

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

"IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA EN GUATEMALA"  
TESIS DE POSGRADO

**OSCAR ROLANDO ESCOBEDO AGUILAR**  
CARNET 24218-10

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2018  
CAMPUS CENTRAL

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

"IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA EN GUATEMALA"

TESIS DE POSGRADO

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

POR  
**OSCAR ROLANDO ESCOBEDO AGUILAR**

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

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, SEPTIEMBRE DE 2018  
CAMPUS CENTRAL

## **AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR**

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.  
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO  
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO  
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  
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO  
SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

**NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**  
MGTR. ELIGIO ALBERTO MÉNDEZ CALDERÓN

**TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**  
MGTR. ANGIE ODILY LUNA ROMERO  
MGTR. ERWIN IVAN ROMERO MORALES  
MGTR. FLOR DE MARIA SAGASTUME LEYTAN

Guatemala, 15 de junio de 2018

Miembros del Consejo  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar  
Ciudad de Guatemala

Honorables miembros del Consejo:

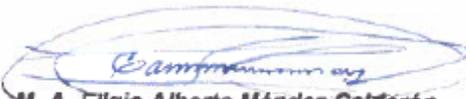
Por medio de la presente me dirijo a ustedes en mi calidad de asesor de tesis del Licenciado **Oscar Rolando Escobedo Aguilar**, denominado "**Implementación de un Sistema de Cuenta Corriente Tributaria en Guatemala**", sobre la cual procedo a rendir **DICTAMEN FAVORABLE**.

Con relación al trabajo realizado, he de manifestar que el tema abordado por el alumno, además de llenar los requisitos reglamentarios, reúne los requisitos establecidos para ser sometida a defensa ante una terna examinadora, es de hacer mención que se cumplió con el Anteproyecto de Investigación.

Es importante señalar que la presente investigación abarca los elementos fundamentales que deben converger dentro de una estructura tributaria y que afectan y generan una gran influencia al momento de esquematizar una cuenta corriente tributaria en un país como Guatemala, además ayuda a comprender como estos elementos intervienen en la relación jurídico tributaria entre los responsables tributarios y la administración tributaria.

Por lo anterior el presente trabajo puede ser presentado al Director de área como tesis de graduación profesional de postgrado.

Sin otro particular, me es grato suscribirme de ustedes deferentemente,

  
**M. A. Eligio Alberto Méndez Calderón**  
Asesor de Tesis



Universidad  
Rafael Landívar  
Tradicón Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
No. 071882-2018

### Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado del estudiante OSCAR ROLANDO ESCOBEDO AGUILAR, Carnet 24218-10 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07407-2018 de fecha 4 de septiembre de 2018, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA 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 5 días del mes de septiembre del año 2018.

LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO  
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES  
Universidad Rafael Landívar



## LISTADO DE ABREVIATURAS

SAT	Superintendencia de Administración Tributaria.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
ISO	Impuesto de Solidaridad.
ISCV	Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos.
IPRIMA	Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres.
IUSI	Impuesto Único Sobre Inmuebles.
CAUCA	Código Aduanero Unificado Centroamericano.
RTU	Registro Tributario Unificado.
RECAUCA	Reglamento del Código Aduanero Unificado Centroamericano.
DAI	Derechos Arancelarios de Importación.
La Ley	Se refiere al Decreto emitido para crear el impuesto.
CIAT	Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.
CIF	Precio de los bienes más los gastos de transporte y seguro en las importaciones.
COMIECO	Consejo de Ministros para la Integración Económica

## **RESUMEN EJECUTIVO**

El trabajo que se presenta se efectuó con el objetivo de ilustrar a toda la población, que de alguna manera, bajo su deber constitucional, contribuye con los gastos públicos, para que conozca la estructura tributaria que tiene Guatemala, y pueda conceptualizar cada uno de los instrumentos que utiliza la Administración Tributaria para tener control sobre los contribuyentes para tener en forma razonable la relación de débitos y créditos que son los elementos que constituyen la Cuenta Corriente Tributaria y de esa manera pueda tener una mejor comprensión de la interacción que debe tener con otros contribuyentes y su papel dentro de la relación jurídico tributaria.

El trabajo también incluye un repaso a la teoría que es necesaria para conocer los distintos conceptos del derecho tributario, una definición resumida de los principales impuestos, la generación de obligaciones tributarias y los créditos fiscales que se originan de cada uno, con el propósito de que resulte en un análisis teórico de los elementos que conforman la estructura tributaria y su comportamiento en la cuenta corriente, y se pueda considerar otros elementos de estudio que motiven el desarrollo necesariamente evolutivo de cualquier control tributario establecido.

## INDICE

INTRODUCCIÓN .....	1
Capítulo 1 .....	7
ESTRUCTURA TRIBUTARIA EN GUATEMALA .....	7
<b>1.1. Conceptos tributarios aplicables a Guatemala</b> .....	7
1.1.1. Obligación Tributaria: .....	7
1.1.2. Sujeto Activo del tributo: .....	8
1.1.3. Sujeto pasivo del tributo:.....	8
1.1.4. Responsable tributario: .....	9
1.1.5. El hecho imponible: .....	10
1.1.6. Administración Tributaria: .....	11
<b>1.2. Principios tributarios en Guatemala</b> .....	12
1.2.1. Principio de Legalidad: .....	12
1.2.2. Principio de seguridad jurídica:.....	13
1.2.3. Principio de Igualdad:.....	14
1.2.4. Principio de Capacidad de Pago:.....	14
1.2.5. Principio de No Confiscatoriedad:.....	15
<b>1.3. Estructura Tributaria</b> .....	17
<b>1.4. Calificación, interpretación y analogía tributaria</b> .....	18
1.4.1. Interpretación: .....	18
1.4.2. Analogía: .....	18
<b>1.5. Clasificación de los tributos</b> .....	19
1.5.1. Impuestos:.....	20
1.5.2. Arbitrio: .....	22
1.5.3. Contribución Especial y Contribución por mejoras:.....	22
<b>1.6. Funciones de la Administración Tributaria</b> .....	23
Capítulo 2 .....	27
IMPUESTOS GENERALES Y ESPECÍFICOS .....	27
<b>2.1. Impuestos y aplicación en Guatemala</b> .....	28
2.1.1. Impuesto Sobre La Renta –ISR-:.....	28
2.1.2. Impuesto al Valor Agregado –IVA-: .....	31
2.1.3. Impuesto de Solidaridad -ISO-:.....	34

2.1.4.	Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos –ISCV:-	
	35	
2.1.5.	Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres	
	IPRIMA: 36	
2.1.6.	Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del	
	Petróleo: 36	
2.1.7.	Impuesto Específico a la Distribución del Cemento: .....	37
2.1.8.	Derechos Arancelarios: .....	37
<b>2.2.</b>	<b>Territorialidad y temporalidad de los tributos</b> .....	<b>40</b>
<b>2.3.</b>	<b>Relación jurídico tributaria</b> .....	<b>40</b>
Capítulo 3	.....	44
SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA	.....	44
<b>3.1.</b>	<b>Estructura de la Administración Tributaria</b> .....	<b>44</b>
3.1.1.	Intendencia de Atención al Contribuyente: .....	45
3.1.2.	Intendencia de Aduanas: .....	45
3.1.3.	Intendencia de Recaudación: .....	45
3.1.4.	Intendencia de Fiscalización: .....	45
3.1.5.	Intendencia de Asuntos Jurídicos: .....	46
3.1.6.	Organigrama funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria. ....	47
<b>3.2.</b>	<b>Modelos Administrativos Funcionales</b> .....	<b>48</b>
3.2.1	Estructura Tributaria: .....	48
3.2.2	Fiscalización: .....	48
3.2.3	Recaudación y Gestión: .....	49
3.2.4	Sistemas Automatizados: .....	49
3.2.5	Recursos Humanos: .....	49
3.2.6	Sanciones y Penalidades: .....	50
3.2.7	Organización: .....	50
<b>3.3.</b>	<b>Controles masivos de cumplimiento tributario</b> .....	<b>51</b>
3.3.1	Registro Tributario Unificado: .....	51
3.3.2	Cuenta Corriente Tributaria: .....	52
3.3.3	Mandatos del Código Tributario: .....	53
<b>3.4.</b>	<b>Controles específicos de cumplimiento tributario</b> .....	<b>54</b>
3.4.1	Exportadores: .....	54
3.4.2	Mandatos para la Administración Tributaria: .....	55

3.4.3	Registro Fiscal de Vehículos: .....	56
3.4.4	Cuenta Corriente de exenciones de combustibles derivados del petróleo: .....	57
3.4.5	Auxiliares de la función pública: .....	57
<b>Capítulo 4</b>	.....	<b>59</b>
<b>PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.</b>	.....	<b>59</b>
<b>4.1. Presentación</b>	.....	<b>59</b>
<b>4.2. Análisis y Discusión de Resultados</b>	.....	<b>60</b>
4.2.1	Contenido básico de un sistema de cuenta corriente tributaria .....	61
4.2.2	Elementos de la cuenta corriente tributaria para Guatemala. ....	62
4.2.3	Información de registro obligatorio para la Administración Tributaria. ....	64
<b>4.3. Elementos de un modelo de cuenta corriente</b>	.....	<b>67</b>
4.3.1	Elementos del control de contribuyentes y el recaudo de impuestos.....	67
4.3.1.1	Registro y control de contribuyentes. ....	67
4.3.1.2	Medios de cumplimiento voluntario .....	68
4.3.2	Elementos relacionados con las acciones de la Administración Tributaria. ....	73
4.3.2.1	Clasificación: .....	73
4.3.2.2	Validación: .....	73
4.3.2.3	Verificación: .....	73
4.3.2.4	Aplicación de pagos: .....	74
4.3.2.5	Actos Administrativos: .....	74
4.3.2.6	Gestiones administrativas: .....	75
4.3.3	Uso y administración de la información.....	75
4.3.4	Comités de definición de criterios y reglas de negocio .....	78
4.3.5	Incorporación de los elementos en la estructuración del sistema de cuenta corriente tributaria .....	79
<b>4.4. Relacionamiento funcional y validación de la información administrada por la cuenta corriente</b>	.....	<b>81</b>
4.4.1	Validación de la información: .....	81
4.4.2	Identificación del contribuyente y datos preestablecidos: .....	82
4.4.3	Situación de declaración rectificativa, sustitutiva o complementaria: .....	82
4.4.4	Identificación de errores de cálculo: .....	82
4.4.5	Control de Créditos: .....	83
4.4.6	Uso de documentos virtuales, declaraciones sombra o de comprobación: .....	83
4.4.7	Comprobación de cumplimiento de aspectos formales: .....	84

4.4.8	Aplicación de sanciones: .....	84
<b>4.5.</b>	<b>Parametrización de los elementos de la cuenta corriente tributaria .....</b>	<b>85</b>
4.5.1	Parámetros para documentos fuentes de información. ....	86
4.5.2	Parámetros de cálculo. ....	86
4.5.3	Parámetros de liquidación: .....	87
4.5.4	Resultado de los parámetros de la cuenta corriente tributaria .....	87
<b>CONCLUSIONES</b>	.....	<b>90</b>
<b>RECOMENDACIONES</b>	.....	<b>91</b>
<b>REFERENCIAS</b>	.....	<b>92</b>
<b>ANEXOS</b>	.....	<b>97</b>

## INTRODUCCIÓN

En cualquier país que basa su economía y desarrollo en la producción y distribución de bienes y servicios, debe existir una relación jurídica tributaria ordenada, sin embargo para llegar a esta realidad es necesario que exista una correcta articulación técnica de la estructura de los tributos, lo cual en Guatemala no es un concepto perfecto, debido a que el proceso de creación de leyes tributarias, se ha desarrollado de acuerdo a los requerimientos establecidos por el momento histórico, lo cual ocasiona que el cumplimiento tributario se vuelva tan complejo, que hace necesario el uso de expertos, para que el cumplimiento de las normas tributarias, sea el más apegado a la legislación.

Por su lado, la Administración Tributaria en Guatemala, debe apegarse al cumplimiento de sus funciones, aplicando criterios conforme a las leyes tributarias, y de esa manera ejercer una adecuada administración del régimen tributario, incluyendo el control y fiscalización de los tributos internos y de comercio exterior que debe percibir el estado, exceptuando los tributos que por ley administran y recaudan las municipalidades, mismos que a la vez no quedan excluidos, conforme lo establece el Código Tributario, cuando se refiere a la compensación especial.

Ahora, tomando como base los pocos elementos descritos anteriormente, se abre una gran variedad de escenarios, que en cierta forma, tienen efecto en la conformación de una adecuada estructuración de un sistema de cuenta corriente tributaria, que en todo caso son el motivo de estudio de cualquier asesor o consultor en materia tributaria, y la razón por la cual hasta la fecha no ha sido implementado en la administración tributaria.

Entre las funciones de la administración tributaria, se desprende la contenida en el Código Tributario que indica *“La Administración Tributaria instrumentará el sistema integral de cuenta corriente tributaria, el cual comprenderá la relación cuantitativa de la deuda o crédito tributario entre el fisco y el contribuyente”*<sup>1</sup> Este contexto, en apariencia

---

<sup>1</sup> Código Tributario, Decreto No. 6-91 Congreso de la República, artículo 99.

simple, lleva implícita una compleja aplicación e interpretación de los distintos impuestos decretados que se encuentren en vigencia, como aquellos que por alguna razón se mantienen dentro de los términos de prescripción, aun cuando el impuesto esté fuera de su elemento temporal.

De esa manera, al empezar a analizar la relación cuantitativa de la deuda o crédito tributario entre el fisco y el contribuyente, es necesario hacer referencia a cada uno de los impuestos, tanto de cumplimiento general como impuestos de carácter especial, lo que incluye las especificaciones particulares contenidas en cada ley y su configuración con respecto a la ley general representada por el Código Tributario, y su apego a los principios constitucionales.

Fernando Díaz Yubero, en su informe Administración Tributaria y Sistema Fiscal en América Latina<sup>2</sup>, indica que es prácticamente imposible fijar un sistema fiscal y administración tributaria aplicable a todos los países de la región, pero que es factible definir las líneas que ayuden a obtener alternativas de control fiscal más eficientes.

Buscar las referidas líneas pareciera fácil, incluso así lo consideran ciertos asesores tributarios del sector empresarial, cuando se refieren a que la cuenta corriente tributaria se resume a lo indicado en el artículo 43 del Código Tributario *“Se compensarán de oficio o a petición del contribuyente o responsable, los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración Tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a períodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provenga de distinto tributo, siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la Administración Tributaria”*<sup>3</sup> y recomiendan interpretarlo aisladamente sin tomar en cuenta el contexto general del Código Tributario y de lo preceptuado en cada una de las leyes tributarias de Guatemala.<sup>4</sup>

---

<sup>2</sup> Revista de Derecho Fiscal, No. 3, Artículo Administración Tributaria y Sistemas Fiscal en América Latina, Díaz Yubero, Fernando, Universidad Externado de Colombia.

<sup>3</sup> Código Tributario, Decreto No. 6-91 Congreso de la República de Guatemala.

En consecuencia de lo indicado, se puede empezar a delimitar el entorno existente alrededor de la interacción de las relaciones entre los sujetos que concretizan los supuestos de hecho definidos en los cuerpos legales de cada impuesto, y esto lleva a la concretamente al siguiente planteamiento:

**Pregunta de la investigación:**

¿Cómo afecta la estructuración jurídico-tributaria en la implementación de un sistema de cuenta corriente tributaria?

En general, para la mayoría de la población la relación jurídica tributaria se enfoca al cumplimiento de las obligaciones que surgen como consecuencia de la realización de los actos que implican un hecho imponible, sin embargo eso solo es el principio básico pues de esto se derivan otras circunstancias que van vinculando lo prescrito en cada en que crea un impuesto, como lo indicado en el Código Tributario, los reglamentos e incluso los criterios que el Estado, ya sea por medio de la Administración tributaria o los organismos de jerarquía mayor emitan para la conjunción de los elementos que son necesarios en la implementación de un sistema de cuenta corriente, y de ahí la problemática que puede generarse por la falta de ésta.

Por eso, la pregunta realizada llevaría a plantear una respuesta que abarque la descripción y análisis de lo que ocurre o debería ocurrir dentro del campo tributario, de manera que el objetivo general del trabajo se enfoca de la siguiente manera:

Determinar los elementos que intervienen y afectan la implementación de un sistema de cuenta corriente tributaria, con relación al funcionamiento de la estructura tributaria de Guatemala.

Sin embargo, este es un concepto muy amplio, lo que requiere que se factorice en varios estadios para obtener la idea en forma analítica, para lo cual se plantean los siguientes objetivos específicos:

- Identificar las fuentes de los elementos y factores necesarios para el funcionamiento de un sistema de cuenta corriente tributaria.
- Describir la interacción entre los principios tributarios y los impuestos de aplicación general.
- Esquematizar la estructura tributaria de Guatemala para la interpretación de los sujetos de la relación jurídico tributaria.
- Identificar las principales contradicciones entre el Código Tributario y los impuestos.
- Construir un modelo administrativo técnico y funcional, como base para la implementación de un sistema de cuenta corriente tributaria

Esa factorización de elementos debe incluir el estudio de segmentos específicos que permitan en forma sistemática obtener la teoría esencial de análisis, por lo que para la consecución de los objetivos que se plantean, es necesario que por lo menos se consideren los elementos de estudio que deben estar comprendidos en:

- Estructura Tributaria
- Tributos
- Sistemas de Administración Tributaria
- Sistema de Cuenta Corriente Tributaria

Debido a que la instrumentación tributaria es bastante cambiante en Guatemala y en su historia, las formas de determinación y forma de pago ha sido variable, para este trabajo, los elementos de estudio comprenderán en primera instancia a los impuestos que a la fecha están vigentes y que están administrados por la Superintendencia de Administración Tributaria, y sus relaciones funcionales entre los años 2012 y 2017.

Para el cumplimiento de los objetivos, se eligieron como sujetos y unidades de análisis, las leyes que establecen cada uno de los impuestos, leyes relacionadas con las funciones de la administración tributaria y asesores especializados en tributos, y como instrumentos de investigación para documentar la información y factores que se relacionan, se utilizaron principalmente hojas de cotejo, entrevista y de observación.

Con respecto a la metodología utilizada, el trabajo se desarrolló con base a una investigación de tipo descriptiva, ya que se analizaron los elementos que se relacionan entre sí, y que son necesarios para la implementación de un sistema de cuenta corriente tributaria, con lo cual se utilizó un procedimiento consistente en acopio de información bibliográfica y selección de los temas principales que intervienen, realización de entrevistas directas, elaboración de cuadros de cotejo y hojas de observación, para realizar por último una clasificación de información y selección de datos a incluir en el capítulo de presentación de resultados.

A manera de llevar un orden de ideas, el trabajo se divide en varios capítulos, que llevan a adentrarse al lector en los conceptos básicos, que le permitan crear una visión de lo que representa la relación jurídico tributaria.

El capítulo I contiene los conceptos tributarios que son aplicables en Guatemala, los principios tributarios bajo los cuales se instituyen y administran los impuestos, la teoría de lo que se conoce como estructura tributaria y las funciones específicas que ejecuta una administración tributaria.

El Capítulo II incluye un resumen de los impuestos que a la fecha están vigentes en Guatemala, su objeto, su forma y plazo de pago, elementos que normalmente son conocidos por la mayoría de la población, pero en este caso se agregaron otros elementos relacionados con la interacción que existe entre un impuesto y otro, el registro dentro de la cuenta corriente con sus respectivos efectos para la misma.

El capítulo III comprende específicamente un estudio de la Administración Tributaria en Guatemala, sus funciones, su organización, modelos administrativos y controles masivos utilizados según las normas legales.

Por último, en el capítulo IV, se hace referencia a los resultados del estudio, en el cual se muestra en forma concreta cuales son los elementos que conforman la estructura tributaria en Guatemala, el modelo administrativo y las relaciones funcionales de su estructura.

## Capítulo 1

### ESTRUCTURA TRIBUTARIA EN GUATEMALA

#### 1.1. Conceptos tributarios aplicables a Guatemala

En el ámbito tributario, se puede identificar una gran variedad de elementos conceptuales, desde la simple descripción de lo que representa un tributo, su clasificación, sus efectos, hasta su integración a un contexto de normas dentro de una relación jurídico tributaria entre el sujeto activo y pasivo del tributo.

Desde este punto de vista, es necesario que se inicie con la conceptualización básica, que provea el entendimiento al tema referido, lo cual implica conocer ciertos elementos relacionados además de lo obvio e indicado en la legislación.

Debido a que el tema central son los tributos, y como se verá posteriormente, éstos crean una relación entre el ente encargado de recolectarlos y el obligado a pagarlos, se iniciará con el siguiente concepto:

##### 1.1.1. Obligación Tributaria:

En el artículo 14 del Código Tributario se conceptualiza como *“el vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella”*.<sup>5</sup> En este concepto se encuentran dos elementos muy importantes que son la administración tributaria y lo sujetos pasivos, relacionados de forma personal, es decir específica entre el ente acreedor del tributo y una persona, ya sea jurídica o individual. Sobre lo que gira el Código Tributario, aclara que la obligación tributaria surge cuando se realiza o se concretiza el presupuesto previsto en la ley, y mantiene su carácter personal a menos que el cumplimiento de la obligación, se garantice por otros medios.

---

<sup>5</sup>Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

El concepto anterior puede estar muy limitado, ya que la obligación tributaria comprende una diversidad de situaciones, además del solo pago de tributos, si no al cumplimiento de una serie de factores, tanto formales como materiales, no solo incluidos en el Código Tributario, sino que también en las leyes específicas promulgadas para cada tributo, los preceptos constitucionales y las normas complementarias, que permiten crear todo un sistema tributario en el que los principales actores serán los sujetos de la obligación tributaria.

#### 1.1.2. Sujeto Activo del tributo:

conforme al artículo 17 de Código Tributario de la República de Guatemala, el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. Claro que este concepto no se limita a quien es, sino que es necesario hacer referencia al hecho de por qué se da esta situación, la cual se origina principalmente por la delegación que ha recibido el estado para ejercer el poder público, el cual proviene de los habitantes de la República de Guatemala, además del cumplimiento de las obligaciones fundamentales y generales que le son inherentes.

#### 1.1.3. Sujeto pasivo del tributo:

Tal como debe entenderse en una relación, deben existir al menos dos componentes, y en este caso la contraparte del sujeto activo, debe ser quien soporta la subordinación a los preceptos que sean establecidos para esta relación, en ese sentido, Luis Delgadillo en su libro Principios de Derecho Tributario indica que el sujeto pasivo es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.<sup>6</sup> Por aparte, en la legislación guatemalteca, el Código Tributario en su artículo 18 indica que el sujeto pasivo de la obligación tributaria *“Es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”*.<sup>7</sup> Sin embargo, al igual que el sujeto pasivo, su origen es

---

<sup>6</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, Editorial Limusa, S.A. de C.V. México DF, 2000, Página 18.

<sup>7</sup>Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

constitucional por dos motivos fundamentales, el primero se refiere a lo indicado en el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece los deberes y derecho cívicos de los guatemaltecos, y específicamente en la literal d), expresa que es deber contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por ley, con lo cual se debe considerar ese otro elemento, que es la existencia de una norma legal que indique como debe ser el cumplimiento de la obligación tributaria.

