

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

"ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"  
TESIS DE POSGRADO

**LAURA MARISOL LÓPEZ MORALES**  
CARNET 10869-06

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, AGOSTO DE 2018  
CAMPUS CENTRAL

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

"ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA  
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"  
TESIS DE POSGRADO

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

POR  
**LAURA MARISOL LÓPEZ MORALES**

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

GUATEMALA DE LA ASUNCIÓN, AGOSTO 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. ANGEL ESTUARDO MENÉNDEZ OCHOA

**TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN**  
MGTR. JUAN CARLOS PÉREZ LÓPEZ  
MGTR. SILVIA GABRIELA JUÁREZ RUIZ  
LIC. MARGARITA LUCRECIA RUIZ CASTAÑEDA

Angel Estuardo Menéndez Ochoa  
ABOGADO Y NOTARIO

AVENIDA 101 LA SOLEDAD 10  
2º NIVEL OFICINA 10  
CALLE MENENDEZ OCHOA Y AVENIDA 101

Guatemala, 14 de junio de 2018.

Honorable Consejo de la  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad Rafael Landívar.  
Ciudad.

Estimados señores:

En el punto VIGÉSIMO CUARTO del acta número 01-18 de la sesión celebrada por el Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad Rafael Landívar el día 25 de enero del presente año, se me nombró asesor de tesis de la maestrante **LAURA MARISOL LOPEZ MORALES**, cuyo trabajo tituló **ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**.

Que tuve el gusto de asesorar a la maestrante **LAURA MARISOL LOPEZ MORALES** para la realización del trabajo de tesis aludido. He de indicar que para el efecto, se atendió adecuadamente el plan de investigación, los lineamientos de esta Facultad para este tipo de trabajos, así como las recomendaciones que efectúe durante el proceso de elaboración de este trabajo.

La investigación y estudio realizado sobre el tema constituye indudablemente un aporte significativo sobre la institución jurídico tributaria aludida, siendo un trabajo en el cual el autor denota su acuciosidad en la investigación doctrinaria y jurisprudencial de alto nivel y calidad, desarrollando con mucha propiedad, un tema poco abordado en el medio guatemalteco.

Al considerar que el trabajo de tesis aludido cumple satisfactoriamente los requisitos establecidos para tal efecto por esta Facultad, atentamente recomiendo al Honorable Consejo y a la Secretaria de la Facultad, se realice oportunamente la defensa de la tesis en examen privado.

Muy atentamente.



M.A. Angel Estuardo Menéndez Ochoa

Col. 4457 Docente No. 9437

Guatemala, 27 de agosto de 2018

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

Honorables miembros del Consejo:

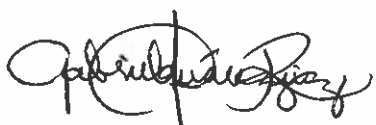
Por este medio nos dirigimos a ustedes en calidad de tribunal examinador que evaluó la defensa privada de la tesis de Maestría en Asesoría en Tributación de la Licenciada **Laura Marisol López Morales**.

Con relación al trabajo realizado, la alumna atendió todas las recomendaciones, correcciones y sugerencias formuladas, en ese sentido la tesis denominada **"ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**, se da por **APROBADA**.

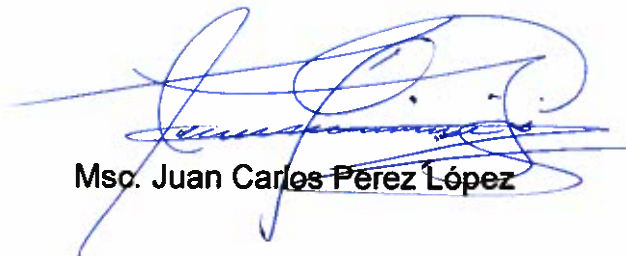
Agradecemos la confianza que fuera depositada en nosotros al habérsenos designado para integrar el tribunal examinador. Al estimar haber cumplido con la tarea encomendada, suscribimos la presente.



Msc. Margarita Eusebia Ruiz Castañeda



Msc. Silvia Gabriela Juárez Ruiz



Msc. Juan Carlos Pérez López



**Orden de Impresión**

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Posgrado de la estudiante LAURA MARISOL LÓPEZ MORALES, Carnet 10869-06 en la carrera MAESTRÍA EN ASESORÍA EN TRIBUTACIÓN, del Campus Central, que consta en el Acta No. 07410-2018 de fecha 27 de agosto de 2018, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

**"ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**

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

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 29 días del mes de agosto del año 2018.

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



## RESUMEN

El presente trabajo aborda la problemática de la no emisión de la declaratoria de incobrabilidad aprobada por el Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, toda vez que la obligación tributaria corresponde a todos los que viven en determinado territorio, y de conformidad a su actividad económica así debería de aportar al fisco para sufragar los gastos que son necesarios para el bien común.

Sin embargo, con el no cumplimiento de dicha obligación, se está impidiendo la recaudación de los ingresos que se requiere para cumplir con el gasto social en salud, educación, seguridad civil, justicia, vivienda e infraestructura; así como para la modernización del Estado; haciendo que el Estado incurra en gastos innecesarios, tales como económico para la obtención de los recursos y humano del personal que la Institución emplea, con el fin de recuperar lo proyectado para el período fiscal previsto.

A pesar de los esfuerzos realizados por la Administración Pública de año con año para cumplir con la meta económica asignada en cuanto a la recuperación de los diversos impuestos que esta administra, y que por consiguiente pueda trasladar lo obligatorio para sufragar los gastos y poder aportar a la sociedad lo necesario; es evidente que está no puede recuperar lo proyectado para cada año, por lo que se hace inadecuado que la Administración continúe gastando recurso económico y humano en los expedientes que tiene a su cargo y que se sabe que no se recuperará el adeudo tributario pendiente de ser pagado por el contribuyente, por diversas razones.

## ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	1
<b>CAPÍTULO I</b> .....	3
LOS TRIBUTOS .....	3
1.1 CONCEPTO TRIBUTOS.....	3
1.2 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL CONTRIBUYENTE .....	5
1.3 CLASIFICACIÓN DE TRIBUTOS.....	6
1.3.1 POR SU ORIGEN .....	6
1.3.2 POR LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA .....	7
1.4 ELEMENTOS QUE DEBE CONTENER UN TRIBUTO.....	9
1.5 CLASIFICACIÓN NEUMARK.....	11
1.6 DEUDA TRIBUTARIA .....	14
1.7 RECAUDACIÓN.....	16
1.8 RELACIÓN DE LOS IMPUESTOS CON OTRAS NORMAS .....	17
<b>CAPÍTULO II</b> .....	19
<b>PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO</b> .....	19
2.1 POTESTAD TRIBUTARIA.....	19
2.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD .....	21
2.2.1 PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY.....	24
2.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA O CAPACIDAD ECONÓMICA ...	25
2.4 PRINCIPIO DE GENERALIDAD .....	29
2.5 PRINCIPIO DE IGUALDAD.....	31
2.6 PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN .....	33
2.7 PRINCIPIO DE NO DOBLE IMPOSICIÓN .....	34



2.8 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.....	35
<b>CAPÍTULO III .....</b>	<b>37</b>
<b>ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>37</b>
3.1 SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO .....	38
3.2 DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	39
3.4 SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.....	42
3.5 FUNCIONES Y ATRIBUCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....	45
<b>CAPÍTULO IV .....</b>	<b>47</b>
<b>DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD .....</b>	<b>47</b>
4.1 PROCEDENCIA.....	47
4.2 TRÁMITE .....	49
4.3 REGULACIÓN VIGENTE EN GUATEMALA.....	59
4.4 MODELO DE DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD.....	62
4.4.1 DICTAMEN .....	63
4.4.2 RESOLUCIÓN .....	63
<b>CAPÍTULO V .....</b>	<b>66</b>
<b>PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS DEL ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA .....</b>	<b>66</b>
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>74</b>
<b>RECOMENDACIONES .....</b>	<b>76</b>
<b>LISTADO DE REFERENCIAS .....</b>	<b>79</b>
<b>ANEXOS .....</b>	<b>84</b>
ANEXO I DICTAMEN.....	84
ANEXO II RESOLUCIÓN.....	94

ANEXO III ENCUESTA DIRIGIDA A LAS SALAS DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.....	96
ANEXO IV CUESTIONARIO DIRIGIDO A LOS JUZGADOS DE LO ECONÓMICO COACTIVO .....	97
ANEXO V ENTREVISTA DIRIGIDA A LOS QUE EJERCEN CON PROFESIÓN LIBERAL EN MATERIA TRIBUTARIA .....	98

## INTRODUCCIÓN

El deber de contribuir, corresponde a todos los ciudadanos de un país, entiéndase así, personas individuales o jurídicas, razón por la cual dependiendo de la capacidad económica del contribuyente, así deberá ser el aporte que realice el mismo, con el fin de obtener mejoras comunes.

Se dice que la referencia más arcaica que evidencia la obligación tributaria, se encuentra en la teoría de la causa, que se ha encontrado en distintas etapas de la historia de la humanidad, y es entonces, cuando se establece como obligación, el pagar impuestos a cambio de los servicios que el contribuyente recibe como contraprestación del sufragio.

El incumplimiento de la obligación tributaria, en su momento, se convertirá en un adeudo tributario, el cual el Estado tiene la facultad de requerirlo, inicialmente en la etapa administrativa y de no obtenerse el pago, el mismo se requerirá por la vía judicial.

Los sujetos íntimamente ligados a los tributos son: el sujeto activo, siendo el Estado, el acreedor del tributo, y el contribuyente será el sujeto pasivo, obligado por deuda propia, convirtiéndose, por lo general, en el responsable y obligado del pago de los tributos.

Sin embargo, para los casos en que el contribuyente adeuda al Estado una cantidad líquida, exigible y de plazo vencido, tal como tributo y demás recargos que correspondan, comprobándose que el mismo no podrá ser recaudado por la diversidad de razones que puedan darse, el mismo se convertiría en incobrable, y por el costo oneroso que la ejecución generaría del cual no se obtendría ninguna recaudación, se hace necesario que el Superintendente lo declare incobrable, para no incurrir en esos gastos sin mayor posibilidad de obtener el cobro de lo adeudado.

La Administración Tributaria deberá emitir la declaratoria de incobrabilidad, en los casos que reúnan ciertas características, por medio de las cuales se pueda determinar que el Estado incurrirá en gastos procesales mayores al potencial de cobro, dejando sin efecto la razón del cobro.

Surgiendo la necesidad con la que cuenta el Estado por la Declaratoria de Incobrabilidad para no incurrir en más gastos, la misma Administración Tributaria no hace efectiva la facultad que tiene para poder reducir costos innecesarios obteniendo una nula recaudación y así enfocarse en la cobranza con real potencial de cobro exitoso.

