración Tributaria, el impuesto retenido dentro de los primeros 10 días del mes siguiente, acompañado de su respectivo anexo.
	Artículo 16	Llevar contabilidad completa de acuerdo al Código de Comercio cuando les autoricen facturas especiales.
Presentar declaración jurada para desvanecer la renta presunta de la determinación de la obligación tributaria.	Artículo 17	
Que se le consideren costos y gastos deducibles, cuando los mismos sean útiles o necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas.	Artículo 21	
	Artículo 21 numeral 4	A deducir únicamente el 10% sobre la renta bruta, los sueldos pagados a socios o consejeros de sociedades civiles y mercantiles, cónyuges, así como a sus parientes dentro de los grados de ley.
	Artículo 21 numeral 22	Presentar solvencia fiscal, cuando realice donaciones a asociaciones y fundaciones, la cual no podrá exceder del 5% de la renta bruta ni mayor a Q500,000.00 y registrarse en la contabilidad del donante como del donatario.
	Artículo 21 numeral 24	Los gastos de viáticos deben de comprobarse mediante factura y los incurridos fuera del país, deberá demostrar y documentar la salida y entrada, la actividad en que participó y los boletos del medio de transporte utilizado, tal deducción no podrá exceder del 3% de la renta bruta.
	Artículo 22 numeral 4	Presentar copia de la planilla del IGSS, cuando reporte sueldos y salarios y prestaciones laborales, cuando proceda.
Utilizar un método distinto de depreciación, cuando no resulta adecuado el método de línea recta, debido a las características, intensidad de uso y otras condiciones especiales de los bienes depreciables empleados en la actividad.	Artículo 27	Utilizar para el cálculo de sus depreciaciones el método de línea recta, el cual no podrá cambiarse previa autorización de la Administración Tributaria.
	Artículo 29 numeral 2	Inscribir el valor de las revaluaciones de bienes inmuebles en la matrícula fiscal de la Dirección General de Catastro y Avalúo de bienes Inmuebles o de la municipalidad que administre el IUSI.
	Artículo 29 numeral 3	Cuando un activo fijo sea objeto de revaluación, se aplicaran los porcentajes de depreciación de los activos según corresponda, sobre el valor revaluado.
	Artículos 34 y 35	Enviar juntamente con la declaración anual la programación de la obra al iniciar el proyecto, y al finalizar el proyecto la integración final de los costos y gastos del proyecto.
Solicitar a la Administración Tributaria periodos especiales de liquidación definitiva anual.	Artículo 37	
	Artículo 38	Realizar pagos trimestrales, sobre la base de cierres contables parciales o sobre la base de una renta imponible estimada
	Artículo 39	Presentar declaración jurada, dentro de los primeros 3 meses del año calendario, la determinación de la renta obtenida durante el periodo.

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
	Artículo 40 numeral 1	Llevar contabilidad completa y poner a disposición de la Administración Tributaria el balance general, estado de resultados, estado de flujo de efectivo y estado de costo de producción, cuando corresponda.
	Artículo 40 numeral 2	Los agentes de retención y contribuyente especiales presentar junto a la declaración jurada, los estados financieros debidamente auditados con su respectivo dictamen e informe, firmado y sellado.
	Artículo 40 numeral 3	Proporcionar información detallada de sus ingresos, costos y gastos deducibles durante el período de liquidación, cuando no estén obligados a llevar contabilidad completa.
	Artículo 40 numeral 4	Presentar los comprobantes de pago del impuesto.
Solicitar a que se le autorice otro método de valuación, cuando no le resulte adecuado ninguno de los métodos autorizados.	Artículo 41	Para la valuación de la existencia de mercaderías al cierre del período deberá utilizar los siguientes métodos: 1) costo de producción, 2) primero en entrar primero en salir, 3) promedio ponderado y 4) precio histórico del bien.
	Artículo 42 numerales 1 y 2	Los inscritos en el Régimen Sobre las Utilidades de Actividades lucrativas, deberán consignar en las facturas que emitan por sus actividades gravadas la fase "sujeto a pagos trimestrales" y efectuar las retenciones que correspondan.
	Artículo 42 numerales 3 y 4	Elaborar inventarios al 31 de diciembre de cada año, reportar en los meses de enero y julio de cada año, las existencias en inventarios al 30 de junio y al 31 de diciembre de cada año, asentarlos en el libro correspondiente; y llevar contabilidad completa.
Deducir las rentas exentas de la renta bruta para la determinación de su renta imponible.	Artículos 43, 44 y 45	Liquidar y pagar el impuesto mensualmente aplicando el tipo impositivo a la renta imponible calculada.
Solicitar que desea realizar todos los pagos directamente a la Administración Tributaria.	Artículo 46	Efectuar mediante retenciones o acreditamiento en cuenta por la adquisición de bienes y servicios, la liquidación y pago del impuesto respectivo.
	Artículo 46	Para optar a realizar pagos directos deberá estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales, no tener proceso económico coactivo iniciado, y cumplir con los criterios establecidos por el Directorio de la Administración Tributaria, y deberán consignar en sus facturas que pagan directamente el impuesto e identificar la autorización respectiva.
No realizar retención cuando preste servicios o haga compras por un valor menor a Q2,500.00, a contribuyentes autorizados para efectuar los pagos directamente y los que se encuentren bajo el régimen sobre las utilidades de actividades lucrativas.	Artículo 48	Retener el 5% sobre el monto de hasta Q30,000.00; y el 7% sobre el monto que exceda los Q30,000.00 y extender la constancia respectiva dentro de los 5 días del mes inmediato siguiente.
	Artículo 48	Presentar declaración jurada dentro del plazo de los primeros 10 días del mes siguiente a aquel en que se efectuó la retención, debiendo acompañar un anexo que indique los nombres y apellidos completos de cada uno de los contribuyentes
	Artículo 49	Consignar en sus facturas si están sujetas a retención o si pagan directamente; y en los primeros 3 meses de cada año presentar declaración jurada informativa.
Inscribirse a uno de los regímenes establecidos, y durante el mes anterior al inicio de la vigencia del período, podrá solicitar el cambio de régimen.	Artículos 50 y 51	
Solicitar cambio del sistema contable de lo devengado al de lo percibido o viceversa, pero una vez escogido uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización.	Artículos 52	Registrar sus ingresos, costos y gastos, excepto casos especiales autorizados por la Administración Tributaria por medio del sistema contable de lo devengado, esto cuando se lleve contabilidad completa.
	Artículos 53	Preparar y poner a disposición de la Administración Tributaria el balance general, el estado de resultados, estado de flujo de efectivo y el costo de producción, este último cuando se lleve contabilidad de costos.