En ese contexto, existe una persona, natural o jurídica, que al realizar algún acto que, según normas legales, genera una obligación tributaria a favor del Estado, pero como está referido anteriormente, esta obligación no está limitada al pago de un tributo, por lo que el concepto de sujeto pasivo se convierte en algo más complejo, por lo que nace la figura de responsable tributario. Claro que podría tratarse del mismo elemento de la relación jurídico tributaria que nace de la obligación tributaria, sin embargo se debe considerar que el hecho de que el cumplimiento de la obligación puede garantizarse por otros medios, incluso puede llegar a endosarse, es necesario notar que el concepto del sujeto pasivo incluido en el Código Tributario es solamente una parte.

#### 1.1.4. Responsable tributario:

Este concepto abarca tres elementos fundamentales, el contribuyente, el obligado y la persona que funja en representación.

Conforme a lo indicado por Juan Irías en su Catálogo de Términos Utilizados en la Administración Pública, el responsable tributario es *la Persona declarada responsable de las deudas tributarias con carácter subsidiario del sujeto pasivo. Persona obligada por cuenta ajena, que, sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición de ley, cumplir con las obligaciones tributarias atribuidas a éste*<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup>Irías Girón, Juan, Catálogo de Términos y Definiciones Utilizadas en la Administración Financiera y Administración Tributaria, Ministerio de Finanzas Públicas, Guatemala 2002 Página 86

Esto significa que, aunque es responsable del pago o el cumplimiento de la obligación tributaria, en cierta forma no es el contribuyente, sin embargo, conforme a lo descrito en el Curso de Derecho Financiero y Tributario, de Queralt, Lozano, Tejerizo y Casado, el contribuyente es quien soporta efectiva y económicamente la carga tributaria derivada del hecho imponible, cuando por distintos medios dicha carga se le traslada o repercute.<sup>9</sup>

Por otro lado, en el Código Tributario en los artículos 21 y 22, además del contribuyente, incluye como responsable tributario al obligado por cuenta propia, en los casos en que se prescinde de la capacidad legal y también define las situaciones que generan otro responsable que son los fiduciarios en el fideicomiso, el gestor en los contratos de participación, los copropietarios, los socios y el albacea o administrador en las sucesiones indivisas.

#### 1.1.5. El hecho imponible:

En Guatemala, Constitucionalmente solo se hace referencia en el artículo 239, en el cual se define el principio de legalidad y se establece que el Congreso de la República de Guatemala, decretará los tributos, en los cuales se debe determinar las bases incluyendo el hecho generador de la relación tributaria.

Fernando Pérez Royo da una explicación más amplia del hecho imponible, quien además de definirlo como “*el presupuesto de hecho a cuya realización conecta la ley el nacimiento de la obligación tributaria*”<sup>10</sup>, también le agrega otros elementos para su mejor comprensión, como lo son el elemento material, que se refiere al objeto del tributo ya sea el patrimonio, la renta o el consumo; el elemento subjetivo que se refiere a la base y tipo imponible; El elemento espacial, que define al territorio en el que se aplica; y por último el elemento temporal, que establece

---

<sup>9</sup> Queralt Martín, Lozano Carmelo, Curso de Derecho financiero y Tributario, Editorial Tecnos, España, 2008, Página 288.

<sup>10</sup>Pérez Fernando, Derecho Financiero y Tributario, 15ª. Edición Editorial Aranzadi, S.A. España 2005, página 146

cuando se realiza el presupuesto indicado por ley.<sup>11</sup> En este sentido, pasa a resumir el ciclo de vida del tributo y su aplicación práctica.

El Código Tributario en el artículo 31 define al hecho imponible como “*el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria*”.<sup>12</sup> Esta definición aunque simple, expresa correctamente la naturaleza de la acción material que identifica al hecho imponible.

#### 1.1.6. Administración Tributaria:

El Código Tributario, en su artículo 98 indica que, “*se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos*”<sup>13</sup> Es decir que se refiere a una entidad específica que asume el cargo de administrar y organizar el sistema tributario.

En el libro Política y Técnica Tributaria de José Sevilla, se define al administrador tributario como “*el funcionario público responsable de administrar el conjunto de los impuestos de cualquier hacienda ya sea central, regional o local, desarrollando dos tareas específicas que son, operar como asesores del ámbito político y gestionar los impuestos*”<sup>14</sup>

En el Catálogo de Términos utilizados en la administración de Juan Irías, se incluye una definición más simple de administración tributaria, la cual denomina como “*la administración de la percepción de los ingresos tributarios del Estado, relacionada básicamente con las administraciones de las rentas internas y las*

---

<sup>11</sup>Pérez Fernando, Derecho Financiero y Tributario, 15ª. Edición Editorial Aranzadi, S.A. España 2005 páginas 149 a la 151.

<sup>12</sup> Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

<sup>13</sup>Ibid.

<sup>14</sup> Sevilla José, Política y Técnica Tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, España 2004, página 93.

*aduanas y su fiscalización*<sup>15</sup> Claramente este concepto se refiere a un modelo basando las funciones por impuesto, por lo que separa los elementos de pago de tributos internos, el control de cumplimiento y las actividades de comercio exterior.

## **1.2. Principios tributarios en Guatemala**

El Estado como representante de la sociedad, y por funciones delegadas en él, tiene la potestad o facultad coercitiva de cobrar tributos, lo que significa que, mediante la promulgación de leyes, puede gravar las manifestaciones de riqueza que considere convenientes, de lo cual nace la relación jurídico – tributaria.

Esta relación jurídico - tributaria no es potestativa en forma absoluta, desde que hace referencia al término jurídico, significa que en ningún momento puede ser antojadiza, discrecional o arbitraria, ya que tiene límites, para que en ningún momento se torne abusiva y lesione los objetivos de la sociedad. Así tomando como ejemplo a los países de América Latina y algunos del bloque europeo, en la mayoría se coincide cuando se trata de principios que deben regir en la promulgación de tributos, aun cuando sea discutible su aplicación y en algunos casos particulares no se han respetan del todo, estos son:

### **1.2.1. Principio de Legalidad:**

Conforme a la interpretación que se sostiene en el ámbito tributario, es aquel que establece que para que exista un tributo, este debe estar respaldado por la promulgación de una ley, lo que significa que el hecho imponible, la base tributaria, el sujeto pasivo el tipo impositivo y la forma de pago, deben estar incluidos dentro de los términos en que fe promulgue la ley que da vida al tributo. Sin embargo conforme a lo expresado en el Curso de Derecho Financiero y Tributario, de Queralt, Lozano, Tejerizo y Casado, el principio de legalidad está revestido de una gran importancia, debido a dos componentes, que deben ser

---

<sup>15</sup>Irías Girón, Juan, Catálogo de Términos y Definiciones Utilizadas en la Administración Financiera y Administración Tributaria, Ministerio de Finanzas Públicas, Guatemala 2002 Página 6

considerados en la promulgación de cualquier tributo, ya que primordialmente, este principio está ligado a otros dos principios, la jerarquía legal, ya que está sometido, y en el caso de Guatemala a preceptos constitucionales, y a la seguridad jurídica, debido a que no solo interviene el hecho de que exista una ley para imponer un tributo, sino que la aplicación debe ser la correcta además de justa.

#### 1.2.2. Principio de seguridad jurídica:

Dentro del marco legal que debe prevalecer en la aplicación de normas jurídicas, el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala, establece específicamente como deber del Estado “garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona”<sup>16</sup> lo cual está relacionado con una de las obligaciones del Estado, que es garantizar a los guatemaltecos que cada entidad estatal realizará sus funciones y aplicará este principio, de manera que cada ciudadano cuente con la confianza apropiada de que el ordenamiento jurídico sea coherente y de respeto a las leyes vigentes.

Al respecto el profesor Luiz Guilherme Marinon plantea un concepto muy acertado respecto de este principio al describir a la seguridad jurídica como “estabilidad y continuidad del orden jurídico y previsibilidad de las consecuencias jurídicas de determinada conducta”<sup>17</sup> lo cual indica que además de la existencia de un orden jurídico conformado por leyes, debe prevalecer alguna continuidad que permita la adaptación, comprensión y calificación de las condiciones con lo cual se amolden los comportamientos e incluso crear los criterios para las diferentes variables que puedan surgir.

Por otro lado existe el elemento de la previsibilidad, es decir que cada marco normativo debe contener la descripción de las condiciones en que deban quedar los actos establecidos en cada ley, y en el ámbito tributario debe referirse desde la

---

<sup>16</sup> Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala, 1985.

<sup>17</sup> Scielo.conicyt.cl, Luiz Guilherme Marinon, El Precedente en la Dimensión de la Seguridad Jurídica, Revista Ius et Praxis, Chile, 2012, [https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-00122012000100008&script=sci\\_arttext](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-00122012000100008&script=sci_arttext) (06/08/2018)

configuración de los componentes del hecho imponible hasta la delimitación de las situaciones que generan sanciones, es decir las condiciones y situaciones y sus respectivas consecuencias.

#### 1.2.3. Principio de Igualdad:

El análisis de este principio es bastante complejo, por lo que es necesario valerse de ciertos preceptos constitucionales, para poder hacer un enfoque correcto de la igualdad, así, en Guatemala, la Constitución Política de la República, en el artículo 4 indica que todos los seres humanos son iguales en dignidad, derechos obligaciones y responsabilidades, por otro lado en artículo 135 se establece para los guatemaltecos el deber de contribuir a los gastos públicos, por lo que debe entenderse que a todos. Estos conceptos por supuesto se refieren a las personas, sin embargo, en el principio de igualdad también se incluye otro elemento, que en ocasiones será objetivo y en otras será subjetivo, esto debido a que puede incluir situaciones o condiciones, que ya estando en este estadio, empieza a guardar relación con otros principios como por ejemplo con el de capacidad de pago, en el cual el elemento principal son las circunstancias que poseen los factores objetivos con respecto al hecho imponible.

#### 1.2.4. Principio de Capacidad de Pago:

Conforme lo indicado por su designación, se debe entender que el sujeto pasivo del tributo efectuará el pago del mismo, sobre una base imponible acorde a su manifestación de riqueza, que por su lado la Constitución Política de la República de Guatemala lo conceptualiza en su artículo 243, indicando que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, estructurando la leyes conforme al principio de capacidad de pago.

Por otro lado se debe considerar que aunque en Guatemala el principio constitucional se refiere como capacidad de pago, se debe considerar que este elemento tiene una connotación un poco más compleja, pues en realidad debería referirse a un aspecto más específico y denominarlo como capacidad contributiva,

que conforme a lo descrito por Gabriel Gotlib en su libro *Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria*, la capacidad contributiva incluye varios factores como la finalidad del principio, referida a las situaciones extra fiscales de la tributación, específicamente como redistribución de la riqueza, incluye además como elemento la regresividad, es decir haciendo rebajas en los tipos impositivos para productos sensibles; indica también que la capacidad contributiva debe no debe medirse en forma estática, sino a través de la vida del contribuyente<sup>18</sup>. De estos elementos se pueden deducir algunas circunstancias para el caso de Guatemala, que tal como sucede en otros países, la aplicación de este principio, regularmente se pretende incluir en las leyes de creación de los impuestos en forma de desgravación, es decir haciendo reducción en los tipos impositivos que surgen del hecho imponible según la circunstancia económica del afectado, como por ejemplo en el Impuesto Sobre la Renta, en la cual existen categorías con respecto al monto de ingresos cuando el período fiscal es mensual.

Bajo estas circunstancias se debe considerar como parte del principio de capacidad contributiva lo relacionado con la progresividad, de esa manera, quien manifieste una mayor riqueza, quedará gravado en una proporción mayor que con respecto a riquezas menores, sin embargo esto debe quedar consignado en la ley del impuesto que lo aplique, haciendo el indicativo e la capacidad económica. En Guatemala esta situación casi no se da, debido a que se aplica más como un principio de generalidad, es decir que tanto los tipos impositivos como la forma de depurar la base imponible, se aplican para cualquier contribuyente independientemente del tamaño de la renta o patrimonio que esté afecto, con excepción del Impuesto Sobre la Renta, dentro del régimen de rentas del trabajo, en el cual si es clara la progresividad del tributo.

#### 1.2.5. Principio de No Confiscatoriedad:

Con relación a este principio, en el artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, solo se indica que son prohibidos los tributos

---

<sup>18</sup> Gotlib, Gabriel, *Vicios y mitos de la interpretación tributaria*, Argentina, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, 2005, Pag. 258-259

confiscatorios, sin embargo el tema es algo más complejo, ya que si se relaciona con el principio de legalidad, en Guatemala, no existe un desarrollo jurídico que norme adecuadamente los límites en el caso de presentarse aplicación de tributos confiscatorios, ya que puede entenderse simplemente como la eliminación de la fuente de renta, pero esta definición no incluye las situaciones en las que el hecho imponible lo representa el patrimonio, así que por ahora, este principio debe limitarse a lo precepto constitucional.

Hasta ahora se tiene el análisis de varios principios tributarios de aplicación en Guatemala, sin embargo, como está explicado, cada uno interactúa y se complementa con los otros, por lo que cabe agregar, que existen otros preceptos que se interrelacionan y complementan estos principios. En Guatemala los principios constitucionales relacionados con el sistema tributario,<sup>19</sup> son los siguientes:

- Artículo 2. Deberes del Estado
- Artículo 4. Libertad e igualdad
- Artículo 28. Derecho de petición.
- Artículo 88. Exenciones y deducciones de los impuestos.
- Artículo 100. Seguridad social.
- Artículo 171. Otras atribuciones del Congreso
- Artículo 183. (Reformado) Funciones del Presidente de la República.
- Artículo 221. Tribunal de lo Contencioso-Administrativo.
- Artículo 232. Contraloría General de Cuentas.
- Artículo 239. Principio de legalidad.
- Artículo 243. Principio de capacidad de pago.

---

<sup>19</sup> Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala 1985.

### 1.3. Estructura Tributaria

Dentro de la estructura que contiene la relación jurídico tributaria, se debe incluir la actividad financiera del Estado, en la que intervienen los elementos monetarios referentes a los ingresos (un alto porcentaje obtenido de los tributos) y los egresos que se generan del cumplimiento de las funciones del Estado, que son la de *“atender todos aquellos intereses y requerimientos comunes y fundamentales a todos los miembros de una sociedad jurídicamente organizada, los cuales por ser elementos esenciales del Estado, resultan de su competencia exclusiva y de naturaleza indelegable”*<sup>20</sup> Que aunque esto último no sea tema de la investigación, tiene una alta influencia en la estructura tributaria en Guatemala.

El segundo nivel en la estructura tributaria, conforme a lo indicado por Mario Volman en su libro “Régimen Tributario” está integrado por los tributos y sus variables, la materia imponible y el hecho imponible en sus diversos aspectos<sup>21</sup>, que en Guatemala estaría integrado por las leyes específicas de cada impuesto, tasa o contribución especial, que sean de aplicación general y que estén bajo el régimen que por ley le compete a la administración tributaria.

Conforme a lo descrito por Mario Volman en el libro Régimen Tributario, la estructura tributaria depende de diversos elementos que deben razonarse por separado para poder integrarlos, entre los que incluye, la materia imponible, los aspectos del hecho imponible, el contribuyente como unidad y los tributos en sí mismos.

Por otro lado, José Tijerino y Antonio Medellín, cuando se refieren a la estructura tributaria, dan un concepto más simple, lo describen como *“la estructura tributaria consiste en la definición de la base gravable y las tasas impositivas. En general, la determinación de estos dos aspectos está interrelacionada. Por ejemplo, si se elige gravar el consumo, ello requiere elegir los bienes y servicios que han de ser gravados y las tasas correspondientes, tomando en consideración las restricciones prácticas y*

---

<sup>20</sup>Volman Mario, Régimen Tributario, Colección Académica, Argentina 2005, Ed. La Ley, Página 23.

<sup>21</sup>Ibid, Página 179 -180.

*administrativas*<sup>22</sup> Este parece ser un concepto fundamentalista que busca la sencillez en la aplicación de las normas que rigen a los tributos, pues se limita a la identificación de hecho imponible y de la aplicación de una tasa impositiva.

Para efectos del estudio, se definirá a la estructura tributaria como los principios y conceptos bajo los cuales un estado organiza su sistema de tributación para captar los recursos necesarios para el cumplimiento de sus funciones. En la República de Guatemala, ésta estructura está basada en distintos niveles de jerarquía de las normas tributarias y abarca las diversas interrelaciones dentro de los mismos niveles, como también, las relaciones en forma vertical desde y hacia otros niveles, además, esta estructura contempla tanto la agrupación de impuestos de aplicación general como la de aplicación de sectores sociales y productivos que manifiestan capacidad económica que conlleva a la materia tributaria de cada impuesto.

#### **1.4. Calificación, interpretación y analogía tributaria**

##### 1.4.1. Interpretación:

Conforme lo establecido en el artículo 4 del Código Tributario, *“ la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial”*.<sup>23</sup> Por lo cual se debe entender que en primera instancia se debe aplicar este marco normativo para cualquier efecto de interpretación.

##### 1.4.2. Analogía:

De igual manera el Código Tributario en el artículo 5 indica la forma en que se aplicará la analogía cuando la norma o ley tributaria no muestre ambigüedad o insuficiencia elementos interpretativos, además, establece algunas reglas que en cierta forma dan una protección y seguridad jurídica a los sujetos pasivos de los

---

<sup>22</sup> Tijerina Alfredo, y otros, Análisis Conceptual de Eficiencia y Equidad en la Estructura Tributaria, Documento de Investigación No. 11, Centro de Análisis y Difusión Económica, México 1999. Página 8

<sup>23</sup> Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

tributos, puesto que la referida analogía no permitirá que se instituyan sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

### **1.5. Clasificación de los tributos**

Existe una amplia variedad de definiciones de tributos, casi todas incluyen los mismos elementos, por lo que se hará referencia a la más utilizada en el medio guatemalteco, *“Tributos: Son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Las clases de tributos son las siguientes: a) Impuestos, b) Arbitrios, c) Contribuciones especiales, y d) Contribuciones por mejoras”*.<sup>24</sup>

Siguiendo en la línea indicada anteriormente, Mario Volman en su libro Régimen Tributario, incluye una definición muy parecida a la anterior, y conceptualiza a los tributos como *“son recursos que el Estado obtiene a través de su poder de imperio, es decir a través de leyes que crean obligaciones a los sujetos, individuos y entidades, en la forma y cuantía que dichas leyes establezcan, los elementos esenciales de la obligación tributaria deben estar contenidos en la ley”*.<sup>25</sup>

En los conceptos referidos anteriormente, destacan tres elementos esenciales que son, lo pecuniario que se refiere a recursos financieros y puede considerarse el más importante, otro sería el Estado, quien unilateralmente y en forma coactiva los establece, y por último el elemento legislativo, que se refiere a que los tributos tendrán carácter de ley, es decir que serán promulgados por un ente con las facultades y capacidades suficientes para convertir los tributos en obligatorios para la población y área geográfica en que se establezcan.

---

<sup>24</sup> Irías Girón, Juan, Catálogo de Términos y Definiciones Utilizadas en la Administración Financiera y Administración Tributaria, Ministerio de Finanzas Públicas, Guatemala 2002 Página 95

<sup>25</sup>Volman Mario, Régimen Tributario, Colección Académica, Argentina 2005, Ed. La Ley, Página 58.

Por otro lado, conforme al análisis realizado por José Sevilla en su libro Política y Técnicas Tributarias, los tributos también se pueden clasificar por el objetivo con el cual son creados, exponiendo en primer lugar los que son instrumentos financieros, que su objetivo es recaudatorio, la captación de recursos monetarios y en segundo lugar los regulatorios, que aunque también son para recaudar, su finalidad principal es orientar o influir en determinadas conductas, como por ejemplo los impuestos arancelarios que se cobran en las aduanas para restringir o disminuir las importaciones de ciertos bienes, cuya producción en el país tiene alta influencia en la economía. En Guatemala, cuya producción es menos diversificada que en otros países, el efecto de los tributos arancelarios no precisamente influye en esa actividad, por lo que un mejor ejemplo se ve en los impuestos al consumo de ciertos bienes, como el impuesto al tabaco, que busca disminuir el consumo del mismo, abarcando de esta manera también relaciones parafiscales.

En Guatemala los tributos están clasificados en impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, conforme lo establecido en el artículo 10 del Código Tributario. Cada uno de estos tributos posee sus propias características de generalidad, territorialidad, ámbito temporario y aplicación y efectos sobre el patrimonio o renta de las personas jurídicas e individuales, es necesario indicar que en Guatemala generalmente los impuestos se clasifican en directos e indirectos y de estos dos grupos se desprende una tercera clasificación que oscila entre las características, que son los impuestos específicos o especiales.

#### 1.5.1. Impuestos:

Para Guatemala la definición legal, se establece en el artículo 10 del Código Tributario así, *“Es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”*. Al parecer esta definición no da una idea clara de lo que es un impuesto, por lo que se tendría que agregar otros elementos, por ejemplo en la obra titulada Derecho Financiero y Tributario de Fernando Pérez, se conceptualiza al impuesto como *“Aquel tributo cuyo hecho imponible es definido sin referencia alguna a servicios o actividades*

*de la administración*<sup>26</sup> aunque nuevamente no es claro el concepto, si aporta un elemento distintivo, que es el pago del tributo, sin que exista una contraprestación inmediata por parte del estado, eso significa que deben ser pagados bajo los términos legales de cada uno, independientemente del beneficio social, o el programa u operación estatal que tenga como fin financiero su captación, por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta, cuyo recaudo se utiliza para financiar los gastos operativos del Estado.

En ese sentido, el concepto más acertado de impuesto lo da Juan Irías en el Catálogo de Términos utilizados en la administración, quien los define como *“Recursos percibidos por el Estado en forma coactiva, de los sujetos pasivos obligados a ello, dentro del ámbito espacial de validez jurídica del Estado del cual forma parte por razones políticas, económicas o sociales, sin percibir el sujeto pasivo contraprestación directa o inmediata alguna. Dichos recursos serán utilizados por el Estado para cumplir con sus obligaciones”*<sup>27</sup>

Doctrinariamente en Guatemala, como en otros países con similar estructura tributaria, se han clasificado los impuestos en directos e indirectos. Así que en la generalidad se identifican como directos, aquellos que recaen en la persona, ya sea sobre su renta o su patrimonio, bajo el supuesto que no es posible trasladarlo o repercutirlo a otra circunstancia. Por otro lado, los impuestos indirectos se entienden por aquellos que cuya repercusión se traslada entre cada transacción, en esta clasificación se encuentran los impuestos al consumo, los cuales son soportados por el consumidor final, por ejemplo el Impuesto al Valor Agregado, que temporalmente lo soportan los productores y los intermediarios, pero lo recuperan en cada transacción de venta, al contrario del consumidor final, para quien el pago del impuesto no representa un crédito fiscal.

---

<sup>26</sup> Pérez Fernando, Derecho Financiero y Tributario, 15ª. Edición Editorial Aranzadi, S.A. España 2005, página 44.

