

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"ANÁLISIS CRÍTICO SOBRE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A TRAVÉS
DE MEDIOS ELECTRÓNICOS EN GUATEMALA"

TESIS DE POSGRADO

CARLOS HUMBERTO SALAZAR BARRERA

CARNET 23931-13

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2015
CAMPUS CENTRAL

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

"ANÁLISIS CRÍTICO SOBRE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A TRAVÉS
DE MEDIOS ELECTRÓNICOS EN GUATEMALA"
TESIS DE POSGRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR
CARLOS HUMBERTO SALAZAR BARRERA

PREVIO A CONFERÍRSELE
EL GRADO ACADÉMICO DE MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, ABRIL DE 2015
CAMPUS CENTRAL

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. EDUARDO VALDES BARRIA, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: DR. CARLOS RAFAEL CABARRÚS PELLECCER, S. J.
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANO: MGTR. PABLO GERARDO HURTADO GARCÍA
SECRETARIO: MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
MGTR. JOSE ANGEL MANSILLA GARCIA

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
MGTR. JORGE ENRIQUE DÁVILA MARTÍNEZ
MGTR. SILVIA GABRIELA JUÁREZ RUIZ
MGTR. SILVIA LILIANA CASTILLO MARTINEZ

Guatemala 21 de noviembre de 2014

Señores

Universidad Rafael Landívar

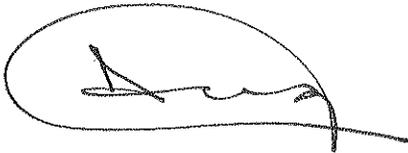
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Ciudad

Estimados Señores:

Por este medio hago de su conocimiento que el alumno **CARLOS HUMBERTO SALAZAR BARRERA**, ha cumplido con todos los requisitos exigidos por la facultad y ha desarrollado satisfactoriamente y de conformidad con mis requerimientos, el trabajo de tesis titulada **“VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LA FISCALIZACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS EN GUATEMALA, ESPECÍFICAMENTE EN EL RÉGIMEN OPCIONAL SIMPLIFICADO SOBRE INGRESOS DE LAS ACTIVIDADES LUCRATIVAS”**, razón por la cual emito dictamen favorable a la misma.

Atentamente,

A handwritten signature in black ink, enclosed within a hand-drawn oval. The signature is cursive and appears to read 'José Ángel Mansilla García'.

Msc. José Ángel Mansilla García



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 07547-2015

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante CARLOS HUMBERTO SALAZAR BARRERA, Carnet 23931-13 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07211-2015 de fecha 16 de enero de 2015, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"ANÁLISIS CRÍTICO SOBRE LA RECAUDACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA A TRAVÉS DE MEDIOS ELECTRÓNICOS EN GUATEMALA"

Previo a conferírsele el grado académico de MAGÍSTER EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 24 días del mes de abril del año 2015.


MGTR. ALAN ALFREDO GONZÁLEZ DE LEÓN, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar



RESUMEN

En este documento se describe una breve reseña historia de la tributación en Guatemala, un análisis sobre los diferentes conceptos de la fiscalización y recaudación de los impuestos, así como la descripción de la estructura organizacional de la institución responsable de llevarlas a cabo.

Seguidamente se efectúa un detalle sobre los medios electrónicos que la Administración Tributaria utiliza en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta, lo cual incluye la verificación de la normativa considerada para establecerlos como obligatorios a todos los responsables tributarios, además de proporcionar algunos ejemplos con el objeto de poder comprender su adecuado funcionamiento.

Por otra parte se realiza un análisis sobre los principios tributarios esenciales en la tributación; estos principios son descritos para identificar si su aplicación fue considerada al momento de darle vida a las normas que regulan la fiscalización del Impuesto Sobre la Renta, primordialmente en la recaudación a través de medios electrónicos.

Es importante señalar que no se describen todos los principios que de alguna manera tienen relación con la tributación, ya que, para efectos de esta investigación, fueron seleccionados los que en su contexto conceptualizan más la explicación y la aclaración que se le desea dar al lector, en lo que respecta a la norma legal utilizada por la Administración Tributaria, para determinar y pagar el Impuesto Sobre la Renta.

Finalmente se presenta el análisis y discusión de los resultados obtenidos en entrevistas que fueron circuladas a contribuyentes del interior del país y a profesionales expertos tributarios en la ciudad capital, con el objetivo de determinar la accesibilidad a las herramientas electrónicas utilizadas para preparar el pago del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala y establecer la existencia de una posible trasgresión al principio de igualdad.

ÍNDICE

Página

Introducción.....i

CAPÍTULO 1

TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA

1.1 Antecedentes	1
1.2 Recaudación	5
1.3 Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria	6
1.4 Estructura Organizativa de la Superintendencia de Administración Tributaria	9
1.4.1 Órganos con funciones de dirección	10
1.4.2 Dependencias con funciones normativas y sustantivas	10
1.4.2.a Intendencia de Fiscalización	10
1.4.2.b Intendencia de Recaudación y Gestión	10
1.4.2.c Intendencia de Aduanas	10
1.4.2.d Intendencia de Asuntos Jurídicos	11
1.5 Potestad tributaria	11
1.6 Relación Jurídico-Tributaria	13

CAPÍTULO 2

MEDIOS ELECTRÓNICOS UTILIZADOS EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.1 Programas	15
2.2 Uso de la Tecnología en la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta	18
2.2.1 BancaSAT	19
2.2.2 Asisteweb	20
2.2.3 Asistelight	21
2.2.4 Declaraguate	24

CAPÍTULO 3
ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE
RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

3.1 Principios Tributarios	27
3.1.1 Principio de Igualdad	30
3.1.2 Principio de Legalidad	35
3.1.3 Principio de Justicia y Equidad	37
3.1.4 Principio de Capacidad Económica Contributiva o de Pago	39
3.1.5 Principio de Seguridad Jurídica	43
3.2 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad	45
3.3 Código Tributario	47
3.4 Legislación del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala	48
3.4.1 Concepto	48
3.4.2 Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala	49
3.4.3 Regímenes del Impuesto Sobre la Renta	50
3.4.3.a Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas	51
3.4.3.b Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas	51

CAPÍTULO 4
ANÁLISIS, DISCUSIÓN Y PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

4.1 Entrevistas	54
CONCLUSIONES	66
RECOMENDACIONES	67
ANEXOS	68
Anexo I - Formato de entrevista	68
REFERENCIAS	70

INTRODUCCIÓN

La recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de medios electrónicos en Guatemala es un tema fiscal de gran importancia, ya que la Superintendencia de Administración Tributarias, en aras de mejorar la recaudación tributaria y establecer estándares de actualización en la sociedad y mejorar sus controles para el logro de las metas establecidas, ha desarrollado herramientas electrónicas que van dirigidas para recaudar tanto el Impuesto Sobre la Renta como otros impuestos que le corresponden a todos los ciudadanos de Guatemala; sin embargo, se desconoce si el país se encuentra en la capacidad de soportar un sistema que obliga a los contribuyentes a determinar y presentar su impuesto por medio de un sistema electrónico, como lo es la herramienta Declaraguate.

El objetivo fundamental de esta investigación es determinar si los medios electrónicos utilizados por la Superintendencia de Administración Tributaria en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, son accesibles a todos los contribuyentes afectos a este impuesto, principalmente en la determinación, presentación y pago del mismo. Adicionalmente otro de los objetivos es realizar un análisis en los principios constitucionales en materia tributaria y establecer la posible existencia de alguna transgresión a la Constitución Política de la República de Guatemala.

El tipo de investigación utilizada, es una monografía, de tipo jurídico histórica, jurídico comparativa, jurídico exploratoria y jurídico propositiva, utilizando como unidades de análisis libros de texto, revistas, acuerdos de directorio emitidos por la Superintendencia de Administración Tributaria, páginas de internet y muy específicamente las normas tributarias que conforman el ordenamiento jurídico de Guatemala.

En este sentido se realiza una pequeña descripción doctrinaria sobre antecedentes y conceptos de la fiscalización y la recaudación, la institución responsable de la misma, el objeto, competencia, así como su forma de organización para el logro de sus objetivos.

Se analizan las herramientas electrónicas que han sido utilizadas por la Administración Tributaria en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta y de otros impuestos, las normativas que les dieron origen a su utilización, la evolución de las mismas, hasta establecerse en una herramienta principal que se utiliza actualmente por todos los contribuyentes de este impuesto. En este apartado no solo se detallan las herramientas sino, se trata de identificar que norma o normas legales fueron la base para la Administración Tributaria al establecerlas como obligatorias para todos los contribuyentes.

En el capítulo 3 se realiza un análisis sobre los principios constitucionales esenciales en la tributación, que representan la base fundamental para definir cualquier trasgresión a la Constitución Política de la República de Guatemala. Estos principios son descritos con el objetivo de verificar si su aplicación fue considerada al momento de darle vida a las normas que regulan la fiscalización del Impuesto Sobre la Renta, enfocados primordialmente a la recaudación de dicho impuesto a través de medios electrónicos.

No obstante a lo anterior, en el mismo capítulo se describen los artículos más importantes de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, con la intención de direccionar la Igualdad de las personas al sustentarla con el derecho de defensa como otro principio constitucional, además del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y del Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Libro I, que corresponde a la normativa del Impuesto Sobre la Renta.

Se presentó como límite a la investigación la falta de bibliografía específicamente en el tema de la recaudación utilizando herramientas electrónicas en Guatemala, ya que todo

se enmarca en páginas de internet y acuerdos de directorio establecidos por la Administración Tributaria.

Como instrumentos de la investigación se utilizó la entrevista y como muestra se seleccionó a varios profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales y de las Ciencias Económicas con experiencia en materia del Derecho Tributario para encontrar las respuestas que aporten a los objetivos planteados así como cinco contribuyentes del interior del país para obtener un resultados sustentable que pueda describir la accesibilidad tanto en la capital como en los departamento del país.

Finalmente se realiza un análisis y discusión de los resultados obtenidos en las entrevistas realizadas a los profesionales expertos en la tributación y contribuyentes del interior del país, con el objeto de sintetizar cada resultado de las preguntas desarrolladas, para poder establecer una respuesta a la pregunta de investigación principal y de esta manera alcanzar los objetivos deseados.

CAPÍTULO 1

TRIBUTACIÓN EN GUATEMALA

1.1 Antecedentes

Para poder entender los orígenes del Derecho y fiscalización, que son dos aspectos que van concatenados, es necesario conocer sus antecedentes en el Derecho Romano, por lo que Beatriz Bernal y José de Jesús Ledesma¹ describen que: Desde finales de la Monarquía y principios de la República Romana, la recaudación se fue constituyendo, para lo que sería el vasto imperio Romano, uno de los aspectos importantes para su desarrollo y expansión. Es así como en el período de la República es necesario contar con Magistrados Cuestores, encargados de la recaudación de impuestos; los magistrados censores, encargados del censo de la población, función importante en el Derecho Romano para el censo económico de la población. Importante también fue la organización de la población en centurias, o sea de acuerdo a su poder económico, poder que en un principio ostentaban los patricios y que luego, gracias al crecimiento de la población plebeya, ellos también fueron tomando parte en los aspectos esenciales del gobierno de la República Romana. Es menester indicar que ésta era una característica de muchas formas de fiscalización que realizaba la gobernanza romana, la cual se considera que es muy importante mencionarla como uno de los antecedentes que dieron origen a una actividad con un alto grado de practicidad en estos días.

Para el caso específico de Guatemala los antecedentes se remontan desde los antiguos mayas, pero es con la conquista y colonización que llegamos a conocer los antecedentes sobre la fiscalización y la recaudación de los impuestos, labor que en la colonia se centró en la Casa de Contratación de Sevilla, como parte de los ingresos que necesitaba el Estado para satisfacer las necesidades de sus habitantes, situación que se fundamenta desde la independencia de la nación, ya que desde el inicio de su existencia su funcionamiento está supeditado a los ingresos que pueda obtener por

¹Bernal Beatriz, Ledesma José de Jesús. Historia del derecho romano y los derechos neorromanos. Editorial Porrúa. México, D. F. 2011. Pág. 72.

medio de la recaudación y fiscalización a sus participantes, por lo tanto sin la recaudación de impuesto se pierde un porcentaje importante de ingresos al Estado y sin ingresos este no existiría, es por ello que esta actividad siempre ha sido hasta nuestros días parte del Estado.

Desde mediados del siglo XV en la época colonial se expandieron las vías de la economía para Centroamérica, en el reino de Guatemala existieron ejes importantes como la existencia de mercados regionales de ganado y cuero, en el cual el tributo era parte fundamental de dicha economía, el pago del tributo se daba en especie, y servía como base para el comercio, ya que ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo.²

La primera tasación de tributos se realizó durante los años 1536-1541 y su punto de partida fue valorar a los pueblos indígenas de acuerdo a la capacidad que poseían para tributar, considerando el número de habitantes, en esta misma época las nuevas leyes eliminaron la esclavitud y el trabajo forzado que se había practicado con los indígenas principalmente en las minas, es importante indicar que los indígenas de 18 a 50 años de edad eran los encargados de satisfacer las exigencias del tributo; se entregaba en junio y diciembre de cada año y se encontraban exentos del pago los que gobernaban los pueblos.³

Según indica el Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales: “El tributo, reconocimiento de la relación de dominación y aplicado principalmente a la población indígena, se volvió la base fundamental de la economía y de la hacienda pública, ello evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva, producto de la estructura del poder colonial.”⁴

²Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Historia de la Tributación en Guatemala (Desde los Mayas Hasta la Actualidad) Documento Preparado para la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT Guatemala Diciembre de 2007. Pág. 42.

³*Ibid.* Pág. 45

⁴*Ibid.* Pág. 62.

Posteriormente el proceso mediante el cual se constituyen las finanzas públicas y los antecedentes de este importante sector de la administración del Estado, se dirige también a la época colonial de Guatemala, período en el que recibía el nombre de “Diputación Provincial”, entidad encargada de la recaudación y administración del erario público. Con la firma de la independencia en 1825 se crea la Dirección General de Hacienda; para que en dos años después se le cambiara su denominación social a “Secretaría de Hacienda y Crédito.”⁵

En el año de 1945 la Dirección General de Hacienda se eleva a la categoría de Ministerio de Hacienda y Crédito Público, por lo que hasta en 1971 el Congreso de la República consideró realizar una separación de las múltiples funciones y atribuciones que tenía la Hacienda Pública del Estado, cambiando la denominación social del Ministerio de Hacienda y Crédito Público a Ministerio de Finanzas Públicas que, dentro de sus atribuciones, formula la política fiscal y financiera de corto, mediano y largo plazo con base en la política económica y social del Gobierno. En este sentido el Ministerio de Finanzas Públicas fue constituido legalmente, por medio del Decreto Número 106-71 del Congreso de la República de Guatemala.⁶

En la década de los años de 1980 y principios de 1990, la función de recaudación estaba a cargo de una dependencia denominada Dirección General de Rentas Internas, una particularidad de esta institución es que dependía en su totalidad del Ministerio de Finanzas Públicas, lo que no permitía optimizar las funciones de recaudación y de esta manera cumplir con las metas previamente establecidas.

A inicios de 1997 se creó la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), que fue aprobada por el congreso de la República de Guatemala en el año 1998 y que actualmente representa al ente administrativo encargado de todos los procedimientos de fiscalización y recaudación en materia tributaria en Guatemala, quien los ha ido enfocando cada día a través de la utilización de medios electrónicos.

⁵ Historia del Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala 2014. www.minfin.gob.gt Consulta realizada el 12/06/2014.

⁶ Historia del Ministerio de Finanzas Públicas. Guatemala 2014. www.minfin.gob.gt Consulta realizada el 12/06/2014.

En el presente trabajo de tesis se realiza un análisis constitucional de los procedimientos utilizados por la Superintendencia de Administración Tributaria en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de medios electrónicos, dicho impuesto se encuentra establecido en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Libro I; adicionalmente, para comprender de una mejor forma el contenido de esta tesis, es muy importante conocer los distintos significados que corresponden a las palabras fiscalización y recaudación, cuáles son sus características y cómo se organiza la administración tributaria para cumplir su actividad.

En Guatemala el fisco es conocido como la institución encargada de realizar la inspección, control y recaudación de los impuestos que se encuentran a su cargo, atendiendo al aspecto jurídico determinado para su competencia.

María Casado define fisco como: “el Estado como liquidador y recaudador de impuestos. U erario. U tesoro público. U patrimonio estatal. U hacienda nacional.”⁷

Por consiguiente al referirse a fiscal se describe por una parte el Erario público que no es más que el estado de nuestros días y a una actividad que se realiza. Para Daniel Márquez: (...) Fiscalización proviene de fiscalizar que es inspeccionar a personas, entidades o actividades para comprobar si pagan impuestos o examinar, controlar o criticar las acciones de otros. (...⁸).