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo el análisis de la figura de la Declaratoria de Incobrabilidad que establece el Código Tributario en su artículo 55 y de ese modo poder estimar su positividad; asimismo establecer si la Administración Tributaria aplica dicha figura.

# CAPÍTULO I

## LOS TRIBUTOS

### 1.1 CONCEPTO TRIBUTOS

Son los pagos obligatorios que realizan todas las personas consideradas contribuyentes del Estado, en la cantidad y forma que señalan las leyes<sup>1</sup>.

Pero también es considerada la contribución de carácter monetario exigido por el Estado de conformidad con la normativa vigente, los cuales serán usados para sufragar los gastos públicos para el bien común.

El Código Tributario lo define de la siguiente manera: “*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*”<sup>2</sup>, además continúa normando que las clases de tributos “*son los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras*”<sup>3</sup>.

Para el autor Ricardo Henríquez Eggenberger<sup>4</sup> es la prestación reclamada por el sujeto activo –para el caso de Guatemala es la Superintendencia de Administración Tributaria– al sujeto pasivo independiente de toda acción relativa a él.

En el mismo sentido lo indica el modelo de Código Tributario para América Latina en su artículo 10, establece que el “*Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como*

---

<sup>1</sup> Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo; Impuestos; México; 2011; fecha de consulta 30 de octubre de 2014; dirección de acceso: [http://www.uaeh.edu.mx/docencia/P\\_Presentaciones/tepeji/administracion/documentos/tema/Impuestos.pdf](http://www.uaeh.edu.mx/docencia/P_Presentaciones/tepeji/administracion/documentos/tema/Impuestos.pdf)

<sup>2</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91, Código Tributario, artículo 9.

<sup>3</sup> Ibid., artículo 10.

<sup>4</sup> Scrib, Incorporated; Fundamentos Derecho Tributario Guatemalteco; Estados Unidos de Norteamérica; 2009; fecha de consulta 29 de octubre de 2014; dirección de acceso: <http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>

*hecho generador una situación independiente de toda actividad relativa al contribuyente.”<sup>5</sup>.*

Asimismo Raúl Rodríguez Lobato<sup>6</sup>, lo define como la prestación obligatoria de dinero de parte de una persona física, establecida por el Estado mediante una ley, con el fin de cubrir el gasto público y sin que exista una contraprestación directa para quien cumple con el pago del impuesto.

Sin embargo para el autor Agustín Torres<sup>7</sup>, el impuesto debe de ser visualizado desde dos puntos de vista, morfológico –físico– y estático –estancado–, establece que el primero de ellos se refiere a la forma en que se disponen y relacionan entre sí los elementos de un conjunto, caracterizándose por la colocación, rango, importancia y proporciones de sus distintos componentes.

Desde el punto de vista estático, establece que se acerca al concepto de sistema, que consiste en una continuidad de relaciones periódicas que se establecen entre los elementos del conjunto, y con un grado de estabilidad que se mantienen estáticos en un lapso corto, aún cuando varíen los componentes del grupo.

Wilhem Gerloff sostiene que los *“Impuestos como recursos extraordinarios existen en cualquier lugar en donde se forma un poder público”*<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> Cosulich Ayala, Jorge; Modelo Código Tributario CIAT; 1997, fecha de consulta 29 de octubre de 2014, dirección de acceso: [file:///C:/Users/H%C3%89CTOR%20HUGO/Downloads/modelo\\_codigo\\_tributario\\_1997%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/H%C3%89CTOR%20HUGO/Downloads/modelo_codigo_tributario_1997%20(1).pdf)

<sup>6</sup> Rodríguez Lobato, Raúl. “Derecho Fiscal”. Segunda Edición. Oxford University Press. México. 2007. Página 61

<sup>7</sup> Agustín Torres; Introducción al Sistema Tributario; Buenos Aires, Argentina; AZ Editora, S.A.; año 1978, páginas 78.

<sup>8</sup> Wilhelm Gerloff; Doctrina de la economía tributaria; Buenos Aires: El Ateneo; 1961; 2ª edición; Tomo II; página 200.

## 1.2 OBLIGACIÓN TRIBUTARIA DEL CONTRIBUYENTE

El contribuyente es toda persona individual o jurídica que por la actividad que realiza aporta al fisco una cantidad proporcional al desarrollo de sus actividades.

Según la Real Academia Española, lo define como “*persona obligada por ley al pago de un impuesto.*”<sup>9</sup>.

En nuestro ordenamiento jurídico guatemalteco, en el artículo 18 del Código Tributario, respecto a contribuyente, se manifiesta que “*es el sujeto pasivo el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias...*”<sup>10</sup>, en el mismo cuerpo legal, en el artículo 21 establece, “*son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.*”<sup>11</sup>.

En cumplimiento al procedimiento tributario, como primer paso se agota la vía administrativa, un medio por el cual el contribuyente puede solventar su situación, incluso puede el contribuyente optar por celebrar un Reconocimiento Unilateral de Adeudo Tributario ante la Administración Tributaria y gozar del beneficio de pagar lo adeudado por hasta dieciocho cuotas de conformidad con la legislación guatemalteca vigente.

La relación Jurídico – Tributaria no es más que el enlace que existe entre la Administración Tributaria y el contribuyente activo, en la que se ve clara la relación de los derechos y obligaciones que devienen del ejercicio del poder tributario.

La obligación tributaria es el compromiso que por orden constitucional todo ciudadano derivado de su actividad –contribuyente– debe cumplir con el poder tributario con una suma de dinero determinada en ley para sufragar los gastos públicos.

---

<sup>9</sup> Real Academia Española; Contribuyente; España; fecha de consulta 10 de mayo de 2015; Dirección de Acceso: <http://dle.rae.es/srv/fetch?id=AeTqHgU>

<sup>10</sup> Código Tributario, Op. Cit., artículo 18.

<sup>11</sup> Ibid., artículo 21.

Para entonces se puede establecer que el obligado tributario es el sujeto pasivo que sobrelleva la obligación de cumplimiento del pago de impuestos.

Por lo que se puede concluir que el impuesto desde cualquier punto de vista, es aquella carga tributaria que todo contribuyente y no importando a que actividad se dedique está obligado a prestar al Estado, para que el mismo pueda sufragarse y poder cumplir con las necesidades de un país.

Los que deben cumplir con la carga tributaria son los ciudadanos, a quienes llamamos contribuyentes, y son responsables directos del pago del impuesto, los sujetos respecto de quienes se realiza el hecho generador de la obligación sustancial.

No obstante es deber constitucional de todo ciudadano contribuir a la carga tributaria, la ley ha establecido que sólo es contribuyente aquella persona que realice el hecho generador de los tributos, es decir, quien tenga capacidad contributiva en virtud de haber desarrollado actividades que conllevan a realizar el hecho generador de un tributo.

## 1.3 CLASIFICACIÓN DE TRIBUTOS

### 1.3.1 POR SU ORIGEN

El impuesto en Guatemala tiene su comienzo en lo determinado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el cual en el artículo 171 inciso c) establece “*Otras atribuciones del Congreso: Corresponde también al Congreso... c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación...*”<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> Asamblea Nacional Constituyente; Constitución Política de la República de Guatemala; 1985.



Aunado a lo indicado en el párrafo que antecede, el artículo 239 establece *“Principio de Legalidad: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios, y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”*<sup>13</sup>. Para lo que se puede ultimar, que el Estado de Guatemala está en el deber de contribuir con el financiamiento de los gastos e inversiones del Estado dentro de los conceptos de justicia y equidad.

El sistema tributario guatemalteco se ajusta al principio constitucional de legalidad, la facultad impositiva radica en el Organismo Legislativo, en los artículos expresados en el párrafo anterior que enuncian la responsabilidad del Congreso de la República de Guatemala, de establecer las contribuciones tributarias, en los casos y condiciones que establezca la ley.

Esta clasificación de impuesto se subdivide en dos, el primero de ellos hace referencia a los impuestos internos que corresponden a los impuestos que se recaudan dentro del territorio nacional, para el caso de Guatemala se puede mencionar al Impuesto Sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado, el segundo de ellos son los impuestos al comercio exterior, correspondiente a esta subdivisión son los impuestos que se recaudan por el ingreso al país de bienes y/o de servicios que pasan por las aduanas, tales como los Derechos Arancelarios de Importación (DAI).

### 1.3.2 POR LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

Es un principio que establece la igualdad de las cargas públicas, a medida que todo ciudadano pueda contribuir de conformidad con sus posibilidades económicas.

---

<sup>13</sup> Ibid., artículo 171.

Parafraseando al autor Héctor Villegas<sup>14</sup> indica que el principio puede ser un sinónimo de aptitud económica de cada uno de los miembros de una comunidad, con el fin de contribuir a los gastos públicos.

Para comprender con exactitud éste principio, es necesario preguntarse ¿qué es una contribución?, y para el efecto me permito citar al autor Luis García López-Guerrero, quien expone que “*Las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública o, dicho de otra manera, para que satisfaga las necesidades colectivas.*”<sup>15</sup>.

Por lo anteriormente descrito, se puede decir que el principio de la capacidad contributiva calcula la capacidad que tiene el contribuyente para poder aportar al fisco y contribuir con los gastos del Estado de conformidad con sus posibilidades.

La obligación tributaria, tiene su origen en la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 135 inciso d) que establece “*Deberes y Derechos Cívicos: Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes... d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...*”<sup>16</sup>.

De tal manera que es la Constitución quien manda que la obligación sea de todo ciudadano de contribuir con los gastos del Estado, aportación que debe ser acorde a su capacidad económica, es decir, su capacidad contributiva, esto para respetar los principios constitucionales como la progresividad y equidad tributaria.

---

<sup>14</sup> Villegas, Héctor; Manual de Finanzas Públicas, Editorial de Palma; Argentina; 2000; página 203.

<sup>15</sup> García López-Guerrero, Luis; Derecho de los Contribuyentes; México; 2000; página 4.

<sup>16</sup> Constitución Política de la República de Guatemala, Op. Cit., artículo 135.

La ley es la única a través de la cual se permite fijar la carga tributaria para que los contribuyentes obligados cumplan con su deber; esto para que el Estado pueda sufragar los gastos de los servicios que presta en razón del bien común, o bien en lo que el Estado beneficia a los ciudadanos que lo requieren cuando sea el caso.

Sin embargo, dicha ley debe no solamente ser aprobada, sino también haber entrado en vigencia, por lo que la facultad de ambas situaciones es del Congreso de la República de Guatemala.