<sup>27</sup> Irías Girón, Juan, Catálogo de Términos y Definiciones Utilizadas en la Administración Financiera y Administración Tributaria, Ministerio de Finanzas Públicas, Guatemala 2002 Página 49

### 1.5.2. Arbitrio:

Nuevamente el concepto para Guatemala se encuentra basado en ley, ya que el artículo 12 del Código Tributario, lo conceptualiza de una manera clara como “*El impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades*”<sup>28</sup>. En este concepto llama la atención el hecho que se le denomine impuesto, y es que efectivamente cumple con los preceptos que lo definen como tal, su campo de acción se limita a un territorio específico, y de la misma manera, en la mayoría de los casos, este tipo de tributo grava situaciones específicas y su propósito generalmente es para cubrir aspectos municipales delimitados.

De esa manera, es necesario analizar los elementos de un arbitrio, que claramente se refieren a financiar tareas específicas municipales, que van desde gastos operativos hasta mejoras de determinados componentes del municipio, pero sin perder de vista la generalidad que le da la característica de impuesto.

A veces es posible enmarcar dentro de este tipo de tributo a las tasas, en el sentido de que son cobradas o captadas por servicios de características de continuidad, sin embargo, éstas se distinguen claramente del arbitrio porque representan un beneficio directo y particular al obligado tributario, y principalmente que el hecho imponible de la tasa es la explotación privativa de la propiedad pública.

### 1.5.3. Contribución Especial y Contribución por mejoras:

El Código Tributario en el artículo 13 define a la contribución especial como “*El tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales*”. En el caso de la contribución especial por mejoras, “*es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el*

---

<sup>28</sup> Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

*contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado*<sup>29</sup>. En ambos casos, el elemento principal es que el hecho imponible supone el financiamiento la construcción, obtención o implementación de algo específico, por lo que su naturaleza debería ser temporal hasta captar el valor del referido objeto o la parte que, según la creación del tributo, corra a cargo de obligado tributario.

## **1.6. Funciones de la Administración Tributaria**

En el contexto del ámbito tributario, se utilizan ciertos términos que contienen los criterios para entender y aplicar las normas legales a situaciones que, a determinada época se considera que cumplen con las expectativas de la población, y que además son creadas bajo ciertas reglas que, en países como Guatemala, normalmente tienen su origen, generación y límites en la Constitución Política.

El Estado como representante de la sociedad, y por funciones delegadas en él, tiene la potestad o facultad coercitiva de cobrar tributos, lo que significa que mediante la promulgación de leyes, puede gravar las manifestaciones de riqueza que considere convenientes, de lo cual nace la relación jurídico – tributaria.

Es importante describir que la relación jurídico tributaria, nace de una necesidad del Estado, puesto que como lo establece el artículo 1 de la Constitución, la finalidad de la conformación del Estado, es para proteger a la persona, la familia y la realización del bien común, con lo cual nacen los deberes del estado, pero para cumplir esos deberes, el Estado necesita entre una diversidad de recursos, el monetario lo cual conlleva a la existencia de un régimen económico, que implica la actividad financiera del Estado, la cual solo se puede llevar a cabo, si se cuenta con los elementos financieros suficientes.

*“La actividad financiera del Estado es el conjunto de operaciones que tiene por objeto tanto la obtención de recursos, como la realización de los gastos públicos necesarios para movilizar las funciones y los servicios públicos aptos para satisfacer las*

---

<sup>29</sup> Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

*necesidades de la comunidad*<sup>30</sup> como está indicado en éste concepto, la actividad financiera del Estado está integrada por recursos y gastos, sin embargo no pueden realizarse los gastos sin la existencia de los recursos, por esa razón el Estado utiliza diversas formas de agenciarse de ingresos, tanto para su funcionamiento operativo recurrente como para la realización de nuevos proyectos.

Según la forma en que esté organizado un Estado, tendrá sus propios métodos para obtener los recursos que necesita, así por ejemplo en Guatemala el Estado obtiene sus ingresos generalmente del cobro de tributos, explotación de sus bienes, financiamientos internos o externos y otros ingresos patrimoniales, de los cuales un alto porcentaje se obtiene de la actividad recaudadora de tributos, de lo cual se puede deducir la importancia de contar con una administración tributaria.

Anteriormente ya se hizo una definición de lo que es la Administración Tributaria, conceptualizándolo en dos componentes fundamentales basados en el aspecto material, cuando se refiera a una entidad y al aspecto subjetivo en lo referente a las funciones que debe cumplir.

Desde el punto de vista legal, el Código Tributario, establece las funciones y atribuciones de la administración tributaria y específicamente, el artículo 19 indica que son *“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”*.<sup>31</sup>

Por otro lado, para un adecuado cumplimiento de las funciones referidas anteriormente, en el Decreto 1-98, del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el artículo 3, se detallan las funciones fundamentales que debe cumplir. Con el conocimiento de las funciones de mayor importancia o las consideradas fundamentales, se hace más fácil la comprensión de lo que es la Administración Tributaria, por lo que se resumen a continuación.

---

<sup>30</sup> Villegas, Héctor, Manual de Finanzas Públicas, Argentina, Ediciones de Palma, 2000, P.12

<sup>31</sup> Código Tributario, Decreto 6-91, Congreso de la República de Guatemala.

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado;
- b) Administrar el sistema aduanero de la República;
- c) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- d) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- e) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- f) Establecer procedimientos y sistemas que faciliten el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- g) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria.
- h) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.

Como puede observarse, las funciones de la Administración Tributaria van más allá del hecho de aplicar las leyes y realizar el recaudo de los tributos, más bien va creando complejas ramificaciones en la estructura tributaria y los componentes de la relación jurídico tributaria. Y no solo por las funciones que ejerce, sino que por las atribuciones que son implícitas por cada función, de esa manera, el Código Tributario incluye en los artículos 98 y 98 A las atribuciones que aclaran y amplían el campo de acción de la Administración Tributaria.

Por último, se establece entre las atribuciones de la Administración Tributaria la implementación de un sistema de cuenta corriente integrada, que conforme al artículo 99 del Código Tributario, *“La Administración Tributaria instrumentará el sistema integral de cuenta corriente tributaria, el cual comprenderá la relación cuantitativa de la deuda o crédito tributario entre el fisco y el contribuyente o el responsable. Uno de los*

*componentes de tal sistema estará configurado por los débitos, sus intereses resarcitorios, recargos, multas e intereses punitivos que correspondan*<sup>32</sup>. Se debe considerar que independientemente de las conceptualizaciones o propuestas de lo que debe contener o integrar la cuenta corriente tributaria, siempre se delimitará con los preceptos legales, sin dejar por un lado los criterios que de cada elemento se puedan desarrollar.

---

<sup>32</sup> Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

## **Capítulo 2**

### **IMPUESTOS GENERALES Y ESPECÍFICOS**

Anteriormente, en el apartado que describe los principios tributarios en lo referente a la generalidad e igualdad en la aplicación de los tributos, se debe considerar que cuando se realiza un análisis de los impuestos, se hace necesario realizar las clasificaciones en cuanto al objeto de cada uno de ellos. De esto deriva que sea necesario referirse a los impuestos en dos grupos, denominados generales y específicos, ya que como se presupone, los generales afectan a toda la población, sin que exista una distinción material del patrimonio o de la renta, que en determinado momento puedan poseer los habitantes del territorio guatemalteco, siempre que se realice o concretice el hecho imponible tipificado en cada ley, mientras que por otro lado los específicos afectan solo a los que desarrollan actividades que según las políticas económicas que adopta el Estado, se consideran especializadas y por consiguiente, se emiten leyes para tipificar un hecho imponible para éstas.

Por otro lado, la importancia que reviste el análisis de los impuestos, se orienta al tratamiento, ya sea contable o de mero control y cumplimiento, que cada habitante debe hacer, conforme esté inmerso u obligado tributariamente, mientras que por parte de la Administración Tributaria, la importancia radica en los vínculos que se crean entre cada impuesto con respecto a las características de cada contribuyente, por lo que la creación de una cuenta corriente tributaria, que integre tanto los cumplimientos de los sujetos pasivos, así como de cualquier acto administrativo, funciona como una herramienta de control, simple y transparente.

A continuación, se presenta un resumen de cada impuesto que participa en la cuenta corriente integrada que, por mandato legal establecido en el Código Tributario, debe ser organizado por la Superintendencia de Administración Tributaria.

## 2.1. Impuestos y aplicación en Guatemala

Como se indicó en la parte introductoria, entre los elementos a considerar para la implementación de un sistema de cuenta corriente, lo constituyen los impuestos, específicamente los que son administrados por la Administración Tributaria, por lo que los siguientes párrafos incluyen una descripción general de cada uno, en lo referente a su propósito, sus hechos y bases imponibles buscando el factor que genere un crédito o un débito dentro de una cuenta corriente tributaria.

### 2.1.1. Impuesto Sobre La Renta –ISR-:

Se encuentra regulado en Libro I del Decreto 10-2012 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, que como su nombre lo indica, establece como objeto un impuesto que se genera cada vez que se producen rentas gravadas, que obtenga toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, residente o no en el país, abarca también a cualquier ente, patrimonio o bien.

El sujeto pasivo del impuesto lo constituyen, las personas individuales y jurídicas tenga o no residencia en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad y por tanto, están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

En el mismo Decreto queda definido que es un impuesto territorial, al delimitar el ámbito de aplicación en su artículo 3 que literalmente indica: “*Quedan afectas las rentas obtenidas en todo el territorio nacional, definido éste conforme a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala*”<sup>33</sup>. En este sentido, se excluyen las reglas o normas internacionales que puedan aplicar para la determinación de renta mundial, inhibiéndose el Estado de Guatemala de conocer o de crear una imposición sobre las rentas que personas individuales o jurídicas que sean guatemaltecas, generen fuera del país, y por consiguiente, no representan adeudos o créditos tributarios.

---

<sup>33</sup> Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Congreso de la República de Guatemala.

En los artículos 2 y 4 del Decreto referido, se hace una categorización y definición de lo que comprende cada categoría respectivamente, estableciendo para el efecto de su interpretación lo siguiente:

**Rentas de actividades lucrativas:** Son todas las generadas dentro del territorio nacional, disponiendo o no de establecimiento permanente, incluyendo entre otras, la rentas que provienen de la producción, venta y comercialización de bienes; la exportación de bienes; la prestación de servicios en Guatemala como los exportados, los servicios de transporte, comunicaciones y asesoramiento; los espectáculos públicos; las actividades relacionadas con la comercialización de cualquier producto de audio y video, incluyendo la transmisión de imágenes y sonidos y de televisión; los subsidios; dietas, comisiones y viáticos, y; honorarios.

**Rentas del trabajo:** Es toda prestación, retribución o ingreso que sea derivado del trabajo personal en forma de dependencia. Es necesario indicar que se incluye el trabajo realizado fuera del territorio que sea retribuido por un residente en Guatemala.

**Rentas de capital y ganancias de capital:** que se refiere a rentas de fuente guatemalteca derivadas del capital y de ganancias de capital, que se hayan percibido o devengado por dividendos, intereses de cualquier instrumento, regalías, derechos sobre obras de cualquier tipo de expresión artística, sobre marcas, licencias de programas informáticos, derechos personales, sobre activo intangibles, sobre bienes muebles e inmuebles, ganancias de capital derivadas de títulos o valores, de acciones o participación, sobre derechos de transmisión, así como las rentas derivadas de transmisión de bienes muebles e inmuebles, premios, y por último la incorporación al patrimonio del contribuyente residente, de bienes situados en Guatemala o derechos que deban ejercitarse en el territorio nacional.

La determinación de la base Imponible depende del régimen o situación que se establezca conforme a lo que define la ley, así es como surgen distintas formas de depuración de la base imponible, para calcular la renta neta que sirve para determinación del impuesto con excepción del régimen opcional simplificado en el que se presume como renta neta los ingresos totales.

Regímenes para las categorías de rentas:

REGIMEN	PERIODICIDAD	TIPO IMPOSITIVO	LIQUIDACION
Sobre las utilidades de actividades lucrativas.	Pagos a cuenta en forma trimestral.	25%	Anual.
Opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.	Mensual, pago directo o pago bajo retenciones.	5% hasta ingresos de Q30,000.00 mensuales; Q1,500.00 más el 7% sobre el excedente de Q30,000.00 mensuales.	Anual.
Relación de dependencia.	Pagos a cuenta en forma mensual bajo retenciones.	5% hasta renta imponible de Q300,000.00 anuales; Q15,000.00 más el 7% sobre el excedente de Q300,000.00 mensuales.	Anual.
Rentas de capital.	Mensual bajo retención o pago directo.	10% y 5%	Definitivo.
Ganancias y pérdidas de capital.	En cada realización.	10%	Definitivo.
Otros regímenes.	En cada realización.	Varios.	Definitivo.

Crédito del impuesto:

REGIMEN	TIPO DE PAGO	LIQUIDACIÓN	OTROS CRÉDITOS
Sobre las utilidades de actividades lucrativas.	Pagos a cuenta.	Anual	Impuesto de Solidaridad.
Opcional simplificado sobre ingresos de actividades lucrativas.	Retenciones.	Mensual; Opción de hacer corte cada 31 de diciembre.	Impuesto de Solidaridad.
Relación de dependencia.	Pagos a cuenta en forma mensual bajo retenciones.	Anual.	Ninguno.
Rentas de capital,	No genera créditos.	Mensual.	Ninguno.
Ganancias y pérdidas de capital.	Compensación de la pérdida en ganancias de capital que se generen en un plazo máximo de dos años.	Mensual	Ninguno
Situaciones especiales	No genera créditos.	Mensual	Ninguno.

2.1.2. Impuesto al Valor Agregado –IVA-:

Se establece en el Decreto número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, que tiene como objeto constituir un impuesto sobre actos y contratos gravados según la ley. Conforme a lo establecido en el artículo 3 de la Ley, el hecho generador se da en las situaciones siguientes:

- 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos.

- 2) La prestación de servicios en el territorio nacional.
- 3) Las importaciones.
- 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles.
- 5) Las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, salvo las que se efectúen con ocasión de la participación de la masa hereditaria o la finalización del proindiviso.
- 6) Los retiros de bienes muebles efectuados por un contribuyente o por el propietario, socios, directores o empleados de la respectiva empresa para su uso o consumo personal o de su familia, ya sean de su propia producción o comprados para la reventa, o la autoprestación de servicios, cualquiera que sea la naturaleza jurídica de la empresa.
- 7) La destrucción, pérdida o cualquier hecho que implique faltante de inventario, salvo cuando se trate de bienes perecederos, casos fortuitos, de fuerza mayor o delitos contra el patrimonio. Cuando se trate de casos fortuitos o de fuerza mayor, debe hacerse constar lo ocurrido en acta notarial. Si se trata de casos de delitos contra el patrimonio, se deberá comprobar mediante certificación de la denuncia presentada ante las autoridades policiales y que hayan sido ratificadas en el juzgado correspondiente. En cualquier caso, deberán registrarse estos hechos en la contabilidad fidedigna en forma cronológica.
- 8) La primera venta o permuta de bienes inmuebles.
- 9) La donación entre vivos de bienes muebles e inmuebles.
- 10) La aportación de bienes inmuebles a sociedades, al tenor de lo establecido en el numeral 3 literal d) del artículo 7 de esta ley.<sup>34</sup>

La Ley establece tres tipos de situaciones para referirse a la Base Imponible, siendo estas las ventas, la prestación de servicios y otros casos, dedicando un artículo a cada uno de la manera siguiente:

Según los artículos 11 y 12 el valor del bien o el precio del servicio, menos los descuentos concedidos según prácticas comerciales, adicionando los reajustes y recargos financieros, otros cargos como envases, embalajes y depósitos y en el

---

<sup>34</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Congreso de la República de Guatemala.

caso de servicios, los bienes que se utilicen y en general cualquier valor cargado que sea incluido en la factura.

Según el artículo 13 los otros casos se refieren a las importaciones en las que se determina sumándole al CIF el monto de los derechos arancelarios y otros cargos; el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles; las adjudicaciones de bienes muebles e inmuebles en pago, y; el precio de adquisición o fabricación de bienes muebles.

Forma de pago:

SITUACION	FECHA DE PAGO
Venta, permuta de bienes muebles.	En la fecha de emisión de la factura o en la fecha real de entrega del bien.
Prestación de servicios.	En la fecha de emisión de la factura o la fecha en que se retribuye el servicio.
Vehículos automotores.	En la fecha de emisión de la factura.
Importaciones.	En la misma fecha en que se paguen los derechos arancelarios.
Retiros y faltantes.	En el momento de darse el hecho.
Adjudicaciones.	En el momento en que quede documentado o que sea entregado el bien.
Arrendamiento y servicios periódicos.	Al término de cada período fijado.

Crédito del impuesto:

REGIMEN	TIPO DE PAGO	LIQUIDACION	OTROS
General.	Auto compensación, Retención	Mensual	Ninguno
Pequeño Contribuyente.	Definitivo	Mensual	Ninguno

### 2.1.3. Impuesto de Solidaridad -ISO-:

Se encuentra regulado en el decreto número 73-2008, en el que se establece que el objeto de impuesto son las actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional y que las operaciones obtengan un margen bruto superior al 4% de sus ingresos brutos. Para este impuesto el sujeto pasivo lo constituyen las Personas individuales o jurídicas, fideicomisos, contratos de participación y extranjeros que operen en el país.

El hecho generador o imponible lo presuponen la realización de actividades mercantiles o agropecuarias en el territorio nacional, y se consideran dos tipos de base imponible que son la cuarta parte del activo neto o la cuarta parte de los ingresos brutos.

Forma de pago: trimestralmente (trimestres calendario)

Crédito del impuesto:

REGIMEN	TIPO DE PAGO	LIQUIDACION	OTROS
Impuesto de solidaridad acreditable al Impuesto Sobre la Renta	Definitivo	Trimestral	Impuesto Sobre la Renta
Impuesto Sobre la Renta acreditable al Impuesto de solidaridad	Definitivo	Trimestral	Impuesto Sobre la Renta

#### 2.1.4. Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos –ISCV-:

Tiene su origen en el Decreto número 70-94 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, y tal como lo indica su nombre, tiene por objeto gravar la circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, que se desplacen en el territorio nacional, las aguas y espacio aéreo comprendido dentro de la soberanía del Estado.<sup>35</sup>

El sujeto pasivo del impuesto es la persona natural o jurídica que ostente la propiedad del vehículo, tiene como hecho generador o imponible la circulación del vehículo dentro del territorio nacional, éstos se encuentran controlados a través del Registro Fiscal de Vehículos

La base imponible la integra el valor de mercado del vehículo calculado en forma decreciente con respecto al año de fabricación, al que se le aplica un tipo impositivo. La forma de pago es anual tomando como base el año calendario y por ser un impuesto de pago definitivo, no genera crédito fiscal.

Una característica importante de este impuesto es que la determinación del valor está a cargo de la Administración Tributaria, para lo cual el Reglamento establece la utilización de una tabla de valores y con base a ésta aplicar los tipos impositivos definidos en la Ley. Esta determinación no admite que el contribuyente o sujeto pasivo de este impuesto recurra el valor del mismo, y por consiguiente desde que se inicia el período de imposición pasa a tener la calidad de ser líquido y convertirse en exigible en el día siguiente en que venza el plazo para ser pagado. Este impuesto es de carácter definitivo, por lo que no genera créditos para si mismo ni para otras imposiciones.

---

<sup>35</sup> Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y aéreos, Decreto 70-94, Congreso de la República de Guatemala.

#### 2.1.5. Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres IPRIMA:

Es creado en el Libro II de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República de Guatemala, que como su nombre lo indica, se establece para la primera inscripción en el Registro Fiscal de Vehículos. Su hecho generador se da en el momento de la inscripción en el registro referido que está a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El artículo 110 de la Ley establece como sujeto pasivo de este impuesto a toda persona Individual o jurídica, ente o patrimonio que solicite la inscripción a su nombre de un vehículo automotor terrestre ante el Registro Fiscal de Vehículos.<sup>36</sup>

La base imponible de este impuesto se puede determinar de tres formas, conforme a lo definido en el artículo 113 de la Ley, siendo la primera con base al valor consignado en la factura original que haya sido emitida por el vendedor en el exterior, que la autenticidad pueda ser verificada por la Administración Tributaria, en caso de no cumplir con éste y otros requisitos accesorios, se utiliza una segunda forma en la que la base imponible será determinada con base a la tabla de valores imponibles que anualmente debe elaborar la Superintendencia de Administración Tributaria. La forma tercera se refiere a los vehículos nuevos, ensamblados en el extranjero o en Guatemala, tomando como base el valor CIF de la importación y el valor de la facturación del productor en Guatemala.

La liquidación de este impuesto se realiza por cada vehículo que sea inscrito en el Registro Fiscal de Vehículos, después de haber pagado el Impuesto al Valor Agregado en la aduana e ingreso. Por ser un impuesto específico y definitivo, no genera créditos fiscales.

#### 2.1.6. Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo:

---

<sup>36</sup> Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Congreso de la República de Guatemala

Éste está determinado en el decreto 38-92 cuyo objeto es establecer un gravamen sobre el petróleo crudo y los combustibles derivados del petróleo tanto de origen importado como de producción nacional, procesados en el país, que sean distribuidos dentro del territorio nacional.

Sujeto pasivo del impuesto es el consumidor final, y el hecho generado se realiza en el despacho (consumo), y se determina con la base imponible representada por cada unidad de galón, según el tipo del producto a una tarifa específica.

Forma de pago es cuando se realiza el hecho generador, como también es un impuesto de pago definitivo no genera crédito.

#### 2.1.7. Impuesto Específico a la Distribución del Cemento:

Creado con el Decreto 79-2000, con el objeto de gravar la distribución de cemento de cualquier clase, en bolsa o a granel, producido en el país o el importado, el hecho generador es la distribución, la cual debe entenderse como el momento de salida de la bodega del fabricante o del importador.

La base imponible está representada por una medida equivalente a 42.5 kilogramos, y el pago del impuesto equivale a Q.1.50 por cada unidad de medida. Por ser un impuesto de pago definitivo, no genera crédito fiscal.

#### 2.1.8. Derechos Arancelarios:

Son los impuestos que gravan las operaciones de comercio exterior, regularmente la importación o nacionalización de mercancías o la exportación de las mismas. Las normas legales que se aplican para estos impuestos están desarrolladas en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA y su reglamento RECAUCA, en los cuales se establecen los elementos del tributo.

Los sujetos de la relación jurídico tributaria están descritos en el artículo 48 del CAUCA, definiendo como activo al Estado y como pasivo al declarante o quienes resulten legalmente responsables del pago de la obligación tributaria.

La obligación tributaria la constituyen los tributos exigibles en la importación o exportación de mercancías, lo cual queda establecido en el artículo 45.