En tal sentido es importante referirse específicamente a la recaudación, que es el concepto fundamental que se quiere analizar. En Guatemala, la actividad de recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de medios electrónicos, está encomendada a la Superintendencia de Administración Tributaria, institución encargada de ejercer además del trabajo de recaudación, como de fiscalización para cumplir con la

⁷ Casado, María Laura. Diccionario jurídico (6ª ed.). Editorial Valletta Ediciones. Argentina. 2009. Pág. 388.

⁸ Márquez, Daniel. Función Jurídica de Control de la Administración Pública. Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM. México 2005. Página 370.

obtención de los recursos del Estado, todo esto basado en principios legislativos definidos en la carta magna de la nación.

1.2. Recaudación

“Cobranza de caudales, u cantidad recaudada. Recaudación Fiscal: total recaudado en virtud de la aplicación de los tributos por el Estado en un período fiscal que, por lo general, es anual.”⁹

En Guatemala esta recaudación en la mayor parte de los impuestos de los ciudadanos se encuentra bajo la potestad de la Superintendencia de Administración Tributaria, que fue establecida por el Congreso de la República, así pues, dicha institución para cumplir con la recaudación, establece los medios y los mecanismos a utilizar para obtener los impuestos de los contribuyentes, como lo es el Impuesto Sobre la Renta, que se describirá en otro capítulo de este documento.

Se puede resumir entonces, diciendo que, la fiscalización en Guatemala representa el conjunto de medios y procedimientos establecidos por la Superintendencia de Administración Tributaria para controlar, inspeccionar, verificar y determinar la adecuada recaudación de los tributos establecidos bajo la potestad y supervisión de sus dependencias.

Es fundamental aclarar este concepto, debido a que el enfoque sobre el cual se diseña el análisis en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de medios electrónicos en Guatemala, está basado en la recaudación y cobro por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria de dicho impuesto, por lo cual se quiere definir si los medios utilizados en la recaudación del impuesto mencionado, cumplen con toda la formalidad y legalidad necesaria de acuerdo a las potestades que la leyes tributarias le otorgan a la institución.

El Gobierno de Guatemala en 1997 tomó acciones encaminadas para la creación de una organización para la modernización de la recaudación tributaria como compromiso

⁹ *Ibíd.* Pág. 684

en el cumplimiento de los acuerdos de paz; sin embargo, no fue sino, hasta el año 1998 que por medio del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, con vigencia a partir del 21 de febrero de 1998, que se dio origen a lo que hoy se conoce como Superintendencia de Administración Tributaria.

De acuerdo a la parte considerativa del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el nacimiento de esta institución surge por la necesidad de la creación de una entidad descentralizada, con patrimonio propio, recursos propios y personalidad jurídica, para que el Estado delegue sus facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los impuestos con independencia económica funcional y administrativa.

“La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con responsabilidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”¹⁰

1.3. Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

Uno de los objetivos principales de la Superintendencia de Administración Tributaria es efectuar las funciones de Administración Tributaria, así como cumplir a cabalidad lo estipulado en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Artículo 3.

Es menester indicar que dentro de todas las actividades que efectúa esta institución y de acuerdo al análisis que se pretende realizar con este documento, se pueden mencionar las más importantes: ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y del comercio exterior que debe percibir el Estado, organizar y administrar el sistema

¹⁰Portal de internet. Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala. 2014. Disponible. www.sat.gob.gt. Consulta realizada el 12/03/2014

de recaudación, cobro, fiscalización, inspección y control de los tributos a su cargo, así como establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como solicitar apoyo a otras dependencias del Estado y del sector privado con el objetivo de realizar estudios necesarios para aplicar las normas tributarias con equidad.¹¹

Para entender con mayor claridad el objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria relacionado con la recaudación, es necesario desarrollar algunos conceptos importantes que forman parte de sus características:

Entre las funciones principales de la Superintendencia de Administración Tributaria esta mantener el control de sus operaciones administrativas, la obtención de los impuestos a su cargo, así como de los procedimientos utilizados para facilitar a los contribuyentes del impuesto la presentación de sus declaraciones, y la recaudación de los mismos.

El control es según la definición de Guido Gómez y Rosa Duran, vigilancia, verificación, inspección, así como el dominio, dirección y el manejo de una institución.¹²

“la palabra control, cuenta con diversas acepciones, podemos encontrar las siguientes: comprobación, fiscalización, registro, vigilancia, predominio, dirección, guía, freno y regulación”.¹³

Pio Fernández fundamenta que: (...) El control debe entenderse como el dominio o capacidad de mantener la estabilidad del sistema, para tal efecto se recurre a la inspección, comprobación, verificación y examen, esto es, mantener el funcionamiento de la actividad dentro de los lineamientos establecidos. (...¹⁴).

¹¹Portal de internet. Superintendencia de Administración Tributaria, Guatemala. 2014. Disponible. www.sat.gob.gt. Consulta realizada el 12/03/2014.

¹²Gómez de Silva, Guido Duran Gill, Rosa María. Diccionario Escolar McGraw-Hill de la lengua española. Editorial McGraw-Hill Interamericana. México 2010. Pág. 69

¹³Cisneros Farías, et. al Miguel Alejandro. Control de la administración pública: segundo congreso iberoamericano de Derecho Administrativo. Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM. México 2007. Página 4.

¹⁴Fernández Angarita, Alonzo Pio. Ensayos acerca de la teoría de los controles de y en la administración. El Cid Editor I apuntes. Argentina 2009. Página 6.

“En lengua española, la expresión *auditoría fiscal* es sinónima de *auditoria tributaria*, utilizándose ambos indistintamente. El término *auditoría fiscal (tax audit)* se aplica también con generalidad a la labor de verificación llevada a cabo por funcionarios estatales con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por los contribuyentes.”¹⁵

Otra función principal de la Superintendencia de Administración Tributaria es la inspección fiscal realizada a los contribuyentes con el objeto de verificar el cumplimiento y la forma de presentación de las declaraciones juradas de los impuestos de éste, el cual es utilizado para efectuar cambios sustanciales en los procedimientos de captación de los mismos.

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

Es oportuno mencionar que la potestad de fiscalizar y recaudar los impuestos se la otorga la Ley Orgánica de la SAT a la Administración Tributaria, así como algunos artículos del Código Tributario que la confirman; sin embargo, el problema está en la interpretación que se le puede dar a dichos artículos.

El mismo Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su artículo 98 sigue manifestando las atribuciones de la Administración Tributaria, quien en el ejercicio de sus funciones podrá: “para requerir el pago y recaudar de los contribuyentes responsables, el tributo adeudado... Autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones”.

¹⁵Escobar Aguilera, María del Carmen. Alcolea Zayas, Marcia. Disleidis. Desarrollo de la auditoría fiscal. Universidad de la Tunas. Cuba. 2010. Página 12.

Como se puede observar, el Código Tributario es muy claro en indicar que la Administración Tributaria de acuerdo a sus funciones puede requerir, con el ánimo de mejorar la recaudación, otros medios distintos al papel, lo que no se percibe, es que, sea exclusivamente un solo medio para determinar y pagar el impuesto, como es el caso de la herramienta electrónica Declaraguat, por lo cual no se tiene certeza en que la Administración Tributaria proporcione un sustento legal en la limitación impuesta a los contribuyentes en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta.

1.4 Estructura Organizativa de la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria no escapa de cumplir con todas las acepciones mencionadas en el párrafo anterior, ya que para poder contar con un adecuado funcionamiento y gestión es importante tener establecidos buenos pilares sobre los cuales emana toda la información necesaria y fundamental de la institución, por lo cual se puede decir que el obtener una buena organización, ayuda a establecer claramente el cumplimiento de todos los objetivos propuestos. La estructura organizativa se encuentra de la siguiente manera:

Según el Decreto Número 1-98 Del Congreso de la República de Guatemala. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Artículo 6: “El reglamento interno de la SAT establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establecerá a que dependencia o dependencias competará conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejercerá sus funciones con base en el principio de descentralización.”

A continuación se presenta una estructura según información obtenida del sitio web www.sat.gob.gt de la Superintendencia de Administración Tributaria, para poder observar cómo está conformada dicha institución, cuáles son sus dependencias y el tipo de función que realiza cada una para lograr sus objetivos.

Debido al interés del tema de investigación, se describirá a continuación el nombre de algunas dependencias que en cierta manera tienen participación en la fiscalización y recaudación del Impuesto Sobre la Renta.

1.4.1 Órganos con funciones de dirección

El órgano principal con funciones de dirección se representa por El Directorio y el Despacho del Superintendente.

1.4.2 Dependencias con funciones normativas sustantivas

Estas autoridades, además de las mencionadas en el apartado anterior, son conocidas como las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria y forman la parte medular en la fiscalización, recaudación y control de los ingresos tributarios para dicha organización.

1.4.2.a Intendencia de Fiscalización

Esta intendencia se encarga básicamente de supervisar, inspeccionar, verificar y efectuar la determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y formales de los sujetos pasivos.¹⁶

1.4.2.b Intendencia de Recaudación y Gestión

“Dependencia 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 el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.”¹⁷

1.4.2.c Intendencia de Aduanas

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración tributaria tiene en materia aduanera, por lo cual su responsabilidad se suscribe en velar por el sistema aduanero guatemalteco, su legislación vigente y los tratados internacionales ratificados por Guatemala para un

¹⁶Principales funciones de los órganos y dependencias de la SAT. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 2014. Disponible www.portal.sat.gob.gt. Consulta realizada 06/05/2014.

¹⁷Principales funciones de los órganos y dependencias de la SAT. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 2014. Disponible www.portal.sat.gob.gt. Consulta realizada 06/05/2014.

adecuado control de los impuestos afectos a las importaciones y exportaciones de mercancías y servicios.¹⁸

1.4.2. Dependencia de Asuntos Jurídicos

“Esta dependencia 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 actora civil.”¹⁹

1.5 Potestad Tributaria

Si se realiza una breve descripción de la administración tributaria no se puede dejar de mencionar la potestad que posee, claro está, dicha potestad debe estar encuadrada sobre los lineamientos legales existentes y que le permitan tener el poder de decisión y ejecución en sus actividades en un marco jurídico constitucional, ya que de su potestad y el correcto cumplimiento se derivan el logro de una adecuada fiscalización y percepción de los tributos, por lo tanto, hacer valer su potestad como una organización autónoma de apoyo al Gobierno, es un aspecto importante en la obtención de los recursos del Estado, ya que como ente superior e independiente, compone una parte principal en las obligaciones estatales.

Jorge Castillo aclara que: “La administración pública desarrolla sus actividades y toma decisiones dentro de los límites establecidos en la Constitución Política, los Decretos, los reglamentos, los acuerdos, el derecho, el interés público, la justicia, la ética y las sentencias judiciales. Los límites no deben ser ignorados y no impiden que la administración pública asuma una conducta pública contraria a ellos.”²⁰

¹⁸Principales funciones de los órganos y dependencias de la SAT. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 2014. Disponible www.portal.sat.gob.gt. Consulta realizada 06/05/2014.

¹⁹Principales funciones de los órganos y dependencias de la SAT. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 2014. Disponible www.portal.sat.gob.gt. Consulta realizada 06/05/2014.

²⁰Castillo González, Jorge Mario. Derecho Administrativo, Teoría General y Procesal. 19 Edición Actualizada. Editorial Impresiones Gráficas. Guatemala 2009. Pág. 41

La potestad tributaria es sinónimo de poder, “por poder se entiende la facultad de hacer o dejar de hacer algo: también se le conceptualiza como fuerza o capacidad. En el ámbito político Max Weber estima que es la probabilidad de imponer la voluntad propia dentro de una relación social, aún contra toda resistencia y cualquiera que sea el fundamento de esa probabilidad. Para que ese poder se institucionalice se requiere que se desprenda de toda connotación subjetiva y se le encomiende a una organización.”²¹

En este sentido se describe que la potestad es parte del poder que ostenta el Estado y que delega a la Superintendencias de Administración Tributaria, para no depender de ninguna persona o institución cualquiera de que se trate, sea privada o pública, en la toma de decisiones que afecten el cumplimiento de sus objetivos, eso sí observando siempre los límites jurídicos existentes.

Daniel Márquez esclarece que: (...) uno de los problemas más ingentes en materia de poder es el de su control, tan es así que a lo largo de la historia se han inventado instituciones para sujetar al poder a determinados causes, evitando su desenfreno (...²²).

Reynaldo Balladares aclara: (...) la potestad tributaria normativa consiste en el poder para dictar normas jurídico-tributarias por parte del Estado, esto es, crear tributos a través de leyes, mientras que la potestad de imposición es el conjunto de atribuciones que suponen la aplicación del sistema tributario delineado legalmente a efectos de la liquidación, recaudación y gestión de los tributos. En el primero de los casos el Estado actúa en un plano abstracto o fase normativa, mientras que en el segundo opera en un plano concreto o fase aplicativa (...²³).

Por lo tanto es esencial indicar que la potestad delegada a la Superintendencia de Administración Tributaria, es una potestad de imposición, ya que no tiene la facultad

²¹Márquez, Daniel. *Óp. Cit.* Página 47.

²²Márquez, Daniel. *Loc. Cit.*

²³ Balladares Saballos, Reynaldo. *Lecciones Fundamentales del Derecho Tributario.* Managua (s. e.). 2007. Pág. 11-12.

para ejercer una potestad normativa como lo es crear tributos a través de leyes, esta competencia en particular es encomendada al Congreso de la República de Guatemala con base al principio de legalidad; sin embargo, la Superintendencia de Administración Tributaria sí cuenta con la facultad de administrar y desarrollar formas de control, recaudación y todas las actividades que se relacionen con la fiscalización, considerando siempre un aspecto importante como lo son los límites de su accionar lo cuales no sean contrarios a los principios constitucionales establecidos en Guatemala así como en las normas aplicables a la tributación.

1.6 Relación Jurídico-Tributaria

“De todo ello se define el inquebrantable vínculo jurídico existente entre Estado y contribuyente, que rebosa de carácter público en razón de su propia naturaleza y otorga ala prestación tributaria el carácter de ingreso público, destinado a las arcas públicas, para el sufragio de los gastos públicos, y en razón, fundamentalmente, de los principios de legalidad y capacidad contributiva.”²⁴

En este sentido Castillo afirma que: (...) El Estado de Guatemala es persona jurídica y como tal, goza de personalidad jurídica, esta personalidad jurídica da validez jurídica a las actuaciones del Estado de Guatemala, por lo que la personalidad jurídica de la persona individual y la personalidad jurídica del Estado de Guatemala, persiguen la misma finalidad: adquirir derechos y contraer obligaciones por cuenta propia (...²⁵).

Es importante mencionar que el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Artículo 14. Define como: “obligación tributaria al vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales”

²⁴ Balladares Saballos, Reynaldo. Lecciones Fundamentales del Derecho Tributario. Managua (s. e.). 2007. Pág. 8.

²⁵ Castillo González, Jorge Mario. Derecho Administrativo, Teoría General y Procesal. 19 Edición Actualizada. Editorial Impresiones Gráficas. Guatemala 2009. Pág. 196

En tal situación se puede decir que la obligación tributaria es una parte que se origina de la relación jurídico-tributaria entre el Estado y los particulares, contribuyentes o terceros como sujeto pasivo de la obligación que tiene para enterar sus tributos.

CAPÍTULO 2

MEDIOS ELECTRÓNICOS UTILIZADOS EN EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

2.1 Programa

Conjunto unitario de instrucciones que permite a un ordenador realizar funciones diversas, como el tratamiento de textos, el diseño de gráficos, la resolución de problemas matemáticos, el manejo de bancos de datos, etc.

Adicionalmente un medio electrónico se puede entender como una cosa para un determinado fin, un ejemplo de ello sería el medio de transporte y al momento de agregarle la palabra electrónico se relaciona a la obtención de electrones, como el vacío, los gases y los semiconductores.

En la actualidad los medios electrónicos se han vuelto parte de la forma de vida de las personas, ya que desde el nacimiento de las comunicaciones, el internet y las computadoras, las actividades se han vuelto más fáciles, efectivas y exactas para el alcance de los hombres, lo que ayuda al desarrollo y modernización de muchos países del mundo y en general del ser humano mismo.

Debido a la evolución en los sistemas electrónicos alrededor del mundo y específicamente en Guatemala, la Superintendencia de Administración Tributaria ha modernizado sus formas de recaudación de los impuestos, enfocándolos en la mayor parte de su funcionamiento a los programas electrónicos.