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
Capítulo VI ⁵² Normas especiales de valoración entre partes relacionadas		
	Artículo 68	Conservar las facturas que sirvieron de base para calcular el crédito del Impuesto al Valor Agregado incluido en la planilla, hasta que opere el período de prescripción.
	Artículos 68 y 69	Tributar sobre toda retribución o ingreso en dinero, que provenga del trabajo personal prestado en relación de dependencia durante un período de liquidación.
Deducir las rentas exentas legalmente establecidas.	Artículo 70	
Deducir de su renta neta hasta Q60,000.00 de los cuales Q48,000.00 corresponden a gastos personales sin necesidad de comprobación alguna; y Q12,000.00 que podrá acreditar por el IVA pagado en gastos personales, para tener derecho a este crédito deberá presentar planilla dentro de los primeros 10 días hábiles del mes de enero de cada año.	Artículo 72 inciso a)	
Deducir las donaciones a favor del Estado, las universidades, entidades culturales o científicas.	Artículo 72 inciso b)	Cuando las donaciones las realice a asociaciones y fundaciones sin fines de lucro, de asistencia o servicio social, a las iglesias, a las entidades y asociaciones de carácter religioso y los partidos políticos, la misma no podrá exceder del 5% de la renta bruta
Deducir las cuotas por contribuciones al IGSS, al Instituto de Previsión Militar y al Estado y sus instituciones por cuotas de regímenes de previsión social y las primas de seguros de vidas para cubrir riesgos en casos de muerte exclusivamente del trabajador.	Artículo 72 incisos c) y d)	
	Artículo 73	Liquidar y pagar el impuesto aplicando los tipos impositivos a la renta imponible calculada, el 5% de Q0.01 a Q30,000.00; y el 7% de Q30,000.00 en adelante. Para el segundo rango, se determina sumando el importe fijo, la cantidad que resulte de aplicar el tipo impositivo del 7%.
	Artículo 77	Cuando el trabajador tenga más de un patrono, deberá informar al patrono que le pague o acredite la mayor remuneración anual; y mediante declaración jurada deberá indicar las retribuciones que recibe.
Que se les entregue las respectivas constancias cuando sean objeto de retención, dentro de los 10 días inmediatos siguientes de efectuado el pago de la renta.	Artículo 78	
Solicitar las sumas retenidas en exceso.	Artículo 79	Informar a la Administración Tributaria, dentro de los primeros 2 meses del año calendario, de las sumas retenidas y devueltas a sus trabajadores.
Deducir del impuesto a pagar, el total de las retenciones efectuadas en el período de liquidación	Artículos 80 y 81	Presentar declaración jurada de las retenciones practicadas dentro de los 10 días del mes siguiente al que corresponde el pago, debiendo acompañar anexo especificando nombre y apellido completo y NIT de cada uno de los contribuyentes que soportaron la retención.
Compensar las pérdidas de capital con ganancias futuras, hasta por un plazo máximo de 2 años, contados desde el momento que se produjo la pérdida.	Artículo 91	
	Artículo 94	Retener el Impuesto Sobre la Renta cuando pague rentas de capital por cualquier medio o forma, cuando proceda y enterarlo mediante declaración jurada dentro del plazo de los primeros 10 días del mes inmediato siguiente a aquel en que se efectuó el pago o acreditamiento.