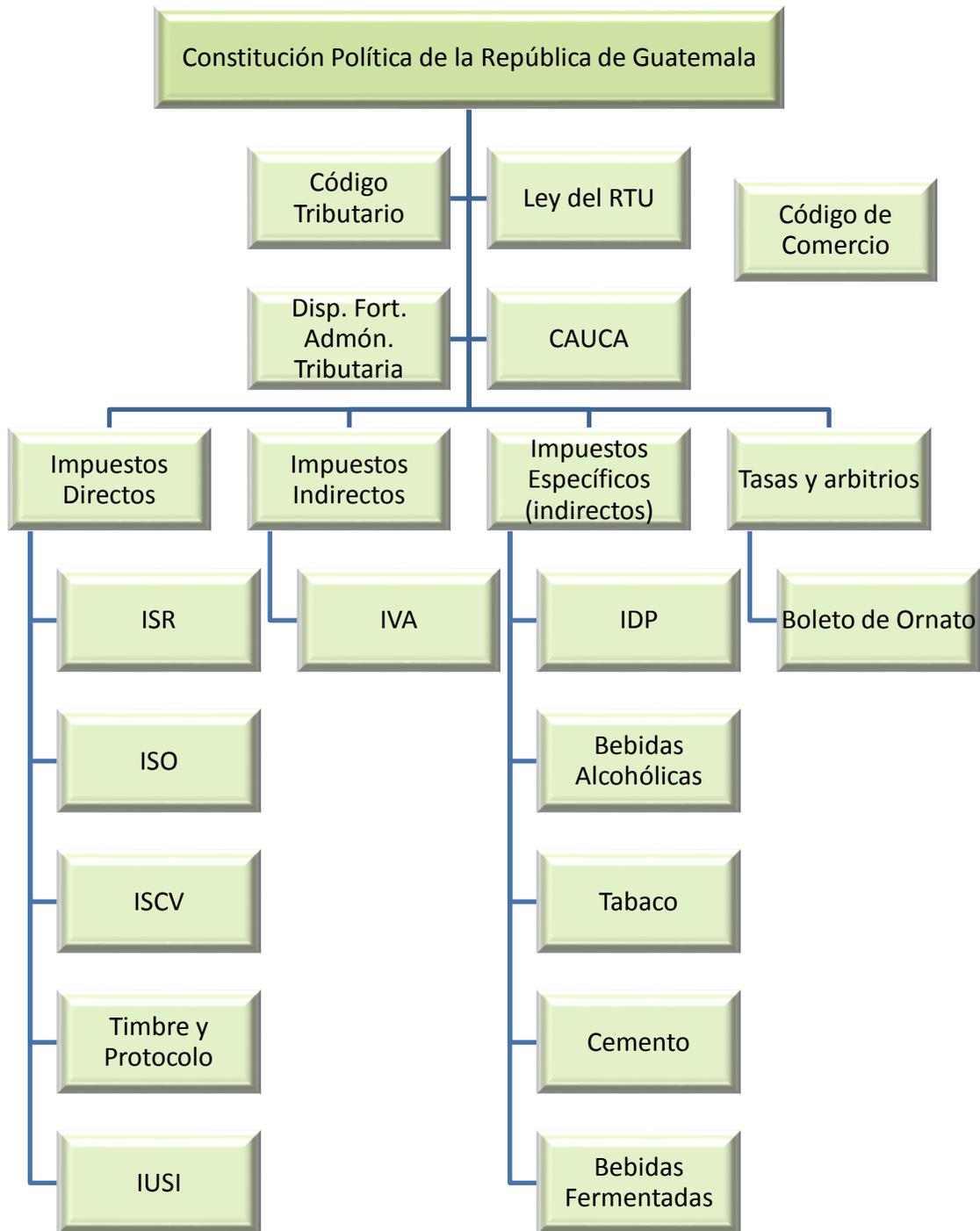
Para el caso de la aplicación de las obligaciones tributarias, se establecen los siguientes regímenes:<sup>37</sup>

- a) Definitivos: Importación y exportación definitiva y sus modalidades;
- b) Temporales o Suspensivos: Tránsito aduanero; Importación Temporal con reexportación en el mismo estado; Admisión temporal para perfeccionamiento activo; Deposito de Aduanas o Deposito Aduanero; Exportación temporal con reimportación en el mismo estado; y Exportación temporal para perfeccionamiento pasivo; y,
- c) Liberatorios: Zonas Francas; Reimportación y Reexportación.

El tipo impositivo para estos impuestos está constituido por el Convenio Sobre Régimen Arancelario y Aduanero Centroamericano, el cual es un instrumento que contiene la nomenclatura para la clasificación de mercancías, así como los derechos arancelarios a la importación, según lo determinado en el artículo 41 del CAUCA.

REGIMEN	TIPO DE PAGO	LIQUIDACIÓN	OTROS CRÉDITOS
Definitivo.	Pago inmediato.	En cada importación y aceptación de la declaración.	Ninguno.
Temporal o suspensivos.	Depósito aduanero o garantía.	En cada importación y aceptación de la declaración.	Ninguno.
Liberatorio.	Garantía.	En la aceptación de la declaración.	Ninguno.

<sup>37</sup> Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Resolución 223-2008, Consejo de Ministros para la Integración Económica -COMIECO-.



## **2.2. Territorialidad y temporalidad de los tributos**

En Guatemala, todos los impuestos se aplican con el principio de territorialidad, es decir que, solo son aplicables por transacciones y operaciones realizadas dentro del territorio nacional, lo que significa que cualquier operación realizada fuera de éste, no está afecto a ninguno de los impuestos.

La temporalidad de cada impuesto está determinada por cada una de las leyes que los crearon, sin embargo, estas se sujetan al principio de irretroactividad de la ley descrita en el artículo 15 de la constitución Política de la República de Guatemala.

## **2.3. Relación jurídico tributaria**

Por lo anteriormente indicado, la esencia de la relación jurídico – tributaria radica principalmente en que bajo la existencia de una norma que contiene un mandato contributivo, existen dos sujetos que participan, el activo que es quien exige y recauda los tributos, independientemente del uso o redistribución que realice y otro sujeto denominado pasivo, sobre el cual recae la carga de derogar cierta cantidad a favor del sujeto activo, lo cual incluye el cumplimiento de condiciones tributarias.

Esto hace que la referida relación se vaya volviendo más compleja, cuando se pretende analizar en forma individual cada tipo de tributo, principiando desde el hecho que el pago del mismo no es el único elemento que interviene en la relación jurídico tributaria, puesto que se deben considerar los aspectos formales sin los cuales no es posible materializar la obligación tributaria. Además, existe otro elemento, pero más relacionado con la actividad financiera del Estado, lo cual puede implicar tanto una contraprestación inmediata, como puede contener un fin específico o simplemente puede servir para sufragar los gastos de operación del estado sin tomar en cuenta los presupuestos de inversión que se hayan planteado.

En la Constitución Política de la República de Guatemala, se instituyen los elementos fundamentales de la relación jurídica tributaria, dado que en artículo 239 se establece el principio de legalidad, en el cual se otorga la exclusividad al Congreso de la República de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales.

Conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera (International Accounting Standards Board –IASB-)<sup>38</sup> aplicables en Guatemala desde el año 2008, en cuyo contenido se hace referencia a la información que debe revelarse y conciliarse de acuerdo a cada tipo de impuesto, su definición y saldo con base a los hechos materiales que los generaron, además de sus efectos futuros dentro de cada entidad, se evidencia el reconocimiento que la integración de una cuenta contable para registro de los saldos de impuestos, es más compleja que solo el hecho de registrar abonos y cargos, por consiguiente se debe apegar a las disposiciones y procedimientos que cada impuesto requiera.

Independientemente de lo expresado anteriormente, también existen otros dos elementos que, aunque complementarios, forman parte importante de la relación jurídica tributaria establecida entre los sujetos, estos son la capacidad y el domicilio.

El concepto de Capacidad de aplicación legal se encuentra en el Decreto Ley 106 Código Civil Guatemala, que lo define como *“la aptitud derivada de la personalidad, que toda persona tiene para ser titular como sujeto activo o pasivo de relaciones jurídicas o bien ejercitar sus derechos y cumplir sus obligaciones personalmente”*<sup>39</sup>. Por otro lado, el Código de comercio, define a la capacidad en forma más simple como refiriéndose a *“las personas individuales y jurídicas que, conforme al Código Civil son hábiles para contratar y obligarse”*.<sup>40</sup> En ambas definiciones se incluye el factor de obligación, lo que

---

<sup>38</sup> Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de Contabilidad, Revisión 2005.

<sup>39</sup> Código Civil de Guatemala, Decreto Ley 106 Consejo de ministros, República de Guatemala.

<sup>40</sup> Código de Comercio, Decreto número 2-70, Congreso de la República de Guatemala.

significa la sujeción a un cuerpo legal, que puede estar representado desde un simple contrato hasta una norma legal.

En el libro de Luis Delgadillo Principios de Derecho Tributario, se expone un concepto simple y completo, en el cual se define a la capacidad como “*La aptitud para ser titular de derechos y para ser sujeto de obligaciones, lo que permite diferenciar la capacidad de goce y la de ejercicio*”<sup>41</sup> lo cual significa que la persona tiene la opción de ejercitar la capacidad o abstenerse de hacerlo, mientras que el en campo tributario es distinto, ya que su voluntad no es indispensable, debido a que “*las obligaciones tributarias surgen por disposición de la ley, cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, cometidas en la hipótesis normativa*”<sup>42</sup> Este concepto sugiere el poder que tiene el Estado de imponer la obligación tributaria por la sola realización de las circunstancias que implican un hecho imponible, convirtiendo en sujeto pasivo a todo ciudadano, independientemente de que se encuentre en el registro de contribuyentes.

El domicilio es un elemento sumamente importante en la relación jurídica tributaria que se desarrolla en Guatemala, puesto que, según éste, se determina la sujeción con respecto al sujeto activo del tributo.

El código Civil de Guatemala, en su artículo 7, describe en su forma más general como el lugar o círculo territorial donde se ejercitan los derechos y se cumplen las obligaciones de las personas, mientras que en el Código Tributario, en el artículo 114 se le describe como el lugar que el contribuyente designe, para recibir las citaciones, notificaciones, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias.

Como puede notarse, en ambos conceptos se establece el elemento territorial, aunque el Código Tributario se enfoca más a una referencia de localización de la persona (natural o jurídica), puesto que, dentro del contexto tributario, éstos gravan cualquier

---

<sup>41</sup> Delgadillo, Luis, Principios de Derecho Tributario, tercera edición Editorial Limusa, S. A. Mexico, 2000, Página 121.

<sup>42</sup> Loc. Cit

manifestación de riqueza, o los presupuestos del hecho imponible se circunscriben al territorio de la República de Guatemala.

No debe dejarse por un lado que otra circunstancia que hace importante al domicilio del contribuyente, obligado o responsable tributario, es que éste tiene que ver también con otros tributos como son los de cumplimiento local, como los arbitrios o contribuciones especiales, que son independientes de los impuestos generales, con excepción al Impuesto Único Sobre Inmuebles..

## Capítulo 3

### SISTEMAS DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

#### 3.1. Estructura de la Administración Tributaria

Las reglas generales para la estructuración de la Superintendencia de Administración Tributaria están dadas en el artículo 6 de su Ley Orgánica, en el que se incluyen tres tipos de dependencias que son, las intendencias, las unidades técnicas y administrativas y una unidad específica para control de los contribuyentes que, por su magnitud de operaciones, ingresos brutos y activos, se calificarán como especiales.

Adicionalmente en la referida estructura se establecen como autoridades a El Directorio, El Superintendente y los Intendentes, en este orden, y cada uno de estos con sus propias funciones y atribuciones con respecto al orden jerárquico que ocupan.

*“El Directorio es el órgano colegiado que en calidad de autoridad de la SAT le compete la responsabilidad de tomar decisiones estratégicas para dirigir la política de administración tributaria y aduanera, así como velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la SAT”<sup>43</sup>.* Conforme lo establecido en el artículo 7 del Decreto 1-98, Ley Orgánica de la SAT, emitido por el Congreso de la República de Guatemala.

En el artículo 22 de la misma ley, se identifica al Superintendente de Administración como la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la SAT, sin perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponden al Directorio.

Por último, se describe en el artículo 31 a los Intendentes quienes son los funcionarios del mayor nivel jerárquico de las Intendencias respectivas y son responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su respectiva Intendencia.

---

<sup>43</sup> Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

Tal como se indica en el párrafo anterior, cada intendencia tiene asignadas atribuciones de acuerdo a su competencia, y las mismas se desarrollan en Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio 7-2007. Conforme a los artículos 30 al 34 se describen de a siguiente manera:<sup>44</sup>

#### 3.1.1. Intendencia de Atención al Contribuyente:

Se encarga de velar de la atención al contribuyente y público en general sea a través de un servicio eficaz y eficiente, incluye en sus funciones la formación, capacitación e información oportuna, también debe desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación que fomenten el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

#### 3.1.2. Intendencia de Aduanas:

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.

#### 3.1.3. Intendencia de Recaudación:

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

#### 3.1.4. Intendencia de Fiscalización:

Es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

---

<sup>44</sup> Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio 7-2007.

### 3.1.5. Intendencia de Asuntos Jurídicos:

Es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil.

Por otro lado, estas funciones se pueden consultar en el Portal electrónico de la Superintendencia de Administración Tributaria<sup>45</sup>:

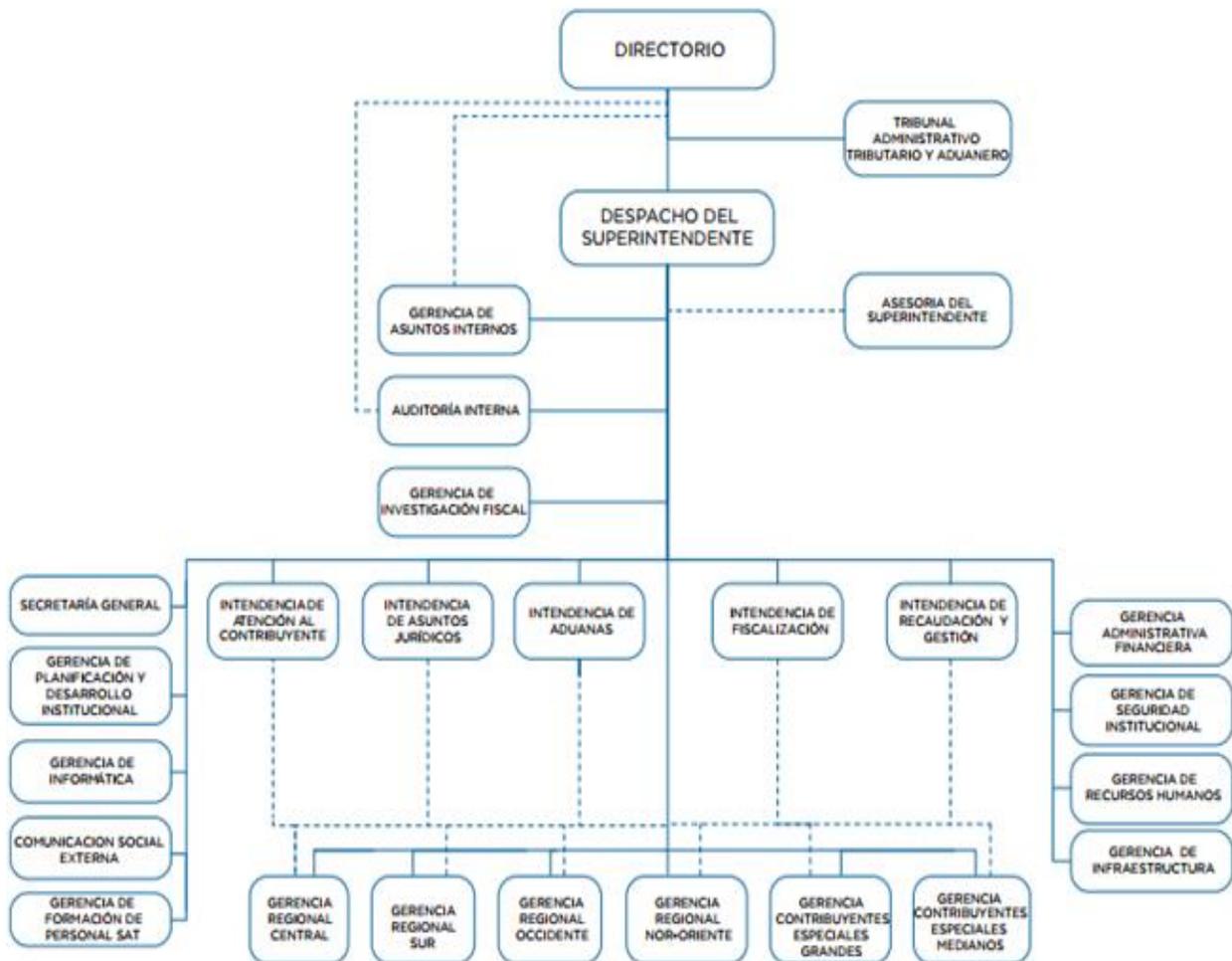
En el sentido de las funciones que desarrolla la Administración Tributaria, se vale de otras dependencias, que son las encargadas de ejecutar las directrices y estrategias emitidas por los órganos de función sustantiva, y que en forma coordinada y transversal interactúan entre ellas, de manera que se puedan obtener los resultados derivados de las referidas funciones. Además, cuenta con otras dependencias que, según el Reglamento Interno, se denominan de apoyo técnico y son las encargadas de auxiliar en lo referente a tecnologías informáticas, administración del recurso humano, financiero y de coordinación y estrategias tributarias.

Para mover esta compleja maquinaria acorde a un ente que resulta de suma importancia para el Estado, es necesario hacer una integración jerárquica y de colaboración para la interacción de todos sus órganos o dependencias, cuyas relaciones son de vital importancia en el contexto de definiciones tanto para coordinar y cumplir sus funciones como para integrar una adecuada estructuración del Sistema de Cuenta Corriente Integrada. Conforme al Informe Circunstanciado Memoria de Labores del año 2017, el organigrama funcional al 31 de diciembre de 2017 se grafica de la siguiente manera:

---

<sup>45</sup> Sitio Web de la Superintendencia de Administración Tributaria, Portal SAT  
<http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/organizacion/25-organizaci/243-principales-funciones-de-los-organos-y-dependencias-de-la-sat.html>

3.1.6. Organigrama funcional de la Superintendencia de Administración Tributaria. <sup>46</sup>



**Fuente:** Informe Circunstanciado Memoria de Labores de la Superintendencia de Administración Tributaria del año 2017.

<sup>46</sup>Memoria de labores el año 2017, Informe Circunstanciado Superintendencia de Administración Tributaria, Editado por Comunicación Social Externa se la SAT, página 7.  
<https://portal.sat.gob.gt/portal/memoria-de-labores/>

### 3.2. Modelos Administrativos Funcionales

En lo que se refiere a las características que debe reunir una administración tributaria, para estar a la vanguardia del requerimiento social de eficiencia y gestión adecuada para considerarse dentro de los estándares para aplicar el sistema tributario y en su mínima expresión el control de la cuenta corriente tributaria, según Fernando Díaz Yubero, en su libro Aspectos más Destacados de la Administraciones Tributarias Avanzadas, estas deben ser: a) Tener una misión; b) Debe ser integrada; c) Contar con autonomía; d) Tener una estructura organizativa basada en las funciones; e) Hacer uso de las más actualizadas tecnologías de la información; f) Mantener recurso humano calificado; y g) No descuidar las relaciones internacionales.<sup>47</sup>

Conforme al informe elaborado por la entidad DevTechSystems, Inc. Para el proyecto de promoción de un sistema tributario sólido y Simple,<sup>48</sup> Para que la Superintendencia de Administración Tributaria sea eficiente debe contar con ciertos elementos, los cuales como se puede observar son casi los mismos elementos definidos por Fernando Díaz Yubero, estos se resumen a continuación:

#### 3.2.1 Estructura Tributaria:

Conforme al informe esta debe ser simplificada, situación que incluye factores como un número reducido de impuestos que contengan una base impositiva amplia para cada tributo con limitaciones en las exenciones y deducciones, leyes fáciles de entender, aplicar y cumplir, además de implementación de formularios y procedimientos cortos y simplificados.

#### 3.2.2 Fiscalización:

En función de este elemento, se pretende elevar el riesgo para el contribuyente al intentar evadir el pago apropiado de impuestos, lo que supone una alta

---

<sup>47</sup> Díaz Yubero, Fernando, Aspectos Mas Destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas, Agencia Estatal de la Administración Tributaria, s/e, España, 2,001. Página 11

<sup>48</sup> USAID/Guatemala, DevTechSystemsInc, Aplicación de Mejores Prácticas Internacionale al Desempeño de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2001 Página 3.

correlación entre el grado de cumplimiento y la percepción de la probabilidad de ser fiscalizado, para esto la fiscalización debe contar con elementos tales como una estrategia fiscalizadora global, planes detallados, monitoreo y sus resultados, segmentación de los contribuyentes, procesos automatizados e indicadores estadísticos de desempeño de las auditorías.<sup>49</sup>

### 3.2.3 Recaudación y Gestión:

En este apartado indica que existe diversidad de elementos, pero que los más importantes son los orientados a un registro de contribuyentes, implementación de recaudación a través del sistema bancario o electrónicamente, verificación de transferencias a la cuenta del gobierno y registro apropiado en la cuenta del contribuyente, servicios adecuados y eficientes al contribuyente, con lo cual alentar y facilitar el cumplimiento voluntario y contar con formularios sencillos y claros, además de programas educativos.<sup>50</sup>

### 3.2.4 Sistemas Automatizados:

Al contar con este elemento se obtienen ventajas como la capacidad de procesar declaraciones de contribuyentes, generación de estadísticas y mejoramiento de las proyecciones de ingresos. También se incluye en el informe que con sistemas bien diseñados se puede mejorar la eficiencia del desempeño de la agencia administradora de impuestos, considerando como los sistemas más importantes el registro inicial de los contribuyentes y su actualización continua, la recaudación por medio del sistema bancario, la selección automática de cuentas a fiscalizar, la interconectividad entre la oficina central y las oficinas regionales.<sup>51</sup>

### 3.2.5 Recursos Humanos:

Considerado como el elemento más significativo, para lo cual recomienda incluir prácticas relacionadas al empleo inicial del personal, ascensos, salarios y

---

<sup>49</sup>USAID/Guatemala, DevTechSystemsInc, Aplicación de Mejores Prácticas Internacionale al Desempeño de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2001 Página 4.

<sup>50</sup> *Op Cit* Página 4.

<sup>51</sup> *Ibid.* Página 5.

beneficios marginales, acciones disciplinarias y desarrollo de una carrera y sobre todo la capacitación inicial y continua.<sup>52</sup>

### 3.2.6 Sanciones y Penalidades:

Para hacer cumplir las obligaciones tributarias, es requerido que exista un sistema adecuado de sanciones y penalidades, de modo que los contribuyentes salden rápidamente las cuentas morosas. Se debe diseñar un sistema que modifique el comportamiento de los contribuyentes lo que significa que las sanciones se apliquen al número más grande posible de contribuyentes, este sistema requiere que le eliminen las prácticas de ofrecer amnistías tributarias y no reducir y perdonar deudas tributarias.<sup>53</sup>

### 3.2.7 Organización:

Según el informe, generalmente las administraciones tributarias se organizan de tres maneras distintas que son por tipo de impuesto, que incluye actividades para revisión por ejemplo del Impuesto Sobre la Renta o el Impuesto al Valor Agregado; por tipo de contribuyente, por ejemplo, grandes empresas, medianas y pequeñas o trabajadores; por tipo de función desempeñada, fiscalización, recaudación, cobranza, atención al contribuyente. En cualquiera de estos tipos de organización, existen ventajas y desventajas, considerando a la funcional como la más común y exitosa.<sup>54</sup>

Tal como se describe anteriormente, en Guatemala ya se aplican estos elementos, discutibles en algunos casos y efectivos en otros, sin embargo se debe considerar que en algunos casos la normativa legal ya contempla los escenarios que permiten aplicar e incluir estos elementos, por ejemplo el tipo de organización por funciones, establecida en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que se describe en el apartado 3.1 de este documento, o la utilización de sistemas

---

<sup>52</sup>USAID/Guatemala, DevTechSystemsInc, Aplicación de Mejores Prácticas Internacionales al Desempeño de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2001 Página 6

<sup>53</sup> *Op. Cit.* Página 6.