Una característica de las personas es la búsqueda de nuevas alternativas y el descubrimiento de nuevos procedimientos para el alcance de sus objetivos, es por ello que no se puede dejar de mencionar que la utilización de los medios electrónicos en la recaudación, es el sentido de una innovación en los sistemas de administración estatal, que los precisan las propias circunstancias de un país que quiere alcanzar un desarrollo sustentado.

Para Ana Delgado y Rafael Oliver: (...) La innovación, tanto cultural como tecnológica, es el origen del desarrollo informacional, y la innovación depende principalmente de la existencia, en el marco de una sociedad libre, de universidades y centros de investigación libres y de alta calidad (...²⁶).

Así pues Guatemala no es la excepción en la búsqueda de nuevas tendencias tecnológicas para poder lograr sus objetivos en materia de recaudación tributaria, por medio de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que forma parte de la vanguardia en la relación jurídica que se tiene con los administrados.

En la legislación española, específicamente en la citada Ley 58/2003, el legislador ha efectuado mucho énfasis en la importancia otorgada a la aplicación de medios electrónicos e informáticos en el desarrollo de las actividades de la Administración Tributaria, indicando el valor que representa en las relaciones con los contribuyentes, ya que la utilización de nuevas tecnologías y la modernización de los procedimientos tributarios forman parte importante para su buen desempeño.²⁷

“De alguna forma, el perfeccionamiento técnico que conlleva a la administración electrónica no es más que un elemento de legitimación de la propia actuación administrativa, en la medida en que lo realmente necesario es que nuestra tecnología avance para el cumplimiento de nuestros fines y de nuestros objetivos.”²⁸

Entonces quiere decir que la introducción de la electrónica en la administración tributaria forma parte de la justificación que necesita para el logro de sus objetivos, sumado a la modernización de los mecanismos utilizados en sus actuaciones.

Delgado y Oliver manifiestan que: “a veces lo de las nuevas tecnologías y la Administración electrónica se concibe como una especie de actualización de la

²⁶Delgado García, Ana María, Oliver Cuello, Rafael. Administración Electrónica Tributaria. J. M. Bosch Editor. España. 2009. Página 121.

²⁷Pons y García, Jorge Vladimir. Temas actuales de derecho tributario. J. M. Bosch Editor. Barcelona España. 2005. Página 374.

²⁸Delgado García, Ana María, Oliver Cuello, Rafael. Administración Electrónica Tributaria. J. M. Bosch Editor. España. 2009. Página 248.

Administración por razones meramente técnicas, lo que en el argot de las nuevas tecnologías se denomina determinismo tecnológico.”²⁹

Por tal motivo, se puede observar que en la recaudación de los tributos en Guatemala, el internet forma parte fundamental, ya que esta red es uno de los pilares fundamentales sobre el cual se apoya en gran medida la Superintendencia de Administración Tributaria, como se puede ver el caso de su página web, cuya función principal es de dotar de información relacionada con los temas tributarios a todos los administrados y a todo el público en general, tanto así que cualquier persona puede estar ubicado en cualquier parte del mundo para poder consultarla.

“A través de Internet las informaciones pueden transmitirse de una forma más rápida y segura, pero aunque técnicamente el intercambio sea fácil, lo cierto es que en la práctica las Administraciones se muestran demasiado reticentes a llevarlo a cabo, sobre todo en aquéllos países en los que el secreto bancario se considera un principio irrenunciable, o son considerados paraísos fiscales.”³⁰

Una de las ventajas principales que se puede obtener de la utilización de medios electrónicos en la recaudación de los tributos, se puede decir que es su eficiencia, además de los adecuados controles que se pueden establecer.

Pedro Carrasco aclara que: “El medio informático es obligatorio en algún supuesto que afecta a un número limitado de obligados tributarios y/o a determinados tributos, como, por ejemplo, respecto de las grandes empresas.”³¹

Carrasco sigue manifestando: “En estos supuestos, dadas las características de estos obligados tributarios y el volumen de sus actuaciones ante la Administración, se ha optado por imponerles el medio informático o telemático, en aras de conseguir dotar de

²⁹ *Loc. Cit.*

³⁰ Pons y García, Jorge Vladimir. Temas actuales de derecho tributario. J. M. Bosch Editor. Barcelona España. 2005. Página 372.

³¹ Carrasco Parrilla, Pedro José. Derecho tributario local. Atelier libros jurídicos. Barcelona España. 2008. Página 302

mayor celeridad a la tramitación de los procedimientos y para lograr una Administración más eficiente.”³²

Al respecto de lo anterior Carrasco sigue describiendo: (...) en relación con la regulación de un marco jurídico que combata la desconfianza en el uso de las tecnologías de la información y la comunicación, hay que destacar que algunos derechos y garantías de los obligados tributarios ya existentes, simplemente, deben adaptarse a las exigencias del empleo de la vía telemática (...³³).

2.2 Uso de la Tecnología en la Recaudación del Impuesto Sobre la Renta

En Guatemala el ente recaudador designado para el Impuesto Sobre la Renta corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, como ya se mencionó en el capítulo anterior, por su parte el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Artículo 3, establece que: “dentro de sus funciones esta organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo”, otra de las funciones que se menciona es el establecimiento y operación de los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Asimismo, el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Artículo 19, indica lo siguiente sobre las funciones de la Administración Tributaria: “Son funciones de la Administración Tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.”

Actualmente, la administración tributaria se ha apoyado grandemente de los programas electrónicos para llevar a cabo la recaudación, aduciendo que es parte de los servicios que se tienen con los contribuyentes para facilitarles el pago de sus impuestos correspondientes, no está demás decir que dicha tecnificación realizada por la

³² *Loc. Cit.*

³³ Carrasco Parrilla, Pedro José. *Óp. Cit.* Página 305.

Administración Tributaria ha sido gradual a tal punto de solicitar la recaudación opcional para los contribuyentes a través de programas electrónicos, hasta llegar a la obligatoriedad de los mismos.

Es importante indicar que para realizar la actividad tributaria en todo su conjunto, la Administración Tributaria se vale de muchos sistemas electrónicos que no precisamente constituyen un programa electrónico de internet, como pueden ser llamadas telefónicas, correos electrónicos, servicios en línea etc., por lo cual para este apartado se centrará la explicación en los sistemas electrónicos más importantes y utilizados por los contribuyentes que en forma obligatoria, coactiva y coercitiva han sido designados por la Superintendencia de Administración Tributaria para el pago de sus impuestos y sobre los cuales se presentan las descripciones siguientes:

2.2.1 BancaSAT

Con fecha 2 de mayo de 2001 se dio inicio a la sistematización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria para el pago de los impuestos por parte del contribuyente, ya que con dicha fecha fue publicada en el Diario Oficial la Resolución del Directorio Número 230-2001 emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, en la cual se establece un Régimen Optativo de Presentación Electrónica “BancaSAT”, para lo cual se fundamentó en lo pronunciado en el Decreto Número 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Artículo 4, facultades para contratar, delegar y restricciones. En dicho artículo se establece que la Administración Tributaria podrá delegar las funciones de recaudación, fiscalización y cobro cuando así lo considere necesario.

Según el portal de la página web de la Superintendencia Administración Tributaria “BancaSAT es un sistema de declaración y pago de impuestos que opera en internet a través de los bancos autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria y

que además funciona las 24 horas del día, los 365 días del año, reduce costos y ofrece mayor confidencialidad en los trámites.”³⁴

Y es así como nace la primera herramienta electrónica utilizada para la presentación y pago de los impuestos, por medio de una página de internet que la Administración Tributaria creó juntamente con los bancos autorizados por ella misma; es importante aclarar que esta modalidad inició de una forma optativa para los contribuyentes; sin embargo, más adelante se podrá ver como el sistema fue siendo ampliado por la Superintendencia de Administración Tributaria hasta convertirlo en obligatorio para todos los contribuyentes.

Es menester mencionar que en los considerandos de este acuerdo de directorio emitido por la Superintendencia de Administración Tributaria, se indica que es necesario para modernizar los servicios que dicha institución brinda a los contribuyentes, para agilizar los trámites de declaración y reducir el costo que demandan las gestiones personales.

2.2.2Asisteweb

Con el nacimiento del pago de impuestos por medio del sistema BancaSAT, la Superintendencia de Administración Tributaria utilizó un programa conocido como *Asisteweb*, el cual es utilizado para llenar los formularios de los diferentes impuestos y ser enviados por medio de internet a través del sistema BancaSAT, de tal manera que estos dos programas se utilizan simultáneamente, debido a que uno es para llenar los formularios de declaración que forma parte complementaria del otro sistema que es la plataforma general de conexión entre el banco y la Superintendencia de Administración Tributaria para el envío del formulario y el cobro del impuesto.

Es importante mencionar que, para los contribuyentes estos sistemas los encuentran dentro de la página de Internet de cada uno de los bancos de Guatemala, con los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria haya contratado el servicio como operador en línea con dicha institución.

³⁴Que es BancaSAT, portal sat.gob.gt. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 2014. Disponible www.sat.gob.gt. Consulta realizada 17/03/2014.

LLENAR UN FORMULARIO
Mediante esta opción puede llenar directamente un formulario en pantalla (AsisteWEB), validarlo y enviarlo al banco para este a su vez lo envíe a la SAT. Si lo desea también puede imprimirlo antes de enviarlo.

Seleccione el formulario a presentar

IMPUESTO	PERIODO	FORMULARIO	DESCRIPCION
DECLARAGUATE			
BOLETA DECLARAGUATE	--	SAT-2000	Boleta para presentar y pagar formularios previamente llenados a través de Declaraguate
VEHICULOS			
GESTIONES DE VEHICULOS	--	SAT-9209	Recibo de Pago Ingresos Privativos por Gestiones de Vehiculos Terrestres
GUATECOMPRAS			
INSCRIPCION EN GUATECOMPRAS	-	SAT-0931	Formulario para la inscripción o actualización de datos en el Registro de Proveedores del Sistema Guatecompras
BANCASAT 5			
REGISTRO DE IMPORTADORES	---	SAT-0101	Formulario de Registro de Importadores
E-SERVICIOS			
ACCESO A E-SERVICIOS	---	SAT-0901	Formulario para creación de la clave de acceso a consulta de E-SERVICIOS
IVA			
IVA ANUAL (REGIMEN SIMPLIFICADO)	Anual	SAT-2028	Declaración Anual del Impuesto al Valor Agregado (Régimen Simplificado)
IVA	Trimestral	SAT-2049	Regimen Simplificado Pequeño Contribuyente.
RECIBO DE PAGOS	Mensual	SAT-2086	Compra-Venta de Bienes Inmuebles, Retención a Facturas especiales.
IVA DECLARACION JURADA SIMPLIFICADA (REGIMEN PEQUEÑO CONTRIBUYENTE)	Mensual	SAT-2047	Declaración Jurada Simplificada mensual del Impuesto al Valor Agregado.
ISR e IPF			

Con la creación del acuerdo antes mencionado, significaba que el contribuyente debía estar conectado a una red de internet para poder llenar su formulario y posteriormente enviarlo al banco, en donde suscribió un contrato previamente para que este pudiera debitarle de sus cuentas el cobro correspondiente al impuesto pagado, situación que en ese entonces el contribuyente necesitaba de una conexión de internet desde el llenado del formulario hasta el procedimiento final, que era el envío del formulario; por tal razón, se creó un nuevo sistema que se menciona en el siguiente apartado.

2.2.3 Asistelight

Este sistema trato de mejorar la complicación del sistema denominado *Asisteweb*, que obligaba a estar conectado a una red de internet para llenar un formulario de impuestos hasta finalizarlo y enviarlo al ente recaudador, ya que según el portal de la página de internet de la Superintendencia de Administración Tributaria: “*Asistelight* es una herramienta que se utiliza para el llenado rápido y sencillo de formularios, mostrando cálculos en línea y la presentación visual del formulario. En la modalidad de *Asistelight*, cada uno de los formularios consiste en un programa ejecutable (archivo exe) el cual se

³⁵BancaSAT, Banca Privada, Banco G&T Continental. Guatemala. Disponible en www.gytcontinental.com.gt. Consulta realizada el 17/03/2014.

ejecuta en la PC del usuario, pero sin necesidad de realizar ninguna instalación, solo se requiere un doble clic sobre la aplicación (el archivo exe).”³⁶

The screenshot shows a web browser window with the URL portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/descargas/programas-de-software/asistelight.html. The page title is "Listado de Formularios Disponibles" and it indicates the last update was in March 2012. Below the title is a table with the following columns: Impuesto, Periodo, EXE, ZIP, Ayuda, Descripción, and Fecha.

Impuesto	Periodo	EXE	ZIP	Ayuda	Descripción	Fecha
Informe de Servicios de Impresión de Documentos <i>Nuevo 2.2</i>	-	0149	0149	-	Informe de Servicios de Impresión de Documentos Realizados	02 Feb 2012
Decreto Número 20-2006 "Código Tributario". <i>Actualizado 1.5</i>	Mensual	0229	0229	-	Detalle de los Pagos de Terceros a favor de Médicos, Profesionales, Técnicos u otros Dedicados a la Salud	01 Abr 2011
Varios <i>Actualizado Versión 1.4</i>	-	1007	1007	-	Ingresos Varios	02 Feb 2012
IPAI <i>Actualizado 1.2</i>	Mensual	1151	1151	-	Declaración Jurada y Recibo de Pago del Impuesto Sobre Pasajes Aéreos Internacionales	02 Feb 2012
ISR Régimen Optativo <i>Nuevo 1.7</i>	Anual	1197	1197	-	Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago	16 Jul 2013
IVA	-	0000	0000	-		02 Feb

Este sistema como el *Asisteweb* se sigue utilizando en la actualidad por los contribuyentes de los diferentes impuestos que recauda la Superintendencia de Administración Tributaria.

Después de haber conocido el nacimiento del sistema BancaSAT y sus sistemas aliados *Asiste web* y *Asistelight*, se puede observar cómo fue modernizándose la presentación de las obligaciones tributarias a través de estos sistemas electrónicos.

Seguidamente, el 12 de septiembre de 2002 se publica en el Diario Oficial la Resolución del Directorio Número 610-2002, emitida por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria en la sesión de fecha jueves cinco de septiembre de 2002, la cual establece en su primer apartado: “los sujetos pasivos que poseen o disponen de una computadora deben utilizar exclusivamente formularios electrónicos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.”

³⁶Programas de software, portal sat.gob.gt. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 2014. Disponible www.sat.gob.gt. Consulta realizada 19/03/2014.

³⁷Programas de software, portal sat.gob.gt. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 2014. Disponible www.sat.gob.gt. Consulta realizada 19/03/2014.

No obstante en este acuerdo queda definida la obligación de presentar formularios electrónicos por medio de los sistemas que la Superintendencia de Administración Tributaria indicaba, así mismo, describe que: para los contribuyentes de los departamentos del país, tendría a su disposición computadoras en las agencias tributarias para que fueran utilizadas y que los pagos inferiores o iguales a un millón de quetzales podían realizarlos en formularios manuales, para luego reducir gradualmente dicho monto.

La reducción gradual del monto anteriormente indicado fue establecida en la Resolución Número 263-2002 del Superintendente de Administración Tributaria y quedo establecido que en los montos de impuesto a pagarse mayores o iguales a Q.10,000.00, a partir del 10 de agosto de 2003, debían ser realizados por medio de formularios electrónicos.

Posteriormente en la Resolución del Directorio Numero 198-2007 emitida por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, con fecha 12 de febrero de 2007, estableció reducir el monto mínimo de Q. 10,000.00 a Q. 5,000.00, por lo tanto, todo contribuyente que pagara impuestos iguales o mayores a Q. 5,000.00, debería utilizar los formularios electrónicos del sistema BancaSAT para presentar sus respectivas declaraciones de impuestos a los cuales estuvieran afectos.

Con esta Resolución la Superintendencia de Administración Tributaria además de reducir el monto mínimo para el pago de impuestos en papel, también definió la obligación de dicho cumplimiento para todos los contribuyentes que la institución tenía calificados como contribuyentes especiales grandes y medianos, adicionalmente hace nuevamente la mención de los kioscos y computadoras en todas sus agencias establecidas en el país, para ser utilizadas por los contribuyentes que no poseen el equipo y la red necesaria para la presentación de sus declaraciones a través de medios electrónicos.