Se puede concluir estableciendo que todo ciudadano debe de tributar de conformidad con las leyes vigentes de nuestro país por norma constitucional, tomando en cuenta que el contribuyente es el sujeto que realiza el hecho generador, entendiéndose que será quien tenga capacidad contributiva por la actividad que realiza.

#### 1.4 ELEMENTOS QUE DEBE CONTENER UN TRIBUTO

Los tributos deben contener elementos esenciales; para poderlos puntualizar e identificar en el preciso momento en que se genera la acción, sobre quien recae la obligación como contribuyente y cumplir de conformidad con la ley, así como establecer el monto de impuesto a cancelar, por lo que es necesario traer a colación los siguientes elementos que debe de contener:

- Hecho Generador o Hecho Imponible: Es el origen de la obligación tributaria regulado en ley, y es el que va a tipificar el tributo.
- Base Imponible: Mide el hecho generador.
- Tipo Impositivo: Es la forma fijada al contribuyente por el Estado en que se debe de pagar un tributo, dependiendo de su actividad.
- Cuota: Monto del impuesto que se debe de pagar.

- Sujeto Activo: Es el ente acreedor de la carga tributaria, es decir el Estado, ya que es a través de la Administración Tributaria la institución encargada de recaudar impuestos para un mismo fondo, el erario nacional.
- Sujeto Pasivo: Es el contribuyente o bien el responsable de la obligación de contribuir al fisco, derivado de su actividad económica del supuesto hecho. Estos pueden ser nacionales, extranjeros, persona física o jurídica, ente privado o público.

Sin embargo de lo anteriormente expuesto, se ve la necesidad de resaltar la importancia de hacer mención que para que una obligación sea justa, debe cumplir con las siguientes particularidades, que para algunos autores son considerados principios:

- Generalidad: Debe de ser aplicado para todas las personas que se reconocen contribuyentes en general, sin que exista discriminación, tomando en cuenta que deben tener capacidad de pago, siempre que la misma se encuentre fundamentada en un ordenamiento jurídico, que haga que la acción se convierta en una obligación.
- Igualdad: Parecerá repetitiva con la anterior, pero en este supuesto se trata igual a los iguales y desigual a los desiguales, es decir, depende de la acción que se convierte en acción, por ejemplo, una contribución por Impuesto de Herencia, Legados y Donaciones, no tributará lo mismo que una contribución por Impuesto Sobre la Renta.
- Principio de Proporcionalidad: La fijación de contribución debe ser concreta en proporción a su capacidad contributiva, en virtud, que requiere que el aporte no resulte desproporcionado. Éste principio prohíbe la progresividad

del impuesto “(un impuesto es financieramente progresivo cuando la alícuota se eleva a medida que aumenta la cantidad gravada)”<sup>17</sup>.

## 1.5 CLASIFICACIÓN NEUMARK

Desde la visión económica de los tributos, citó a la autora Gladys Elizabeth Monterroso de Morales<sup>18</sup>, quien manifiesta que es importante hacer mención de lo relativo a los ingresos y egresos del Estado, el cual se integra por los siguientes supuestos:

1. Ingresos Públicos: Son los recursos que maneja el Estado para desempeñarse y ofrecer bienes y servicios a la población. Esto incluye la recaudación de impuestos y otros ingresos que el mismo percibe.
2. Gasto Público: Son las reparticiones que incluyen tanto gastos ordinarios como extraordinarios y los gastos sociales. Con ello se lleva a cabo el plan de gasto que los gobiernos realizan manualmente.
3. Deuda Pública: Contiene todas las variedades de compromisos que puede asumir el gobierno de un país, así como el Crédito Público.
4. Política Fiscal: Conjunto de herramientas económicas para formar parte de los procesos productivos y distributivos mediante los impuestos y el gasto público, incidiendo en la equidad y el bien común.

Tomando en cuenta las definiciones anteriores, los autores Delgado Rivero y Muñiz Pérez<sup>19</sup> manifiestan en su obra Cuadernos de Hacienda Pública, Teoría de los

---

<sup>17</sup> Otzoy Sajbochol, Angelico Leonel; Propuesta de un Tipo Impositivo Único en el Impuesto Sobre la Renta; Guatemala; 2015; Tesis de Posgrado; Maestría en Asesoría en Tributación; Universidad Rafael Landívar.

<sup>18</sup> Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth; Derecho Financiero Parte I, Finanzas Públicas, Editorial Litográfica Print Color, Sociedad Anónima, Página 1.

<sup>19</sup> Delgado Rivero, Francisco J., Manuel A. Muñiz Pérez; Cuadernos de Hacienda Pública Teoría de los Impuestos; Oviedo; Ediciones de la Universidad de Oviedo: año 2005; página 63.

Impuestos, que como primer punto, se deben de tomar en cuenta y diferenciar los ingresos, los cuales los clasifican de la siguiente manera:

Los ingresos procedentes de agentes de la economía pública, este será dividido en cuanto a la economía pública nacional y la economía pública extranjera, y sobresaldrán para lograr equilibrio financiero.

Mientras los ingresos procedentes de agentes privados, serán clasificados como unilaterales y sin contraprestación o bien bilaterales para el caso que existan convenios.

En la Clasificación de Neumark se diferencian de conformidad con la derivación del principio de contraprestación el que consiste de los ingresos que se han obtenido por el sector público cuando se actúa sin ningún tipo de privilegio o del principio de soberanía fiscal que son los que el sector público exige basándose en su poder de coacción.

La Constitución Política de la República de Guatemala funda la obligación de todo habitante de contribuir con los gastos del estado, carga es acorde a su capacidad económica.

El impuesto indirecto es el dirigido a gravar el consumo en su generalidad, sin embargo también grava determinados servicios, dicho impuesto se encuentra inmerso en el precio de los objetos y/o servicios, ya sea que el objeto cuente con la indicación o no, en virtud que esta no es obligatoria que la contenga, pero se entiende que dentro del costo del objeto de consumo y/o servicio se encuentra agregado el impuesto. Este tipo de impuesto lo cancela siempre el consumidor final, pagando la totalidad del impuesto, el mejor ejemplo para esta clasificación es el Impuesto al Valor Agregado.

Para el autor Agustín Torres<sup>20</sup>, el desglose de esta clasificación resultaría de la siguiente manera:

---

<sup>20</sup> Agustín Torres; Op. Cit., páginas 78.

- Impuesto para gravar indirectamente la capacidad contributiva individual y personal
  - Sobre bienes materiales de consumo
  - Impuestos sobre bienes inmateriales
  - Al albur – contingencia o azar a que se fía el resultado de algo<sup>21</sup>.

El impuesto directo es el que recae sobre la persona o los bienes propiamente de manera inmediata, el mecanismo de recaudación es por listas nominales de contribuyentes y objetos gravados, cuyo valor es percibido del contribuyente por el sujeto activo, que como anteriormente se menciona en el presente trabajo, es el Estado.

La característica principal de este impuesto es que no se puede trasladar a un tercero, para ejemplificar el presente caso sería el Impuesto Sobre la Renta.

De lo que establece el escritor Austin Torres<sup>22</sup>, el desglose de esta categorización resaltaría de la siguiente manera:

- Impuestos para alcanzar en forma directa la capacidad contributiva individual – personal
  - Impuestos a la renta
  - Impuestos al patrimonio

---

<sup>21</sup> Real Academia Española; Op. Cit., Dirección de Acceso: <http://lema.rae.es/drae/?val=albur>

<sup>22</sup> Agustín Torres; Op. Cit., páginas 78.

- Impuestos para alcanzar directamente la capacidad contributiva objetiva genérica
  - Impuestos objetivos al producto
  - Impuestos a las ganancias de la lotería
  - Al mayor valor
  - A la propiedad o el goce de permanentes bienes económicos y prestaciones de servicios

## 1.6 DEUDA TRIBUTARIA

Parafraseando al autor Ignacio Blanco Ramos León<sup>23</sup>, establece que la deuda tributaria está establecida sustancialmente por la cuota líquida de la obligación del sujeto pasivo, que procede de la aplicación del tipo de gravamen sobre la aplicación de la cantidad fija señalada en ley.

En su caso, también formarán parte de la deuda tributaria:

- Los recargos exigibles legalmente, a favor de los entes públicos.
- El interes de demora, que será el legal de dinero.
- El recargo por aplazamiento o prórroga.
- Las sanciones pecuniarias.

El pago de la deuda tributaria se podrá hacer mediante cualquier forma de pago que establece el Código Tributario, el artículo 36: Efectos del pago y medios de garantizarlo: *“El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación,*

---

<sup>23</sup> Ignacio Blanco Ramos León; Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española; España; Editorial Ariel Espplugues de Llobregat; año 1973; páginas 122.



*sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere. La Administración Tributaria puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos, por medio de cualquiera de las garantías siguientes:*

- *Depósito en efectivo*
- *Fianza o seguro de caución*
- *Cualquier otro medio establecido en las leyes*<sup>24</sup>.

En virtud de lo anteriormente establecido, el Código Tributario le deja todas las posibilidades a disposición del contribuyente para que pueda realizar el pago del adeudo tributario. El pago debe de realizarse en moneda del curso legal, el pago será el medio por el cual el deudor quedará librado de la deuda tributaria.

Las deudas tributarias se suponen independientes, para el caso que el sujeto pasivo este obligado a cumplir con varias deudas y no pudiera satisfacer todas al momento de requerírsele, la Administración le aceptará el pago de las deudas que pueda cancelar, sin embargo si el sujeto cancela la deuda menos antigua, no le quita a la Administración el derecho a percibir los adeudos anteriores.

Para la extinción de la deuda tributaria y del derecho de la Administración a determinarla, señala el Código Tributario en su artículo 47, prescripción: *“El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro (4) años”*<sup>25</sup>.

---

<sup>24</sup> Código Tributario, Op. Cit., artículo 36.

<sup>25</sup> Ibid., artículo 47.

## 1.7 RECAUDACIÓN

Los impuestos se caracterizan por ser cantidades que el Estado recauda de los contribuyentes de forma coactiva, como el medio para contribuir a las actividades del sector público.

Lo recaudado es utilizado para que el Estado pueda sufragar los gastos necesarios y hacer que el país funcione con estabilidad, invirtiendo en la entrega de bienes y prestar servicios a la población.

Coactivo se refiere a la potestad que tiene el Estado de poder exigir al contribuyente el pago de los impuestos en beneficio del sector público. Como anteriormente se menciona la cantidad será de conformidad a lo establecido en las leyes vigentes.

Claro está que el contribuyente es el responsable y cancela lo debido en concepto de adeudo tributario, no tiene ningún beneficio directo, pues recibe lo mismo que los demás habitantes del país, en virtud que los fondos recaudados serán utilizados para lo estimado por el Estado en noción de mejoramiento relacionado con el bien común.