<sup>54</sup>*Ibid.* Página 67

automatizados de información que son indispensables para tanto para el control administrativo como operativo, así como para el desempeño de las mismas funciones.

### **3.3. Controles masivos de cumplimiento tributario**

Tal como lo establecen las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, referidas en su Ley Orgánica, éstas llevan implícito la creación de controles masivos, que permitan una adecuada y razonable tasa de cumplimiento tributario.

En el caso de Guatemala, cuando se hace referencia a la Superintendencia de Administración Tributaria, se debe hacer una diferenciación en cuanto a lo que se refiere el poder tributario y la competencia tributaria, y es que es común encontrar afirmaciones por parte de cualquier persona, natural o jurídica, que indican que el cumplimiento tributario lo hacen ante la dependencia referida. Bajo esos términos se debe preestablecer que el poder tributario le corresponde al Estado, a quien le corresponde dictar las normas que han de regir en la relación jurídico tributaria, y además tiene la potestad de elegir la forma o instrumentos que utilizará para realizar ésta administración.

*“La competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.”*<sup>55</sup> Bajo este contexto tanto el sujeto pasivo de la obligación tributaria, como el órgano en el que se delegó la función de la administración tributaria, deben sujetarse al ordenamiento jurídico establecido.

#### **3.3.1 Registro Tributario Unificado:**

Esta competencia, le permite a la administración tributaria, establecer el sistema de control tributario más conveniente basado en el ordenamiento jurídico en materia tributaria, en este sentido las mismas normas, establecen los mandatos legales de control, por lo que es necesario hacer referencia a uno de los más

---

<sup>55</sup> Delgadillo, Luis, Principios de Derecho Tributario, tercera edición Editorial Limusa, S. A. Mexico, 2000, Página 48.

básicos, el cual se instituye en la Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, Decreto 25-71, que establece en el artículo 1, que “es donde se inscribirán todas las personas naturales o jurídicas que estén afectas a cualquiera de los impuestos vigentes o que se establezcan en el futuro”<sup>56</sup>.

Para realizar la identificación, se asignará un número a cada contribuyente, que lo distinguirá y estará asociado a las obligaciones, conforme el tipo de contribuyente que se registre, *“este número debe ser utilizado en todas las relaciones mercantiles, laboral-patronales, transacciones financieras, gestiones administrativas y judiciales en toda otra operación o acto de índole similar que resulte gravada con algún impuesto o que se efectúe ante las Oficinas Administradoras de Impuestos”*<sup>57</sup>, conforme lo estipulado en el artículo 3 de la misma ley.

### 3.3.2 Cuenta Corriente Tributaria:

También se puede incluir como un control masivo de contribuyentes establecido en ley, como el mismo mandato que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria conforme lo determinado en el artículo 99 del Código Tributario, el cual indica que ésta “instrumentará el sistema integral de cuenta corriente tributaria, el cual comprenderá la relación cuantitativa de la deuda o crédito tributario entre el fisco y el contribuyente o el responsable. Uno de los componentes de tal sistema estará configurado por los débitos, sus intereses resarcitorios, recargos, multas e intereses punitivos que correspondan”<sup>58</sup>. Que como está indicado, contiene dos factores muy importantes dentro del contexto de la relación jurídico tributaria, que son la determinación de la deuda o crédito tributario entre el sujeto activo y pasivo de los tributos.

---

<sup>56</sup> Ley del Registro Tributario Unificado y control General de Contribuyentes, Decreto 25-71, Congreso de la República de Guatemala.

<sup>57</sup> Ley del Registro Tributario Unificado y control General de Contribuyentes, Decreto 25-71, Congreso de la República de Guatemala.

<sup>58</sup> Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

Aunque en Guatemala queda establecido por ley la implementación de un sistema de cuenta corriente tributaria, en el Manual Sobre Recaudación y Cobranza de Tributos emitido en conjunto por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Agencia Alemana de Cooperación Internacional y el Banco Interamericano de Desarrollo, se recomienda la utilización de este instrumento, conceptualizando su uso como “el reflejo *de las transacciones débito y crédito resultantes de la relación fisco-contribuyente. Debe incluir todos los impuestos y conceptos generadores de movimientos expresados monetariamente para que de manera agregada e individual muestren los valores no ingresados que deben ser objeto de cobro*”<sup>59</sup>. Por lo que bajo esta perspectiva, la incorporación de un sistema de esta naturaleza, debe atender no solamente con el mandato legal, sino que también debe considerar las prácticas internacionales, pero con orientación a las necesidades específicas del sistema tributario imperante.

### 3.3.3 Mandatos del Código Tributario:

Por aparte, la Administración Tributaria puede establecer controles generales a partir de las facultades que le confiere el Código Tributario, específicamente por la obligación que tiene el sujeto pasivo de proporcionar información, definido en el artículo 30 de la siguiente manera: “Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aun cuando no tengan personalidad jurídica, están obligados a proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos”<sup>60</sup>. En el sentido amplio de esta obligación, se debe entender que aunque se refiere a

---

<sup>59</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Agencia Alemana de Cooperación Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, Manual Sobre Recaudación y Cobranza de Tributos, 2016, página 47.

<sup>60</sup> Código Tributario, Decreto 6-91, Congreso de la República de Guatemala.

responsabilidad de cada uno de los responsables, la Administración Tributaria puede implementar los mecanismos para obtener la información de forma masiva, y con ello disponer de los elementos que le permitan establecer controles, mismos que pueden ir desde la actualización del domicilio de los contribuyentes, hasta la determinación de las variables que conforman la base imponible de los impuestos de los cuales se pueda obtener la información referida.

### **3.4. Controles específicos de cumplimiento tributario**

En los párrafos precedentes, se hizo un resumen de los controles que son de aplicación general a todos los contribuyentes, sin embargo, es preciso describir también otro tipo de control que ejerce la administración tributaria, pero que se aplica solo a determinados segmentos que, por su actividad, magnitud de operaciones o por disposición legal, están sometidos a estos controles.

#### **3.4.1 Exportadores:**

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado se determinan dos tipos de control masivo específico, con los cuales la administración tributaria podrá contar con un registro que ayude a establecer sobre segmentos específicos control y verificación de operaciones propias y de terceros.

El primer control que describe la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el artículo 26 es el Registro de Exportadores, para los contribuyentes que logren reunir las características establecidas en este impuesto. Esto es muy importante dentro de los elementos que conforman una cuenta corriente tributaria, pues la devolución del crédito fiscal por IVA, solo corresponde a este segmento.

El segundo control masivo específico al que hace referencia es el registro de productores que se constituyen como proveedores de contribuyentes que se dedican a la exportación. Tal como lo prescribe el artículo 52 de la Ley del IVA,

*“Los productores, para ser autorizados y registrados por primera vez, deben presentar solicitud mediante declaración jurada, en cualquier mes del año; sin embargo, la autorización vencerá en el mes de junio del siguiente año. Todos los productores autorizados y registrados deben actualizarse ante la Administración Tributaria, presentando declaración jurada en junio de cada año”*<sup>61</sup> Este registro va en función de establecer un control cruzado entre los valores declarados por los exportadores y lo reportado por los proveedores de los mismos.

#### 3.4.2 Mandatos para la Administración Tributaria:

Por otro lado, el Decreto número 20-2006 del Congreso de la República e Guatemala, Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, establece otro tipo de control masivo, siempre en forma específica, al determinar y extender las obligaciones tributarias en agentes de retención, de esa manera les asigna esta potestad a diversos segmentos según su actividad, detallado de la siguiente manera:

Exportadores habituales cuya exportación mensual en promedio sea de Q.100,000.00 como mínimo, harán retenciones del 65% del impuesto. (artículo 1)  
Las personas individuales o jurídicas amparadas al Decreto 29-89, deben retener el 65% del impuesto. (Artículo 1)

Las entidades que conforman el sector público con excepción de las municipalidades, el IGSS, CONFED E y la Universidad de San Carlos, les corresponde efectuar una retención sobre el IVA que pagarán de 25% (artículo 2)  
Los operadores de tarjetas de crédito o de débito realizarán una retención del 15% a los establecimientos afiliados a ellos. En el caso de operaciones por compra de combustibles, la retención será del 1.5% (artículos 3 y 4)  
Los contribuyentes especiales retendrán el 15% (Artículo 5)

---

<sup>61</sup> Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Congreso de la República de Guatemala.

Otros contribuyentes que la Superintendencia de Administración Tributaria califique como retenedores, lo harán aplicando el 15% (artículo 6)<sup>62</sup>

Este control relacionado con la

### 3.4.3 Registro Fiscal de Vehículos:

Un control que resulta bastante específico es el incluido en el Decreto 70-94 Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, que en su artículo 22 establece la creación de un Registro Fiscal de Vehículos. En este caso, y dado que el impuesto que el Estado percibe por los distintos tipos de vehículos se debe considerar que, para el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, se delega el registro de los que circulan en forma terrestre, y además para velar por pago del impuesto que sea aplicable. De esa manera, el artículo 23 del decreto referido, en el numeral uno indica específicamente: “Inscribir cuando corresponda, todos los vehículos que se desplacen sobre medio terrestre en el territorio nacional, que sean sujetos de la aplicación de esta ley”<sup>63</sup>

Como puede notarse, en la misma Ley en su artículo 24, se incluyen los elementos de control que deben incluirse en el Registro Fiscal de Vehículos, los cuales no solo son de utilidad para el control sino también para contar con los elementos que permitan establecer la base imponible sobre la cual sea determinado el impuesto, lo cual es confirmado en el artículo 7 del Acuerdo Gubernativo 134-2014 Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, el cual literalmente establece en el primer párrafo: “*La Administración Tributaria, con base en sus registros, determinará el impuesto a pagar respecto de todos los vehículos a los que se refiere la ley*”<sup>64</sup>

---

<sup>62</sup> Ley de Disposiciones Legales para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006, Congreso de la República de Guatemala.

<sup>63</sup> Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres Marítimos y Aéreos, Decreto 70-94, Congreso de la República de Guatemala.

<sup>64</sup> Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres Marítimos y Aéreos, Acuerdo Gubernativo 134-2014, Presidencia de la República.

#### 3.4.4 Cuenta Corriente de exenciones de combustibles derivados del petróleo:

Por otro lado, existe un control específico que está establecido en la Ley del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo, el cual está definido en primera instancia para crear un registro de personas exentas de este impuesto y en segundo lugar la implementación de una cuenta corriente a cargo de la Administración Tributaria, que permita controlar las aplicación de las exenciones, mediante la determinación de créditos fiscales para los beneficiarios que serán regularizados con los débitos conformados por las compras o importaciones de los combustibles autorizados. Estos preceptos están incluidos en los artículos 6 y 6A de la ley referida, que tiene como propósito establecer criterios de control y limitación del costo tributario que implica la exención.

No se debe perder de vista que, dado que este impuesto grava el consumo, es imprescindible que la Administración Tributaria implemente y mantenga un control estricto sobre el traslado del impuesto, pues dentro de la cadena de distribución, pueden existir diversos actores que repercuten el pago, a fin de evitar el detrimento en los casos de que se den situaciones de disminución o alteración de las cantidades trasladadas, en virtud de que su base imponible está dada por una unidad de medida.

#### 3.4.5 Auxiliares de la función pública:

Con referencia a los controles que extienden las obligaciones tributarias, se encuentra el segmento relacionado con las actividades de comercio exterior que corresponde a los auxiliares de la función pública aduanera, que aunque abarca también operaciones no tributarias, tiene que verse desde dos puntos de vista, siendo el primero que actúa como sujeto pasivo, debiendo cumplir con todas las obligaciones que le impongan las leyes y reglamentos; y el segundo su actuar como queda establecido en el artículo 5 del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA- el que indica que “el sistema aduanero está

constituido por el servicio aduanero y por los auxiliares de la función pública aduanera”<sup>65</sup>

El artículo 18 del CAUCA describe a esto auxiliares las personas naturales o jurídicas, ya sea de naturaleza pública o privada, que participan en la gestión aduanera en nombre propio o de terceros, y el artículo 19 los detalla de la siguiente manera:

- a) los agentes aduaneros;
- b) los depositarios aduaneros;
- c) los transportistas aduaneros; y,
- d) los demás que establezca el Reglamento

Otro control masivo establecido en ley ordinaria, pero no precisamente por una específica, es la forma de pago de cada tributo, puesto que en la norma legal de cada uno queda establecido, siendo lo más común a través de los formularios de recaudo de cada impuesto, lo que a la vez deben contener información relevante que permita a la administración tributaria, realizar diversos análisis que van desde la capacidad económica de cada contribuyente hasta la comparación de los datos reportados para un impuesto con respecto a otro relacionado.

---

<sup>65</sup> Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Resolución 223-2008, Consejo de Ministros para la Integración Económica -COMIECO-.

## **Capítulo 4**

### **PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS.**

#### **4.1. Presentación**

El estudio realizado se enfoca a uno de los controles que la Superintendencia de Administración Tributaria está en proceso de implementar, para cumplir una de sus atribuciones especificadas en el Código Tributario, que es la de instrumentar el sistema de cuenta corriente tributaria que contenga la relación cuantitativa de la deuda o crédito tributario entre el fisco y el contribuyente, por lo que en este capítulo se describen los elementos que intervienen, las condiciones que se dan y los factores a considerar para obtener esta relación cuantitativa, que después de la intervención de los parámetros de proceso de la información, la clasificación del origen y efecto sobre los créditos o débitos, se puede integrar un balance que muestre los valores esperados, lo cual servirá de herramienta de toma de decisiones e insumo para la creación de programas de verificación, cobro o determinación de incumplimientos tributarios formales y sustanciales.

También se enfoca en la descripción individual de cada uno de los elementos involucrados y que a la fecha existen, como lo son el registro y control de contribuyentes, los medios de cumplimiento tributario y las actuaciones de la administración tributaria; elementos que luego se incorporan en la estructura de la cuenta corriente tributaria, para inicio y activación en los distintos procesos necesarios entre los que figuran el registro de documentos, la validación de los mismos, comprobación de cumplimiento tributario y cuando corresponda la aplicación de sanciones.

Por último, se describen las relaciones funcionales de la cuenta corriente tributaria, misma que para ser adaptable a los requerimientos del presente y futuros, debe estar definida en una forma paramétrica, que incluya las reglas de negocio legales u jurisprudenciales, que actualmente debe contener como mínimo los parámetros de

medios de cumplimiento tributario, parámetros de cálculo y de liquidación, todo esto para obtener el balance de débitos y créditos tributarios.

Todo lo descrito anteriormente, representa en alguna medida los elementos que, según esta investigación, sustentan la estructura tributaria, la cual a la vez contiene las bases sobre las cuales debe funcionar una cuenta corriente tributaria.

#### **4.2. Análisis y Discusión de Resultados**

De conformidad a los conceptos y planteamientos incluidos como referencias en el marco teórico de este trabajo, más la información recopilada, se hace necesario adaptarlos al entorno normativo y práctico de Guatemala, por lo que posteriormente está incluida una descripción de cada uno de los elementos, que adicional a la lógica de aplicación de cada una de las leyes promulgadas para el establecimiento de los impuestos, también se requiere de aquellos factores que logran interrelacionar al contribuyente con la administración tributaria.

En el sentido estricto de adaptación al entorno normativo, cualquier enfoque para la constitución de los controles pertinentes sobre los contribuyentes y además para que éstos tengan una clara visión de su situación ante la Administración Tributaria, el esfuerzo de la implementación de una cuenta corriente tributaria debe ir más allá del mandato legal, pero delimitado por sus funciones específicas, por lo cual se toma como base lo indicado por la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria referida es los incisos d), e), f), y h) del artículo 3 del Decreto 1-98 relacionados con Organizar y administrar el sistema de recaudación, Mantener y controlar los registros, Sancionar a los sujetos pasivos tributarios y Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias<sup>66</sup>. Estos elementos claramente incluyen a todo control necesario, para el cumplimiento no solo de las funciones sino de el recaudo de

---

<sup>66</sup> Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98, Congreso de la República de Guatemala,

impuestos, y bajo esa perspectiva resulta fundamental la implementación de algún tipo de herramienta que proporcione en forma oportuna la relación cuantitativa de débitos y créditos del contribuyente.

#### 4.2.1 Contenido básico de un sistema de cuenta corriente tributaria.

Conforme a lo analizado hasta el momento y bajo el enfoque de que la implementación completa de un sistema de cuenta corriente tributaria resulta ser una herramienta, no solamente de control sino de administración de una parte importante de las funciones de la SAT, surge la necesidad de establecer cuál es mínimo de componentes que debe contener este sistema para que cumpla con su objetivo de mostrar la relación cuantitativa de créditos y débitos de cada contribuyente, de esa manera en el Manual Sobre Recaudación y Cobranza de Tributos emitido por Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Agencia Alemana de Cooperación Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, lo describe como “*herramienta fundamental de la gestión de control de morosidades y permite agrupar y mostrar de manera precisa los saldos adeudados o a favor del contribuyente por cada uno de los conceptos, impuestos y periodos en que se detalla la situación del contribuyente*”<sup>67</sup> que tal como se indicó, justamente debe ser el instrumento, que tal como una cuenta bancaria, opere todas esas transacciones que integran el comportamiento de los contribuyentes, así como la reacción de la administración tributaria.

En el referido manual, también se incluyen como componentes de un sistema de cuenta corriente todo lo relacionado con el cumplimiento de obligaciones de los contribuyentes, las actuaciones de la Administración Tributaria y la incorporación de los parámetros que sirven para administrar la información que ahí se registre. Específicamente indica que

---

<sup>67</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Agencia Alemana de Cooperación Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, Manual Sobre Recaudación y Cobranza de Tributos, 2016, página 45.

“El diseño y parametrización de esta herramienta deberán estar definidas previamente las reglas a aplicar en relación con aspectos tales como” <sup>68</sup>

- Manejo de declaraciones rectificativas, sustitutivas o complementarias.
- Plazos máximos para presentar las declaraciones, las rectificaciones y complementarias.
- Formularios y versiones de las declaraciones y sus pagos.
- Reglas para aplicar o arrastrar saldos de un período a otro
- Anticipos declarados (pagos a cuenta)
- Valor de pagos excedentes o de saldos a favor del contribuyente
- Fórmulas de aplicación de intereses, recargos y multas.
- Fórmulas de imputación de pagos.
- Los documentos o actuaciones administrativas que afectan los saldos.
- Convenios de pago, fraccionamientos o facilidades de pago.
- Las actuaciones de fiscalización que determinen multas o liquidaciones adicionales a las realizadas por los contribuyentes en las declaraciones.
- Los fallos de recursos que modifiquen los saldos.
- Las moratorias, amnistías o rebajas de intereses y multas

#### 4.2.2 Elementos de la cuenta corriente tributaria para Guatemala.

En la mayoría de informes y recomendaciones acerca del contenido o elementos que deben administrarse en un sistema de cuenta corriente, existe coincidencia acerca de que los principales, se refieren a los saldos de tipo crédito que estén determinados a favor del contribuyente y de los débitos que están a su cargo, por lo cual, para tal efecto es necesario contar con información generada dentro del ámbito nacional, no solamente para establecer lo indicado por la legislación, sino para tener una visión del panorama desde la perspectiva de las personas, que por su responsabilidad ante la

---

<sup>68</sup> Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, Agencia Alemana de Cooperación Internacional, Banco Interamericano de Desarrollo, Manual Sobre Recaudación y Cobranza de Tributos, 2016, páginas 46-47.

Administración Tributaria, entran en el contexto de la relación jurídico tributaria. Derivado de eso, los elementos comunes identificados se describen así:

ELEMENTO	DESCRIPCIÓN
Débitos fiscales	Autoliquidación efectuada por el contribuyente y las determinaciones de la SAT.
Créditos fiscales	Pagos en exceso o indebidos
Recargos y multas	Valor de las sanciones determinadas por la SAT
Auto compensación	Opción de que el contribuyente efectúe esta operación sin intervención de la SAT
Compensación	Registro de las compensaciones por actuaciones de la SAT.
Identificación	Registro de los datos de identificación y localización de los contribuyentes.
Obligaciones	Listado de las obligaciones de los contribuyentes, fechas de vencimiento de plazos.
Litigios	Detalle de los litigios legales de los contribuyentes ante la SAT.
Valor de retenciones	Monto de las retenciones efectuadas por los agentes de retención que pueden ser acreditados a los pagos de declaraciones.
Pagos a cuenta	Pagos anticipados o que pueden acreditarse a otros impuestos.
Pago declaraciones	Consulta de las declaraciones presentadas pagadas.
Convenios de pago	Estado de cuenta de los convenios de pago.
Ajustes	Detalle de los ajustes de fiscalización
Resoluciones	Detalle de las resoluciones emitidas por la SAT del contribuyente.

**Fuente:** Resultado de entrevista realizada a diversos asesores en materia tributaria (ver detalle tabulado en anexo 3.

Con respecto de quienes intervienen en la relación jurídico tributaria, se encuentran los peritos contadores, que con base a la facultad otorgada por el artículo 104 del Código Tributario, actúan en nombre del contribuyente para la determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias, y por consiguiente sus actuaciones también representan un elemento que influye en la determinación de los elementos que deben integrar una cuenta corriente tributaria. No obstante del entendimiento con respecto al cumplimiento de obligaciones tributarias, en el ámbito nacional se identificó que existe poca correlación con respecto del control contable que de las cuentas de obligaciones y derechos tributarios deben quedar operadas o registradas conforme lo indicado en las

leyes tributarias e incluso en lo previsto en las Normas Internacionales de Contabilidad de revelar y conciliar lo relativo a estas obligaciones, que de acuerdo a entrevistas realizadas, al menos el 60% no administran controles con respecto a los siguientes factores.

DEBILIDADES EN LOS REGISTROS CONTABLES
Utilización de cuentas contables separadas para impuestos por paga y a favor
Conciliación de las cuentas de impuestos.
Implementación de algún método de planificación tributaria, presupuesto e inclusión en flujos de efectivo.
Auto compensación de saldos de crédito y débito tributarios.

**Fuente:** Resultado de entrevista realizada a peritos contadores que no prestan servicios en para contribuyentes calificados como especiales ni del sector financiero (ver detalle tabulado en anexo 3).

Con base a los resultados mostrados, la cuenta corriente tributaria no solamente funcionaría como una herramienta de control para la SAT, pues también resulta útil para los contribuyentes para realizar las consultas acerca de su situación fiscal y conciliar cualquier diferencia que se presente con respecto de sus registros contables y de control.