Se considera necesario describir que la Superintendencia de Administración Tributaria sustentó su Resolución en una nueva disposición legal establecida en el Decreto

Número 20-2006 del Congreso de la República de Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, el cual adicionó el artículo 98 “A” al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, que en el numeral 6 indica que la Administración Tributaria también podrá: “Requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos, teniendo en cuenta la capacidad económica, el monto de ventas y el acceso a redes informáticas de los mismos.”

Como se puede analizar, la administración tributaria ya sustentaba esta innovación con leyes propias, con apartados específicos en el tema relacionado al pago de los tributos por medios electrónicos, con este pronunciamiento aún no se limitaba por completo a todos los contribuyentes la presentación de formularios en papel en los bancos, es importante mencionar que los contribuyentes cuyo pago de impuesto fuera menor a Q. 5,000.00, mantenían la opción de presentación en papel y podían también hacerlos a través del sistema electrónico denominado BancaSAT, situación que continuó hasta el año 2011.

2.2.4Declaraguatate

Declaraguatate es un nuevo sistema electrónico que la Superintendencia de Administración Tributaria puso a disposición de los contribuyentes, a partir del mes de diciembre de 2011 para el llenado de formularios y presentación de los mismos, sin la necesidad de contar con un contrato de adhesión ni cuenta de dinero con un banco, como lo es el caso del sistema BancaSAT, del cual ya mencionamos su utilización en los apartados anteriores.

Según el portal de la página de internet de la Superintendencia de Administración Tributaria: “Declaraguatate es el nombre de un sistema por medio del cual los contribuyentes pueden llenar vía internet diferente formularios electrónicos para la declaración y el pago de impuestos.”³⁸

³⁸Servicios Electrónicos. Declaraguatate.sat.gob.gt. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 2014. Disponible www.sat.gob.gt. Consulta realizada 22/03/2014.

Es necesario mencionar que este sistema, además de permitirle al contribuyente realizar el pago personalmente en los bancos del país, con una boleta generada en el llenado del formulario en la página de Declaraguat (SAT-2000), también puede realizar el mismo desde la plataforma del sistema de BancaSAT, para que el monto del impuesto enterado sea debitado directamente desde el propio banco a la cuenta del contribuyente.

Con la implementación de este nuevo sistema originó muchas ventajas tanto para el contribuyente, como para la Superintendencia de Administración Tributaria y los bancos; en el caso de los contribuyentes que poseen una computadora e internet, así como la habilidad para utilizar los medios electrónicos es de gran utilidad, ya que no necesita ingresar a un sistema bancario para el llenado de sus declaraciones, para los casos de los bancos y la Administración Tributaria la ventaja de la optimización de recursos y ahorro de tiempo en las operaciones de recaudación de los impuestos.

Entre los beneficios de la utilización de este sistema y su accesibilidad, la Superintendencia de Administración Tributaria menciona en su portal que la presentación de la boleta de pago (SAT-2000), que proporciona el sistema para hacer efectiva la cancelación del impuesto, también se podría realizar llamando a un número de teléfono de la institución bancaria, enviando un mensaje de texto y a través de cajeros automáticos; sin embargo, al consultar en el departamento de servicio al cliente de la institución para la utilización de este sistema, se indicó que estos son proyectos a futuro y que actualmente no funcionan para ser utilizados por los contribuyentes, solo las dos opciones que se mencionan en el apartado anterior.

Se presenta este sistema y los diferentes formularios que pueden ser llenados para el pago de los impuestos, el cual está localizado en el portal de internet de la Superintendencia de Administración Tributaria, para la utilización de todos los ciudadanos contribuyentes o responsables tributarios así:

1. IVA			
IVA GENERAL	Mensual	SAT-2237	Impuesto al Valor Agregado. Régimen General. Contribuyentes que realizan operaciones locales y de exportación. Declaración jurada y pago mensual. Válido para periodos de imposición septiembre - 2013 en adelante.
ANEXO AL SAT-2157 ó 2237	---	---	Anexo al formulario SAT-2157 ó 2237 Detalle de las facturas especiales emitidas.
IVA PEQUEÑO CONTRIBUYENTE	Mensual	SAT-2046	Impuesto al Valor Agregado. Régimen de Pequeño Contribuyente. Declaración jurada simplificada y pago mensual. Válido para periodos de imposición septiembre - 2013 en adelante.
IVA CONTRATOS PAGO DIRECTO	---	SAT-2799	Impuesto al Valor Agregado. Contratos documentados en escritura pública. Pago realizado directamente por las partes. Formulario de pago.
IVA FACTURAS ESPECIALES	---	SAT-2085	Impuesto al Valor Agregado. Retenciones efectuadas al emitir facturas especiales. Recibo de pago. Válido para periodos de imposición septiembre - 2013 en adelante.
2. ISR			
ISR OPCIONAL MENSUAL	Mensual	SAT-1311	Impuesto Sobre la Renta. Régimen opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas. Declaración jurada y pago mensual.
ISR CAPITAL MENSUAL	Mensual	SAT-1321	Impuesto Sobre la Renta. Del capital inmobiliario, mobiliario, ganancias y pérdidas de capital. Declaración jurada y pago mensual.
ISR TRIMESTRAL	Trimestral	SAT-1361	Impuesto Sobre la Renta. Régimen sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas Declaración Jurada y Pago Trimestral.
ISR SORTEOS	Mensual	SAT-1341	Impuesto Sobre la Renta. Por loterías, rifas, sorteos, bingos o eventos similares. Declaración jurada y pago mensual.
ISR RETENCIONES	Mensual	SAT-1331	Impuesto Sobre la Renta. Retenciones efectuadas a residentes y no residentes con establecimiento permanente. Declaración jurada y pago mensual.
ISR NO RESIDENTES RETENCIONES	Mensual	SAT-1352	Impuesto Sobre la Renta. Retención efectuada a no residentes sin establecimiento permanente. Declaración jurada, constancia y pago mensual.
ISR NO RESIDENTES PAGO DIRECTO	Mensual	SAT-1371	Impuesto Sobre la Renta. Pagos en forma directa por no residentes sin establecimiento permanente que no fueron objeto de retención. Declaración jurada y pago mensual.

39

Con el nacimiento de este nuevo sistema, también surge el Acuerdo de Directorio Número 026-2012, del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, con fecha 19 de diciembre del año 2012, el cual resuelve en su primer apartado, “suspender el uso de los formularios en versiones impresas, destinados al cumplimiento de obligaciones tributarias del Impuesto Sobre la Renta contenido en el Decreto Número 10-2012, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria y dejar vigentes solo las versiones electrónicas de la herramienta denominada Declaraguat.”

Se puede decir que con este acuerdo la Administración Tributaria le da fin a la utilización de otro medio para el pago del Impuesto Sobre la Renta, como lo era la presentación de formularios físicos llenados en forma manual a todos aquellos contribuyentes cuyo impuesto a pagar fuera menor a Q. 5,000.00, que habían quedado definidos para todos los impuestos en el año 2007 con el acuerdo emitidos por la misma institución.

³⁹Servicios Electrónicos. Declaraguat.sat.gob.gt. Superintendencia de Administración Tributaria. Guatemala. 2014. Disponible en www.sat.gob.gt. Consulta realizada el 17/03/2014.

Es importante detallar que esta exclusividad de efectuar la presentación de los impuestos por medio del sistema Declaraguat estaba indicada expresamente para los formularios utilizados en la presentación del Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Libro I; por lo tanto los demás impuestos cuando su pago fuera menor a Q. 5,000.00 podían seguir siendo presentados con formularios impresos en las ventanillas de los bancos.

Entonces ¿Qué pasaría con los formularios de los sistemas de Asisteweb y Asisteligth que mencionamos en los apartados anteriores? Pues la respuesta se obtiene en el Acuerdo de Directorio Número 013-2013 del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de fecha 30 de julio de 2013, el cual según el artículo 1 indica que “se suprimen los formularios pre-impresos en papel y los formularios electrónicos denominados Asisteweb y Asisteligth, que se destinaban al cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuesto de Solidaridad y del Impuesto al Valor Agregado, en el régimen general”, así mismo el artículo 2 de este mismo acuerdo, menciona que el cumplimiento de las obligaciones de estos dos impuestos se efectuarán por medio de las respectivas versiones electrónicas del sistema denominado Declaraguat.

En este Acuerdo establecido por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria se refiere puntualmente a las obligaciones a cumplirse específicamente de dos impuestos, por lo tanto se puede entender que los sistemas Asisteweb y Asisteligth siguen siendo utilizados para el cumplimiento de otras obligaciones tributarias. Asimismo, la presentación de obligaciones tributarias menores a Q. 5,000.00 que no correspondan al Impuesto Sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad y el Impuesto al Valor Agregado, pueden seguirse realizando por medio de formularios pre-impresos en forma manual.

CAPÍTULO 3

ANÁLISIS DE LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES EN MATERIA DE RECAUDACIÓN TRIBUTARIA

3.1 Principios Tributarios

También llamados por José Zabala⁴⁰ como límites jurídicos, los cuales se tratan de principios eminentemente constitucionales que van a reglamentar que la aplicación tributaria sea de una manera equitativa y justa para las personas que serán los sujetos pasivos, sin olvidar el respeto a los derechos sociales establecidos constitucionalmente.

Se puede decir que los principios constitucionales en Guatemala representan la base del ordenamiento jurídico, la parte permanente y eterna del derecho, adicionalmente están representados por las ideas informadoras más importantes de la organización jurídica de la nación, plasmados en la Constitución Política de la República.

Por su parte Eusebio García detalla que los principios tributarios constitucionales son: “aquellos principios de origen tributario que el movimiento liberal llevó a los textos constitucionales decimonónicos. Con variedad de expresiones (proporcionalidad, equidad, igualdad, generalidad, razonabilidad, etc.), todos esos principios pueden reconducirse a la idea de justicia en el reparto de las cargas tributarias, justicias que en nuestros días giran preferentemente en torno al principio del gravamen, en relación a la capacidad contributiva de las personas llamadas a satisfacer los impuestos, pero que, obviamente, no excluye la presencia de otros principios que, en su caso completan las insuficiencias del principio de capacidad contributiva, caso del principio de igualdad de los tributos con fines extrafiscales, o concretan su alcance y límites, caso de los principio de progresividad y no confiscatoriedad.”⁴¹

Los principios tributarios representan manifestaciones fundamentales que la legislación desarrolla con el ánimo de direccionar todo el conjunto de leyes tributarias que

⁴⁰Zavala Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago de Chile. Marzo de 1998. Pág. 16.

⁴¹González García. Eusebio. Principios Constitucionales Tributarios. Conferencia Internacional del Derecho Tributario. Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario. Pág. 1.

conforman el ordenamiento jurídico de Guatemala, y que además constituyen en muchos casos los derechos más importantes que el ser humano posee, los cuales son necesarios en el transcurso de su existencia para poder vivir en armonía en un estado de derecho.

Definitivamente, estas manifestaciones son pensamientos que el legislador necesita tomar en cuenta al momento de desarrollar una ley fiscal con el objetivo de obtener una normativa más justa y equitativa, sin las preferencias existenciales de favorecer a grupos sociales que impidan la concordia entre los habitantes de un Estado.

Para Castillo: “la ley establece determinado campo, ámbito o espacio en que será aplicada, en relación con cierta materia, asunto o ramo, observando para el efecto, cierto procedimiento preestablecido, etapas, requisitos y formalidades.”⁴²

“La Asamblea Nacional Constituyente aprobó el 31 de mayo de 1985 la Constitución Política de la República de Guatemala que se conoce actualmente, comprendida por 281 artículos más 27 disposiciones transitorias y finales. Entro en vigor el 14 de enero de 1986, exceptuando ocho artículos de esas disposiciones transitorias y finales, que cobraron vigencia desde el uno de junio de 1985.”⁴³

Adicionalmente Maldonado sigue manifestando: “La Constitución promulgada en 1985 y que entro en vigencia en enero de 1986 estableció cinco órganos: los tres tradicionales y dos nuevos: la Corte de Constitucionalidad y el Tribunal Supremo Electoral. Ambos con características de órganos constitucionales del Estado que gozan de independencia y con potestades supremas no revisables por otro poder.”⁴⁴

⁴²Castillo Gonzáles, Jorge Mario. Derecho Administrativo, Teoría General y Procesal. 19 Edición Actualizada. Editorial Impresiones Gráficas. Guatemala 2009. Pág. 43

⁴³*Ibíd.* Pág. 42.

⁴⁴*Ibíd.* Pág. 29

“Pero un análisis constitucional de las normas tributarias, no puede pasar por alto, no sólo los preceptos constitucionales, sino también la doctrina que sobre los mismos emana.”⁴⁵

La Constitución Política de la República de Guatemala, en lo que se refiere al aspecto tributario, establece los principios fundamentales sobre los cuales deben desarrollarse todas las acciones legislativas, las gestiones administrativas, y el otorgamiento de derechos a los administrados, por medio de pautas, límites al poder tributario y garantías de observancia obligatoria; estos principios se manifiestan desde el preámbulo en la promulgación a dicha Carta Magna, por parte de la Asamblea Nacional Constituyente como fundamentos de derecho a través de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz.

Con el presente documento no se pretende realizar un detalle de todos los principios constitucionales conocidos a través de la historia y por medio de los conocimientos obtenidos por distintas personas en diferentes estudios realizados, sino, se requiere que el lector obtenga una idea fundamental sobre los principios tributarios emanados por la Constitución Política de la República de Guatemala que puedan ser de mucha utilidad en la resolución de la pregunta de investigación que se refiere a la violación del principio de igualdad en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de medios electrónicos en Guatemala.

3.1.1 Principio de Igualdad

Cuando se menciona este principio se hace una referencia a la concepción humana, como lo es la igualdad de las personas que para este estudio se enmarca en un ámbito de tributación, existe entonces una igualdad entre las partes cuando los entes involucrados presentan los mismos derechos y las mismas obligaciones en situaciones exactamente iguales, por otro lado, se puede dar el caso que exista una desigualdad cuando las situaciones que se evalúan también son desiguales, en este sentido siempre se cumple la finalidad del principio de igualdad.

⁴⁵Salas Febres, María Alejandra. Temas actuales de derecho tributario. J. M. Bosch Editor. Barcelona España. 2005. Página 42.

Por el contrario no puede existir igualdad de un grupo de personas cuando en las mismas situaciones son tratados diferentes, ya sea con mejores o peores beneficios, existiendo una exclusión en el trato.

En el aspecto fiscal se puede remontar su supremacía a un derecho constitucional que tienen todos los habitantes del país, como lo es la libertad e igualdad, artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “Libertad e Igualdad. 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.” por lo cual, más allá del compromiso como ciudadano de contribuir al gasto público, el ciudadano guatemalteco debe de aportar una parte igual a los demás en función de su capacidad contributiva.

Lo anterior quiere decir que debe existir una equidad o distribución adecuada de la obligación tributaria para con los sujetos pasivos, para cumplir con esta disposición, los legisladores se han desviado a la creación de normas tributarias que tengan un efecto progresivo, lo que en gran medida colabora con la igualdad de las partes involucradas en el hecho imponible, sin dejar de observar lesiones que pueden ser causadas por esta medida. Estas lesiones son más clarificadas en impuestos denominados directos, los cuales están efectivamente vinculados a la persona, en la legislación guatemalteca se puede observar en el Impuesto Sobre la Renta, tanto en los regímenes de actividades lucrativas como en el de las rentas del trabajo.

El principio de Igualdad es uno de los principios tributarios supremos, el cual se encuentra en muchas ocasiones fielmente vinculado con los principios de capacidad contributiva y el de justicia y equidad, es por ello que, en la Sentencia C-748/09 la Corte Constitucional de Colombia señala que: “el derecho a la igualdad constituye el fundamento insustituible del ordenamiento jurídico que emana de la dignidad humana, pues se deriva del hecho de reconocer que todas las personas, en cuanto lo son, tienen derecho a exigir de las autoridades públicas un mismo trato y por lo tanto merecen la

misma consideración con independencia de la diversidad que exista entre ellas, correspondiéndole al Estado promover las condiciones para que la igualdad sea real y efectiva y adoptar medidas a favor de grupos discriminados o marginados, con énfasis en aquéllas personas que se encuentren en circunstancias de debilidad manifiesta, por su condición económica, física o mental”.

Como se puede observar, es muy importante considerar situaciones de la persona en el cumplimiento de este principio, que pueden ser incluso las condiciones de vida que estas presenten, por ejemplo: es considerable que una persona que viva en el área rural del país no puede tener el mismo trato que una persona que resida en el área urbana, alineándose a la supremacía del principio que tratamos, deben tener un trato diferente por considerarse situaciones de vida diferentes, en este caso esas situaciones pueden ser desde el costo de vida hasta el acceso a los servicios necesarios para cumplir con la obtención de una vida digna.