Fuente: Elaboración propia.

52 De conformidad con el artículo 27 Transitorio del Decreto número 19-2013, la vigencia de las normas especiales de valoración entre partes relacionadas contenidas en el Capítulo VI, artículos 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66 y 67 de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, quedaron suspendidas de su aplicación y vigencia. Dichas normas volverán a tomar efecto y aplicación el día 1 de enero del año 2015. No obstante lo anterior, a partir de la vigencia del presente Decreto, la Administración Tributaria podrá requerir información respecto al contenido del referido Capítulo VI, para formar las bases de datos necesarias.

4.4 Según el Decreto número 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado es un impuesto indirecto que se paga en las operaciones que se realizan en la venta o permuta de bienes muebles e inmuebles, la prestación de servicios, las importaciones, arrendamientos, las adjudicaciones o retiros de bienes muebles, faltante de inventario, donaciones entre vivos y aportación de bienes inmuebles a sociedades, este tipo de impuesto se traslada al consumidor final siendo este el que al final paga la totalidad del impuesto, conteniendo los siguientes derechos y obligaciones.

CUADRO 5 DERECHOS Y OBLIGACIONES SEGÚN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
Facturar al costo en los casos de adjudicación de bienes, retiros o donaciones entre vivos de bienes muebles e inmuebles.	Artículo 3 numerales 5, 6 y 9	
	Artículo 3 numeral 7	Comprobar mediante denuncia presentada ante las autoridades correspondientes, ratificada por juzgado correspondiente, cuando se trata de delitos contra el patrimonio.
Se le dispense del cumplimiento de la obligación tributaria, cuando los hechos o entes, encuadren en las figuras contenidas en dichos artículos.	Artículos 7 y 8	
No soportar el impuesto que se genere por los actos gravados, entregando la constancia de exención respectiva, para no pagar el monto del impuesto consignado en el documento, debiendo recibir de quien le venda o le preste un servicio, la factura correspondiente.	Artículo 9	Entregar constancia de exención debidamente autorizada por la Administración Tributaria para no soportar el impuesto consignado en la factura correspondiente.
Que se le incluya el impuesto en el precio de ventas de los bienes o el valor de los servicios.	Artículo 10	De pagar el impuesto con una tarifa del 12% sobre la base imponible.
	Artículo 14 "A"	Emitir la factura en los servicios de espectáculos públicos, teatro y similares.
Compensar el crédito fiscal, por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se vinculen con la actividad económica o estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios.	Artículo 16	
	Artículo 17	Deducir las del crédito calculado las deducciones en concepto de bonificaciones, descuentos y devoluciones que le hayan efectuado los vendedores o prestadores de servicios.
La devolución de los saldos pendientes de crédito fiscal que se genere por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se vinculen con la actividad económica o estén directamente vinculados al proceso de producción o de comercialización de los bienes y servicios.	Artículos 16, 23, 23 "A", 24 y 25	
	Artículo 16, 17, 18 y 20	Para reconocer crédito fiscal debe: 1) estar respaldados con factura, 2) a nombre del contribuyente, 3) detallar lo que se compró, 4) estar registrado en el libro de compras, y 5) que se encuentre registrado como una cuenta por cobrar en los libros de contabilidad.