#### 4.2.3 Información de registro obligatorio para la Administración Tributaria.

Debido a que tanto la administración Tributaria, como los mismos contribuyentes necesitan estar informados de las situaciones que se derivan de las obligaciones tributarias, y que de esta manera el cumplimiento tributario se expanda en forma voluntaria, es necesario contar con instrumentos de evaluación, tal es el caso de las verificaciones que realizan instituciones especializadas en el campo tributario, pues de esa manera se puede tener una medición objetiva que impulse la institucionalización de controles como la cuenta corriente tributaria. De esa manera, en el Informe de Evaluación del Desempeño para el año 2017 que emitió el Fondo Monetario Internacional, entre otros aspectos ha destacado que *“para fomentar el cumplimiento voluntario y la confianza del público en el sistema tributario, las administraciones tributarias deben adoptar una actitud orientada a servir a los contribuyentes,*

*asegurando que los contribuyentes tengan la información y el apoyo que necesitan para cumplir sus obligaciones y reclamar los derechos que les correspondan con arreglo a la ley*<sup>69</sup> Que aunque se refiere a todos los aspectos relacionados con la tributación, incluyen tres elementos fundamentales que son información, obligaciones y reclamo de derechos, que se traducen en el registro disponible de saldos débito y crédito que debe contener la cuenta corriente tributaria.

En el mismo informe referido en el párrafo anterior, se hace referencia a un dato muy importante, que es el valor de la mora tributaria, indicando que al finalizar los años 2014, 2015 y 2016 ésta representó en promedio un 34% de la recaudación total de los principales impuestos, añadiendo también otra categoría de mora que la describe como recuperable así *“se entiende en este contexto un saldo resultante de los débitos y créditos a favor de la SAT que es líquido y exigible , y del que, al no obtenerse el pago correspondiente, se procedería al cobro por la vía económico coactiva”*<sup>70</sup> Estos registros son los que en última instancia representan el objetivo principal de la necesidad de que exista una cuenta corriente tributaria.

Con respecto a esos aspectos, la Superintendencia de Administración Tributaria debe mantener registros de los casos y montos que son adeudados por los contribuyentes, lo cual está segmentado según la dependencia en donde esté cursando el proceso de cobro, que al 7 de junio de 2018 mostraba una acumulación de cuatro mil ciento catorce expedientes que representan 2,708 millones de Quetzales en la Unidad de lo Económico Coactivo<sup>71</sup>, es decir los casos de deuda líquida y exigible que de los cuales se gestiona el cobro por la vía penal:

---

<sup>69</sup> Informe de Evaluación del Desempeño, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, pagina 25 diciembre 2017 [http://www.tadat.org/files/Guatemala\\_Final\\_PAR\\_2017.pdf](http://www.tadat.org/files/Guatemala_Final_PAR_2017.pdf) 05/08/2018

<sup>70</sup> Informe de Evaluación del Desempeño, Departamento de Finanzas Públicas, Fondo Monetario Internacional, pagina 35 diciembre 2017 [http://www.tadat.org/files/Guatemala\\_Final\\_PAR\\_2017.pdf](http://www.tadat.org/files/Guatemala_Final_PAR_2017.pdf) 05/08/2018

<sup>71</sup> Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1185-2018 Unidad de Información Pública, Departamento de Consultas, Intendencia de Asuntos Jurídicos, Superintendencia de Administración Tributaria, Junio 2018.

AÑO	CANTIDAD DE EXPEDIENTES ACUMULADOS	MONTO Millones de Quetzales
2015	2.860	2.294
2016	3.113	2.432
2017	3.527	2.594
2018	4.114	2.708

**Fuente:** Unidad de Información Pública, Departamento de Consultas, Intendencia de Asuntos jurídicos, Superintendencia de Administración Tributaria.

Contrariamente a los montos que deben recuperarse, en la información de estadísticas tributarias que se muestran en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria, existe un monto importante de crédito fiscal de IVA devuelto a los exportadores, sin tomar en consideración de que podrían existir adeudos tributarios que pudieron haberse compensado de oficio en el caso de que se diera coincidencia en un mismo contribuyente, que tuviera tanto créditos a su favor como adeudos tributarios a su cargo. Conforme a los datos del sitio de internet de la SAT, al 31 de julio se han efectuados devoluciones por los siguientes montos:

Descripción	Devolución de Crédito Fiscal del IVA a los Exportadores (Millones de Quetzales)					
	2013	2014	2015	2016	2017	2018
<b>Total</b>	<b>1.682,97</b>	<b>1.731,40</b>	<b>1.943,71</b>	<b>1.044,98</b>	<b>1.357,70</b>	<b>1.133,90</b>
Enero	124,00	111,20	129,63	141,28	121,20	197,76
Febrero	164,93	117,34	275,83	91,53	62,83	205,24
Marzo	153,61	196,74	145,31	100,88	103,60	452,65
Abril	78,99	180,26	92,25	108,44	83,74	88,70
Mayo	172,32	154,38	204,06	68,20	109,48	73,31
Junio	82,80	114,76	148,96	63,79	97,80	116,25
Julio	124,52	329,12	205,90	62,49	142,15	0,00
Agosto	159,38	108,21	106,54	57,29	110,70	0,00
Septiembre	162,92	83,69	143,35	68,31	131,04	0,00
Octubre	172,31	110,90	177,47	61,75	115,03	0,00
Noviembre	161,23	111,21	189,37	121,12	107,36	0,00
Diciembre	125,98	113,59	125,03	99,90	172,74	0,00

**Fuente:** Estadísticas Tributarias SAT, Devolución de crédito fiscal del IVA a exportadores al 31/07/2018, Superintendencia de Administración Tributaria.

<https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903924909-a1cb688b-74ed>

### **4.3. Elementos de un modelo de cuenta corriente**

La implementación de un sistema de cuenta corriente tributaria requiere contar con un modelo base, en el cual pueda establecerse la arquitectura de sus componentes, la función de cada componente, así como la interrelación que debe existir entre éstos.

Inicialmente estos componentes están definidos por las leyes tributarias, y los básicos se encuentran el artículo 99 del Código Tributario, cuando se refiere a la relación cuantitativa entre la deuda o crédito tributario entre el fisco y el contribuyente o responsable, se debe entender como el fisco al Estado en su función de erario del país, y a la administración tributaria como el órgano cuyas funciones son las de aplicar las leyes tributarias.

En este caso se debe establecer cómo se integran estas deudas y créditos tributarios, que para entenderlos claramente se deben definir como el resultado de una serie de operaciones interrelacionadas que tienen su origen en los actos tanto de los contribuyentes como de la administración tributaria.

#### **4.3.1 Elementos del control de contribuyentes y el recaudo de impuestos.**

##### **4.3.1.1 Registro y control de contribuyentes.**

Como está indicado anteriormente, estos componentes están definidos en la leyes, y el primer elemento que debe contarse, es la existencia de un sujeto pasivo de la obligación tributaria, registrado y controlado por la administración tributaria, por lo que en primer lugar está incluido el Registro Tributario Unificado, en el cual debe existir la identificación de toda la población que se dedica a una actividad productiva, y que al mismo tiempo genere la información relacionada con las obligaciones tributarias según el tipo de contribuyente.

Con respecto a eso, el artículo 1 de la Ley del Registro Tributario Unificado y control general de Contribuyentes contenida en el Decreto 25-71 del Congreso de la República de Guatemala, define la creación de éste registro indicando literalmente lo siguiente: crea o establece un registro “Se establece el Registro Tributario Unificado, en donde se inscribirán todas las personas naturales o jurídicas que estén afectas a cualquiera de los impuestos vigentes o que se establezcan en lo futuro”<sup>72</sup>

En esta ley, en el artículo 2 se establece que los contribuyentes, naturales o jurídicos, asociaciones, unidades económicas, incluso las autoridades de las dependencias de los organismos del Estado y municipalidades están obligados a proporcionar la información que les sea requerido para efectos del Registro Tributario Unificado, sin embargo se debe considerar que éste registro también debe contar con cualquier información que el Código Tributario establezca, todo con el propósito de contar con los datos de identificación y localización de los contribuyentes, representantes y responsables.

Este tipo de registro relacionado con los impuestos a los que se encuentran afectos los distintos contribuyentes, puede servir como el primer control masivo para determinar las obligaciones tanto formales como sustantivas, e incluso para crear programas de gestión que induzcan a la observancia de estas obligaciones.

#### 4.3.1.2 Medios de cumplimiento voluntario

Cuando se tiene certeza de cuáles son las obligaciones tributarias de cada persona, ya sea individual o jurídica, le corresponde a la administración tributaria colocar a disposición de los contribuyentes los medios idóneos para que el cumplimiento tributario sea en el mayor rango posible. En consecuencia, las leyes tributarias en su mayoría, con algunas excepciones, establecen que la determinación de la base imponible y del impuesto que resulte, es calculado por el contribuyente, y en este momento se manifiesta el acto del obligado del pago del tributo, lo que habitualmente se denomina

---

<sup>72</sup> Ley del Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, Decreto 25-71, Congreso de la República de Guatemala.

como autoliquidación, que, conforme a las leyes específicas de cada impuesto, se presenta por medio de formas bajo la figura de declaración jurada.

Para efectos de recaudación de impuestos, la Superintendencia de Administración Tributaria, ha emitido los formularios que, conforme a la forma y plazo establecidos en la ley específica de cada uno, deben presentar los contribuyentes. Al momento de la revisión estos son los disponibles.

Descripción del formulario	FORMATO DISPONIBLE			
	Impreso Papel	Electrónico – Asiste		
		Web	Light	DG
Informe de Servicios de Impresión de Documentos.	–	149	149	–
Detalle de los pagos de terceros a favor de médicos, profesionales, técnicos u otros dedicados a la salud.	–	229	229	–
Recibo de Cobranza y Control de Multas.	–	–	–	811
ISR Opcional Mensual.	–	–	–	1311
ISR Capital Mensual.	–	–	–	1321
ISR Retenciones.	–	–	–	1331
ISR Sorteos.	–	–	–	1341
ISR No Residentes Retenciones.	–	–	–	1352
ISR Trimestral. Impuesto Sobre la Renta. Régimen Sobre Utilidades de Actividades Lucrativas. Declaración Jurada y Pago Trimestral.	–	–	–	1361
ISR No Residentes. Pago Directo. 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.	–	–	–	1371
ISR Anual. Impuesto Sobre la Renta. Para los Regímenes Sobre las Utilidades de Actividades Lucrativas, Opcional Simplificado, Sobre Ingresos de Actividades Lucrativas y Contribuyentes Exentos.	–	–	–	1411
ISR Relación de Dependencia. Impuesto Sobre la Renta. Rentas del Trabajo en Relación de Dependencia, Declaración Jurada y Pago Anual.	–	–	–	1431
Impuesto de Solidaridad. Recibo de pago Trimestral.	–	–	–	1608

Descripción del formulario	FORMATO DISPONIBLE			
	Impreso Papel	Electrónico – Asiste		
		Web	Light	DG
Boleta para presentar y pagar formulario previamente llenado a través de Declaraguat.	–	2000	–	2000
Impuesto al Valor Agregado. Régimen de Pequeño Contribuyente. Declaración Jurada Simplificada y Pago Mensual.	–	–	–	2046
Impuesto al Valor Agregado. Retenciones efectuadas al emitir Facturas Especiales. Recibo de pago.	–	–	–	2085
Declaración Jurada y Pago Mensual del Impuesto al Valor Agregado para contribuyentes que realicen operaciones locales y de exportación.	–	–	–	2237
Impuesto al Valor Agregado. Contratos documentados en Escritura Pública. Pago realizado directamente por las partes. Formulario de pago.	–	–	–	2799
Declaración Jurada y Recibo de Pago del Impuesto a la Distribución de Bebidas Alcohólicas y Otras. Decretos No. 21-04 y 9-02 del Congreso de la República de Guatemala.	–	–	3035	–
Informe y declaración jurada del fabricante o importador para bebidas alcohólicas y otras según Decreto Número 21-2004 del Congreso de la República de Guatemala.	–	3081	3081	–
Informe y declaración jurada del Importador para bebidas alcohólicas y otras según Decreto Número 21-2004 y 09-2002.	–	3091	3091	–
Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres (IPRIMA). Declaración jurada y pago.	–	–	–	4041
Impuesto Específico a la Primera Matrícula de Vehículos Automotores Terrestres. Pago múltiple de vehículos importados. (IPRIMA MULTIPLE). Declaración Jurada y Pago.	–	–	–	4081
Impuesto Sobre Circulación de Vehículos (ISCV). Vehículos Terrestres. Recibo de pago.	–	–	–	4091
Vehículos Marítimos. Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Recibo de Pago.	–	–	–	4121
Vehículos Aéreos. Impuesto Sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos. Recibo de Pago.	–	–	–	4131

Descripción del formulario	FORMATO DISPONIBLE			
	Impreso Papel	Electrónico – Asiste		
		Web	Light	DG
Declaración Jurada y Recibo de Pago del Impuesto sobre Cigarrillos Fabricados a Máquina.	–	–	5056	–
Declaración Jurada de Exportación de Cigarrillos.	5071	–	5079	–
Declaración Jurada y Recibo de Pago del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.	–	–	6017	–
Declaración Jurada Informativo Mensual del Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles Derivados del Petróleo.	–	–	6021	–
Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos. Recibo de Pago. Vigente a partir del 25 de agosto 2015.	–	–	–	7130
Formulario para Pago Declaración Aduanera	–	–	–	8560
Impuesto a la Distribución de Señales por Cable. Declaración Jurada y Pago Mensual.	–	–	–	9031
Declaración Jurada y Recibo de Pago del Impuesto a la Distribución del Cemento	–	–	–	9208

Notación:
<b>Papel:</b> Formularios en papel
<b>Web:</b> Aplicación Asiste Web, llenado en línea.
<b>Light:</b> Aplicación Asiste Light: llenado en escritorio.
<b>DG:</b> Aplicación Declaraguante, llenado en línea.

**Fuente:** Lista general de formularios (trámites y pago de impuestos) 16/06/2018, Superintendencia de Administración Tributaria Portal SAT<sup>73</sup>

**Nota:** En el listado general de formularios mostrado en el sitio Portal SAT, existen otros que son para recaudo que no fueron incluidos aquí porque corresponden a períodos prescritos y están disponibles para los casos en que el contribuyente necesite presentar una rectificación o que la prescripción se encuentre interrumpida.

Cuando el contribuyente presenta o liquida el impuesto conforme a la forma y plazo establecido en la ley, que como quedó indicado anteriormente, en su mayoría de veces es a través de declaraciones juradas dentro de un formato estándar, se inicia un segundo control por parte de la administración tributaria, sin embargo esta

<sup>73</sup><http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/impuestos/formularios/143-lista-general-de-formularios-tramites-y-pago-de-impuestos.html?showall=1>

manifestación del contribuyente u obligado tributario, en ocasiones no se limita a éste acto, ya que también puede estar acompañado de otros elementos que también deberán estar bajo el control que les corresponda.

En ese sentido, se debe considerar que, según la legislación guatemalteca, cada impuesto que se determina debe cumplir con dos requisitos en forma simultánea que son la obligación formal de presentar la declaración jurada o recibo que corresponda y el pago, por lo que la Administración Tributaria no queda facultada para aceptar solo uno de estos requisitos, con excepción de los casos previstos en las leyes.

Un ejemplo de estas excepciones está configurada en el artículo 40 del Código Tributario como facilidades de pago, que es una modalidad en que la administración tributaria acepta el requisito formal, y se pacta el pago del impuesto en un plazo máximo de dieciocho meses, lo cual ocasiona la generación de cargos accesorios como intereses resarcitorios y las sanciones por mora u omisión, según corresponda.

Otro medio que se presenta como excepción en la presentación del pago con la obligación formal, es a través de la obtención de una exoneración de los recargos y sanciones, en los casos en que ya se incurrió en el cómputo de estos valores accesorios.

Un medio de cumplimiento de las obligaciones tributarias que también debe quedar incluidos, es el acto de la presentación de las declaraciones de rectificación, cuyo efecto está contenido en el artículo 106 también del Código Tributario, que tal como su denominación lo indica, funciona para realizar las correcciones, que a criterio del contribuyente, muestren de forma más razonable la determinación del impuesto, la cual puede ser aceptada por la administración tributaria siempre que no exista una audiencia notificada, pues al haberse dado esta situación, la declaración de rectofocación no tendrá validez legal.

En resumen, los elementos primarios que contienen la manifestación del contribuyente u obligado tributario en la determinación de los impuestos los constituyen, el registro y supeditación a los controles de la administración tributaria y los medios de cumplimiento de la obligación tributaria.

#### 4.3.2 Elementos relacionados con las acciones de la Administración Tributaria.

Posterior al cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente, se presenta la parte que corresponde a la Administración Tributaria con respecto al tratamiento que dará a cada acto recibido, que en términos generales consiste en la validación de la información contenida en cada documento, sea impreso o por medios electrónicos, por lo que tendrá que realizar como mínimo las actividades siguientes.

##### 4.3.2.1 Clasificación:

Esta es la primera actividad obligatoria que debe cumplir la administración tributaria, la cual es muy importante para agrupar los actos que corresponden a cada contribuyente, para lo cual cuenta con un clasificador básico que es el Número de Identificación Tributaria –NIT- para asociar a éste la documentación que le atañe. En consecuencia, deberá separar la documentación por cada uno de los impuestos presentados o liquidados.

##### 4.3.2.2 Validación:

Para esta actividad deberá establecerse si existen documentos rectificativos, ya que éstos pasan a sustituir los valores o determinaciones realizadas inicialmente, además que alteran o reinician el cómputo del plazo de prescripción la obligación tributaria.

##### 4.3.2.3 Verificación:

La Administración Tributaria, entre sus funciones debe verificar que los valores incluidos en cada documento o declaración sean razonables, tal como lo describe el artículo 111 del Código Tributario al referirse al error de cálculo. En este aspecto se debe tomar nota que el resultado de esta verificación tiene un efecto directo en la conformación de créditos o deudas tributarias.

#### 4.3.2.4 Aplicación de pagos:

En concordancia con la determinación de los impuestos, debe existir una contrapartida que corresponda a los valores dinerarios efectivamente ingresados, o en otros casos el registro de los medios de pago utilizados para la liquidación de cada impuesto.

#### 4.3.2.5 Actos Administrativos:

Cuando la Administración Tributaria entra a conocer o verificar el actuar del contribuyente, generalmente lo hace calificando, confirmando o denegando situaciones que, usualmente se encuentran contempladas en las leyes tributarias y que tienen origen ya sea en la misma administración o en el contribuyente, esto motiva una actividad que le denomina acto administrativo, el cual reviste de una gran importancia, porque tiene un efecto directo en la constitución de las deudas o créditos tributarios.

Para que una actuación de la Administración Tributaria califique como válida, debe tener la configuración de resolución y ésta a la vez debe ser notificada al contribuyente o responsable tributario, estas resoluciones pueden ser emitidas en distintas dependencias dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria, así por ejemplo existen las resoluciones que confirman ajustes formulados y notificados en una audiencia emitida por la dependencia encargada de revisiones de concepto, que para Guatemala es la Intendencia de Fiscalización, resoluciones que pueden ser emitidas por revisión de operaciones de comercio exterior.

Por otro lado y como efecto contrario a la determinación de saldos a favor del contribuyente están las resoluciones de devolución, aunque la normativa legal establece que se pueden emitir de oficio, generalmente están motivadas por solicitudes

efectuadas por el mismo contribuyente, este tipo de resolución puede generar una devolución como tal, pero también pueden incluir otros efectos adicionales, así también pueden ser emitidas incluyendo la compensación de oficio establecida en el artículo 43 del Código Tributario, como también podrían ser emitidas como resoluciones de acreditamiento a futuros pagos del mismo o de otros impuestos, hasta agotar el valor aprobado.

#### 4.3.2.6 Gestiones administrativas:

En el proceso de verificación y validación de las declaraciones presentadas por los contribuyentes o responsables tributarios, se generan avisos de cobro o de detección de inconsistencias, como lo puede ser el error de cálculo, para lo cual, la administración tributaria solicita que se presente la declaración rectificativa y el pago del impuesto cuando así corresponda, además de los valores accesorios generados. De esta manera queda establecido en distintos artículos del Código Tributario, y precisamente en el inciso 3 del artículo 98 se define como atribución la verificación de declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria<sup>74</sup> En estos casos se debe considerar que estas gestiones se realizan sin perjuicio de las revisiones de concepto que puedan realizarse posteriormente.

#### 4.3.3 Uso y administración de la información

La Administración Tributaria, a través de las facultades que le otorga el Código Tributario, específicamente en el artículo 98, puede requerir la información que considere necesaria para establecer de forma precisa el hecho generador, y no necesariamente debe limitarse a los datos contenidos en las declaraciones e informes

---

<sup>74</sup>Código Tributario, Decreto 6-91, Congreso de la República de Guatemala.

que deban ser presentados, sino que también puede obtener información de terceros, tal como lo indica el numeral 3 del artículo indicado, que textualmente refiere que *“la SAT podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados”*<sup>75</sup>. A esto se puede adicionar lo contenido en numeral 13 que le da la competencia para *“revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias”*<sup>76</sup> Bajo estos contextos, el actuar de la Administración tributaria no se limita a la solicitud de la presentación de las declaraciones y el pago de los impuestos que correspondan, también puede generar información que permita establecer los elementos de la base imponible en cada caso, según corresponda con las obligaciones de los contribuyentes.

En sí, cada formulario, informe o anexo, como otras fuentes de información por obligaciones establecidas en otras leyes, tal es el caso de las impuestas por el Decreto 20-2006, Disposiciones Legales Para el Fortalecimiento de la Administración Tributaria referente a la información que los agentes de retención del Impuesto al Valor Agregado deben declarar, como también el informe que los contribuyentes que pertenecen al Registro Fiscal de Imprentas deben presentar, resultan convirtiéndose en una herramienta muy importante para establecer la existencia de los hechos imponibles, que son la base para la determinación de las obligaciones tributarias.

En ese sentido, los registros auxiliares que la Administración Tributaria va conformando con la información obtenida de terceros, vienen a constituirse como un elemento más en la determinación de las obligaciones tributarias, pues éstas pueden surgir como consecuencia de la materialización de los presupuestos de ley que constituyen el hecho generador, por lo cual, bajo un esquema reactivo ante los acontecimientos, que identifique inconsistencias entre los conceptos y valores declarados con respecto de estos registros, dan lugar a un proceso de determinación conjunta de los montos que deben ser pagados, o bajo el esquema de control anticipado, indicarle al contribuyente

---

<sup>75</sup> Código tributario, Decreto 6-91, Congreso de la República de Guatemala.