El principio de igualdad tributaria como es comúnmente conocido en la materia tributaria, no es lo mismo que uniformidad, lo que sucede en ambos conceptos es que la uniformidad trata de igualar a los diferentes, o en todo caso borrar la diferencias existentes haciendo que todo sea uniforme, mientras que, por su lado la igualdad trata de que sean uniformes los iguales.⁴⁶

Para González, “Es sin duda, el primer gran principio ordenador de los tributos. La historia de los sistemas tributarios aparece íntimamente ligada a la exigencia de privilegios e inmunidades fiscales, de forma que el tributo o se imponía a los vencidos o bien se exigían en función de la clase social a la que pertenecía.”⁴⁷

González sigue aclarando: “El constitucionalismo moderno y, en particular, la Revolución Francesa, suponen el punto final a estas prácticas discriminatorias y

⁴⁶ Fernández Junquera, Manuel. Principio de Igualdad Tributaria en el IRPF y Tutela Judicial Efectiva. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo.

⁴⁷ González García. Eusebio. Principios Constitucionales Tributarios. Conferencia Internacional del Derecho Tributario. Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario. Pág. 7.

extiende la obligación de tributar a la totalidad de los ciudadanos. Nos encontramos así con el principio de generalidad.”⁴⁸

En lo que se refiere al derecho de igualdad, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ha formulado su criterio, según el expediente 1553-2011 al indicar que: “el principio de igualdad, significa entonces un derecho a que no se establezcan excepciones que excluyan a unos de los que se concede a otros en iguales circunstancias” y, al interpretar el artículo 4º constitucional manifiesta, que este “impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma” y que “la igualdad ante la ley consiste en que no deben establecerse excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, sean éstas positivas o negativas; es decir, que conlleven un beneficio o un perjuicio a la persona sobre la que recae el supuesto contemplado en la ley... Lo que puntualiza la igualdad es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales en iguales circunstancias”.

Así también no se puede olvidar la igualdad que debe existir en la relación jurídico tributaria, por un lado el sujeto pasivo representado por el contribuyente y por otro lado la Administración Tributaria como sujeto activo, en este escenario el organismo representante del Estado, debe tener los mismos derechos que el contribuyente, en la situación de oponerse a la base formulada para la aplicación de ajustes, a defenderse, así como a realizar la aportación de pruebas en un acto de jurisprudencia, debido a que ambos solo pueden hacer lo que la ley les permita.⁴⁹

Por su parte la Corte Constitucional de Colombia acerca de este principio en la Sentencia C-748/09 al precisar que: “si el trato diferente a dos grupos de situaciones o personas trasgrede el derecho a la igualdad es necesario establecer un criterio de comparación, o *tertium comparationis*, a partir del cual se pueda determinar si aquéllas son iguales o no, criterio que no puede resultar arbitrario, sino que debe ser relevante, en atención a la finalidad que persigue el trato normativo que se analiza”.

⁴⁸*Loc. Cit.*

⁴⁹Solís González Elías. Principios Fundamentales del Derecho Tributario. Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario. Tribunal Administrativo Tributario – Panamá. 2012. Página 28.

Esto lleva a describir que es prescindible establecer la situación en concreto sobre la cual se requiere identificar si existe una igual o desigualdad de las partes, con el puro objeto de definir el trato jurídico que se les otorgara a los involucrados, por lo que pueden haber distintas definiciones del legislador, que no necesariamente van a concluir en tratar a los desiguales en forma desigual, sino que la misma norma le puede dar la potestad de direccionarlos por una línea distinta, eso sí, sin arbitrariedades y con la certeza jurídica que le debe apremiar en una situación de esta manera.

Joáo Coelho detalla que: (...) Los ciudadanos- contribuyentes deben ser libres para elegir los mejores caminos para pagar sus tributos siempre que en función de su capacidad contributiva ingresen el debido importe económico, o sea, aquella suma necesaria para la financiación y consecución del bien común. (...⁵⁰).

Considerando lo anterior, se puede observar el caso específico en el pago del Impuesto Sobre la Renta a través del sistema electrónico denominado Declaraguate, el cual es exigido por la Superintendencia de Administración Tributaria obligatoriamente a los contribuyentes, es posible que no existe una libertad para un número determinado, en poder elegir la mejor opción al enterar dicho impuesto, la que podría ser de una manera más accesible y de acuerdo a su capacidad económica, intelectual o física.

Coelho sigue describiendo: “El Estado- Fiscal debe tratar a los ciudadanos- contribuyentes de manera igualitaria- igualdad horizontal o formal (generalidad de las leyes)- y con arreglo en los criterios de proporcionalidad necesarios para asegurar la fisonomía tributaria responsable por la denominada igualdad vertical o material.”⁵¹

Finalmente se puede concluir que la igualdad es un derecho innato en el ser humano por la propia naturaleza que le otorga la razón y su protección ante los seres de su misma especie.

⁵⁰Coelho Pasin, Joáo Bosco. Temas actuales de derecho tributario. J. M. Bosch Editor. Barcelona España. 2005. Página 32.

⁵¹*Loc. Cit.*

3.1.2 Principio de Legalidad

Este principio se observa en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala y manifiesta 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.”

Adicionalmente este mismo artículo aclara 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.”

El artículo antes mencionado hace a este principio, formar parte de uno de los más importantes en el análisis de la juridicidad que debe existir en la legislación guatemalteca, no solo desde el punto de vista tributario sino en general en toda la ordenanza legal de un Estado.

Con relación a este principio Vicente Días explica, “No resulta una sorpresa y, por ende, es una cruda realidad anotar que la necesidad de recursos por parte del Estado hace descuidar moldes precisos de la vida en sociedad y degrada en la mayoría de los casos los principios constitucionales garantistas del derecho de la inspección y de las consecuencias que se derivan del él.”⁵²

De allí se tiene que el derecho es un orden obligatorio que detalla las mismas conductas que son normalmente deseadas por la sociedad en una misma instancia, que además cuenta con las sanciones ante las violaciones de la norma, por tal razón este principio funciona como un orden jurídico, siempre como una unidad sin contradicciones que puede ser alterado cuando se introducen conceptos vagos en una ley que no cumple con sus disposiciones.

⁵²Díaz, O. Vicente. Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1997. Página 15.

Solís González Elías cita a Luis Carranza Torres, cuando se refiere al Principio de Legalidad, quien describe que: “no podrá cobrarse impuesto, tasa, ni contribución alguna que no estén establecidas en la ley... Como natural consecuencia de esto, no sólo la existencia del tributo en sí, sino lo esencial de su caracterización, deben necesariamente ser establecidos por la norma que crea el tributo. De modo que la obligación de pagar tributo solo existe en tanto una ley la consagre pero al mismo tiempo, dicho mandato legal estará condicionado por una serie de principios constitucionales (capacidad contributiva, prohibición de tributos confiscatorios, etc.) que de ser vulnerados provocan indefectiblemente la nulidad del proceso legal. Es decir, que la obligación tributaria, no solo ha de ser creada por la Ley (límite formal del Poder Tributario), sino que deberá respetar ciertos principios constitucionales (límite material).⁵³

Los límites y su alcance solo la ley los puede definir, así tampoco el legislador puede delegar o deslegalizar en la Administración Pública la fijación de alguno de estos elementos. Ni el ejecutivo puede, a través de sistemas jurídicos de rango inferior modificar e innovar en esta materia que se menciona.⁵⁴

Por su parte Zavala aclara que: “este principio límite a la potestad tributaria, viene a ser una forma de asegurar a los contribuyentes el ejercicio del poder tributario sólo dentro del ámbito legal, por lo cual a la autoridad administrativa le queda vedado el ejercicio de dicho poder.”⁵⁵

Así mismo, la Corte de Constitucionalidad de Guatemala ya se ha manifestado acerca de este principio en la Gaceta No. 31, Expediente 231-93 que describe: “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

⁵³González Solís Elías. Principios Fundamentales del Derecho Tributario y la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Panamá. Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario. Junio 2012.

⁵⁴Salas Febres, María Alejandra. Temas actuales de derecho tributario. J. M. Bosch Editor. Barcelona España. 2005. Página 42.

⁵⁵Zavala Ortiz, José Luis. *Op. Cit.* Pág. 16.

no podrán modificar dichas bases y se concretaran a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación...”.

En este sentido: “las actividades y decisiones administrativas no deben contradecir, tergiversar o disminuir las normas constitucionales y legales, debido a que por sí misma, la primera regla consolida el respeto y supremacía de la Constitución Política y los Decretos del Congreso de la República.”⁵⁶

Adicional a lo anterior es menester aclarar que los lineamientos para efectuar la presentación del Impuesto Sobre la Renta a través de la herramienta electrónica Declaraguatate fue establecida como ya se mencionó en el Capítulo 2, por el Acuerdo de Directorio No. 026-2012 de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual representa una norma inferior que no puede contrariar a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 239.

No obstante a lo anterior, hay que considerar importante al hacer mención que la recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de las herramientas electrónicas se considerapor medio de una normativa relativa específicamente al cobro del impuesto, situación que no altera las bases de recaudación, como ya fue mencionada en un pronunciamiento por la Corte de Constitucionalidad de Guatemala.

Entonces el principio de legalidad tributaria, conforma la actividad de limitar el poder tributario del Estado y su eficiencia y efectividad dependen de que sean parte de la Constitución Política, ya que los tributos son definidos exclusivamente a través de leyes tributarias.⁵⁷

3.1.3 Principio de Justicia y Equidad

De acuerdo a lo comprendido en el numeral anterior, el principio de reserva de ley representa una función de límite, el primero a la acción normativa del Estado,

⁵⁶Castillo González, Jorge Mario. Derecho Administrativo, Teoría General y Procesal. 19 Edición Actualizada. Editorial Impresiones Gráficas. Guatemala 2009. Pág. 45

⁵⁷Castillo González, Jorge Mario. *Op. Cit.* Pág. 50

detallando de cómo se realiza el derecho. Ahora bien toca examinar un segundo límite que su diferencia con el anterior es su proyección sobre el contenido del derecho, esclareciendo fundamentalmente las exigencias mínimas y máximas de la normativa del Estado y se trata de la justicia de las normas jurídicas que para el documento de estudio son las normas tributarias, en este caso las leyes tributarias relacionadas al Impuesto Sobre la Renta.⁵⁸

Es necesario irse a los orígenes del derecho para poder apreciar una definición más exacta acerca de lo que es la justicia, que en el derecho romano no es entendida como un elevado valor abstracto, sino como un criterio práctico que logra una verdadera y sana ordenación en lo profundo de la comunidad humana; sin embargo, lo que no describe esta pequeña definición romana de justicia, es lograr el que se dé a cada uno lo suyo.⁵⁹

De tal manera que cada una de estas acepciones deben ser descritas separadamente, con el objeto de adquirir un buen entendimiento del principio que enmarca la conceptualización de las dos definiciones.

Bernal y Ledesma manifiestan que “la equidad, en latín *aequitas* o *aequus*, alude a la necesaria adecuación que el derecho tiene que lograr al aplicarse al caso concreto; por esto suele decirse con razón que la equidad es la justicia del caso concreto, porque de lo contrario el derecho conduce a la máxima injusticia (*súmmum ius suma iniuria*).⁶⁰

Para describirlo de otra manera este principio, se encuentra la definición de Zavala: (...) Se trata que el tributo se va a establecer en atención al contexto social al cual se va a aplicar y de esta forma, en ningún caso, el tributo puede establecerse con el fin de gravar desproporcionadamente a los sujetos que caen en el hecho grabado (...⁶¹).

⁵⁸González García. Eusebio. Principios Constitucionales Tributarios. Conferencia Internacional del Derecho Tributario. Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario. Pág. 6.

⁵⁹Bernal Beatriz, Ledesma José de Jesús. Historia del derecho romano y los derechos neorromanistas. Editorial Porrúa. México, D. F. 2011. Pág. 37.

⁶⁰*Loc. Cit.*

⁶¹Zavala Ortiz, José Luis. *Op. Cit.* Pág. 17.

Lo anterior quiere decir que el principio de Justicia y Equidad, vela para que los tributos sean justos para los contribuyentes y que sean considerados con la misma proporcionalidad, es por ello que para algunos pensadores y estudiosos de la rama del Derecho Tributario, este principio está íntimamente ligado no solo al principio de legalidad, sino también al principio de progresividad, debido a que define los límites para obtener una carga justa y equitativa para los sujetos obligados a la acción tributaria.

En este orden de ideas, es importante indicar que la parte interesante de este principio es la justicia tributaria que ejerce para los beneficios que se requieren explicar en este documento y se refiere explícitamente a que en Guatemala debe haber un sistema tributario justo y equitativo tal y como se menciona en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, ya mencionado; sin embargo, no está demás indicar que dicha Carta Magna aborda el principio de justicia en su máxima expresión en el artículo 135, el cual describe: “son derechos y deberes cívicos de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República...contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.”

3.1.4 Principio de Capacidad Económica Contributiva o de Pago

“Por capacidad económica entendemos la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que no es constitucionalmente posible exigir tributos a quien carece de ella, es decir, los presupuestos generadores de obligaciones tributarias solamente pueden recoger hechos que exterioricen la existencia de tal capacidad.”⁶²

La capacidad contributiva, representa un aspecto fundamental de las relaciones económicas las cuales no pueden identificarse de ninguna manera, sino es a través de la fuerza económica del propio sujeto, por tal motivo generalizando los términos se define como la situación propia que conserva cada individuo de su patrimonio con obligaciones en dinero estipuladas.⁶³

⁶²González García. Eusebio. *Op. Cit.* Pág. 8.

⁶³Mares Ruíz, Carla. Los Principios Constitucionales y los Pagos a Cuenta. *Revista de Derecho* (16081714). Volumen 9. Universidad de Piura, Departamento de Derecho. 2008. Pág. 182.

Según el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece que dentro de los deberes y derechos cívicos de los guatemaltecos esta “la contribución a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley.” lo que en gran medida se puede considerar que depende sustancialmente de una circunstancia de aptitud que tengan sus habitantes para realizar dicha contribución, esta aptitud se le puede denominar capacidad contributiva o de pago, que no se puede confundir con la capacidad económica que tenga una persona.

La capacidad contributiva va más allá de establecer que una persona cuenta con los ingresos necesarios para poder contribuir con el Estado, ya que es probable que estos sean bastante onerosos, pero no necesariamente fundamentales para que se pueda destinar una pequeña parte para el erario público.

Se tiene que establecer una situación importante en la economía del ciudadano para determinar si es capaz de contribuir al Estado, tal y como lo manda la ley, este establecimiento inicia en determinar, cuáles son los gastos necesarios que le imperan a la persona realizarlos para poder subsistir, cuando se habla de subsistir se manifiesta un derecho constitucional como principio de magnificencia como lo es el derecho a la vida, este derecho lleva consigo otros pronunciamientos que se adhieren y que son el derecho a la salud, la protección de su familia y el derecho a la educación.

En este sentido el creador de la norma tributaria no solo debe de tomar en cuenta la capacidad, economía o garantías del contribuyente para poder solicitar el cumplimiento de la obligación tributaria, sino las condiciones que este pueda tener frente a la tributación; por lo tanto, deben ser obligatorias las consideraciones de la suficiencia y equidad en la determinación del hecho imponible del impuesto, de esta manera solo podrá exigir al contribuyente obligado, una aportación apegada a su capacidad contributiva.⁶⁴

⁶⁴García Bueno Marco Cesar. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal. Página 46.

Por tal razón, para poder determinar si una persona es apta de contribuir con el gasto público, debe de solventar primeramente estos gastos como principal derecho constitucional, después de separar estas necesidades básicas de un ciudadano, se puede establecer si cuenta con una capacidad contributiva absoluta para solventar los gastos públicos.

Por su parte Solís Elías cita a Jorge Bravo Cucci, al referirse que el principio de capacidad contributiva es “un límite a la potestad normativa que ejerce el Estado en materia tributaria, no siendo una mera directriz o recomendación al legislador sino un mandato preceptivo y vinculante. En respeto a dicho principio el legislador debe diseñar los impuestos eligiendo un hecho revelador de la capacidad contributiva”.⁶⁵

No esta demás indicar que la mayoría de legislaciones están enfocadas en gravar la capacidad económica del contribuyente, olvidándose en muchos casos de la capacidad contributiva como ya se ha expuesto, lo cual se debe a que el Estado decidirá de cualquier forma hacerse de fondos para contrarrestar sus necesidades, lo que conlleva a realizar una separación en estos conceptos.