Para perfeccionar es importante hacer mención que el Estado únicamente obtiene los recursos a través de los tributos, por esa razón es obligatorio que todos los ciudadanos que realizan actividades económicas contribuyan, para que el Estado pueda contar con los recursos necesarios, y de esa manera sufragar los gastos públicos.

## 1.8 RELACIÓN DE LOS IMPUESTOS CON OTRAS NORMAS

Los impuestos tienen concordancia con otras normas, tenemos que mencionar que tiene afinidad con el derecho constitucional, administrativo, internacional público, penal, civil y comercial, y con otras ciencias como la contable, la hacienda pública, la economía, la política, la administración.

Como se puede considerar tal vez con la que más cercanía guarda es con el derecho, ya que este en el plano constitucional define las competencias para establecer los gravámenes, los órganos encargados de ejecutarlo y los encargados de dirimir las controversias entre Estado y contribuyentes.

El derecho administrativo define la manera como se resuelven los conflictos en relación al Estado con los ciudadanos, los órganos del poder público, las competencias, los procesos y las relaciones económicas con los particulares.

Con el derecho internacional público por los tratados que puedan firmarse con otros Estados y que tienen el carácter de supranacionales de obligatorio cumplimiento y en general la relación entre Estados en materia tributaria y aduanera.

Con el derecho penal por que algunas situaciones que se ventilan en el sistema tributario pueden tomar connotaciones penales.

Con el derecho laboral porque dada la importancia que tiene para la vida social y económica del Estado debe ser intervenido, tal es el caso del no reconocimiento de las deducciones y costos laborales si no se acredita.

De la relación que se puede comprobar de los impuestos con otras normas, se puede establecer entonces, que al momento de que el contribuyente no cumpla con su obligación tributaria el Estado está facultado por mandato constitucional, que puede

acudir a la vía económico coactiva para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y que el contribuyente efectivamente contribuya al erario nacional.

Toda vez que los principios de justicia tributaria deben de ser considerados dentro de los derechos fundamentales.

## CAPÍTULO II

### PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO

El presente capítulo, está enfocado a desarrollar los derechos fundamentales, en forma de principio, a efecto ayuden al lector a entender de mejor forma cada uno de ellos, así como comprender sus límites, asimismo lo expresa el profesor Victor Uckmar, citado por Erwin Ivan Romero Morales *“Una rama del derecho constitucional que, sin lugar a dudas, merece un tratamiento autónomo, es el derecho tributario. En todos los ordenamientos jurídicos existen normas constitucionales que disciplinan, en forma directa o indirecta, la imposición de las prestaciones que los Estados y los entes territoriales menores pretenden con el propósito de cumplir con sus fines institucionales.”*<sup>26</sup>

#### 2.1 POTESTAD TRIBUTARIA

El autor Rodríguez Lobato define la potestad tributaria como *“el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudadas y destinarlas a expensar los gastos públicos.”*<sup>27</sup>.

Asimismo indica que es únicamente poder del Estado de cada país en su forma exclusiva su ejercicio, situando siempre en primer lugar la ordenanza legislativa, recordando que es este órgano vital del que emanan las leyes, las cuales deben de contener los elementos y características mínimas esenciales de cada uno.

En el mismo sentido lo concreta el autor José María Martín<sup>28</sup>, quien lo define como la autoridad inseparable del Estado para reclamar tributos, dentro de los términos

---

<sup>26</sup> Romero Morales, Erwin Ivan; Derechos Fundamentales y Garantías de los Contribuyentes; Guatemala; página 25.

<sup>27</sup> Rodríguez Lobato, Raúl; Op. Cit., página 6.

<sup>28</sup> Martín, José María; Principios del Derecho Tributario Argentino; Buenos Aires, Argentina; Ediciones Contabilidad Moderna; año 1978, Página 172.

establecidos por la Constitución de cada país y que sólo puede mostrarse a través de normas legales.

También es necesario hacer énfasis en lo aludido por el autor Giuliani Fonrouge<sup>29</sup>, quien indica que el poder tributario es la facultad que tiene el Estado para poder exigir coactivamente las contribuciones de las personas o de los bienes que se encuentran adentro de determinada jurisdicción.

En virtud de lo anteriormente citado, se puede establecer que los principios constitucionales de los tributos son aquellas reglas de carácter obligatorio que establece la Constitución Política de la República de Guatemala y siendo ésta la Carta Magna, ordenanza suprema y fundamental en el país, es a esta norma principal a quien debe de regirse toda la actividad tributaria del Estado.

Por lo que se puede establecer que los principios constitucionales tributarios se consideran los límites legislativos del poder tributario.

Para Ramírez Cardona citado por Maldonado Marín<sup>30</sup>, manifiesta que la potestad tributaria determina los requerimientos y las exigencias de las obligaciones tributarias subjetivas, individuales y concretas.

De acuerdo a lo que presenta el anterior autor se establece que la potestad tributaria está íntimamente enfocada en el cobro directo para la recaudación efectiva de los tributos, existe otra corriente de doctrina que califica esta percepción como actividades puramente administrativas, en virtud que el único objetivo es la recaudación establecida en ley.

---

<sup>29</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Derecho Financiero; Volumen I; Buenos Aires, Argentina; Ediciones Depalma; año 1997; Sexta Edición; Página 325.

<sup>30</sup> Maldonado Marín, María Gabriela; Gravabilidad del Ejercicio de las Profesiones no Mercantiles con el Impuesto de Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole similar; Venezuela; año 2005; Tesis de Área de Derecho; Universidad Católica Andrés Bello; página 11.

A pesar de lo anteriormente señalado, en el ordenamiento jurídico guatemalteco, no establece la potestad tributaria textualmente, sin embargo de acuerdo a la Constitución Política de la República en su artículo 171 literal c indica que es atribución del Congreso... *“Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación”*, a este tenor el artículo 239 establece que *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación... Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo a cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”*

En virtud de lo anterior, para el caso de Guatemala es de importancia aclarar que no solo en la Constitución Política de la República de Guatemala se regulan los principios tributarios, dado que en leyes ordinarias y específicas como es en el caso del Código Tributario también coexisten o son derivados de los ya existentes en la Ley fundamental.

A continuación se describen los principales principios tributarios:

## 2.2 PRINCIPIO DE LEGALIDAD

Durante el transcurso del tiempo, algunos ensayistas sostienen que los impuestos son auto-asignados, en virtud que todo tributo debe de estar plasmado en ley y es el contribuyente el que vota por los legisladores por medio de contiendas electorales y es el pueblo a través de esas elecciones quien les da la potestad de emitir leyes, es por esta razón que autores como Valdés Costa<sup>31</sup>, manifiestan lo expuesto.

---

<sup>31</sup> Valdés Costa, Ramón; Instituciones de Derecho Tributario; Argentina; Ediciones Depalma; año 1992; página 125.

En la misma vía lo expresa Solís González<sup>32</sup> quien demuestra que en Panamá al igual que Guatemala, es facultad absoluta del Estado crear o establecer tributos a través de leyes formales y vigentes, emanadas por el Órgano Legislativo competente para resolver esas leyes.

Pero claro, se puede indicar que es a partir de este principio que surge la base de los tributos, pues se apunta que es a través del principio de legalidad por el que las cargas tributarias son decretadas en instrumentos normativos de carácter general y de aplicación obligatoria, es decir, no puede existir un tributo sin ley vigente positiva.

La autoridad tributaria no puede ejercer sino existe mandato en normas legales, por lo que deben de estar contenidas en ley para que sean vigentes y positivas, de conformidad con el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala que establece: *“Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:*

- a) *El hecho generador de la relación tributaria* – es el condicional plasmado en la norma vigente positiva en el que se encuadra el tributo y se convierte en obligación para los contribuyentes.
- b) *Las exenciones* – es la dispensa que se le otorga al administrado, ya sea total o parcial de la obligación tributaria, para los supuestos en ella consignadas.
- c) *El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria* – es el administrado o bien el obligado al cumplimiento tributario.

---

<sup>32</sup> Solís González, Elías; Principios Fundamentales del Derecho Tributario y la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Panamá; Panamá; año 2012; página 3.



- d) *La base imponible y el tipo impositivo* – es el valor sobre la cual se calcula el importe determinado y es el porcentaje que se le suma a un impuesto, respectivamente.
- e) *Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y,*
- f) *Las infracciones y sanciones tributarias*<sup>33</sup>.

En el mismo sentido, lo presenta Dino Jarach citado por Spisso<sup>34</sup>, quien ostenta que en cualquier circunstancia no puede existir ningún tributo, sino existe una ley que predetermine la obligación tributaria y esta misma debe establecer claramente el parámetro del hecho imponible; en el mismo fondo lo expresa José O. Casas, citado por Erwin Ivan Romero Morales “*La doctrina argentina identifica bajo la denominación del principio de legalidad tributaria la inverterada (adj. Antiguo, arraigado*<sup>35</sup>) *regla que se expresa en el aforismo latino “nullum tributum sine lege”*”.<sup>36</sup>

La Corte de Constitucionalidad expediente número 182-88, sentencia de fecha 3 de febrero de 1989<sup>37</sup>, parafraseando a Ehigberg y Héctor Villegas, indica que impuestos son los requerimientos que realiza el Estado a través de sus entidades centralizadas y descentralizadas, quienes perciben la cuota establecida en ley, generados de hechos imponibles por contribuyente en su individualidad, con el fin de sufragar gastos públicos.

Por lo estudiado del principio de legalidad, se puede puntualizar que es de carácter obligatorio que todo tributo este plasmado en ley, además que en ese cuerpo normativo se definan todos los elementos necesarios para establecer la base sobre la cual se

---

<sup>33</sup> Constitución Política de la República de Guatemala, Op. Cit., artículo 239.

<sup>34</sup> Spisso, Rodolfo R.; Derecho Constitucional Tributario; Argentina; Lexis Nexis Argentina, S.A.; año 2007; Tercera Edición; página 269.

<sup>35</sup> Real Academia Española; Op. Cit. Dirección de Acceso: <http://dle.rae.es/?id=M3IF9nX>

<sup>36</sup> Romero Morales, Erwin Ivan; Op. Cit., página 29.

<sup>37</sup> Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala; gaceta número 11; expediente 182-88; por tipo de expediente: Inconstitucionalidad de Carácter General; Disposiciones Impugnadas: Administrativo –Reglamentos –Reglamentos para el Otorgamiento del Servicio de Inspección por la Dirección General de Servicios Pecuarios; página 19.

impondrá determinada carga tributaria, siendo lo más importante la relación con el hecho generador.