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
	Artículo 19	De enterar al fisco la suma neta que el contribuyente debe en cada período impositivo, la cual determinará entre la diferencia del total de débitos y el total de créditos fiscales generados.
Reportar en los 2 meses inmediatos siguientes del período impositivo, las facturas y los recibos de pago de derechos de importación legalmente extendidos, cuando no se reportaron en el mes al que corresponden.	Artículo 20	No compensar el crédito fiscal reportado después de los 2 meses inmediatos siguientes del período impositivo en el que correspondía su operación.
Trasladar el saldo del crédito fiscal, a su favor al período impositivo siguiente hasta agotarlo, mediante la compensación de los débitos fiscales del impuesto, por lo que no procederá la devolución del crédito fiscal.	Artículos 21 y 22	
Solicitar la devolución del crédito fiscal que hubiere generado de la adquisición de insumos o por gastos directos, que no puedan compensarlo con el débito fiscal que reciban de sus ventas locales.	Artículos 23, 23 "A", 24, 24 "A" y 25	
	Artículo 26	Registrarse ante la Administración Tributaria, para fines de control y fiscalización.
Solicitar autorización de facturas, notas de débito, notas de crédito por medio máquinas y cajas registradoras, para facilitar el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias.	Artículo 29	Emitir y entregar al adquiriente facturas, notas de débito, notas de crédito, por las ventas que realice y/o servicios que preste.
Usar máquinas y cajas registradoras para la emisión de facturas en forma mecanizada o computarizada, previo autorización de la Administración Tributaria.	Artículo 31	
	Artículo 32	Incluir el impuesto en el precio en las facturas, notas de débito, notas de crédito y facturas especiales.
	Artículo 34	Emitir y entregar las facturas, notas de débito y notas de crédito, el en momento de la entrega real del bienes, en caso de servicios deberá entregarla en el momento en que se reciba la remuneración.
	Artículo 36	Obtener autorización de parte de la Administración Tributaria, para el uso de facturas, notas de débito y notas de crédito, según corresponda. En el caso de las emitidas en cinta, deben ajustarse a lo que indica en el artículo 31.
	Artículo 37	Llevar y mantener al día un libro de compras y servicios recibidos y otro de ventas y servicios prestados, se entiende, que están al día, si han sido asentadas en ellos las operaciones dentro de los 2 meses siguientes a que corresponda la declaración presentada.
	Artículo 38	Abrir y mantener cuentas especiales para registrar los impuestos cargados, los importadores además abrir y mantener cuentas especiales en su contabilidad para registrar los impuestos pagados en sus importaciones.
Mantener los libros de compras y ventas en el domicilio fiscal o en la oficina del contador debidamente registrado en la Administración Tributaria.	Artículo 39	Consolidar sus ventas diarias, anotando en libro el valor total de ellas e indicando el primer número y el último de las facturas que correspondan.
	Artículo 40	Presentar dentro del mes calendario siguiente al vencimiento de cada período impositivo, una declaración por las operaciones de compras y ventas realizadas, en la cual hará el pago del impuesto resultante.
	Artículo 40	Cuando realicen operaciones de ventas gravadas y exentas, menores que las compras, durante 3 períodos impositivos consecutivos, deberá acompañar a la declaración una justificación documentada de las razones por las cuales está comprando más de lo que venden.
Presentar su declaración en papel simple o fotocopia de los formularios respectivos cuando en algún momento no hubiere o no disponga la Administración Tributaria para poder cumplir con su obligación.	Artículo 42	Declarar y de pagar oportunamente el impuesto, aun cuando no se disponga de los formularios de declaración.

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
No presentar declaración cuando haya comunicado a la Administración Tributaria la suspensión o terminación de las actividades.	Artículo 43	Presentar una declaración aun cuando no haya realizado operaciones gravadas en uno o más períodos impositivos, salvo que el contribuyente haya comunicado por escrito la suspensión o terminación de las actividades, la cual no tendrá validez, sino se presente las existencias de documentos no utilizados, para que la Administración Tributaria proceda a su anulación.
	Artículo 44	Cuando se tenga más de un establecimiento mercantil, deberá presentar en un solo formulario las operaciones efectuadas en forma conjunta, información relativa al total de sus débitos y créditos fiscales y de los demás datos que se le requieran, para hacer efectivo el pago del impuesto.
Que se le inscriba en el régimen de pequeño contribuyente cuando sus ventas de bienes o prestaciones de servicios no superen los Q50,000.00 en un año calendario.	Artículos 45 y 46	
	Artículo 47	De aplicar una tarifa del 5% sobre sus ingresos brutos totales por ventas de bienes o prestaciones de servicios, en cada mes calendario.
No presentar la declaración anual, trimestral o mensual del Impuesto Sobre la Renta o de cualquier otro tributo acreditable al mismo.	Artículo 49	Llevar únicamente un libro de compras y ventas, en el que debe registrar sus ventas y servicios prestados, podrá llevarlo en forma física o electrónica.
	Artículo 49	Emitir facturas en todas las ventas o prestaciones de servicios mayores de Q50.00; cuando se trate de ventas o prestaciones de servicios menos, deberá consolidarlo en una sola factura al final del día, debiendo conservar el original y copia.
	Artículo 49	Exigir la factura al adquirir bienes y servicios, y deberá conservarlas por el plazo de prescripción.
	Artículo 49	Consignar en las facturas de ventas y prestaciones de servicios la leyenda "Factura de pequeño contribuyente no genera derecho a crédito fiscal"
	Artículo 50	De inscribirse en el régimen normal o general cuando sus ingresos superen la suma de Q150,000.00
Cuando no extiendan o no le entreguen las facturas correspondientes por adquirir bienes y servicios, podrá emitir factura especial por cuenta del vendedor o prestador del servicio.	Artículos 52 y 53	Reportar en su declaración mensual todas las facturas especiales que haya emitido en el período que está declarando.
Los exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, no deben emitir factura especial a productores autorizados y registrados.	Artículo 52 "A"	Los exportadores de productos agropecuarios, artesanales y productos reciclados, deben emitir factura especial en todas las compras que efectúen de dichos productos, tanto a personas individuales o jurídicas.
Los contribuyentes registrados en el régimen especial de devolución del crédito fiscal a los exportadores que establece el artículo 25 del IVA, no enterarán el impuesto retenido en las facturas especiales.	Artículo 54	Pagar impuesto retenido en las facturas especiales en efectivo, por medio de los bancos del sistema o en las instituciones autorizadas para el efecto, dentro del mes calendario siguiente al de cada período impositivo, adjuntando a la declaración un detalle de las facturas especiales emitidas en el mes inmediato anterior.
	Artículo 55	Pagar el impuesto en los casos de enajenación de vehículos automotores terrestres y de toda clase de vehículos marítimos y aéreos, el según la base establecida en el artículo 10 de esta ley, de conformidad a la tabla de valores imponible.