La honorable Corte de Constitucionalidad de Guatemala establece en su expediente 1553-2011, como un criterio ya sustentado lo siguiente: “el principio de capacidad de pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio sea igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente, para esto el legislador debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe

⁶⁵Solís González Elías. Principios Fundamentales del Derecho Tributario. Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario. Tribunal Administrativo Tributario – Panamá. 2012. Página 37.

contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta”.

En el Estado de Guatemala, es claro y se está consiente que la parte tributaria, su creación y aplicación no necesariamente es un tema de concepción jurídica, debido a que su contenido muchas veces incluye situaciones políticas, económicas y sociales, por lo tanto, se puede dar el caso en que el legislador no se apegue estrictamente a situaciones de equidad y justicia, considerando la situación en que se encuentra nuestro país actualmente sin embargo, esta situación no representa un motivo suficiente, para que el recaudador transgreda uno de los derechos más fundamentales de la sociedad, como lo es la propiedad.⁶⁶

La Corte Constitucional de Colombia en la Sentencia C-748/09, se refiere a la capacidad contributiva de las personas indicando que: “En efecto, conforme al principio de equidad tributaria, los gravámenes deben ser aplicados a todos los sujetos que tengan capacidad contributiva y que se hallen bajo las mismas circunstancias de hecho, con lo que se garantiza el sostenimiento del equilibrio frente a las cargas públicas. Este planteamiento, ha sido recogido a través de la construcción del principio de generalidad que implica que el universo de los sujetos pasivos del tributo debe comprender a todas las personas que tengan capacidad contributiva y desarrollen la actividad o conjunto de actividades gravadas”.⁶⁷

Lo anterior lleva a analizar que el principio de capacidad contributiva está íntimamente ligado a otros sustentos tributarios, que pueden afectar la equidad, la igualdad y la generalidad en una norma constitucional, lo que origina una igualdad o desigualdad en un aspecto eminentemente tributario para todos los sujetos obligados a la contribución estatal.

Debido a que el tributo se cancela por medio de una manera de carácter pecuniario, la capacidad económica se resuelve al disponer de recursos económicos, a medida que

⁶⁶García Bueno Marco Cesar. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal. Página 49.

⁶⁷ Corte Constitucional, Sentencia C-183 de 1998, M.P. Eduardo Cifuentes Muñoz.

con ellos sea imprescindible realizar la cancelación a que corresponde al valor tipificado como tributo.⁶⁸

La Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 243, describe este principio indicando que: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

En el mismo artículo se describe lo relacionado a los principios de no confiscatoriedad y el principio de doble o múltiple tributación interna, que por situaciones de importancia para el lector sobre lo que se requiere explicar en este documento, no fueron detallados separadamente.

En esta misma manifestación el artículo antes mencionado, sigue enunciado que: “Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Para García: “es una contradicción al hablar de impuestos confiscatorios. Los tributos son instituciones que al aplicarse detraen una parte de la renta o el patrimonio, por lo que no puede nunca llegar a afectar a la totalidad de esa renta o patrimonio. Y si lo hicieran, no estaríamos ante un auténtico tributo (aunque tuviera tal nombre): sería lisa y llanamente una requisa, una expropiación, que en cuanto carente de indemnización, sería radicalmente inconstitucional.”⁶⁹

3.1.5 Principio de Seguridad Jurídica

Cuando se habla de seguridad jurídica no se puede excluir la certeza, y especialmente en la aplicación de normas legales y su cumplimiento, según los parámetros para los que fueron creadas, la seguridad jurídica ayuda a evitar muchas arbitrariedades en los procedimientos legales, además de dar la confianza a los administrados en el

⁶⁸González García. Eusebio. *Op. Cit.* Pág. 8.

⁶⁹González García. Eusebio. *Op. Cit.* Pág. 13.

cumplimiento de sus derechos como personas y que estos se encuentren satisfechos con las instituciones públicas y en general con todo el ordenamiento jurídico del país.

Es así como Elías Solís cita a Isignares Gómez y Sánchez Peña al señalar que: “El principio de seguridad jurídica no tiene en el derecho tributario una vigencia especialmente reforzada, como ocurre en otros sectores del ordenamiento, señaladamente en el ámbito penal, por lo que no cabe afirmar la existencia en esta materia de un principio de tipicidad de la imposición, cuyo reconocimiento ha reclamado alguna doctrina...las leyes tributarias no tienen por qué definir los distintos elementos del tributo con el grado de precisión o taxatividad que exigiría la afirmación de la tipicidad tributaria; entre otras razones, porque los hechos económicos que sirven de base para la aplicación de los tributos pueden presentarse con una forma externa bien diversa y, por ello, no son susceptibles de tipificación.”⁷⁰

De acuerdo al análisis que realizan algunas doctrinas se pretende aclarar que el principio de seguridad jurídica se menciona como un deber del Estado en el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que contiene dentro del concepto de seguridad también a la seguridad jurídica. Como otros principios constitucionales manifestados en la norma, este principio está diseñado a funcionar como un garantista de los administrados ante los poderes del Estado.

García Novoa Cesar, describe un concepto importante sobre la seguridad jurídica al referirse de la siguiente manera: “la seguridad jurídica es un principio universal que afecta a todos los ámbitos del derecho y al que el ordenamiento jurídico español dota de este carácter en el artículo 9, 3 de la Constitución. No obstante, y por diversos motivos, la seguridad jurídica es especialmente referible al derecho tributario; tanto por la condición de la obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por obligaciones tasadas de dar que deben ser previsibles para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo

⁷⁰Solís González Elías. Principios Fundamentales del Derecho Tributario. Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario. Tribunal Administrativo Tributario – Panamá. 2012. Página 20.

que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad de las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas.”⁷¹

Lo que lleva a puntualizar que la certeza jurídica doctrinariamente es una manifestación de derechos y garantías que corresponden tanto a la administración como a los administrados.

La correcta aplicación de las normas tributarias hace pensar que su desarrollo y finalidad tienen un procedimiento lógico, pero puede suceder en algunas situaciones que la norma necesariamente va a estar clara o impresa en el caso que se necesita aplicar, lo que contrasta con las consideraciones de la analogía utilizada en la discreción de un caso determinado, con esto no se pretende decir que la analogía no sea una interpretación justa. La determinación de esta analogía como justa o no, será el grado de arbitrariedad que muestre en su aplicación, si existe la justificación sustantiva que aclare al responsable de la legislación su aplicación, será válidamente aceptable en todos los aspectos.

Por otro lado hay que diferenciar que si la ley forma parte con exactitud de la delimitación de los elementos normativos, se podrá evitar la utilización de subjetividad en los criterios al momento de aplicar el derecho a un supuesto. Esto quiere decir que, si la norma en su ejecución genérica y abstracta está obligada a tener certeza, entonces debe dar esa confianza para que exista seguridad al momento de su aplicación en una determinada situación.⁷²

3.2 Ley de Amparo, de Exhibición Personal y de Constitucionalidad

La presente ley fue creada estrictamente con carácter constitucional, por la Asamblea Nacional Constituyente de 1986, que también decretó la Constitución Política de la República de Guatemala, quienes consideran que el principal propósito de su creación es el desarrollo adecuado de los principios en que se basa el amparo, como garantía

⁷¹García Novoa Cesar. Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago. Página 1.

⁷²García Novoa Cesar. *Op Cit.* Página 5.

contra la arbitrariedad; la exhibición personal, como garantía de la libertad individual; y la declaratoria de inconstitucionalidad de leyes y disposiciones generales, como garantía de la supremacía constitucional.

Esto significa que en cualquier violación a un principio constitucional por cualquier institución estatal, es fundamental la aplicación de esta ley para garantizar el derecho de defensa de las personas.

Las empresas y los contribuyentes pueden tomar las decisiones que consideren necesarias y pertinentes con relación a la gestión de sus actividades, fundamentalmente las económicas en la defensa de sus intereses y sus legítimos derechos, por lo tanto, cualquier situación que contravenga a sus intereses, que afecte su propio patrimonio, originado por situaciones fiscales, pueden ser defendidos bajo un marco legal y constitucional.⁷³

El artículo 1 del Decreto Número 1-86 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, tiene por objeto: “desarrollar las garantías y defensas del orden constitucional y de los derechos inherentes a la persona, protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes y los convenios internacionales ratificados por Guatemala.”

En este sentido no se puede dejar de mencionar el artículo 3 del mismo Decreto, el cual establece que: “la Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado. No obstante en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptados y rectificadas por Guatemala prevalecen sobre el derecho interno.”

Por su parte la Constitución Política de la República en su artículo 12. Derecho a la Defensa. Describe: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.”

⁷³Tovilas Morán, José María. Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Barcelona. Derechos y Garantías de los Contribuyentes en Francia. Doc. Número 25/2. Instituto de Estudios Fiscales. Pág. 8.

Lo anterior representa un principio fundamental en el aspecto tributario, en contra de cualquier situación sobre la cual se vea afectado el contribuyente y sus intereses; sin embargo, El Decreto Número 1-86 Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en su artículo 4, menciona esta misma descripción del derecho a la defensa, pero con el agregado que dice: “en todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse u observarse las garantías propias del debido proceso.”

Debido a los aspectos que se quieren describir en el documento redactado, se finaliza el numeral del capítulo con la descripción que indica el Decreto Número 1-86, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Artículo 115: “Serán nulas de pleno derecho las leyes y disposiciones gubernativas y de cualquier otro orden que regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si los violan, disminuyen, restringen o tergiversan.” Es importante mencionar que dicho pronunciamiento también se describe en el artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

3.3 Código Tributario

Considerando la importancia del capítulo, no se puede dejar de mencionar otra normativa que forman parte importante del sistema jurídico de Guatemala y que regula principalmente los aspectos de cumplimiento que pueden ayudar al entendimiento y desarrollo de otras leyes y en especial al Impuesto Sobre la Renta, el cual representa el núcleo sistemático del tema de investigación.

El Código Tributario fue creado con el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el 25 de marzo de 1991, fundamentalmente este Código en su artículo 1 describe su carácter y campo de aplicación indicando que “sus normas son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria”

Adicionalmente, este mismo Código describe en su artículo 3, como materia privativa que: “se requiere una ley para: establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de la obligación tributaria”.

Esta normativa da un pequeño concepto de impuesto el indica que es un tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

En este código se puede observar quién es el sujeto activo y pasivo de la obligación tributaria, describe las funciones de la Administración Tributaria en su artículo 19, así como quienes son los responsable ante el estado de la obligación tributaria.

Por tal razón si se analiza la solicitud expresa a través de un acuerdo de directorio por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria a los contribuyentes, de enterar el Impuesto Sobre la Renta exclusivamente por medio del sistema electrónico denominado Declaraguat, se estaría violando este principio fundamental establecido en una normativa superior.

3.4 Legislación del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

3.4.1 Concepto

El Decreto Número 1-96 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Artículo 11, define el impuesto como “el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Para Balladares: “el impuesto es el tributo cuya obligación se genera al producirse el hecho generador contemplado en la ley y obliga el pago de una prestación a favor del Estado sin contraprestación individualizada en el contribuyente.”⁷⁴

⁷⁴Balladares Saballos, Reynaldo. Lecciones Fundamentales del Derecho Tributario. Managua (s. e.). 2007. Pág. 2.

El impuesto se puede definir como una obligación coactiva que consiste principalmente en la realización del pago de una cantidad de dinero de las personas particulares, a favor de una institución pública, con la finalidad de otorgarle recursos para el logro de sus objetivos.⁷⁵

Horacio Garcia dice: “Es curioso verificar, recurriendo a esta fuente, que en ella misma ya comienzan las confusiones y los inconvenientes para determinar la interpretación del concepto. La expresión castellana “*renta*” o “*rédito*” y su equivalente en francés “*revenue*” derivan de la palabra latina “*reditus*”, respecto de la cual se discute si proviene del verbo “*reddere*”, que significa rendimiento, o si en cambio lo es del verbo “*redire*”, que significa retornar, esto es, algo que se repite o vuelve a darse. En cambio, la expresión inglesa “*income*”(come in) significa lo que ingresa o entra.”⁷⁶

La renta comprende los ingresos que lo conforman utilidades o beneficios que genera una cosa o actividad y los beneficios, ganancias e incrementos de patrimonio u capital que se obtengan o devenguen, de cualquier naturaleza, denominación u origen.⁷⁷

3.4.2 Antecedentes del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala

Después de las imposiciones de los muchos gobiernos comunistas en la República de Guatemala, se observa un cambio fundamental en febrero de 1958, año en que el Congreso nombro como presidente al Ingeniero Miguel Ydígoras Fuentes, quien con su gabinete de trabajo renovado trato de llevar a cabo una estrategia de desarrollo económico que apoyaba la agricultura de exportación y el fomento dirigido a la industria y la disminución de las importaciones a través de la integración centroamericana.⁷⁸

En el mismo año de 1958, el Banco Mundial realizó un estudio socioeconómico sobre Guatemala, recomendando que el Gobierno redujera el gasto público y promulgara el

⁷⁵Zavala Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago de Chile. Marzo de 1998. Pág. 12.

⁷⁶García Belsunce, Horacio A. El concepto de rédito en la doctrina y en el derecho tributario. Ediciones Depalma. Buenos Aires. 1967. Pág. 9.

⁷⁷Zavala Ortiz, José Luis. Manual de Derecho Tributario. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago de Chile. Marzo de 1998. Pág. 216.

⁷⁸Historia de la Tributación en Guatemala (Desde los Mayas a la Actualidad). Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales ICEFI. Documento preparado para la Superintendencia de Administración Tributaria- SAT. Guatemala, diciembre de 2007. Pág. 160-167

Impuesto Sobre la Renta, por lo que en el año 1959 se presentó la primera iniciativa al Congreso, lo cual capturo la atención de varios sectores de la sociedad que frenaban dicha iniciativa, logrando su aprobación finalmente con el Decreto Número 1559, Ley del Impuesto Sobre la Renta, promulgado por el Legislativo el 24 de noviembre de 1962.⁷⁹

Posteriormente hubo varios cambios en la legislación del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, por medio de reformas y nuevas leyes hasta concluir con la normativa actual, en la que se puede observar la del Decreto Número 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Actualización Tributaria, Libro I.

Esta ley que incluye el Impuesto Sobre la Renta entro en vigencia el primero de enero del año 2013, derogando en la misma, el Decreto Número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El objeto principal del Impuesto Sobre la Renta se establece en el artículo 1 de la citada Ley de Actualización Tributaria, el cual textualmente describe: “Se decreta un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales, jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en este libro, sean éstos nacionales o extranjeros, residentes o no en el país.”

Adicionalmente el artículo 2 de este libro realiza un enunciado de las diferentes categorías de rentas según su procedencia, entre las cuales están:

3.4.3 Regímenes de Impuesto Sobre la Renta

Dentro de los regímenes contenidos en la legislación guatemalteca se pueden mencionar los siguientes:

3.4.3.a Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas

3.4.3.b Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

⁷⁹Loc. Cit.

3.4.3.c Renta del Trabajo en Relación de Dependencia

3.4.3.d Rentas de Capital, Ganancias y Pérdidas de Capital

3.4.3.e Rentas de No Residentes

Según la práctica documental en estos impuestos, los regímenes más usados para la operación de las organizaciones son los siguientes:

3.4.3.a Régimen Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas

i. Base Imponible: Está constituida por el total de ingresos, menos las rentas exentas y los costos y gastos deducibles, más los costos y gastos utilizados para la generación de rentas exentas.

ii. Tipo Impositivo: El tipo impositivo del impuesto corresponde al 25% sobre la base imponible determinada, a partir del año 2015 en adelante.

iii. Sujeto Pasivo: Es la persona individual o jurídica, residente en Guatemala que obtenga rentas provenientes de actividades lucrativas habituales o no.

iv. Período de Liquidación: El período de liquidación es anual se inicia el primero de enero al 31 de diciembre de cada año.

v. Plazo de Pago: Se deben realizar pagos trimestrales como anticipos del impuesto correspondientes a la renta obtenida en cada trimestre y el impuesto se pagara el último día del mes inmediato siguiente al trimestre declarado, adicionalmente la ley indica que el último trimestre del año se debe presentar con una liquidación anual, que debe ser presentada en los primeros tres meses del año calendario siguiente, al año que corresponde la determinación de la renta total obtenida.