De modo que el nacimiento de la obligación tributaria y su cumplimiento van a existir de una única forma, que se encuentre consagrada en ley, ajustado a los principios condicionales y de no ser acatados provocan la nulidad absoluta.

### 2.2.1 PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Para Roberto Insignares Gómez y Mary Claudia Sánchez Peña, citado por Solís González<sup>38</sup>, definen el principio de reserva de ley como el orden constitucional que establece la creación y la debida regulación de los tributos, fundados en ley, tomando en cuenta que los impuestos pueden ser delimitados única y exclusivamente por el Organismo Legislativo.

Aludiendo a lo establecido en jurisprudencia de Panamá, en el siguiente texto podemos observar que en el mismo sentido lo expresa la Corte Suprema de Justicia, Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo: *“es un principio cardinal que exige y garantiza que la creación del tributo, al igual que sus elementos esenciales, y demás aspectos conexos, sólo pueden ser instituidos mediante la adopción de una ley formal expedida por el organismo constitucionalmente competente.”*<sup>39</sup>

Se puede indicar entonces, que el principio de reserva de ley, es un principio universalmente reconocido como una norma en la que se encuentra el fundamento del derecho tributario.

---

<sup>38</sup> Solís González, Elías; Op. Cit., página 4.

<sup>39</sup> Corte Suprema de justicia de la República de Panamá; gaceta oficial digital, lunes 02 de febrero de 2009; número 26214; Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo; sentencia de fecha 27 de febrero de 2007; página 4, fecha de la consulta: 25 de abril de 2016; dirección de acceso: <https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26214/14124.pdf>

En virtud que en la misma sentencia precedentemente citada, destacó la Sala Tercera, que *“la vigencia del principio de reserva legal en materia tributaria, al reafirmar que es función legislativa el establecimiento de la forma como debe realizarse la cobranza de las contribuciones o impuestos, y que no cuentan con legitimidad constitucional, la hipótesis de desplazar tal atribución al Órgano Ejecutivo.”*<sup>40</sup>

Se observa entonces, que el Órgano Ejecutivo debe de poner en práctica la potestad que goza para aclarar los puntos ambiguos o contradictorios a través de la elaboración de reglamentos, para que sea de fácil entendimiento para el cumplimiento de la ley.

### 2.3 PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA O CAPACIDAD ECONÓMICA

Es el límite que tiene la Administración Tributaria, en virtud que deben de ser imputados con posterioridad de haber atendido la capacidad económica de cada contribuyente en particular, para no violentar los derechos del mismo, de conformidad con el artículo 243 de la Constitución Política de la República que establece: *“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”*<sup>41</sup>.

Interpretando a Flores Zavala<sup>42</sup>, todo el recaudo de los impuestos, debe de planearse de tal forma que la diferencia del primero con lo que ingresa en el caudal público de un Estado, sea lo más pequeño posible.

Lo más importante a tomar en cuenta con el presente principio, es que debe ser menor lo invertido en el costo para el recaudo efectivo, con el fin de que el recaudo sea verdaderamente eficaz y el Estado poderlo utilizar en el ejercicio de sus atribuciones.

---

<sup>40</sup> Ibid., dirección de acceso: <https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26214/14124.pdf>

<sup>41</sup> Constitución Política de la República de Guatemala, Op. Cit., artículo 243.

<sup>42</sup> Flores Zavala; Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas; México; Editorial Porrúa, S.A.; año 1978, página 144.

De ese modo lo sostiene el autor Luis García López-Guerrero, *“El cual trata de que el costo financiero que implica la recaudación de contribuciones nunca debe de ser tan excesivo o tan alto con relación a la contribución total que se pretende recaudar, de tal manera que resulte incosteable para el Fisco...”*<sup>43</sup>.

La problemática del principio de capacidad económica para el Estado, es que no puede ser completamente eficaz en cada una de las cargas tributarias, en virtud que existen gravámenes que por su propia naturaleza tienen costo elevado en su recaudación, situación que sucede con los impuestos de carácter aduanero, sin embargo también existen tributos que son de bajo costo en su recaudación, como lo son los de la renta, por lo que debe de existir una compensación de costos para que en el recaudo de cada de uno los costos sean aproximados.

Por lo que entonces se puede decir, que no basta con la visible riqueza de un contribuyente para poder legalizar un impuesto, por lo que se hace importante realzar dos situaciones que se podrían presentar:

- La riqueza gravable: pues la carga tributaria tendrá vida en el período en que se pueda mostrar que existe la riqueza necesaria para poder sufragar la carga impuesta.

En la doctrina algunos autores le llaman a este ámbito la capacidad contributiva absoluta u objetiva

- Limitar en ley la creación del impuesto: la carga tributaria que el contribuyente pueda cumplir atendiendo sus necesidades personales y familiares.

---

<sup>43</sup> García López-Guerrero, Luis; Op. Cit., página 17.

La Corte de Constitucionalidad en la gaceta número 37 del expediente número 167-95, sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995<sup>44</sup>, refiere que la capacidad contributiva es uno de los principios tributarios garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual consiste en el cobro efectivo derivado de la creación de impuestos, atendiendo a que si el contribuyente cuenta con mayor capacidad contributiva su contribución debe ser mayor y así sucesivamente, para que el tributo sea una carga proporcional.

De la exigencia hacia el legislador de crear tributos atendiendo a las posibilidades económicas de los contribuyentes, debe el mismo crear conciencia en cada persona sobre la cual recae la carga tributaria, para obtener un recaudo efectivo, primordialmente la persona debe de vivir con plenitud para poder contribuir.

Lo anterior en virtud que las necesidades de un Estado prevalecerán por el bien común, se debe cuidar que los ingresos a la hacienda pública no lleguen al Estado causando detrimento del nivel de vida de los ciudadanos, pues antes, el poblador debe poder sufragar los gastos de salud y educación.

Para cumplir con lo señalado en el párrafo anterior, el legislador, fija parámetros para el contribuyente y límites al poder tributario, para que en conjunto permita ser efectivo el presente principio, a través del mecanismo de las tarifas progresivas *“que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales... El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo...”*<sup>45</sup>.

Con lo desarrollado, la ensayista de esta tesina llega a la conclusión que el principio de capacidad económica o bien de capacidad contributiva, es tener un

---

<sup>44</sup> Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala; Op. Cit., gaceta número 37; expediente 167-95; página 45.

<sup>45</sup> Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala; Ibid., gaceta número 37; expediente 167-95; sentencia de fecha 28 de septiembre de 1995; página 45.

elemento principal para ser utilizado por el Estado, para la imposición de las cargas tributarias, asimismo cada contribuyente será controlado en su contribución verificando que la misma sea objetiva.

Puede decirse entonces que todos los días dentro del Derecho Tributario se exige a los contribuyentes activos que cumplan con sus obligaciones impuestas por mandato legal.

Toda vez que el Estado por mandato constitucional tiene la potestad de exigir y cobrar el cumplimiento de la obligación al contribuyente obligado a hacer efectivo dicho pago en cumplimiento con la legislación, ya sea por la vía administrativa o judicial.

Se observó que en estudios recientes realizados por los doctrinarios, meditan que el principio de capacidad contributiva nace de la capacidad económica de cada individuo, considerada la base del sustento de la tributación, en virtud que sin ella, sería materia muerta.

Es importante señalar al Doctor Eusebio González citado por Erwin Iván Romero Morales, a condición de conclusión del presente apartado, para mejor entendimiento, quien expone *“Por capacidad económica entendemos la aptitud para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, por lo que no es constitucionalmente posible exigir tributos a quien carece de ella, es decir, los presupuestos generados de obligaciones tributarias solamente pueden recoger hechos que exterioricen la existencia de capacidad, de ahí la íntima conexión existente, y en la que más adelante se insistirá entre capacidad contributiva y hecho imponible.”*<sup>46</sup>.

---

<sup>46</sup> Romero Morales, Erwin Ivan; Op. Cit., página 48.

## 2.4 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

El sistema tributario debe ser aplicado a todo aquel que se encuentre con las condiciones necesarias para poder aportar al fisco, con el presente principio no se hace ninguna distinción de personas en cuanto a edad, estatura, sexo, posición social, etc....

En ese sentido lo afirma el autor Plazas Vega<sup>47</sup>, quien expone que el principio de generalidad desconoce las dispensas subjetivas a favor de determinados contribuyente o cualquiera que aporte al fisco.

En algunas ocasiones, hay tratadistas que establecen que el presente principio con el principio de igualdad son completamente distintos, sin embargo con la presente investigación se puede establecer que sí tienen relación, pero tratan dos supuestos distintos.

De tal forma lo enuncia Solís González<sup>48</sup> pues explica que la generalidad es de amplio sentido, y que de aplicación para todas las personas que deben contribuir al sostenimiento del Estado, y tratar de cumplir con la labor del presupuesto del bienestar de todos los habitantes, sin embargo, se debe tener una clara panorámica y observar que se necesita tener excepciones, tales como, convenios internacionales y exoneraciones.

Por lo entendido del estudio, la contribución de los tributos a favor del fisco debe de ser de forma general, sin excluir a ningún individuo que pueda y deba contribuir al Estado, se le debe de eximir de la obligación y responsabilidad que contrae por la actividad a la que se dedica.

---

<sup>47</sup> Plazas Vega, Mauricio A.; Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario; Tomo II; Bogota, Colombia; Editorial Temis, S.A.; año 2005; Segunda Edición; página 438.

<sup>48</sup> Solís González, Elías; Op. Cit., página 38

En el mismo sentido lo expresa Spisso<sup>49</sup> y Villegas “*Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura.*”<sup>50</sup>

De lo anteriormente expuesto, esta ensayista puede sostener, que este principio se enfoca en que todos los que se encuentren gobernados que son contribuyentes activos, deben cumplir con la obligación de pagar sus adeudos tributarios en la forma y fecha establecida, tomando en cuenta que este principio se encuentra limitado por el principio de capacidad contributiva, pues, todos los contribuyentes con las mismas capacidades económicas deben contribuir de igual forma, y los desiguales de conformidad con su capacidad.

Para el argentino Víctor Uckmar, citado por Solís González<sup>51</sup> presenta que la generalidad de las cargas tributarias es entendida desde dos puntos de vista:

- En el sentido Jurídico, expulsando toda clase de diferencia entre personas, es decir, sexo, color, raza, etc., y,
- En el sentido económico, dependiendo de la disposición económica de cada contribuyente para poder aportar al fisco, y dependiendo de esa capacidad dineraria así será su aporte fiscal.

Para observar la uniformidad del principio, me permito mencionar la sentencia citada por Solís González de Colombia, la cual dictaminó que “*Una carga es excesiva o un beneficio es exagerado cuando no consulta la capacidad*

---

<sup>49</sup> Spisso, Rodolfo R.; Op. Cit., página 269.