Fuente: Elaboración propia.

4.5 Según el Decreto número 20-2006, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria

Las Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, fueron creadas con el fin de evitar prácticas de evasión y elusión tributarias y fortalecer a la Administración Tributaria para cumplir con los principios de justicia y equidad, a continuación se presentan los principales derechos y obligaciones contenidos en dicha norma.

CUADRO 6 DERECHOS Y OBLIGACIONES SEGÚN LAS DISPOSICIONES LEGALES PARA EL FORTALECIMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
Ser considerados como agentes de retención cuando las exportaciones que realice sean Q100,000.00 como mínimo, y recibir el aviso de su activación por la Administración Tributaria.	Artículo 1	Presentar declaración jurada en la que haga constar sus operaciones y que procedió a compensar con las retenciones realizadas, el crédito fiscal sobre el cual le corresponde su devolución.
Cuando no tenga tributo que enterar al fisco y tenga remanente de crédito fiscal sujeto a devolución, podrá solicitar la devolución, conforme lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.	Artículo 1	Retener el impuesto en los siguientes casos: a) en la adquisición de productos agrícolas y pecuarios el 65%; b) en la adquisición de productos no agropecuarios el 15%; y c) en los servicios el 15%, siempre que la adquisición sea mayor a Q2,500.00.
Compensar el impuesto retenido con su crédito fiscal sujeto a devolución.	Artículo 1	De resultar tributo a favor de la Administración Tributaria, deberá enterarlo al fisco dentro del plazo de 15 días hábiles siguientes al período impositivo en que realizó la retención.
El agente de retención indicado en este artículo se abstendrá de realizar retenciones del Impuesto al Valor Agregado, cuando el monto de la compra de bienes o la prestación de servicios sea inferior a Q30,000.00.	Artículo 2	Extender la factura correspondiente; conforme a lo establecido en el artículo 34 de la Ley del IVA, y la retención que corresponda, se realizará en el momento de la entrega y emisión de la factura.
Que se le entregue una constancia de retención prenumerada por el monto del impuesto retenido, que corresponda al valor total de la operación facturada.	Artículo 2	Retener el 25% del impuesto, en las compras mayores de Q30,000.00 de bienes y adquisición de servicios que realicen los Organismos del Estado, las entidades descentralizadas, autónomas y semi-autónomas y sus empresas, excepto las municipalidades, y deberá enterar el impuesto retenido en los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.
	Artículo 3	Las personas individuales o jurídicas operadoras de tarjetas de crédito o de débito deberán retener el 15% del Impuesto al Valor Agregado, a los establecimientos afiliados a la red los consumos o compras que los tarjeta-habientes, y deberá enterar el impuesto retenido en los primeros 15 días hábiles del mes inmediato siguiente, a aquel en el que se realice la retención.
	Artículo 3	Los establecimientos afiliados a la red de operadores de tarjetas de crédito o de débito, deberán enterar el 85% del Impuesto al Valor Agregado no retenido, a la Administración Tributaria.
	Artículo 4	Retener el 1.5% en la adquisición de combustible que sea pagado con tarjetas de crédito o de débito, sobre el valor total de la transacción.
	Artículo 5	Los contribuyentes especiales deberán retener el 15% del Impuesto al Valor Agregado y entregar una constancia de retención prenumerada.