3.4.3.b Régimen Opcional Simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas

i. Base Imponible: La base imponible en este régimen la constituye el total de ingresos, menos las rentas exentas.

ii. Sujeto Pasivo: Es la persona individual o jurídica, residente en Guatemala que obtenga rentas provenientes de actividades lucrativas habituales o no.

iii. Plazo de Pago: El pago del impuesto se debe realizar los primeros 10 días hábiles del mes siguiente a aquel en que se emitieron las facturas del período liquidado.

iv. Tipo Impositivo: Los tipos impositivos de este régimen son los siguientes:

Rango de renta imponible mensual	Importe fijo	Tipo impositivo de
Q.0.01 a Q.30,000.00	Q.0.00	5 % sobre la renta imponible
Q.30,000.01 en adelante	Q.1,500.00	7% sobre el excedente de Q.30,000.00

v. Período de Liquidación: para este régimen el período de liquidación es mensual.

vi. Forma de Pago: En este régimen se paga el impuesto por medio de retenciones practicadas al contribuyente, que le efectúen quienes le realicen pagos o acreditamientos en cuenta por la prestación de servicios o la adquisición de bienes, adicionalmente puede solicitar autorización para realizar pagos directos del impuesto y no a través de retenciones.

Como se puede observar en la descripción de este impuesto, no existe algún apartado, donde se manifieste el medio sobre el cual el contribuyente debe realizar el pago de su obligación, en este caso no se pronuncia algún sistema electrónico que deba utilizarse para enterar el impuesto.

No obstante en el capítulo 2 se relató el medio electrónico a través del cual la Superintendencia de Administración Tributaria solicitó expresamente a todos los contribuyentes por un Acuerdo del Directorio, que sea utilizado para realizar el pago del Impuesto Sobre la Renta en General, incluyendo el Régimen Opcional simplificado Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas, sobre el cual se hace énfasis, debido a que

dicho régimen es utilizado tanto por empresas legalmente constituidas, como por personas individuales que no necesariamente llevan una contabilidad completa, por lo tanto, no cuenta con una estructura y las herramientas necesarias para poder utilizar el sistema electrónico denominado Declaraguat en el pago de su Impuesto Sobre la Renta.

Como se pudo explicar en este capítulo, la Constitución Política de la República de Guatemala como ley suprema sobre las actuaciones del Estado, otorga principios tributarios fundamentales que no pueden ser violados por una ley o acuerdo inferior a la misma, como principios fundamentales o principales se describen el principio de igualdad y el principio de legalidad.

En este sentido el principio de igualdad es el principal principio que se quiere determinar si existe o no su violación en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de medios electrónicos, de acuerdo a las causas y situaciones que ya fueron enunciadas.

La Ley de Amparo, exhibición Personal y de Constitucionalidad, puede ser utilizada por el contribuyente en la violación de sus derechos como sujeto pasivo del Estado, asimismo el Código Tributario como ley supletoria para la aplicación en la violación a un principio constitucional.

CAPÍTULO 4

ANÁLISIS, DISCUSIÓN Y PRESENTACIÓN DE RESULTADOS

En el capítulo 1, se ha tratado de ilustrar los diferentes conceptos de análisis para obtener un resultado en la presente investigación, el cual recopila información para aportar una base sustentada y direccionar una idea fundamental sobre la violación al principio de igualdad en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de medios electrónicos en Guatemala.

Por lo cual, es menester indicar que la intención del documento no es aclarar todas las ideas que pueden surgir en la doctrina, conforme a este gran principio constitucional, sino efectuar una aportación más a los lectores en el conocimiento de las normas jurídicas tributarias de Guatemala.

El análisis que se realiza se encuentra enfocado en las respuestas obtenidas en la circulación del instrumento de investigación a personas contribuyentes de impuestos, localizadas en el interior del país y a profesionales con bastante experiencia en el área tributaria en la ciudad capital de Guatemala, lo que contribuye con elementos importantes para dilucidar cuál es la situación actual en el país y de esta manera proponer soluciones o aportaciones que puedan ser necesarias en el mejoramiento de la administración pública.

A continuación se presentan los resultados obtenidos en las entrevistas realizadas, así como un análisis a cada uno de los cuestionamientos realizados a contribuyentes del interior del país y a los profesionales expertos en materia tributaria, con la finalidad de alcanzar los objetivos propuestos en el anteproyecto de la investigación y poder dar respuesta a la pregunta de investigación planteada al inicio de este trabajo.

4.1 Entrevista

Se realizó una entrevista a profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales y profesionales de las Ciencias Económicas con experiencia en la rama de la tributación en la ciudad capital, adicionalmente se incluyeron en dicha entrevista cinco

contribuyentes del interior del país, con el objeto de obtener un parámetro sobre los conocimientos existentes acerca del Impuesto Sobre la Renta en Guatemala y sus departamentos, así como establecer las bases legales para su recaudación y los lineamientos establecidos a los contribuyentes para efectuar el pago a la institución encargada de su recaudación.

En el desarrollo de la entrevista se trata de dar una dirección, puntualmente al impuesto determinado por los contribuyentes acogidos al régimen simplificado sobre ingresos de las actividades lucrativas y que se encuentran inscritos en el Registro Tributario Unificado como personas individuales propietarias de un negocio o prestadoras de servicios profesionales o técnicos.

Primera pregunta: “¿Conocen la forma de determinar y pagar, el Impuesto Sobre la Renta?”

CÓDIGO	CATEGORÍA DE RESPUESTA	FRECUENCIA
1	No sabe cómo determinar y pagar el Impuesto Sobre la Renta	3
2	Se tiene conocimiento para determinarlo en todos los regímenes.	4
3	Solo conoce la determinación y pago del Impuesto del régimen opcional simplificado sobre ingresos de las actividades lucrativas.	1
4	Conoce la determinación y pago del Impuesto al Pequeño Contribuyente	2

Como se puede observar, la mayoría de los entrevistados que corresponden al interior del país no conocen como se realiza la determinación y el pago del Impuesto Sobre la Renta de todos los regímenes que indica la norma tributaria, caso contrario, lo que sucede con los entrevistados de la ciudad capital que si se familiarizan con los cálculos, la determinación y presentación de este impuesto.

Cabe destacar que la parte que consideran más difícil los expertos tributarios es la determinación de la base imponible por parte de los contribuyentes o responsables, ya que efectuar el pago, es posible que muchos puedan hacerlo.

Lo que proporciona la información anterior, ayuda a comprender que todavía existen vacíos en el conocimiento de la determinación del Impuesto Sobre la Renta por los contribuyentes en el interior del país, por lo tanto nos describe un alto desconocimiento en personas que no tiene una profesión universitaria o en todo caso, los que sí la tienen, pero que no está enfocada en los temas tributarios, lo que puede ser negativo para el cumplimiento de sus obligaciones como contribuyentes del impuesto y que de alguna manera debilita la obtención de los recursos del Estado.

Segunda pregunta: ¿Para realizar el pago del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes necesitan la ayuda de un experto tributario, o lo realizan personalmente?

CÓDIGO	CATEGORÍA DE RESPUESTA	FRECUENCIA
1	Necesitan la ayuda de un profesional que conozca la materia o un perito contador.	7
2	Para el régimen opcional simplificado sobre ingresos de las actividades lucrativas no es necesaria la ayuda de un experto en la materia, ya que se puede hacer personalmente, por el contribuyente o responsable.	2
3	Lo realizan personalmente el contribuyente	1

En los resultados obtenidos en el cuestionamiento anterior, se determinó que el 70% de las personas entrevistadas considera que es necesaria la ayuda de un profesional, perito contador o un experto en la materia tributaria, para la determinación y pago del Impuesto Sobre la Renta, el 30% restante cree que en el caso del régimen opcional simplificado sobre ingresos de las actividades lucrativas no es necesario, solo para los otros regímenes de determinación de este impuesto.

De acuerdo a la información obtenida, se establece que la mayoría de contribuyentes del impuesto objeto de estudio, necesitan la ayuda de profesionales expertos en la materia, para determinar y pagar el impuesto, lo cual se debe en buena parte a la falta de acceso a las herramientas electrónicas así como desconocimiento de su determinación.

Tercera pregunta: ¿Considera que actualmente, para pagar el Impuesto Sobre la Renta a la SAT, es necesario realizar gastos adicionales al monto que se declara, que pueda afectar la capacidad contributiva del contribuyente? Si la respuesta es afirmativa, ¿cuáles serían los gastos?

CÓDIGO	CATEGORÍA DE RESPUESTA	FRECUENCIA
1	Se pueden incurrir en gastos de servicios prestados por un profesional, pero que no afectan la capacidad contributiva del contribuyente.	8
2	Además de los servicios de un profesional, si está disponible en el lugar, el contribuyente puede incurrir en gastos de uso de internet, sin afectar su capacidad contributiva	1
3	No se incurren en gasto debido a que lo hace personalmente.	1

Se puede observar la claridad que existe sobre los gastos que el contribuyente debe efectuar para determinar y pagar el Impuesto Sobre la Renta, entre los cuales se manifiestan los servicios profesionales, el uso de un plan de datos de internet; de acuerdo a lo observado físicamente en el interior del país, se pueden generar gastos de traslado a una agencia tributaria, debido a la distancias y la disponibilidad en que se encuentran para poder utilizar los Kioscos tributarios que estas ofrecen.

En este caso, como ya se ha indicado con anterioridad, la Administración Tributaria requiere que el Impuesto Sobre la Renta solo sea determinado, utilizando una herramienta electrónica por medio de internet, los cual genera los gastos que ya fueron mencionados y que de alguna manera se trasgrede el principio de justicia tributaria en la gestión de este impuesto, principalmente cuando en su determinación se calcula una obligación sin ningún monto a pagar o valor cero.

En efecto, debe recordarse que las actuaciones de comprobación e inspección que forman parte de la fiscalización, se producen posteriormente, toda vez que los impuestos en la gran mayoría de los casos son auto aplicados directamente por los contribuyentes, por lo que si la Administración Tributaria dispone para la recaudación del impuesto, requisitos que no están al alcance de todos, probablemente se violaría la justicia tributaria.

Cuarta Pregunta: ¿Qué medios conoce, que sean utilizados por los contribuyentes para pagar y declarar el Impuesto Sobre la Renta?

CÓDIGO	CATEGORÍA DE RESPUESTA	FRECUENCIA
1	Declaraguat.	4
2	Sistema electrónico establecido en el portal web de la Superintendencia de Administración Tributaria.	2
3	Declaraguat y Bancasat.	2
4	Declaraguat, Bancasat y formularios en papel.	1
5	Formularios en papel	1

En la actualidad solo existe una manera para poder determinar y presentar el pago de Impuesto Sobre la Renta en Guatemala, tal y como se mencionó en el capítulo 2 de este documento, que es a través de la herramienta electrónica denominada Declaraguat, la cual se puede utilizar por medio de la página de internet de la

Superintendencia de Administración Tributaria, como un requerimiento obligatorio que dicha institución ha manifestado por medio de un acuerdo del directorio.

Lo que pretende clarificar este cuestionamiento, es que los contribuyentes no tienen más opciones para determinar el Impuesto Sobre la Renta, ya que solo existe la herramienta anteriormente mencionada para hacerlo; sin embargo, es importante aclarar que, después de determinado el pago, sí existe la opción de realizarlo por medio de internet a través de la herramienta bancaria denominada BancaSat o presentarse personalmente en cualquier agencia bancaria, con el formulario SAT-2000, generado desde la herramienta Declaraguat.

Quinta pregunta: ¿Sabe cómo se utiliza la herramienta electrónica “Declaraguat” en la preparación y cálculo para el pago del Impuesto Sobre la Renta?

El 70% de las personas entrevistadas indicaron conocer la utilización de la herramienta Declaraguat y el 30% que manifestó no saber en su totalidad como se utiliza corresponden a contribuyentes entrevistados del interior del país, para todos los profesionales el sistema es muy fácil de utilizar sin embargo, están conscientes que la mayoría de contribuyentes desconocen cómo se utiliza, por lo tanto consideran que es una de las razones por la cuales solicitan la ayuda de un profesional que les asesore en este aspecto.

Sexta pregunta: ¿Considera accesible tanto en el interior del país como en la capital el uso de datos de internet para que los contribuyentes puedan utilizar el sistema electrónico denominado “Declaraguat”, en la preparación del pago del Impuesto Sobre la Renta?

CÓDIGO	CATEGORÍA DE RESPUESTA	FRECUENCIA
1	Si es accesible en el interior del país.	2

2	En el área rural no es accesible a los contribuyentes.	4
3	Difícil el acceso en el interior, debido a las dificultades que presenta el país en el alcance a la tecnología y sumado los problemas de analfabetismo que también sufre.	2
4	El acceso en general es bastante limitado de esta herramienta, debido a que ha sido promovida muy poco por la Administración Tributaria.	2

De acuerdo a las frecuencias de las respuestas obtenidas, todas las personas entrevistadas describen que en el interior del país es muy marcada la falta de acceso a la herramienta electrónica Declaraguat, que fue impuesta obligatoriamente por la Administración Tributaria, para que todos los contribuyentes determinen su impuesto a pagar.

Como primer aspecto es importante destacar que en Guatemala el 15.38% del total de la población no sabe leer ni escribir, a lo que hay que integrar el porcentaje de las personas que solo logro cursar la educación primaria y básica, esto refleja una perfecta claridad de cómo se encuentra el país actualmente con relación al analfabetismo de las personas, por otro lado, vale destacar que esto incluye el desconocimiento sobre sistemas electrónicos como el internet y las bases de datos que en otros países es parte de la educación o alfabetización en sus ciudadanos.

No obstante a lo anterior es importante mencionar que el 20% de entrevistados respondió que las herramientas de recaudación si son accesibles en sus localidades, corresponden al interior del país, lo cual contradice las respuestas de los entrevistados en la capital, por tal razón es considerable definirse un caso en concreto donde no exista la accesibilidad por las diferentes causas que se den.

Séptima pregunta: ¿Qué medios considera accesibles a los contribuyentes para pagar el Impuesto Sobre la Renta?

CÓDIGO	CATEGORÍA DE RESPUESTA	FRECUENCIA
1	El internet y los bancos del sistema.	3
2	El medio electrónico.	2
3	Pueden ser los medios electrónicos y adicional poderse utilizar los medios en papel para los casos de las personas en el interior.	3
4	Por medio de formularios pre-impresos, en los que pudiera resguardarse datos confidenciales que solo pueden ser conocidos por la Administración Tributaria.	1
5	Depende el tipo de contribuyente debido a que las realidades son distintas entre un pequeño o gran contribuyente o uno ubicado en la capital y otro en el interior de país.	1

Como se pudo observar en las respuestas de los entrevistados, definen que el sistema electrónico puede ser una buena herramienta en la recaudación sin embargo, considerando las realidades de nuestro país y tipos de contribuyentes que pueden existir en el Impuesto Sobre la Renta, puede ser una muy buena opción, siempre y cuando, exista un acercamiento adecuado al contribuyente del interior del país, por parte de la Administración Tributaria, que pusiera a su disposición agencias con este tipo de servicios en condiciones de eficiencia, eficacia y suficiencia.

Es importante mencionar que por los ingresos que se reportan en el tipo de impuesto del que se habla, todos los contribuyentes están obligados a la utilización de un perito contador para llevar sus operaciones contables, que puede incluir la preparación y presentación del Impuesto Sobre la Renta sin embargo, el obligado y responsable legal del pago del impuesto es el contribuyente.

Octava pregunta: ¿Considera usted que hay igualdad de condiciones en la forma de determinar y pagar el Impuesto Sobre la Renta, para los contribuyentes del interior del país y los de la capital?

CÓDIGO	CATEGORÍA DE RESPUESTA	FRECUENCIA
1	Si la SAT contara con un acercamiento al contribuyente adecuado y las condiciones de todos los contribuyentes del interior fueran iguales a los demás, si existiría igualdad	2
2	No hay igualdad para el caso de los pequeños contribuyentes.	4
3	Considerando las condiciones de tipo tecnológico, educativas, económicas y de pobreza, que no son las mismas para los contribuyentes ubicados en la ciudad y en los departamentos, no existe una igualdad para el cumplimiento de estas obligaciones fiscales	1
4	No, porque no se puede comparar la realidad del interior de la República, con la de la Ciudad de Guatemala o cabeceras departamentales.	2
5	No hay igualdad en cuanto a la accesibilidad de la herramienta electrónica para determinar el impuesto a pagar	1

En el cuestionamiento anterior, todas las personas entrevistadas concluyen que las situaciones económicas, educativas y tecnológicas que presentan los sujetos del impuesto en el interior y los de la capital son completamente diferentes y la realidad se torna distinta para ellos a la hora de cumplir con sus obligaciones tributarias, debido a la diferencia existente en las condiciones del interior de nuestro país, tanto desde la perspectiva de los recursos de los contribuyentes como del distanciamiento que la Administración tiene con estos, al contar solo con una agencia tributaria por departamento.