<sup>50</sup> Villegas, Héctor B.; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; Buenos Aires, Argentina; Editorial Depalma, Año 2001, Séptima Edición, Página 200.

<sup>51</sup> Solís González, Elías; Op. Cit., página 39



*económica de los sujetos pasivos en razón de la naturaleza y fines del impuesto en cuestión.”<sup>52</sup>*

## 2.5 PRINCIPIO DE IGUALDAD

El principio anterior, referente al de generalidad no es lo mismo al principio de igualdad, por lo que a continuación se describe la igualdad.

Semejante que los principios anteriormente estudiados, el principio de igualdad por mandamiento constitucional se refiere llanamente a la imparcialidad con la que se cuenta para que las cargas tributarias sean manejadas, con estricto apego a la disposición económica del contribuyente.

El tratamiento para los iguales debe ser igual, y para el desigual debe ser desigual, por lo que todo contribuyente debe contribuir en iguales proporciones que el que se encuentra en una situación similar. A esto le llama plano horizontal, el autor Horacio M. Corti citado por el autor Erwin Iván Romero Morales<sup>53</sup>, que se refiere a la igualdad en la obligación tributaria ante el fisco por la situación similar en que los administrados se encuentran.

Sin embargo, hay que estar claros que la realidad económica de cada particular no precisamente va a ser idéntica a la de otro, pues si se trabaja desde el punto de vista cuantitativo se podrá observar que las situaciones vividas por cada uno no son idénticas, más si parecidas.

La corte de Constitucionalidad al respecto se manifestó de la siguiente forma “... *el principio de igualdad, plasmado en el artículo 4º de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma*

---

<sup>52</sup> Ibid., página 42.

<sup>53</sup> Romero Morales, Erwin Ivan; Op. Cit., página 40.

*forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias...*"<sup>54</sup>

El cumplimiento de este principio, se puede lograr a través de gravámenes leves sobre las personas que adquieran, para que según su capacidad así contribuirá de igual manera, como es en el caso de los impuestos indirectos al consumo, como la partida principal los productos de primera necesidad.

Sin embargo también es importante hacer mención entre la igualdad de las partes, pues la obligación tributaria surge entre el contribuyente y la hacienda pública, existiendo así, derechos y deberes bilaterales.

Para el autor Edison Gnazzo citado por Solís González<sup>55</sup>, enuncia que la igualdad entre las partes es consecuencia del principio de legalidad tributaria, por la necesidad de atender litis tributarias entre la Administración Tributaria y el contribuyente.

Al ilustrarnos con el derecho comparado español, se puede observar que la igualdad tributaria no solo está dirigida para quien realiza las leyes –en el caso de Guatemala para el Organismo Legislativo–, sino también para quien ejecuta –La Administración Tributaria– y obliga al cumplimiento del mismo –Organismo Judicial–.

Y de la misma forma se observa en el derecho comparado mexicano, para quienes *“la garantía de equidad tributaria hace referencia a la igualdad de los contribuyentes ante las leyes fiscales; para que se les otorgue un tratamiento idéntico cuando sean causantes en una misma contribución, y se encuentren en la misma*

---

<sup>54</sup> Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala; Op. Cit., gaceta número 24; expediente 141-92; sentencia de fecha 16 de junio de 1992.

<sup>55</sup> Solís González, Elías; Op. Cit.,; página 27

*situación que da origen a la obligación fiscal. Se le conoce como un principio que tiene por objeto tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales.* <sup>56</sup>

## 2.6 PRINCIPIO DE NO CONFISCACIÓN

¿En qué momento se convierte en confiscatorio un impuesto? De conformidad con el Dr. Marín Arias citado por Erwin Iván Romero Morales, expone: *“Que un impuesto debe ser considerado confiscatorio cuando, para pagarlo, un sujeto ha de liquidar y disponer parte de su patrimonio. Si así sucede, el patrimonio es la fuente de donde se sustraen los recursos y el impuesto es confiscatorio, por cuanto, por medio de él, el Estado toma por vía económica coactiva para sí una parte del patrimonio administrado sin compensación alguna.”*<sup>57</sup>

En virtud de lo anterior, se establece que el principio en exposición protege y resguarda el derecho de propiedad, evitando que el Estado en algún momento dado se apropie de los bienes patrimonio de los contribuyentes, en razón a esta explicación la Constitución Política de la República de Guatemala, establece la prohibición del desapoderamiento total de los bienes de los contribuyentes, por la protección de la propiedad privada, de conformidad con el artículo 28 que establece: *“... En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna.”*<sup>58</sup>

Quiere decir que debe de existir el respeto de la propiedad privada, que si bien es cierto es necesario para el Estado cobrar de forma coactiva si fuere necesario los adeudos tributarios, también es necesario establecer los límites de la Administración para no transgredir con el derecho de propiedad de una persona.

---

<sup>56</sup> García López-Guerrero, Luis; Op. Cit., página 21.

<sup>57</sup> Romero Morales, Erwin Ivan; Op. Cit., página 57.

<sup>58</sup> Constitución Política de la República de Guatemala, Op. Cit., artículo 28.

El fin del sistema tributario no es perjudicar al contribuyente, es crear en él la cultura, a efecto éste contribuya mediante el pago de sus obligaciones tributarias, por lo que es compromiso de la Administración Tributaria poner a disposición las herramientas necesarias para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones sin perjudicar su actividad normal; para que contribuya de la forma en que le corresponde y el Estado no incurra en menoscabo, por no recaudar lo proyectado.

## 2.7 PRINCIPIO DE NO DOBLE IMPOSICIÓN

Cuando una misma persona como sujeto pasivo reúne el mismo hecho generador y el mismo período impositivo surge el anómalo fenómeno tributario, aplicándole dos o más impuestos cuando reúne las características descritas al inicio, de conformidad con el artículo 41 de la Constitución Política de la República que establece: *“Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias...”*<sup>59</sup>

Y de conformidad con el artículo 243 de la Constitución Política de la República que establece: *“... Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.”*<sup>60</sup>

Como se puede observar, por mandato constitucional, el principio de no doble tributación se refiere a una disposición de no hacer algo, mejor dicho prohibición expresa, en este caso es gravar dos veces un mismo gravamen dentro de nuestro país.

---

<sup>59</sup> Ibid., artículo 41.

<sup>60</sup> Ibid., artículo 243.

En el mismo sentido lo explica Guiliani, quien a su vez cita a Seligman, exponiendo que se entiende por doble imposición el “*gravar dos veces la misma persona o la misma cosa.*”<sup>61</sup>

Sin embargo, podemos considerar que gravar dos veces un mismo hecho generador, crea detrimento en la capacidad económica del contribuyente.

Para el caso de Guatemala desde el año de 1985, es decir, desde la vigencia de la Constitución Política de la República, es que se encuentra constituido, perfeccionado y expresado este principio, pues en las constituciones anteriores no se encontraba regulado.

## 2.8 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

El principio de proporcionalidad no se refiere a la cantidad de habitantes de un Estado que deban de cumplir con la obligación tributaria, sino a la proporcionalidad que cada contribuyente debe de contribuir derivado de su capacidad económica o capacidad contributiva, relacionándolo íntimamente con el principio anteriormente estudiado.

La contribución a que está obligando todo sujeto, debe ser de manera proporcional y equitativa, según lo dispongan las leyes de conformidad con lo que expone Rodríguez Lobato<sup>62</sup> y es complemento con otros principios.

Extendiendo la cita que antecede, el autor continuó exponiendo que es completamente indispensable el principio de generalidad, los principios se relacionan entre sí y funcionan como un todo.

---

<sup>61</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Op. Cit. página 323.

<sup>62</sup> Rodríguez Lobato, Raúl; Op. Cit., página 43.

Sin embargo, en algunas ocasiones se puede considerar que el principio de proporcionalidad podría ser un tanto subjetivo y no se estaría cumpliendo con el principio de la igualdad y en todo caso sería mejor la aplicación de un principio de progresividad, que bien como su palabra lo indica, será gradualmente la aplicación de determinado tributo, no olvidando la capacidad de pago del contribuyente.

Asimismo lo enseña Spisso *“La distribución de las cargas públicas debe de ser estructurada en forma proporcional y progresiva a la capacidad económica de los sujetos pasivos del tributo. La igualdad por un lado, y la proporcionalidad y la progresividad, por el otro, no son principios distintos, sino que constituyen una exigencia ineludible de aquella.”*<sup>63</sup>

De semejante forma lo enuncia el autor Luis García López-Guerrero, ya que *“Consiste en que los gobernados o contribuyentes deberán contribuir para los gastos públicos en proporción directa de su capacidad económica. Esto es: pagará más quien gane más, y pagará menos quien gane menos. Este principio se fundamenta en una base de igualdad fiscal por la cual diversos causantes con diferentes capacidades de pago serán gravados con diferentes porcentajes en proporción de su capacidad económica, de modo que el impacto en los bolsillos de los causantes no sea el mismo entre el sujeto que gana más respecto de otro que gana menos.”*<sup>64</sup>.

---

<sup>63</sup> Spisso, Rodolfo R.; Op. Cit., página 334.

<sup>64</sup> García López-Guerrero, Op. Cit., página 15

### CAPÍTULO III

#### ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Para el caso del Estado de Guatemala y de conformidad con la legislación específica vigente, la Administración Tributaria es la entidad cuyo cargo es verificar el cumplimiento de las leyes tributarias, con el fin de obtener una buena recaudación.

En ese sentido lo expresa el artículo 98 del Código Tributario<sup>65</sup> y además establece que debe entenderse por Administración Tributaria y Superintendencia de Administración Tributaria a manera de sinónimos, dejando en lo entendido que está será la única institución del Estado encargada de administrar, recaudar, controlar y fiscalizar tributos.

En el mismo sentido lo expone el autor Matus Benavente<sup>66</sup>, quien señala que a través de la Administración Tributaria se ejerce el control de cumplimiento que cada contribuyente lleva consigo, y será por medio de la fiscalización de las actividades que estos realizan para determinar la obligación tributaria, con el objetivo de detectar si existe la posibilidad de evasión fiscal.

Se puede definir a la Administración Tributaria entonces, como el ente del Estado encargado de llevar a cabo toda actividad que sea necesaria para el recaudo de los impuestos, administración, control y fiscalización, y que de esa misma forma el Estado pueda disponer de esos recursos para el cumplimiento de sus fines.

---

<sup>65</sup> Código Tributario, Op. Cit., artículo 98.

<sup>66</sup> Matus Benavente, Manuel; Finanzas Públicas; Chile; Editorial Jurídica; año 1967; página 29.