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
	Artículo 7	Los agentes de retención deberán: 1) efectuar las retenciones establecidas, 2) entregar la totalidad del impuesto retenido y presentar declaración de Retención, 3) llevar en la contabilidad un registro auxiliar con el detalle de las retenciones, 4) entregar al proveedor la respectiva constancia de retención autorizada por la Administración Tributaria; 5) estar al día en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
	Artículo 8	Operar la retención en el mismo período impositivo del Impuesto al Valor Agregado en el que se declare la factura correspondiente.
	Artículo 9	No efectuar retención cuando realice compras de bienes o se adquieran servicios entre personas individuales o jurídicas con la calidad de agentes de retención.
No practicar retención cuando les presten servicios o hagan compras menores a Q2,500.00, a excepción de los establecidos en los artículos 2, 3 y 4 de la presente Ley.	Artículo 10	
Restar el monto del impuesto que le fue retenido al monto del Impuesto al Valor Agregado determinado, en cada período impositivo.	Artículo 11	
Cuando exista remanente de crédito fiscal y este no pueda compensarse con débitos fiscales, podrá solicitar a la Administración Tributaria que le apertura una cuenta bancaria especial a su nombre, con el objeto que se le deposite la cantidad líquida y exigible, y así poder girar previa autorización pagos de otros impuestos.	Artículo 11	
	Artículo 16	Las personas individuales o jurídicas que se dediquen dentro de sus actividades a la impresión, auto-impriman por medio de máquinas registradoras o bien por medio de sistemas computarizados, y/o presten el servicio de impresión de facturas deberán inscribirse en el Registro Fiscal de Imprentas.
	Artículo 17	Presentar un informe en el cual indique todos los servicios de impresión prestados durante el mes anterior, a través un formulario que se proporcionará, dentro de los primeros 10 días hábiles del mes siguiente.
	Artículo 17	Constar los datos contenidos en la resolución de autorización para la impresión de documentos, entregada físicamente o por vía electrónica o cualquier otro medio de comunicación
Acreditar una o varias imprentas que se encuentren inscritas en el Registro Fiscal de Imprentas, para que en su nombre soliciten electrónicamente la autorización para la impresión de facturas, facturas especiales, notas de débito o nota de crédito u otros documentos establecidos en las leyes tributarias.	Artículo 18	
	Artículo 20	Utilizar los medios establecidos por el sistema bancario cuando realicen pagos mayores a Q30,000.00 para respaldar costos y gastos deducibles o constituyan créditos fiscales y demás egresos con efectos tributarios.
	Artículo 20	Cuando se realicen operaciones que generen obligación tributaria por medio de la permuta, mutuo de bienes no dinerarios u otro tipo de actos o contratos, en los que no puedan utilizarse los medios establecidos por el sistema bancario, deben formalizarlo por medio de escritura pública.
	Artículo 21	Conservar los archivos contables (estados de cuenta de depósitos monetarios o de ahorro, los estados de cuenta de tarjetas de crédito, así como cualquier otro documento que compruebe la operación bancaria efectuada que individualice al beneficiario) por el plazo de 4 años para efectos tributarios por transacciones por un monto mayor a Q30,000.00.
	Artículo 21	Llevar contabilidad de acuerdo al Código de Comercio, y deberán registrar en la misma los pagos realizados.

Fuente: Elaboración propia.

4.6 Según el Decreto número 73-2008, Ley del Impuesto de Solidaridad

A través de la Ley del Impuesto de Solidaridad, se instituye el impuesto de solidaridad el cual constituye un impuesto directo debido a que recae sobre todo patrimonio que dispongan personas individuales o jurídicas, los fideicomisos, los contratos de participación, las sociedades irregulares, las sociedades de hecho, el encargo de confianza, las sucursales, las agencias o establecimientos permanentes o temporales de personas extranjeras que operen en el país, las copropiedades, las comunidades de bienes, los patrimonios hereditarios indivisos y de otras formas de organización empresarial, que realicen actividades mercantiles o agropecuarias y obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos, conteniendo los derechos y obligaciones tributarias siguientes.

CUADRO 6 DERECHOS Y OBLIGACIONES SEGÚN LA LEY DEL IMPUESTO DE SOLIDARIDAD

DERECHOS	REFERENCIA LEGAL	OBLIGACIONES
No estar afecto al impuesto cuando obtenga un margen bruto inferior al 4% de sus ingresos brutos.	Artículos 1 y 3	Determinar y pagar un impuesto cuando disponga patrimonio propio, realicen actividades mercantiles o agropecuarias y un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos.
Quedar liberado del pago del impuesto de los 4 períodos impositivos siguientes, cuando obtengan pérdidas de operación durante dos años consecutivos.	Artículo 4 inciso g)	Para que se le aplique la exención deberá informar a la Administración Tributaria de su situación particular por medio de declaración jurada, a más tardar el 31 de marzo del año calendario respectivo.
	Artículos 6 y 10	Pagar el impuesto que resulte dentro del mes calendario siguiente a la finalización de cada trimestre calendario.
	Artículo 7	Determinar la base imponible para el impuesto, la que sea mayor entre la cuarta parte del monto del activo neto; o la cuarta parte de los ingresos bruto,
Restar el Impuesto Único Sobre Inmuebles efectivamente pagado durante el mismo trimestre al impuesto determinado en cada trimestre, si la base imponible fuera la cuarta parte del monto del activo neto.	Artículo 9	Determinar el impuesto multiplicando el tipo impositivo por la base imponible.
Acreditar el Impuesto de Solidaridad al Impuesto Sobre la Renta y viceversa.	Artículo 11	Cuando se esté acreditando los pagos trimestrales del Impuesto Sobre la Renta al pago del Impuesto de Solidaridad, y desea cambiar el tipo de acreditamiento deberán solicitarlo a la Administración Tributaria.
Considerar el remanente del Impuesto de Solidaridad no acreditado como gasto deducible, cuando concluya los 3 años calendarios inmediatos siguientes.	Artículo 11	