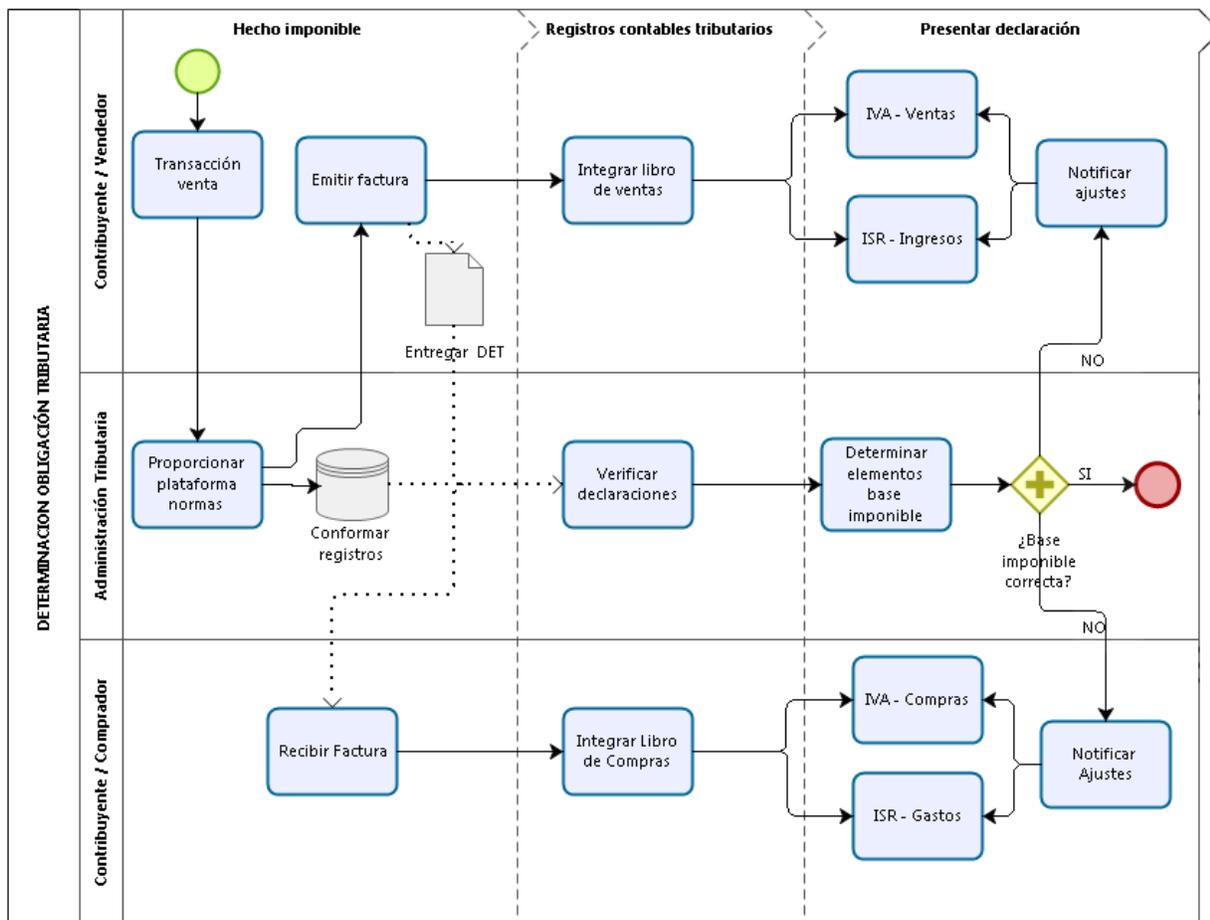
<sup>76</sup> Código Tributario, Decreto 6-91, Congreso de la República de Guatemala

a través de los medios que se estimen convenientes, cuál es el contenido y valor mínimo que debe incluir es su próxima declaración.

Un ejemplo claro de cómo se puede administrar y usar la información de terceros, se puede dar en el caso de lo preceptuado en el numeral 2 del artículo 98 "A" del Código Tributario relacionado con los procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación, tanto de documentos fiscales, como de libros y registros por medios electrónicos, para lo cual la Superintendencia de Administración Tributaria emitió el Acuerdo de Directorio 24-2007 para establecer el Régimen de Factura Electrónica - FACE- que conforme a las definiciones descritas en su artículo 3, este tipo de factura *"es un archivo electrónico que recoge la información relativa a una transacción comercial y sus obligaciones de pago y de liquidación de impuestos; / ... / Será utilizada por el comprador y por vendedor como comprobante ante la Administración Tributaria"*<sup>77</sup> por lo que a partir de la generación de la información de la facturación por estos medios, se puede identificar una por una las transacciones entre el vendedor y el comprador, que finalmente formarán parte de otro instrumento de control establecido en el artículo 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-1992, que son los libros de compras y servicios recibidos y de ventas y servicios prestados.

---

<sup>77</sup> Acuerdo de Directorio 024-2007, Superintendencia de Administración Tributaria, Régimen de Factura Electrónica FACE para la autorización, emisión transmisión, conservación, almacenamiento y control de facturas, facturas especiales, notas de crédito, notas de débito y otros documentos tributarios emitidos por medios electrónicos y el resguardo electrónico de copias de los mismos.



**Fuente:** Interpretación propia del uso de información de terceros para la determinación de los elementos que conforman la base imponible.

#### 4.3.4 Comités de definición de criterios y reglas de negocio

No obstante que en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establecen dos órganos de autoridad superior, con funciones de dirección y decisión, representados en primera instancia por el Directorio que es un órgano colegiado con calidad de autoridad, con competencia de tomar decisiones estratégicas para dirigir la política de administración tributaria y aduanera, y el Tribunal Administrativo y Aduanero, para conocer y resolver los recursos en materia tributaria y aduanera, es necesario la institucionalización de otros comités que puedan definir criterios y reglas de negocio que puedan sustentar de manera concreta y jurisprudencial, todas aquellas situaciones que según las prácticas y políticas

tributarias, inciden en la aclaración, delimitación y determinación de las situaciones que puedan afectar los actos del contribuyente y de la misma Administración Tributaria.

Como ejemplo de estos comités se pueden mencionar aquellos que administran a través de índices de riesgo, el comportamiento tributario tanto en niveles macro como en forma individual, de manera que se hagan las predicciones para casos que siendo conocidos anteriormente, puedan ser aplicados a los actos de los contribuyentes, y que los mismos fijen las reglas de negocio del proceder de los funcionarios de la Administración Tributaria, frente a las distintas formas de actuar de quienes cumplen con las obligaciones tributarias y que pueden tener incidencia dentro de una relación cuantitativa de débitos y créditos fiscales.

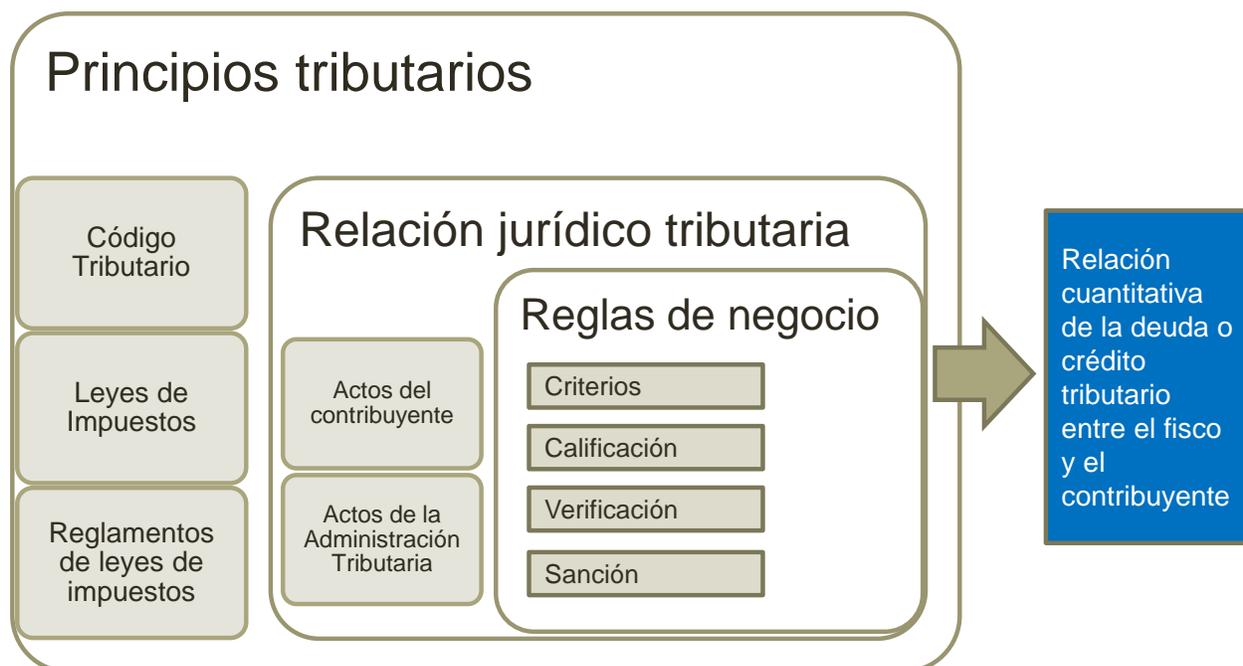
#### 4.3.5 Incorporación de los elementos en la estructuración del sistema de cuenta corriente tributaria

Cualquier tipo de sistema debe poseer una estructura, y la misma debe ser lo más acorde posible con el momento histórico bajo el cual se esté desarrollando, en ese caso, la referencia a una cuenta corriente tributaria debe ir estructurada conforme a lo preceptuado, en las leyes relacionadas como en la práctica y experiencias que se obtienen dentro de la relación jurídico tributaria.

En ese sentido, con base a los elementos legales, que son los que determinan las funciones, actos, criterios, verificaciones y si corresponde, las sanciones, se debe visualizar dentro de un contexto práctico, la posición de cada uno de los elementos de una cuenta corriente tributaria, sin descartar que al final los resultados siempre deben tener sus bases en el ordenamiento jurídico, que incluye primordialmente los principios constitucionales, los límites de la administración tributaria, los factores que integran cada una de las leyes que establecen los impuestos, y el deber ser del contribuyente, que dará como resultado obvio, la obtención la relación cuantitativa de los saldos deudores y acreedores de cada obligado o responsable tributario, buscando siempre

como alternativa principal, la simplificación de todo el sistema, de manera que ambos sujetos logren una razonable conformidad de los valores.

Fundamentación normativa para estructurar un sistema de cuenta corriente tributario



**Fuente:** Interpretación propia de los elementos que conforman la estructura tributaria en Guatemala

Como puede notarse en el gráfico anterior, una cuenta corriente debe tener sus bases en el ordenamiento legal y reglamentario, ya que, en estos además de tipificar, establecer, limitar y orientar la interacción que se da entre los sujetos de la relación jurídico tributaria, es el principal proveedor de las reglas de negocio que permiten adaptar, aplicar o implementar las rutinas, verificaciones, estrategias y controles mínimos para que su funcionamiento sea el adecuado.

Anteriormente ya se desarrollaron los temas de principios y leyes tributarios, y de los actos del contribuyente y de la Administración Tributaria, por lo que ahora se hará descripción de algunos elementos que deben ser considerados dentro de la estructura que integra el rubro de reglas de negocio:

#### **4.4. Relacionamiento funcional y validación de la información administrada por la cuenta corriente**

La relación funcional de los procesos que ejecuta la Administración Tributaria, debe incluir todos los procedimientos que se definan como una fuente de información, que directa o colateralmente tengan un efecto en la cuenta corriente tributaria, por lo que forzosamente debe interactuar con otros procesos ya establecidos, entre estos se encuentra el de documentos de recaudo a través del sistema bancario, todos los actos administrativos que por cumplimiento de sus funciones se generan por verificaciones de fiscalización, el proceso de incidencias y emisión de resoluciones de aduanas, actuaciones emitidas en cobranzas, control de omisos, resoluciones emitidas por reconocimiento de saldos a favor que conllevan devoluciones y compensaciones, inclusive debe incluirse la información generada en el proceso de corrección de documentos, y al reunir estos factores contar con la base de datos que puede ser procesada conforme a los parámetros que sean definidos.

Esto conlleva a que los procedimientos deben incluir una serie de actividades, las cuales deben generar la seguridad e que la información es íntegra, oportuna y procesable, que se encuentre disponible y esté adecuadamente sustentada en hechos y documentos verídicos que manifiesten tanto la voluntad de los contribuyentes en la determinación y cumplimiento de las obligaciones tributarias, como la de la Administración Tributaria al verificar estos elementos, por lo cual al menos se deben realizar las siguientes acciones:

##### **4.4.1 Validación de la información:**

Como en cualquier sistema, la calidad de la información es fundamental para obtener los resultados esperados, esto conlleva al diseño de un proceso que minimice el riesgo de inconsistencias en la aplicación del conjunto de elementos y valores que se agregarán a la cuenta de cada contribuyente, en este sentido se pueden crear distintos niveles de validaciones, para que al estar cumplidos, se pueda tener una certeza

razonable de los saldos que al final serán mostrados en el balance de créditos y débitos. Estas validaciones pueden ser aplicadas en el siguiente orden.

#### 4.4.2 Identificación del contribuyente y datos preestablecidos:

En este proceso se debe verificar que los documentos mantengan consistencia con respecto a la información ya conocida del contribuyente y de otros parámetros que deben operar conforme lo ya establecido, por ejemplo se iniciaría con el Número de Identificación Tributaria –NIT- consignado en el documento, para el cual se debe verificar la existencia de contribuyente, si el período incluido corresponde a lo establecido en las normas legales para el impuesto, o la fecha de presentación es acorde con el período declarado. Por regla general un documento que no cumple con los datos generales no debe ser operado para evitar registros fuera del contexto, y evitar de esa manera registros que alteren los resultados.

#### 4.4.3 Situación de declaración rectificativa, sustitutiva o complementaria:

Aspecto muy importante a considerar debido que los valores incluidos en las declaraciones rectificativas sustituyen completamente a los mostrados en la original. Bajo este sentido también deben existir validaciones que verifiquen la asociación entre ambos documentos, como lo puede ser la manifestación expresa que están asociados, que los períodos impositivos correspondan, además, en los casos en que exista más de un documento rectificativo, establecer una secuencia lógica entre valores y la cronología de presentación.

#### 4.4.4 Identificación de errores de cálculo:

Para la determinación de estos errores, es necesario diseñar formularios de cotejo entre lo que debe ser y lo declarado, lo cual se puede realizar a través de fórmulas lógicas que ejecuten los cálculos necesarios, que regularmente son constantes, como la interacción de una base imponible determinada con respecto al tipo de gravamen establecido para el impuesto que se verifica, o el cálculo de campos que solo pueden

ser resultado de sumas o restas, o que no tienen otro componente lógico que una operación aritmética.

#### 4.4.5 Control de Créditos:

Para esta validación se debe verificar que los campos de los formularios que hacen alusión a rebajas o formas de pago contengan los valores permitidos con respecto a lo regulado por cada uno de los impuestos que lo admiten, además se debe adicionar un registro que regularice los montos de crédito generados por disposiciones legales, como por ejemplo el crédito fiscal del IVA que quedó al último período impositivo y que por ley se debe compensar contra los débitos del siguiente.

Otro control de créditos muy importante es de los pagos a cuenta, en los cuales se debe observar que un documento de este tipo genera dos tipos de registro, el primero que se refiere a la liquidación del impuesto como tal, en la forma que determine la ley, para lo cual se toma el valor del impuesto determinado y su respectivo cotejo con las cantidades pagadas, y el segundo registro que debe conservar el valor que según la ley, debe acumularse ya sea para una liquidación final o para aplicar como forma de pago de otro impuesto relacionado, como por ejemplo el Impuesto Sobre la Renta, cuya liquidación se realiza para un período anual, pero que los pagos se deben hacer trimestralmente, y que además, estos mismos pagos, según el régimen utilizado, pueden acreditarse al Impuesto de solidaridad.

#### 4.4.6 Uso de documentos virtuales, declaraciones sombra o de comprobación:

Debido a la necesidad de verificación entre los estratos del deber ser y la realidad práctica, siempre debe existir registros de ambos factores, por lo que, de la aplicación de las validaciones, el resultado lógico será siempre un registro contrapuesto de los valores originales, lo que en términos informáticos puede denominarse como un documento virtual, cuya finalidad es destacar las diferencias, mostradas desde simples errores aritméticos hasta los errores de cálculo que representan variación entre el

impuesto declarado y el computado por la Administración Tributaria, además debe incluir los valores que según el control de créditos, podrían estar sobregirados. Si se cumplen estos supuestos, la Administración Tributaria deberá actualizar los registros con base a los valores calculados en los documentos virtuales, con lo cual se establecería de una manera acertada, los saldos que se pretende que figuren en el balance de créditos y débitos tributarios.

#### 4.4.7 Comprobación de cumplimiento de aspectos formales:

Después de realizadas las validaciones que brindan una seguridad razonable con respecto a la calidad de la información, es necesario incluir un proceso que confirme si los documentos han cumplido con las disposiciones legales en cuanto a la forma y plazo establecido para cada impuesto, esto implica que por lo menos siempre debe existir un proceso que compare constantemente la fecha límite de pago del impuesto, con respecto a la fecha en que fue presentado, para poder desarrollar esta actividad, debe existir un servicio alterno en el que se tenga establecido un calendario de referencia para cada período impositivo, según el impuesto del que se trate.

#### 4.4.8 Aplicación de sanciones:

En la verificación de las validaciones y la comprobación de cumplimiento, pueden surgir diferencias, que según los presupuestos de cada impuesto pueden ser motivo de una sanción, por ejemplo entre la comparación de la fecha de vencimiento del pago de un impuesto y la fecha efectiva de presentación, puede existir una fuera del rango, con lo cual, según el Código Tributario, se sanciona con una multa por presentación extemporánea, por realizar el cumplimiento fuera del plazo establecido por la ley que le corresponda.

También se debe considerar que como efecto de la verificación de los cálculos efectuados a los valores incluidos en una declaración, se compruebe que un impuesto no fue determinado correctamente, lo que ocasiona que la diferencia encontrada puede

considerarse como omisión del pago del tributo, lo que provoca por su parte, que se active un procedimiento que marque el documento en cuestión y aplique las sanciones establecidas en ley, incluyendo el pago de intereses resarcitorios o punitivos según el caso, multa por omisión o mora según le sea aplicable.

#### **4.5. Parametrización de los elementos de la cuenta corriente tributaria**

Tal como quedó indicado en el punto 4.3, la cuenta corriente tributaria debe poseer una estructura acorde a los requerimientos que se dan dentro de la relación jurídico tributaria, sin embargo en países como Guatemala, en los cuales las políticas económicas van evolucionando y adaptándose a muchos factores tanto internos como externos y considerando que estas políticas económicas gubernamentales incluyen dentro de sus pilares la recaudación de impuestos y la forma en que se recaudarán más eficientemente, cualquier sistema que se implemente debe ser altamente paramétrico, lo cual significa que no solo debe responder a los requerimientos actuales, sino también a las necesidades futuras.

Derivado de lo indicado en el párrafo anterior, se puede citar como ejemplo los grandes cambios que ha necesitado hacer la Administración Tributaria, como por ejemplo con la publicación de decretos emitidos por el Congreso de la República, tales como el 4-2012 denominado Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando, que según sus considerandos permitirán que la recaudación tributaria sea más eficiente; o el 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, que tomando de referencia su parte considerativa, busca adecuar y sistematizar las normas con el objeto de simplificarlas, y ayudar a la administración a ser más eficiente en el control y fiscalización de los contribuyentes.

Según lo indicado anteriormente, la aplicación de las dos normas implica en varios casos la actualización, adaptación implementación de nuevos medios de cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como variación en la forma de establecer la base imponible de varios impuestos y la forma de cálculo de los impuestos, incluso modifican

las sanciones que se pueden dar en los incumplimientos de las obligaciones formales y sustantivas, y por la experiencia vista en los últimos 5 años, estas variaciones son frecuentes, por lo que un sistema paramétrico asegura la continuidad en su aplicación, por lo tanto a continuación se describen tres rubros muy importantes que deben considerarse, sin que estos resulten limitativos:

#### 4.5.1 Parámetros para documentos fuentes de información.

Con estos se deben definir las características de cada documento que intervendrá en la afectación de la cuenta, por lo cual se debe considerar como mínimo particularidades tales como su forma, información a incluir, periodicidad, validaciones con respecto al tipo de contribuyente y sus obligaciones, tipo de documento, definición de su origen contribuyente o administración, clasificación por impuesto y por supuesto lo más importante que es el efecto que tendrá. ya sea incrementando o disminuyendo los débitos tributarios o afectando de la misma manera los créditos.

#### 4.5.2 Parámetros de cálculo.

A través de estos parámetros se definen las reglas para determinar los valores que deben tener los documentos, se parte del hecho de que cada uno implica un evento económico que concluyen con el establecimiento de una base imponible y su respectivo impuesto, de esa manera entre la gama de impuestos que existe, se debe considerar por separado a cada uno, individualizando su forma de determinación y de pago, independientemente de que lo realice el contribuyente o la administración tributaria. Además, se debe incluir en estos parámetros el cálculo de las sanciones para los casos en que la presentación no fue dentro de los términos definidos en las leyes, como también para los casos en que, derivado de inspecciones, se determine que la presentación no fue correcta, para lo cual debe existir un tratamiento específico para cada tipo de documento.

Otro calculo que debe involucrarse en estos parámetros, es el de las rebajas a las sanciones que están contempladas en el Código Tributario, las que deben contar con los esquemas para cada una de las etapas en que se generaron las sanciones, para lo cual entran a funcionar las reglas de negocio previamente establecidas.

#### 4.5.3 Parámetros de liquidación:

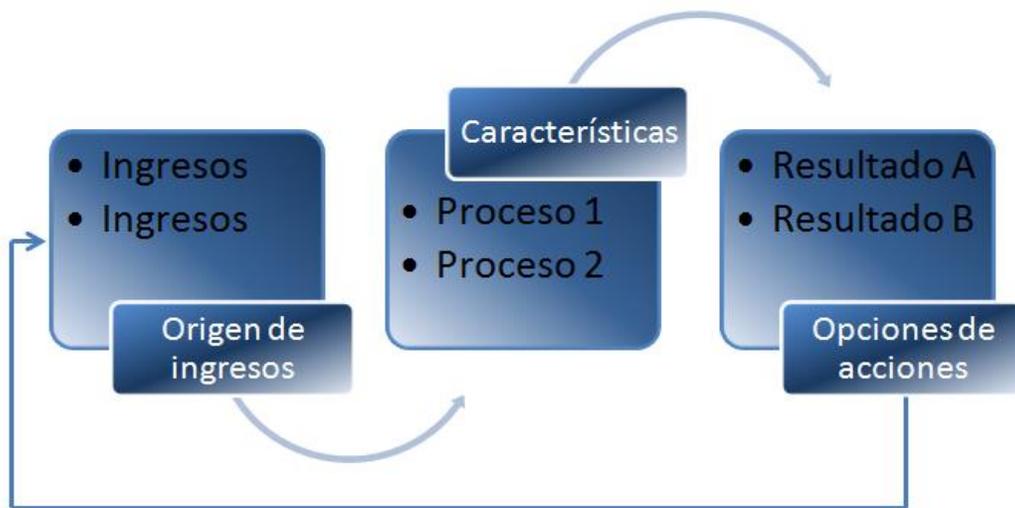
Este regularmente está representado por la forma en que se van a asociar los dos grupos anteriores, y en primera instancia los conforman las reglas de negocio con las cuales se determina que procesos se realizarán tanto con los parámetros de documentos como de cálculo, tal y como funcionaria en un proceso contable, en los cuales una sola operación puede afectar varias cuentas, por ejemplo una transacción de venta que lleva implícita un ingreso a las cuentas bancarias, un registro de cobro a un cliente, una disminución de inventario, el registro de la obligación de pago de los impuestos generados por este hecho así como la obligación del pago de una comisión de venta, de esa manera y bajo las características propias de cada impuesto, es necesario la definición de las operaciones y transacciones que deben registrarse por cada declaración presentada o por cada resolución emitida.