### 3.1 SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO

Resumiendo al autor Edwin Rolando Sosa<sup>67</sup>, quien a su razonamiento indica que el sistema tributario es el mecanismo que el Estado utiliza para la imposición de tributos, teniendo como efecto positivo el cobro de los mismos y su debida administración, con el fin de utilizar lo recaudado de la mejor manera.

A través de la norma jurídica se pretende que el sistema tributario sea eficaz del poder tributario por parte del Estado, es por esa razón que el autor que antecede lo considera un “mecanismo”, utilizándolo como un instrumento para llevar a cabo sus fines como lo es el recaudo eficiente de los tributos, para que el Estado pueda sufragar gastos y solventar el gasto público.

Acortando al autor Héctor Villegas<sup>68</sup> establece que el conjunto de los tributos son los impuestos y los derechos internos, uno y otro son el resultado que un país logra de las instituciones jurídicas o políticas, de la buena organización social, de la eficiente recaudación de sus haciendas y de la forma ordenada de repartición de los ingresos del sistema económico del Estado.

Por lo anteriormente expuesto, se puede deducir entonces que el sistema tributario se encuentra establecido e integrado en las normas que el Estado aprueba y que estén vigentes dentro de la época en que es necesaria su aplicación.

El párrafo que precede expone que el sistema tributario de un Estado no puede ser igual o semejante a otro, cada uno está integrado por sus propias normas jurídicas y cada uno recauda los impuestos que le atañen de acuerdo a su producción, a su política, a su tradición y la naturaleza geográfica de los mismos.

---

<sup>67</sup> Sosa, Edwin Rolando, “Glosario Tributario”, Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala. Proyecto Es Tu Derecho

<sup>68</sup> Villegas, Héctor B., Op. Cit., página 513.



El sistema tributario debe de integrarse y ser conducido con una idea imperiosa para que la recaudación sea eficiente.

Las circunstancias de un Estado pueden traer consigo cambios importantes en las necesidades públicas y por ende se darán cambios económicos, formando ambas que el sistema tributario tenga una función esencial, prestando la mayor atención y puntualizando en la funcionalidad económica, política, social y los fines perseguidos.

### 3.2 DIRECTORIO DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Para la inauguración de la Superintendencia de Administración Tributaria en el año de 1998 y para la iniciación de operaciones, se seleccionó a su Directorio de una nómina de 12 candidatos, pretendientes que fueron propuestos por el Presidente de la República de Guatemala de esa época de conformidad con el Acuerdo Gubernativo No. 252-98, en el que se instituyó que ocuparían el cargo con carácter vitalicio.

En el año 2016 la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria se reformó con el Decreto 37-2016 del Congreso de la República, en el que se manifiesta principalmente que “... *los miembros del Directorio que establece la literal b) del artículo 8 de esta Ley ejercerán sus cargos por cuatro años y podrán ser reelectos. Serán nombrados por el Presidente de la República, de un listado de candidatos elaborado por la Comisión de Postulación establecida en esta Ley...*”.<sup>69</sup>.

La comisión de postulación para el proceso de elección de los miembros el Directorio a los que refiere la literal b) del artículo 9 de la Ley Orgánica de la SAT, está integrada de la siguiente manera:<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, artículo 13.

<sup>70</sup> Ibid., artículo 9.

- El Ministro de Finanzas Públicas, quien será el Presidente de la Comisión;
- Un Decano de las Facultades o Escuelas de Ciencias Económicas de las Universidades legalmente autorizadas para operar en el país, que será designado por sortero;
- Un Decano de las Facultades o Escuelas de Ciencias Jurídicas y Sociales de las Universidades legalmente autorizadas para operar en el país, que será designado por sorteo;
- El Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas;
- El Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Contadores Públicos y Auditores; y,
- El Presidente de la Junta Directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala.

El secretario de la comisión será designado por sorteo (no es integrante del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria), excluyendo al presidente. El cargo de miembro de la Comisión de Postulación es obligatorio y ad-honorem.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria<sup>71</sup>, determina quienes serán las autoridades superiores: el Directorio, el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, el Superintendente e Intendentes.

El Directorio está conformado<sup>72</sup> de la manera siguiente:

- El Ministro de Finanzas Públicas en forma ex – officio (entendiéndose a esto, como la persona que se convierte en parte o miembro del Directorio, sin que este

---

<sup>71</sup> Ibid., artículo 6.

<sup>72</sup> Ibid., artículo 8.

haya sido electo a través de proceso, sino en virtud de la posición o cargo que ostenta), quien lo preside, su suplente será el Viceministro de Finanzas Públicas.

- Dos miembros nombrados por el Presidente de la República de una lista de candidatos propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en esta Ley; y,
- El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el Intendente que él designe.

El Directorio como se ha mencionado con anterioridad no tiene poder legislativo para emitir leyes, por lo que se debe tener claro que única y exclusivamente el Congreso de la República tiene ese poder.

De lo determinado en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que: *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. El Directorio tomará sus decisiones por mayoría absoluta y en el ámbito de su competencia, tiene varias funciones...*

- (...) *Nombrar y remover al Superintendente, así como aprobar la designación del sustituto del Superintendente en caso de ausencia temporal (...)*
- (...) *Aprobar el Plan Operativo Anual y el Plan Estratégico Institucional;*
- *Evaluar la gestión del Superintendente y de la SAT. Para el efecto, establecerá el cumplimiento de metas, indicadores y los instrumentos y herramientas de evaluación y seguimiento disponibles y los informes que el Superintendente esté obligado a rendirle (...)*

- (...) *Tomar acciones a partir de los informes de las dependencias de investigaciones internas y de auditorías interna (...)*<sup>73</sup>

### 3.4 SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

El Estado de Guatemala en el año de 1997 inició con la idea de crear una institución, a través del Ministerio de Finanzas Públicas con el fin de transformar y fortalecer el sistema tributario del país.

A raíz de las acciones realizadas se llegó a la conclusión de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, institución que también se le puede denominar SAT, para hacer efectiva la recaudación y a través de esta poder cumplir con los compromisos económicos del Estado.

Según el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria indica que *“El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.”*<sup>74</sup>.

El artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, regula su creación de la siguiente manera: *“Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de*

---

<sup>73</sup> Ibid., artículo 7.

<sup>74</sup> Superintendencia de Administración Tributaria; “Qué es la SAT”; Guatemala; 2013; fecha de consulta 1 de noviembre de 2014; dirección de acceso: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/que-es-la-sat.html>

*autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”<sup>75</sup>.*

De lo expuesto, es importante resaltar que dentro de las funciones principales que debe ejercer todo gobierno, se debe encontrar la actividad financiera del Estado, consistente en satisfacer a la población de los servicios básicos, función que es considerada de carácter administrativa que implica toda una coordinación para obtener los recursos a través de los cuales sufragar las necesidades públicas.

En el mismo sentido lo expresa el autor Luis García López-Guerrero “*La actividad financiera del Estado consiste en la determinación de necesidades públicas; la obtención de medios económicos; su administración y la inversión en el gasto público.*”<sup>76</sup>.

De conformidad con el artículo 22 de la Ley Orgánica de la SAT, establece que el Superintendente de Administración Tributaria “*tiene a su cargo la administración y representación general de la SAT, y le corresponden con exclusividad las competencias siguientes:*”<sup>77</sup>

- *Administrar el régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior;*
- *Administrar el sistema aduanero, de conformidad con la ley, los convenios y los tratados internacionales aceptados y ratificados por el Estado de Guatemala;*

---

<sup>75</sup> Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Op. Cit., artículo 1.

<sup>76</sup> García López-Guerrero, Luis; Op. Cit., página 9.

<sup>77</sup> Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Op. Cit., artículo 22.

- *Ejercer la representación legal de la SAT, la cual podrá delegar conforme lo establece esta Ley;*
- *Resolver los recursos administrativos, con excepción de los recursos en materia tributaria y aduanera que de conformidad con esta Ley, sean competencia del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero; y,*
- *Resolver recursos en materia aduanera, de conformidad con lo establecido en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento.*
- *El Superintendente ejercerá su competencia con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley. Sin perjuicio de lo que establecen otras leyes, el Superintendente es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y comisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo.*

Para optar al cargo del Superintendente debe ser guatemalteco, ser mayor de treinta años de edad, ser de reconocida honorabilidad y capacidad profesional, encontrarse en el goce de sus derechos civiles, ser profesional acreditado con grado académico de licenciatura o post grado en el área económica, financiera o jurídica, haber ejercido las profesiones, por lo menos durante cinco años, y acreditar capacidad, conocimiento o experiencia en alguna de las temáticas del ámbito tributario o aduanero, legal, financiero o administrativo, por lo menos durante cinco años; quienes deben pasar por un proceso de selección atendiendo las razones fundadas en méritos de capacidad, idoneidad y honradez, el cual se desarrolla y serán nombrados por el Directorio en convocatoria pública.

### 3.5 FUNCIONES Y ATRIBUCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

La Superintendencia de Administración Tributaria desempeña funciones de carácter administrativo, lo cual reitera lo establecido en el capítulo I del presente trabajo de investigación, en el que se establece que la Administración Tributaria carece de potestad legislativa y únicamente el Organismo Legislativo, es el único que tiene el poder en el Estado para crear, modificar o suprimir tributos, por estar limitada es la razón por la cual exclusivamente posee funciones administrativas.

Con referencia al artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria<sup>78</sup>, norma que son competencia de la SAT determinadas funciones de las cuales para los efectos de esta investigación, se considera que las más importantes son las siguientes:

*“a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado (...)*

*(...) d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;*

*e) (...) promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas (...).”*

Como se pudo observar el artículo que antecede instituye de manera directa las funciones que debe desempeñar la Superintendencia de Administración Tributaria y el objeto que está persiguiendo, pero es importante mostrarle al lector que no solo el artículo

---

<sup>78</sup> Ibid., artículo 3.

transcrito anteriormente es importante, sino toda la norma tributaria es significativa, sin embargo las funciones principales es ser un ente recaudador, controlador y fiscalizador de los tributos.

En virtud de lo analizado se puede establecer que las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria no se pueden extralimitar a lo que dispone la propia Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes, en esta última podemos incluir al Código Tributario<sup>79</sup>, en el que también expresa funciones de la Administración Tributaria como lo son: planificar, programar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar toda actividad tributaria.

---

<sup>79</sup> Código Tributario, Op. Cit., artículos 19, 98 y 98A.