Novena pregunta: ¿Qué inconvenientes considera usted que tiene el contribuyente al pagar el Impuesto Sobre la Renta con formularios pre-impresos y no electrónicos?

CÓDIGO	CATEGORÍA DE RESPUESTA	FRECUENCIA
1	La accesibilidad a los mismos y su agotamiento.	3
2	Utilizar tiempo innecesario en los bancos del sistema para ser atendido, incurrir en errores aritméticos en las declaraciones de impuestos, considerando que los formularios electrónicos contienen fórmulas que reducen posibles errores en la determinación del impuesto a pagar, extravío del formulario pre-impreso.	2
3	Ningún inconveniente, de hecho fue la manera como operó la Administración Tributaria por mucho tiempo.	3
4	No resguardan información sensible de los contribuyentes, la cual es conocida por terceras personas como las instituciones bancarias.	1
5	Depende mucho de la persona, por tal razón podría ser bueno para uno pero para otros podría causar muchos inconvenientes.	1

El 50% de los entrevistados menciona más de un inconveniente la utilización de formularios pre-impresos, lo cual nos indica que el uso de una herramienta electrónica ha mejorado sustancialmente muchos errores que causaba la modalidad antigua de presentación, lo que lleva a analizar que es una buena opción la modernización de la determinación de los impuestos por medio de esta herramienta.

En 30% de las entrevistas realizadas determinó que no pueden haber inconvenientes en una modalidad que funcionó para la Administración Tributaria por mucho tiempo, claro está, que la tecnología es un aspecto importante que procura una mejor gestión y

control de los impuestos y por ende el desarrollo de un país; sin embargo, vale la pena analizar la situación de acceso a la tecnología en todo el país y no en una sola porción del mismo.

Adicionalmente, se tiene que un 20% de los entrevistados piensa que depende el tipo de contribuyente de que se trate para ver si existen inconvenientes o no en la presentación de formularios pre-impresos, lo que demuestra sustancialmente que el uso de herramientas electrónicas es mejor su utilización en contribuyentes que si cuentan con la capacidad económica, educativa, física y estructural para ser utilizada en la preparación del pago de sus impuestos, lo cual aplica para el tipo de impuesto que se está analizando.

Después del análisis de todas las respuestas obtenidas en las entrevistas realizadas, se puede entender que dentro de la función que ejerce la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra la gestión del Impuesto Sobre la Renta, que se manifiesta por dictar las directrices necesarias para efectuar la recaudación a los contribuyentes obligados a este impuesto, lo que realmente no muestra una trasgresión a un principio constitucional como lo es el de igualdad, debido a que la modalidad de gestionar el impuesto previamente establecido con todas las bases legales correspondientes, no modifica su tasa impositiva para ser considerado como una violación al principio mencionado.

Es comprensible que la actualización de sistemas electrónicos y procedimientos sistemáticos van encaminados a la eficiencia y reducción de costos de la administración sin embargo, es considerable que esta operatividad es enfocada a un sector de la población, que probablemente sea la que más tributa y se deja por un lado la parte que menos participación ofrece, aumentando el abstencionismo de la población en general, por la falta de facilidad y practicidad que es ofrecida a los sujetos obligados de pago.

En el caso del impuesto sobre la renta que es un impuesto personal aplicable a cierto grupo de contribuyentes, la accesibilidad de las herramientas es poco presencial, cosa

contraria sería si tratáramos esta accesibilidad de las herramientas al sector de personas calificadas como Pequeños Contribuyentes del Impuesto Al Valor Agregado, por considerar sus ingresos de menor cuantía además de ubicarse en el interior del país sin embargo, para el desarrollo de este documento este tipo de contribuyentes debe ser clarificado de una manera separada y en un tema de investigación a parte.

Finalmente se pudo alcanzar el objetivo general establecido, ya que se da respuesta a la pregunta de investigación planteada al inicio de este trabajo, la cual indica si: ¿existe violación al principio de igualdad en la recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de medios electrónicos en Guatemala?

De acuerdo a la investigación efectuada y principalmente al análisis de las entrevistas realizadas a personas del interior de la República, no se estableció una violación al principio de igualdad en un concepto general en la gestión de la Administración Tributaria al requerir la declaración del Impuesto Sobre la Renta exclusivamente por medio de la herramienta electrónica denominada Declaraguatate, ya que la mayoría de contribuyentes de este impuesto utilizan los servicios de un profesional experto en la materia tributaria para el pago de sus obligaciones tributarias.

Es importante mencionar que se puede establecer un caso en concreto donde se demuestre la falta de acceso a la herramienta electrónica para contribuyentes del interior que pueden ser analizados como una desigualdad de condiciones y oportunidades en la preparación de la declaración de sus impuestos, lo que debe de estar debidamente respaldado y documentado, para que de esta manera pueda considerarse la transgresión al principio de igualdad.

CONCLUSIONES

La recaudación de impuestos es una de las atribuciones más importantes de la Administración Tributaria, por tal razón la gestión de optimización, modernización o control de la misma, forma parte fundamental para el alcance de sus objetivos, por lo que es considerable que se busquen medios electrónicos que hoy en día son las herramientas de utilización que facilitan algunas actuaciones que antes llevaban demasiado tiempo, además de contribuir con muchos otros aspectos que van encaminados a apoyar al contribuyente en la presentación de sus obligaciones tributarias.

La herramienta electrónica Declaraguat que actualmente se utiliza para preparar y presentar el Impuesto Sobre la Renta, es un medio electrónico de fácil utilización, que optimiza los recursos de la Administración Tributaria y se torna amigable para los contribuyentes, ya que evita errores de cálculo que eran muy frecuentes anteriormente, así como pérdida de tiempo al trasladarse a las agencias, además de ser beneficioso con el ambiente por la no utilización de papel.

De acuerdo al análisis realizado no se observó alguna violación específicamente al principio de igualdad sin embargo, de acuerdo a las entrevistas realizadas a contribuyentes que residen en el interior del país, podría establecerse alguna situación determinada que constituya falta de accesibilidad a la herramienta electrónica y a las agencias tributarias en contribuyentes específicos, los cuales de alguna manera formen una situación en concreto que viole el principio antes mencionado.

A pesar de que existe mucho desconocimiento en la utilización de la herramienta electrónica para pagar los impuestos en el interior de la república, se consuma que la mayoría de estas personas, utilizan la asesoría de un perito contador, lo cual es una obligación según lo estipulan las normas legales, sin olvidar que el único responsable de sus obligaciones tributarias ante la Administración Tributaria es el Contribuyente.

RECOMENDACIONES

Se considera conveniente establecer un sistema de recaudación que incluya la herramienta electrónica Declaraguat para todos los contribuyentes que cuenten con los medios necesarios para su utilización, como podría ser una aplicación de internet para teléfono celular, que pueda ser utilizadas desde cualquier teléfono inteligente, creada por la Superintendencia de Administración Tributaria para el llenado de formularios y la preparación del impuesto que se desee declarar; considerando que la accesibilidad a los teléfonos es una situación que se ha desarrollado tanto en la capital de la república como en el interior del país con una fácil utilización por un gran número de personas.

Podrían ampliarse las agencias tributarias a todos los municipios de la república, utilizando instituciones como los agentes bancarios para disponer de un número mayor de kioscos y ventanilla de recaudación, para que exista un mayor acercamiento a los contribuyentes del interior, que pueda motivarles a cumplir con sus obligaciones tributarias cuando corresponda.

Considerando que en algunos casos la herramienta electrónica no es en su totalidad accesible a todos los contribuyentes del interior por la falta de red de internet, una opción que resultaría bastante efectiva para todas las personas que tienen limitaciones al acceder a internet así como un desconocimiento en la utilización de la herramienta electrónica para pagar sus impuestos, podría ser que la Administración Tributaria cuente con un servicio de call center para preparación y presentación de las declaraciones de impuestos para los contribuyentes, en donde el contribuyente proporcione por teléfono sus datos de rentas obtenidas y que al mismo tiempo obtenga la opción de realizar el pago del impuesto determinado si lo desea por medio del débito de su cuenta bancaria, adicionalmente la Administración tributaria enviaría el formulario presentado o boleta de pago por medio de correo electrónico, correo postal o cualquier otro medio que pueda llegar al contribuyente.

ANEXOS

ANEXO I – Formato de Entrevista



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Teléfono: (502) 2426-2626 ext. 2407
Fax: (502) 2426-2544
Campus Central, Vista Hermosa III, Zona 16
Guatemala, Ciudad. 01016

MAESTRIA EN ASESORIA EN TRIBUTACIÓN

Tema de investigación: “Análisis crítico sobre la recaudación del Impuesto Sobre la Renta a través de medios electrónicos en Guatemala”.

Instrumento: Entrevista

Entrevistador: Carlos Humberto Salazar Barrera

Instrucciones: Primeramente quisiera agradecerle por la oportunidad y el tiempo para elaborar la presente entrevista. El objetivo de esta entrevista es recopilar información que será utilizada para mi Tesis de la Maestría en Asesoría en Tributación, y el uso será únicamente con fines académicos.

Actividad de la institución en la que trabaja:

Cargo que desempeña:

1. ¿Conoce usted la forma de determinar y pagar, el Impuesto Sobre la Renta?
2. ¿Para realizar el pago del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes necesitan la ayuda de un experto tributario, o lo realizan personalmente?
3. ¿Considera usted que actualmente para pagar el Impuesto Sobre la Renta a la SAT, es necesario realizar gastos adicionales al monto que se declara, que pueda afectar la capacidad contributiva del contribuyente? Si la respuesta es afirmativa, ¿cuáles serían los gastos?

4. ¿Qué medios conoce, que sean utilizados por los contribuyentes para pagar y declarar el Impuesto Sobre la Renta?
5. ¿Sabe cómo se utiliza la herramienta electrónica “Declaraguat” en la preparación y cálculo para el pago del Impuesto Sobre la Renta?
6. ¿Considera accesible tanto en el interior del país como en la capital el uso de datos de internet para que los contribuyentes puedan utilizar el sistema electrónico denominado “Declaraguat”, en la preparación del pago del Impuesto Sobre la Renta?
7. ¿Qué medios considera accesibles a los contribuyentes para pagar el Impuesto Sobre la Renta?
8. ¿Considera usted que hay igualdad de condiciones en la forma de determinar y pagar el Impuesto Sobre la Renta, para los contribuyentes del interior del país y los de la capital?
9. ¿Qué inconvenientes considera usted que tiene el Contribuyente al pagar el Impuesto Sobre la Renta con formularios pre impresos y no electrónicos?

REFERENCIAS

1. BIBLIOGRÁFICAS

1.1 *Balladares Saballos, Reynaldo. Lecciones Fundamentales del Derecho Tributario. Managua (s.e.). 2007.*

1.2 *Cabanellas de Torre Guillermo. Diccionario jurídico elemental. 17ª. Ed. Actualizada, corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Buenos Aires Heliasta 2005.*

1.3 *Carrasco Parrilla, Pedro José. Derecho tributario local. Atelier libros jurídicos. Barcelona España. 2008.*

1.4 *Casado, María Laura. Diccionario jurídico (6ª ed.). Editorial Valletta Ediciones. Argentina. 2009.*

1.5 *Castillo Gonzáles, Jorge Mario. Derecho Administrativo, Teoría General y Procesal. 19 Edición Actualizada. Editorial Impresiones Gráficas. Guatemala 2009.*

1.6 *Cisneros Farías, Germán Fernández Ruíz, Jorge López Olvera, Miguel Alejandro. Control de la administración pública: segundo congreso iberoamericano de Derecho Administrativo. Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM. México 2007.*

1.7 *Coelho Pasin, João Bosco. Temas actuales de derecho tributario. J. M. Bosch Editor. Barcelona España. 2005.*

1.8 *Delgadillo Gutierrez Luis Humberto. Principios de Derecho Tributario. Impresora 2001, S. A. De C. V. Mexico 1987.*

1.9 Delgado García, Ana Maria Oliver Cuello, Rafael. Administración Electrónica Tributaria. J. M. Bosch Editor. España. 2009.

1.10 Díaz O. Vicente. Límites al accionar de la inspección tributaria y derechos del administrado. 2ª Edición Actualizada. Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina. 2001.

1.11 Escobar Aguilera, María del Carmen. Alcolea Zayas, Marcia. Disleidis. Desarrollo de la auditoría fiscal. Universidad de la Tunas. Cuba. 2010.

1.12 Fernández Angarita, Alonzo Pio. Ensayos acerca de la teoría de los controles en la administración. El Cid Editor I apuntes. Argentina 2009.

1.13 Fernández de Buján, Antonio Gerez Kraemer, Gabriel Malave. Hacia un derecho administrativo y fiscal romano. Editorial Dykinson. España. 2011.

1.14 Fernández Junquera, Manuel. Principio de Igualdad Tributaria en el IRPF y Tutela Judicial Efectiva. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Oviedo.

1.15 García Bueno Marco Cesar. El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal. Doctor en Derecho Tributario por la Universidad de Salamanca España.

1.16 García Novoa Cesar. Aplicación de los Tributos y Seguridad Jurídica. Catedrático de Derecho Financiero y Tributario Universidad de Santiago.

1.17Gómez de Silva, Guido Duran Gill, Rosa María. Diccionario Escolar Mcgraw-Hill de la lengua española. Editorial Magraw-Hill Interamericana. México 2010.

1.18 *González García. Eusebio. Principios Constitucionales Tributarios. Conferencia Internacional del Derecho Tributario. Instituto Guatemalteco de Derecho Tributario.*

1.19 *González Solís Elías. Principios Fundamentales del Derecho Tributario y la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Panamá. Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario. Junio 2012.*

1.20 *Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. Historia de la Tributación en Guatemala (Desde los Mayas Hasta la Actualidad) Documento Preparado para la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT. Guatemala Diciembre de 2007.*

1.21 *Maldonado Aguirre, Alejandro Nuestra Constitución. Centro impresor Piedra Santa. Guatemala, C.A. Febrero del 2001.*

1.22 *Márquez, Daniel. Función Jurídica de Control de la Administración Pública. Instituto de Investigaciones Jurídicas – UNAM. México 2005.*

1.23 *Molina, Calderon José. Aspectos económicos de las constituciones de Guatemala (1812-2012). Serviprensa, S. A. Guatemala, Centroamérica. Noviembre 2012.*

1.24 *Ossorio Manuel. Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales 1ra. Edición electrónica. Realizada por Datascan, S. A. Guatemala C. A.*

1.25 *Pereira-Orozco, Alberto. E. Richter, Marcelo Pablo. La Constitución. Su concepto y aspectos generales relacionados al tema. Segunda Edición. Ediciones De Pereira. Guatemala, septiembre de 2012.*

1.26 Pons y García, Jorge Vladimir. *Temas actuales de derecho tributario*. J. M. Bosch Editor. Barcelona España. 2005.

1.27 Ruíz Díaz, David Isaac Crespo, Juan Feliz Buscaglia, Eugenio. *La actividad financiera del Estado*. El Cid Editor I apuntes. Argentina. 2009.

1.28 Salas Febres, María Alejandra. *Temas actuales de derecho tributario*. J. M. Bosch Editor. Barcelona España. 2005.

1.29 Solís González Elías. *Principios Fundamentales del Derecho Tributario*. Primer Congreso Internacional de Derecho Tributario. Tribunal Administrativo Tributario – Panamá. 2012.

1.30 Zavala Ortiz, José Luis. *Manual de Derecho Tributario*. Editorial Jurídica ConoSur Ltda. Santiago de Chile. Marzo de 1998.

2. NORMATIVAS

2.1 Asamblea Nacional Constituyente de 1985 *Constitución Política de la República de Guatemala*.

2.2 Asamblea Nacional Constituyente, Decreto Número 1-86 *Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad*.

2.3 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 6-91 *Código Tributario*.

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

2.5 Congreso de la República de Guatemala, Decreto Número 10-2012 Ley de Actualización Tributaria.

3.ELECTRÓNICAS

3.1 <http://www.censat.org.gt>, Centro de Capacitación Tributaria Aduanera para Contribuyentes. 2013.

3.2 <http://www.congreso.gob.gt>, Congreso de la República de Guatemala. 2013.

3.3 <http://www.cc.gob.gt>, Corte de Constitucionalidad de Guatemala. 2013.

3.4 <http://www.juridicas.unam.mx>, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.

3.5 <http://www.mineco.gob.gt>, Ministerio de Economía de la República de Guatemala.

3.6 <http://www.minfin.gob.gt>, Ministerio de Finanzas Publicas de la República de Guatemala.

3.7 <http://www.sat.gob.gt>, Superintendencia de Administración Tributaria. 2013.

3.8 <http://www.corteconstitucional.gov.co>, Corte Constitucional de Colombia.