Fuente: Elaboración propia.

CONCLUSIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria tiene la función del ejercicio de la administración del régimen tributario, la recaudación, control y fiscalización del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, en materia de tributos internos y los que gravan el comercio exterior a excepción de los que por Ley administran y recaudan las municipalidades.
2. Dentro de los sujetos pasivos se encuentran los que la Ley y la doctrina refieren y cataloga como contribuyentes, sustitutos, responsables solidarios y el Estado como sujeto pasivo.
3. Que los contribuyentes tienen derechos que se sustentan en los principios constitucionales que le asisten en su defensa que emanan de la Constitución, de las leyes específicas y de la doctrina en materia tributaria siendo estos el principio de derecho de defensa, el principio de capacidad de pago, principio de legalidad, igualdad y equidad, entre otros. Así también, tiene obligaciones de cumplir la prestación refiérase a la obligación tributaria principal como el pago de la prestación o del tributo mismo y otras obligaciones inmersas como la obligación subsidiaria, obligación accesorio u obligación o deber formal de la misma.
4. Dentro de los derechos u obligaciones dispersas en la Constitución y leyes específicas se pueden agrupar por prioridad, entre ellas, derechos: hacer lo que la ley no prohíbe, que se le apliquen únicamente las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados, no acatar disposiciones inferiores a la ley, entre otros; y obligaciones: contribuir a los gastos públicos, de retener, percibir y enterar al fisco los tributos que haya retenido, entre otras.

RECOMENDACIONES

1. Que la Superintendencia de Administración Tributaria a través de la Gerencia de Atención al Contribuyente, aperture en todas las oficinas tributarias a nivel nacional módulos o quioscos de asesoramiento al contribuyente para el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias, de un mejor trato al contribuyente, establezca mecanismos de divulgación en materia tributaria de las obligaciones y derechos de los contribuyentes en forma masiva por medio de los diferentes medios de comunicación (radio, televisión, Internet, entre otros) dirigido a los distintos niveles educativos y sectores de la población, e impulse los programas de cultura tributaria, para que se tenga el conocimiento de sus obligaciones tributarias que le compete en su calidad de contribuyente y así poder contribuir con el desarrollo del país.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de inscribir a las personas o estas al realizar una actividad económica y contar con la capacidad para desarrollarla, se identifiquen con el tipo de sujeto en la relación jurídica tributaria en la que participan y apegarse a cumplir con todas las disposiciones y normativas establecidas para dicha calidad que asumen, en donde se le indique cuáles son sus derechos y obligaciones tributarias en las que recae.
3. Que ante las pretensiones tributarias de la Superintendencia de Administración Tributaria el contribuyente en su defensa se apegue a los principios constitucionales y disposiciones legales que fundamentan el adecuado actuar y que el cumplimiento de sus obligaciones tributarias estén enmarcadas dentro de la normativa legal tributaria.

4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de inscribir a los contribuyentes haga saber y entregue un manual de derechos y obligaciones de los contribuyentes, acorde a la actividad económica a desarrollar.

LITERATURA CITADA Y CONSULTADA

Administración Federal. Glosario Fiscal y Aduanero. [En línea]
Consultado el 3 de febrero de 2013. Disponible en:
<http://www.afip.gov.ar/glosario/index.aspx?letra=P>

Arriola Mairén, Gildardo Guadalupe. **Requisitos formales de un diseño o proyecto de investigación académica.** Guatemala, Chiquimula: Centro Universitario de Oriente, 2000.

----- **Normas para redactar referencias bibliográficas y notas de pie de página.** Guatemala, Chiquimula: Centro Universitario de Oriente, 2000.

CIAT. **Modelo de Código Tributario para América Latina.** [En línea]
Consultado el 2 de febrero de 2012. Disponible en:
http://www.ciat.org/biblioteca/opac_css/index.php?lvl=notice_display&id=819

CEF.-Fiscal Impuestos. [En línea] Consultado el 27 de marzo de 2011. Disponible en: <http://www.fiscal-impuestos.com/2.Principios-generales.html>

Código Tributario. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. 6ª. Ed. Guatemala: Ediciones Fiscales S.A., 2014.