#### 4.5.4 Resultado de los parámetros de la cuenta corriente tributaria

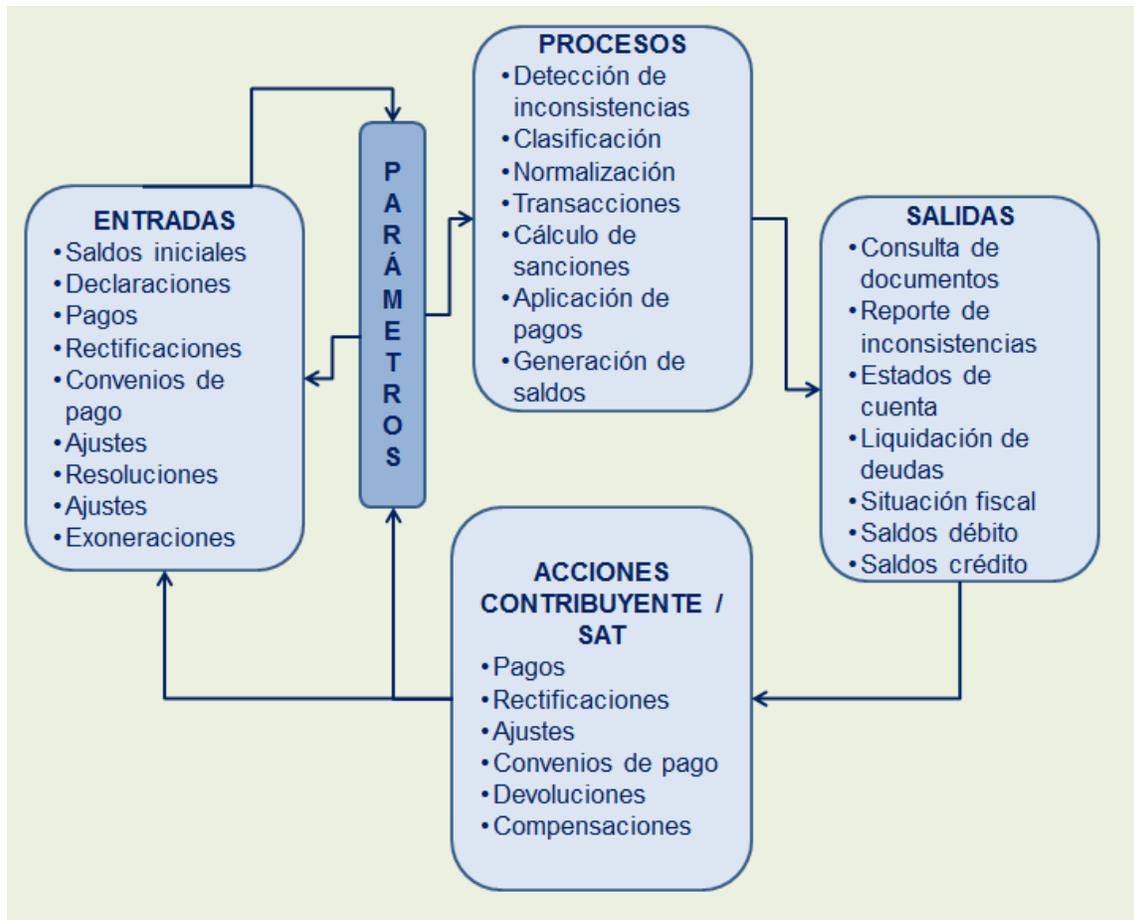
En varias partes de este documento, ha quedado indicado que la cuenta corriente tributaria tiene como objetivo mostrar la relación cuantitativa entre los saldos deudores y acreedores de cada uno de los contribuyentes, lo cual además de servir de herramienta de control, puede funcionar para crear criterios de las consecuentes acciones que deben cumplirse con respecto a estos saldos, de esa manera los parámetros de liquidación llevan implícito los procesos que permitirán elaborar el balance de deuda crédito tributario entre el fisco y el contribuyente.

Por demás quedaría describir el esquema básico de la operación de cualquier sistema, cuya base descansa en la administración de la información que tiene como fin, obtener datos que brinden utilidad a sus usuarios.

Sin embargo, este esquema no llena todas las características que debe contener un proceso en el que se involucran e interrelacionan distintos factores y variables, y que pueden influir en la selección de un proceso a ejecutar, lo que consecuentemente mostraría varios resultados posibles, siempre dentro de los parámetros previamente establecidos.



Ya entendido que la complejidad de un sistema de cuenta corriente tributaria depende del ordenamiento jurídico relacionado, como también de la práctica y convencimientos logrados entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, por lo que una forma simple de mostrar sus componentes y sus relaciones funcionales, puede ser la siguiente:



**Fuente:** Interpretación propia del proceso simplificado de las relaciones de los elementos que conforman la cuenta corriente tributaria en.

Conforme la evolución que ha mostrado el Estado de Guatemala, en cuenta a su actividad financiera, en todos los aspectos que esto representa y siendo el proceso de obtención de recursos uno de los ejes principales para concretizar esta actividad, también ha tenido necesidad de desarrollar nuevas estrategias que permitan que la generación de ingresos sea eficiente, oportuna y sostenible, lo que le da una importancia muy significativa a la parte de recursos que se obtiene de la recaudación tributaria, esto implica que después de crear un entorno legal bajo los principios constitucionales, normativos y prácticos, es necesario que para cumplir con la generación de ingresos, también se generen las herramientas de control que mantengan una evolución constante que permita la adaptación tanto de los preceptos legales como de la práctica observada en la relación jurídico tributaria entre el Estado y los sujetos pasivos de los impuestos.

## CONCLUSIONES

1. En la práctica operacional de los contribuyentes, no se ha generalizado la implementación por parte de éstos de una planificación tributaria que incluya la administración de cuentas de crédito y débito fiscal por cada impuesto que les imponga obligaciones, como tampoco se incluyen en las proyecciones de flujos de efectivo los pagos de impuestos y su eventual generación de accesorios.
2. No se ha emitido la reglamentación apropiada que desarrolle los elementos incluidos en la legislación que permitan la implementación de un sistema de cuenta corriente que incluya todos los elementos del hecho generador de las obligaciones tributarias.
3. Las sanciones por el incumplimiento de obligaciones sustanciales y formales son benevolentes por lo que no tienen el efecto disasivo esperado debido a la rebaja que a las mismas establece el Código Tributario.
4. Los constantes cambios en la legislación tributaria dificultan la adaptación de procedimientos de control, asertividad y transparencia que requiere la administración tributaria.
5. El procedimiento de obtención de información de terceros, es un instrumento favorable para la determinación de impuestos futuros del contribuyente, pues predicen el comportamiento tributario y aportan los elementos sustantivos para la determinación razonable de obligaciones tributarias previo a la verificación que se efectúe como fiscalización.

## RECOMENDACIONES

1. La Administración Tributaria deberá fortalecer los programas de capacitación hacia los contribuyentes, consultores y contadores, para que se incluya en éstos, orientación a la planificación y registro de las obligaciones tributarias que puedan ser conciliadas con los actos de la SAT.
2. La Superintendencia de Administraciones Tributarias deberá evaluar la inclusión en la reglamentación del funcionamiento del sistema de cuenta corriente, los elementos necesarios para que se consideren todas las situaciones del hecho imponible que se adicionen a la integración de la relación de débitos y créditos de cada contribuyente.
3. La administración tributaria debe evaluar como parte de sus proyectos recurrentes, programas tendientes a la obtención de información de terceros, principalmente de las operaciones que requieran la intervención de intermediarios para concretizar el consumo o utilización final con el fin de determinar las obligaciones tributarias de éstos.
4. La administración tributaria debe evaluar la conveniencia de incluir en sus programas de control para la cuenta corriente tributaria, un procedimiento de cálculo anticipado de obligaciones tributarias con base a información de terceros.

## REFERENCIAS

### Bibliográficas

1. Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera, Normas Internacionales de Contabilidad, Revisión año 2,005.
2. Delgadillo, Luis, Principios de Derecho Tributario, tercera edición Editorial Limusa, S. A. México, 2000.
3. Díaz Yubero, Fernando. Aspectos más Destacados de las Administraciones Tributarias Avanzadas, Agencia Estatal de la Administración Tributaria, s/e, España 2,001
4. Gotlib Gabriel, Vicios y Mitos de la Interpretación Tributaria, Editorial Abaco de Rodolfo Depalma, Argentina, 2005.
5. Irías Girón, Juan, Catálogo de Términos y Definiciones Utilizadas en la Administración Financiera y Administración Tributaria, Ministerio de Finanzas Públicas, Guatemala 2,002.
6. Pardo Rojas, Hoyos Libardo, Monsalve Rodrigo, Contabilidad y Auditoría Tributaria, Centro Interamericano Jurídico Financiero, Colombia, 2003.
7. Pérez Royo Fernando, Derecho Financiero y Tributario, Editorial Aranzadi, S. A. 15ª. Edición España 2005.
8. Queralt Juan, Lozano Carmelo, Tejerizo José, Casado Gabrie, Curso de Derecho Financiero y Tributario, Editorial Tecnos, 19ª. Edición, España 2008.
9. Queralt Juan, Lozano Carmelo, Poveda Francisco, Derecho Tributario, Editorial Aranzadi, 11ª. Edición, España 2006.

10. Sánchez María, La Contabilidad en el Procedimiento de Inspección de los Tributos, Editorial Aranzadi, 1ª. Edición, España 2005.
11. Sevilla José, Política y Técnica Tributarias, Instituto de Estudios Fiscales, España 2004.
12. Tijerina Alfredo, Antonio Medellín, Análisis Conceptual de Eficiencia y Equidad en la Estructura Tributaria, Documento de Investigación No. 11, Centro de Análisis y Difusión Económica, México 1,999
13. Villegas, Héctor B. Manual de Finanzas Públicas, Ediciones De Palma, Argentina, 2000.
14. Volman, Mario, Régimen Tributario, Colección Académica, Editorial La Ley, Argentina 2,005.
15. Superintendencia de Administración Tributaria, Memoria de Labores 2017, Informe circunstanciado, edición 2017, Comunicación Social Externa SAT.

## **Legales**

1. Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala 1985
2. Código Tributario, Decreto número 6-91, Congreso de la República de Guatemala.
3. Código Civil, Decreto Ley 106, Jefe del Gobierno de la República de Guatemala en Consejo de Ministros.
4. Código de Comercio, Decreto 2-71, Congreso de la República de Guatemala.

5. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto número 1-98, Congreso de la República de Guatemala.
6. Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Congreso de la República de Guatemala.
7. Disposiciones Legales para El Fortalecimiento de la Administración Tributaria, Decreto 20-2006, Congreso de la República de Guatemala.
8. Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92, Congreso de la Republica de Guatemala.
9. Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92, Congreso de la Republica de Guatemala.
10. Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto 19-2004, Congreso de la República de Guatemala.
11. Impuesto Sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, Decreto: 70-94, Congreso de la República de Guatemala.
12. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre circulación de vehículos terrestres, marítimos y aéreos, Acuerdo Gubernativo 134-2014, Presidencia de la República.
13. Impuesto Distribución de Petróleo Crudo y Combustibles derivados del Petróleo, Decreto 38-92, Congreso de la República de Guatemala
14. Impuesto Sobre Productos Financieros, Decreto 26-95, Congreso de la República de Guatemala.
15. Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008, Congreso de la República de Guatemala.

16. Impuesto Específico a la Distribución del Cemento, Decreto 79-200, Congreso de la República de Guatemala.
17. Ley del Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, Decreto 25-71, Congreso de la República de Guatemala.
18. Código Aduanero Uniforme Centroamericano, Anexo de la Resolución No. 223-2008 del Consejo de Ministros Para la Integración Económica de Centro América,

### **Electrónicas**

1. <https://portal.sat.gob.gt/portal/organos-y-dependencias-sat/> consulta al 31/05/2018, Sitio Web de la Superintendencia de Administración Tributaria.
2. <https://portal.sat.gob.gt/portal/memoria-de-labores/> consulta al 09/06/2018, Sitio Web de la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. <https://portal.sat.gob.gt/portal/lista-general-de-formularios/> consulta al 10/06/2018, Sitio Web de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. <http://www.oecd.org/dataoecd/41/13/49428035.pdf>  
Consulta al 19/03/2012 Forum on Tax Administration: Taxpayer Services sub-group
5. [https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-00122012000100008&script=sci\\_arttext](https://scielo.conicyt.cl/scielo.php?pid=S0718-00122012000100008&script=sci_arttext) Consulta al 06/08/2018 Scielo.conicyt.cl, Luiz Guilherme Marinon, El Precedente en la Dimensión de la Seguridad Jurídica, Revista Ius et Praxis, Chile, 2012.
6. [http://www.tadat.org/files/Guatemala\\_Final\\_PAR\\_2017.pdf](http://www.tadat.org/files/Guatemala_Final_PAR_2017.pdf) consulta al 06/08/2018, Fondo Monetario Internacional, Informe de evaluación de desempeño, diciembre 2017.

7. <https://portal.sat.gob.gt/portal/estadisticas-tributarias-sat/#1506903924909-a1cb688b-74ed> consulta al 31/07/2018, Sitio Web de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **Otras Referencias**

1. USAID/Guatemala, DevTech Systems Inc. Aplicación de Mejores Prácticas Internacionales al Desempeño de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, Guatemala, 2001.
2. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT-; Agencia Alemana de Cooperación Internacional –GIZ-; Banco Interamericano de Desarrollo –BID- Manual sobre recaudación y cobranza de tributos, 2016.

## ANEXOS

**Anexo 1:** Cuadro de cotejo utilizado para resumir los principales aspectos de cada uno de los impuestos vigentes que fueron analizados.



### Unidades de Análisis: Impuestos Vigentes en Guatemala

RÉGIMEN	PERIODICIDAD	TIPO IMPOSITIVO	LIQUIDACION	CRÉDITOS RELACIONADOS
Indicación de los regímenes establecidos en la ley del impuesto que se analiza.	Definición de el período impositivo.	Porcentaje, cuota o monto del impuesto.	Período o forma en que debe ser liquidado el impuesto.	Descripción de los créditos del impuesto o de otros que tienen efecto en una cuenta corriente tributaria.

## Anexo 2: Cuestionario de entrevista para asesores tributarios.



UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN**

### **CUESTIONARIO DE ENTREVISTA**

PARA ASESORES TRIBUTARIOS

Realizo una investigación que servirá para elaborar una tesis profesional sobre el tema **“IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA EN GUATEMALA”**, y para ello le solicito fuera tan amable de contestar unas preguntas que no le tomarán mas de 15 minutos. La información que proporcione será manejada de forma confidencial. Las preguntas abiertas se refieren a temas de respuesta abierta.

INSTRUCCIONES: Desarrolle su opinión y conocimiento con respecto a la pregunta planteada.

Nombre: \_\_\_\_\_ Profesión: \_\_\_\_\_ Fecha:

1 ¿Considera que el Código Tributario contempla los escenarios básicos de regulación e interpretación de aplicación de los impuestos?

R:

2 ¿El uso de tecnología de información que se utiliza en Guatemala es acorde con los requerimientos de la Administración Tributaria?

R:

3 ¿La actual estructura tributaria bajo el concepto de funciones, es de aplicación práctica para Guatemala?

R:

4 ¿Cuál es el nivel de incidencia de las prácticas mercantiles en la estructura tributaria?

R:

5 ¿Cuáles serían los principales elementos de un sistema de cuenta corriente según su criterio?

R:

6 ¿Existen las condiciones adecuadas para implementar la autocompensación en una cuenta corriente tributaria?

R:

### Anexo 3: Integración de respuestas de asesores tributarios.



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Maestría en Asesoría en Tributación

#### CUADRO DE COTEJO

**Tema:** Implementación de un Sistema de Cuenta Corriente en Guatemala

**Unidades de Análisis:** Asesores tributarios, elementos que deben integrarse en la cuenta corriente tributaria

Elementos de la cuenta corriente tributaria	Incidencia de respuesta									
	Asesor 1	Asesor 2	Asesor 3	Asesor 4	Asesor 5	Asesor 6	Asesor 7	Asesor 8	Asesor 9	Asesor 10
Débitos fiscales	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Créditos fiscales	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Recargos y multas	x		x			x			x	
Autocompensación	x			x		x		x		
Compensación							x		x	
Identificación	x	x		x	x		x		x	
Obligaciones	x		x		x		x	x	x	
Litigios		x	x							
Valor de retenciones	x			x		x		x		
Pagos a cuenta						x	x		x	x
Pago declaraciones			x			x				x
Convenios de pago	x		x			x		x		
Ajustes										x
Resoluciones								x		x

#### **Anexo 4: Cuestionario de entrevista para contadores:**



UNIVERSIDAD RAFAEL LANDIVAR

**FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN**

#### **CUESTIONARIO DE ENTREVISTA PARA CONTADORES TRIBUTARIOS**

Realizo una investigación que servirá para elaborar una tesis profesional sobre el tema **“IMPLEMENTACIÓN DE UN SISTEMA DE CUENTA CORRIENTE TRIBUTARIA EN GUATEMALA”**, y para ello le solicito fuera tan amable de contestar unas preguntas que no le tomarán más de 15 minutos. La información que proporcione será manejada de forma confidencial. Las preguntas abiertas se refieren a temas de respuesta abierta.

INSTRUCCIONES: Desarrolle su opinión y conocimiento con respecto a la pregunta planteada.

Nombre:            Profesión:            Fecha:

1 ¿Existen políticas contables de registro de cuentas tributarias en la entidad en que labora o asesora?

2 ¿Que metodología utiliza para elaborar conciliaciones e integraciones de los saldos de cuentas tributarias?

3 ¿Puede detallar la periodicidad de las conciliaciones e integraciones de los saldos de cuentas tributarias?

4 ¿Utiliza algún método de planificación tributaria y éste es incluido en el presupuesto y flujos de efectivo?

5 ¿Ha realizado autocompensación de saldos de crédito y débito tributarios?

**Anexo 5:** Integración de respuestas de contadores.



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Maestría en Asesoría en Tributación

**CUADRO DE COTEJO**

**Tema:** Implementación de un Sistema de Cuenta Corriente en Guatemala

**Unidades de Análisis:** Peritos contadores que operan en la contabilidad las cuentas que corresponden a impuestos

Políticas contables de cuentas tributarias	Incidencia de respuesta															
	Contador 1		Contador 2		Contador 3		Contador 4		Contador 5		Contador 6		Contador 7		Contador 8	
	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO	SI	NO
¿Tienen cuentas contables separadas para impuestos por paga y a favor?	X			X		X		X		X	X			X	X	
¿Realiza conciliación de las cuentas de impuestos?	X		X		X		X		X		X		X	X		
¿Utiliza algún método de planificación tributaria y éste es incluido en el presupuesto y flujos de efectivo?	X			X		X		X		X		X		X	X	
¿Ha realizado autocompensación de saldos de crédito y débito tributarios?	X			X		X		X		X	X			X		X

**Anexo 6:** Integración de la deuda tributaria de los contribuyentes ante a Superintendencia de Administración Tributaria.



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
tría en Asesoría en Tributación

**CUADRO DE COTEJO**

**Tema:** Implementación de un sistema de cuenta corriente tributaria en Guatemala

**Unidades de Análisis:** Información pública de montos adeudados por los contribuyentes



**Expediente UIPSAT No. 1161-2018**  
**Resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1185-2018**

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, DEPARTAMENTO DE CONSULTAS, UNIDAD DE INFORMACIÓN PÚBLICA.** Guatemala, siete de junio de dos mil dieciocho.

**ASUNTO:** **OSCAR ROLANDO ESCOBEDO AGUILAR**, el 29 de mayo de 2018, solicitó vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le proporcione la cantidad y monto global de los expedientes que reportan deuda tributaria (saldo por cobrar líquidos y exigibles), independientemente que se encuentren en cobranza coactiva.

Se tiene a la vista para resolver el expediente **UIPSAT No. 1161-2018**, que contiene la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública, por **Oscar Rolando Escobedo Aguilar**, acerca de la información indicada en el asunto.

**RESUELVE:**

- I. Tener por presentada y admitida para su trámite la solicitud formulada vía correo electrónico a la Unidad de Información Pública por **Oscar Rolando Escobedo Aguilar**.
- II. Formar el expediente respectivo.
- III. Proporcionar al solicitante la información requerida, atendiendo a las disposiciones legales reguladas en el artículo 45 del Decreto 57-2008 del Congreso de la República de Guatemala, la cual fue remitida por la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que se detalla a continuación:

RECEIVED  
 UNIDAD DE ASUNTOS JURÍDICOS  
 INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS

Licda. Lucía María Díaz  
 Jefe de Departamento de Asuntos Jurídicos  
 Departamento de Asuntos Jurídicos  
 Intendencia de Asuntos Jurídicos

Página 2 de 3  
 Unidad de Información Pública  
 R-SAT-IAJ-DC-UIP-1185-2018  
 LND/FMGL/japm

UNIDAD DE LO ECONÓMICO COACTIVO		
AÑO	CANTIDAD DE EXPEDIENTES	MONTO
2015	2860	2,294,145,801.52
2016	3113	2,432,578,508.57
2017	3527	2,593,704,467.91
2018	4114	2,708,602,251.82

Por otra parte, es importante hacer de su conocimiento que, de conformidad con lo indicado por la dependencia anteriormente referida, los Departamentos de Verificaciones, de Asuntos Penales y de Procesos Judiciales, todos de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, tienen a su cargo unidades que tramitan expedientes que aun se encuentran en etapa de litigio, motivo por el cual no reportan un monto líquido y exigible a cobrar por parte de esta Institución.

**Anexo 7:** Formato de levantado de procesos relacionados con la cuenta corriente tributaria.



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Maestría en Asesoría en Tributación

**CUADRO DE COTEJO**

**Tema:** Implementación de un sistema de cuenta corriente tributaria en Guatemala

**Unidades de Análisis: Elementos que integran la cuenta corriente tributaria, levantado de procesos**

ELEMENTO	ACTOR	OBJETIVO DE SU INCLUSIÓN	EFFECTOS SOBRE EL PROCESOS Y RELACIONADOS	PUESTO DEL FUNCIONARIO ENTREVISTADO
Identificación del elementos que debe ser incluido en la cuenta corriente tributaria, se induce a respuesta con base a los manuales de recaudación y entrevistas con asesores de la SAT.	Definición del origen del elemento entre contribuyente la SAT y otros relacionados.	Determinación de la importancia del elemento y su efecto o participación real.	Relación con otros procesos de la SAT, tales como fiscalización, devoluciones o emisión de resoluciones.	Descripción del puesto del entrevistado para definir la veracidad y relación con los elementos de la cuenta corriente tributaria.