Corte de Constitucionalidad. **Constitución Política de la República de Guatemala y su Interpretación por la Corte de Constitucionalidad.** Guatemala: Talleres Gráficos Serviprensa S.A., 2004

Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración

Tributaria y su Reglamento, Decreto número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala. 9ª. Ed. Guatemala: Ediciones Fiscales S.A., 2013.

Enciclopedia Jurídica. [En línea] Consultado el 3 de febrero de 2013.
Disponble en: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/sustituto-del-contribuyente/sustituto-del-contribuyente.htm>

Flores Juárez, Juan Francisco. **Los Derechos Reales en Nuestra Legislación**. 2ª. Ed. Guatemala: Editorial Estudiantil Fénix - USAC, 2002.

García López-Guerrero, Luis. **Derechos de los Contribuyentes**. México, D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, 2000.

García Vizcaíno, Catalina. **Derecho Tributario Consideraciones Económicas y Jurídicas**. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1996.

Greco, Orlando. **Diccionario Contable. Contribuyente**. 4ª. Ed. Buenos Aires: Vallatta Ediciones, 2007.

Guliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho Financiero**. Volumen I. 6ª. Ed. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1997.

Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento, contenido en el Libro I del Decreto número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria. 9ª. Ed. Guatemala: Ediciones Fiscales S.A., 2013.

Jarach, Dino. **El Hecho Imponible**. 2ª. Ed. Buenos Aires: Artes Gráficas Candil, 2004.

Jorge M. Puchet, Max F. Viana. **Diccionario Tributario y Temas Afines.** Tegucigalpa, Honduras: Guardabarranco Editorial y Litografía, 1996.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala. 9ª. Ed. Guatemala: Ediciones Fiscales S.A., 2013.

Ley del Impuesto de Solidaridad y su Reglamento, Decreto número 73-2008 del Congreso de la República de Guatemala. 9ª. Ed. Guatemala: Ediciones Fiscales S.A., 2013.

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

López Barrientos, Carlos Ricardo. **La defensa del contribuyente frente a los ajustes formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria.** Tesis de Licenciatura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales: Universidad Rafael Landívar, 2007.

Luqui, Juan Carlos. **La Obligación Tributaria.** Buenos Aires: Depalma, 1989.

Ministerio de Finanzas Públicas. **Catálogo de Términos y sus definiciones utilizadas en Administración Financiera y Administración Tributaria:** [En línea] Consultado el 27 de marzo de 2011. Disponible en: <http://transparencia.minfin.gob.gt/transparencia/BibliotecaDigital/Documentos/Catalogo.pdf>

Monterroso, Gladys. **Fundamentos Tributarios.** Guatemala: Comunicación Gráfica G&A, 2005.

Morales Sánchez, María Elena. **Contabilidad de Sociedades.** México, D.F.: McGraw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., 1996.

Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas Políticas y Sociales.** 28ª. Ed. Buenos Aires: Editorial Heliasta S.R.L., 2001.

Quevedo Coronado, Ignacio. **Compendio de Derecho Mercantil.** México, D.F.: Addison Wesley Longman de México, S.A. de C.V., 1998.

Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española.** 22ª. Ed. Tomo I. Madrid: Editorial Espasa Calpe, S.A., 2001.

Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.
Acuerdo de Directorio número 7-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Santiago De León, Erick Gustavo. **Derecho Tributario.** Guatemala: SR Editores, 2006.

-----, **Derecho Financiero.** Guatemala: SR Editores, 2007.

Siliézar Morales, Sergio Omar. **Procedimientos de Fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria y su Aplicación a los Contribuyentes.** Tesis de Licenciatura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales: Universidad Rafael Landívar, 2007.

Spisso, Rodolfo R. **Derecho Constitucional Tributario.** 2ª. Ed. Buenos Aires: Talleres Gráficos de Mac Tomas, 2000.

Superintendencia de Administración Tributaria. **Origen y evolución de la Superintendencia de Administración Tributaria.** [En línea] Consultado el 28 de julio de 2007. Disponible en: <http://portal.sat.gob.gt/ct/portal> - Cultura Tributaria.

Villegas, Héctor Belisario. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 9ª. Ed. Buenos Aires: Editorial Astrea, 2005.

Villegas Lara, René Arturo. **Derecho Mercantil Guatemalteco.** 6ª. Ed. Tomo III. Guatemala: Editorial Universitaria, 2011.

Xicará López, Melva Magdalena. **Asesoría del Contador Público y Auditor en las Obligaciones Legales-Tributarias de los Contribuyentes en la Cabecera Departamental de Quetzaltenango.** Tesis de Licenciatura. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales: Universidad Rafael Landívar, 2007.