## CAPÍTULO IV

### DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD

#### 4.1 PROCEDENCIA

La incobrabilidad inicia con un adeudo tributario pendiente de ser pagado, el cual por razones ajenas a la Administración Tributaria no se cobró; el adeudo tributario debe ser una obligación pendiente y determinada, asimismo debe constar dentro del expediente de merito la investigación del contribuyente tanto patrimonial y de localización, pues para que una obligación tributaria sea considerada la declaración de incobrabilidad, debe carecer de bienes patrimoniales que cubran la obligación tributaria dejada de cumplir y que sea imposible la localización del contribuyente deudor, siendo hechos que servirán para determinar la incobrabilidad.

Los expedientes considerados incobrables, pueden localizarse en cualquier dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin embargo, para los efectos del presente trabajo de investigación, se limitará a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, establecer de qué forma esta lo trabaja.

En primer plano se realiza el análisis de las actuaciones que ejecutaron en la fase administrativa, posteriormente se deberá investigar la localización del contribuyente, la existencia de patrimonio ejecutable que cubra el monto de lo adeudado, en el caso que existiere patrimonio ejecutable el expediente es candidato para proceder de forma judicial a través del planteamiento de una demanda en el Órgano Jurisdiccional correspondiente.

Para el caso que de conformidad con la investigación anteriormente mencionada, se establezca que no existe patrimonio ejecutable o bien el contribuyente es ilocalizable, debe conocer el estado del expediente, en la dependencia en donde se encuentre; si el mismo fue trasladado a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, se debe

devolver el expediente a su lugar de origen, para que esta proceda con el trámite de la incobrabilidad de conformidad con las normas internas de la institución, específicamente con el "*Procedimiento para la declaración de Incobrabilidad de adeudos tributarios en expedientes administrativos o judiciales que encuadren dentro de las causales establecidas en los artículos 54 al 57 del Código Tributario, de mayo de 2009, RNSAT-25-SG-02-2009.*"<sup>80</sup>, procedimiento que es preciso mencionar, que a la fecha no ha sido sujeto de reformas o modificaciones a pesar de existir el Decreto número 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, decreto que reforma el artículo 55 del Código Tributario.

El profesional jurídico a cargo de los expedientes en la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando determine que los expedientes que tienen a su cargo sean incobrables por no existir patrimonio ejecutable deben documentar de tal situación de forma adecuada el expediente.

Posteriormente el profesional jurídico responsable del expediente deberá elaborar un Dictamen Técnico en el que se indicará de forma clara y precisa las razones por la cual se debe declarar la incobrabilidad en el mismo, el documento debe tener la firma de quien elaboró el documento con el visto bueno del Jefe de la Unidad de lo Económico Coactivo, Jefe de Departamento de Procesos Judiciales y del Intendente de Asuntos Jurídicos, para el caso en que el expediente se encuentre en esa Intendencia, sino serán los jefes que correspondan dependiendo de la Intendencia o Gerencia en donde se encuentre el expediente que se desea se declare la incobrabilidad.

---

<sup>80</sup>Superintendencia de Administración Tributaria; Proceso de gestiones administrativas y judiciales RNSAT-25-SG-02-2009; "Procedimiento para la declaración de incobrabilidad de adeudos tributarios en expedientes judiciales que se encuentran dentro de las causales establecidas en el artículo 55 del Código Tributario y sus reformas"; Guatemala; 2012; Página 2.

Con el Dictamen aprobado se realizará un proyecto de Resolución de declaratoria de incobrabilidad, este será sujeto al conocimiento del Superintendente de Administración Tributaria<sup>81</sup>.

Para el efecto la declaratoria de incobrabilidad que declara la Superintendencia de Administración Tributaria, y para el entendimiento del ordenamiento jurídico será el Superintendente de la Administración Tributaria a quien le compete dicha función.

La Intendencia de Asuntos Jurídicos deberá remitir el proyecto de la Resolución de Declaración de Incobrabilidad al Superintendente de Administración Tributaria para su consideración, subsiguientemente deberá remitir copia de dicha resolución a la Dirección Normativa de Contrataciones y Adquisiciones del Estado del Ministerio de Finanzas Públicas.

La Dirección Normativa de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, también conocida por sus siglas –DNCAE– es la dependencia que pertenece al Viceministro de Ingresos y Evaluación Fiscal del Ministerio de Finanzas Públicas, responsable de facilitar los procesos de contrataciones y adquisiciones del sector público.

## 4.2 TRÁMITE

De conformidad con la resolución administrativa interna RNSAT-25-SG-02-2009<sup>82</sup> de la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual es una normativa institucional, que rige el procedimiento de la incobrabilidad para cualquier Intendencia, Gerencia o área que conforma la Institución, en conjunto con la resolución

---

<sup>81</sup>Superintendencia de Administración Tributaria; Proceso de gestiones administrativas y judiciales IAJ/DPJ/UEC-04; “Procedimiento para la declaración de incobrabilidad de adeudos tributarios en expedientes judiciales que se encuentran dentro de las causales establecidas en el artículo 55 del Código Tributario y sus reformas”; Guatemala; 2012;Página 3.

<sup>82</sup> Superintendencia de Administración Tributaria; Op. Cit., Proceso de gestiones administrativas y judiciales RNSAT-25-SG-02-2009.

administrativa RNSAT-23-SGE-15-2014, PR-IAJ/DPJ/UEC-04<sup>83</sup> exponen la siguiente narrativa para la declaratoria de incobrabilidad en la Unidad de lo Económico Coactivo:

<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
1	<p><i>Recibe todos los expedientes administrativos provenientes de las distintas dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, para iniciar el cobro en la vía económico coactivo y los trasladan al Procurador, designado como Centralizador de la Base de Datos de dicha Unidad.</i></p> <p>En esta actividad la persona encargada del expediente es el responsable de tener el debido cuidado de los expedientes que recibe, toda vez que es el primer filtro de la Intendencia de Asuntos Jurídicos para el diligenciamiento en la vía judicial correspondiente, por lo que sí observa alguna inconsistencia debe rechazar el mismo.</p>	<p><i>Secretaria recepcionista de documentos y expedientes de la Intendencia de Asuntos Jurídicos</i></p>
2	<p><i>Debe de realizar análisis de las actuaciones administrativas previo al planteamiento de la demanda en cuanto a la localización del contribuyente y existencia de patrimonio ejecutable que cubra el monto del adeudo tributario, en caso de constatar que no fue localizado y no existe patrimonio ejecutable se procederá a la devolución del expediente a la dependencia que lo envió para que proceda de conformidad con la normativa</i></p>	<p><i>Profesional Jurídico, Asistente Jurídico o Procurador de la Unidad de lo Económico Coactivo del Departamento de Procesos Judiciales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos y de las</i></p>

<sup>83</sup> Superintendencia de Administración Tributaria; Proceso de gestiones administrativas y judiciales RNSAT-23-SGE-15-2014, PR-IAJ/DPJ/UEC-04; "Procedimiento para la declaración de incobrabilidad de adeudos tributarios en expedientes judiciales que se encuentran dentro de las causales establecidas en el artículo 55 del Código Tributario y sus reformas"; Guatemala; 2014; Página 7.

<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
	<p><i>institucional “Procedimiento para la declaración de Incobrabilidad de adeudos tributarios en expedientes administrativos o judiciales que encuadren dentro de las causales establecidas en los artículos 54 al 57 del Código Tributario” RNSAT-25-SG-02-2009.</i></p> <p>La persona a la que se le asigne el expediente en la Unidad de lo Económico Coactivo es el responsable de revisar nuevamente el expediente a efecto de establecer que las actuaciones administrativas se encuentren correctamente, que estén hechas en el tiempo y modo que estipula el ordenamiento jurídico.</p>	<p><i>Delegaciones o Divisiones Jurídicas en las Gerencias Regionales.</i></p>
3	<p><i>Asignado un expediente para su diligenciamiento deberá presentar demanda en la vía económica coactiva en el Órgano Jurisdiccional que le corresponde, posterior a su admisión de trámite el responsable debe de cancelar el monto que corresponde a los honorarios de requerimiento de pago, embargo bancario, embargo con carácter de intervención y/o cualquier otro gasto que se erogue dentro del procedimiento, a efecto se puedan asegurar las resultas del proceso y notificarle al contribuyente de la demanda en la vía económica coactiva planteada en su contra y de la primera resolución del proceso.</i></p> <p>Una vez revisado el expediente, que no contenga ningún error, el responsable procede a elaborar el</p>	<p><i>Profesional Jurídico, Asistente Jurídico o Procurador de la Unidad de lo Económico Coactivo del Departamento de Procesos Judiciales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos y de las Delegaciones o Divisiones Jurídicas en las Gerencias Regionales</i></p>

<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
	<p>título ejecutivo de conformidad con el artículo 172 del Código Tributario, teniendo el cuidado que el mismo contenga todos los requisitos establecidos en el artículo 173 del Código Tributario, a efecto de asegurar la admisión de trámite del proceso; admitida la demanda en la vía económica coactiva el responsable debe gestionar los honorarios ante la Administración Tributaria para que el demandado sea requerido de pago y asegurar que hayan otorgado las medidas precautorias solicitadas a efecto de asegurar las resultas del proceso, en su defecto procederá a solicitar la ampliación de las medidas precautorias.</p>	
4	<p><i>Debe agotar las diligencias para localizar al contribuyente, si posteriormente a la presentación de la demanda no se localiza al contribuyente nuevamente sus bienes o derechos, debiendo para el efecto realizar las consultas respectivas en los sistemas SAIT (RTU, Expedientes, Bancario) y consultas al Registro de la Propiedad, DICABI, Registro Fiscal de Vehículos, Registro Mercantil, Registro de Propiedad Industrial, Registro de Procesos Sucesorios del Organismo Judicial, Dirección General de Migración, Registro de Exportadores, Intendencia de Aduanas, GUATECOMPRAS.</i></p> <p>Para efectos de la declaratoria de incobrabilidad el presente paso es uno de los más importantes a</p>	

<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
	<p>realizar, puesto que es necesario que el contribuyente tenga 3 direcciones razonadas para que sea considerado ilocalizable, y por consiguiente que la obligación tributaria pendiente de pagar sea considerada para emitir la declaratoria de incobrabilidad. Asimismo es pertinente que se investigue al contribuyente para establecer que el mismo carece de patrimonio ejecutable.</p>	
5	<p><i>Elabora dictamen técnico indicando las causales que sustentan la declaración de incobrabilidad, si derivado de las investigaciones realizadas se establece la no localización del deudor, sus bienes o derechos, le adjunta las pruebas documentales al expediente, y lo traslada para revisión con firma del responsable que elaboró el dictamen técnico, visto bueno del Jefe de Unidad de lo Económico Coactivo, Jefe del Departamento de Procesos Judiciales e Intendente de Asuntos Jurídicos a efecto se apruebe la resolución por el Superintendente de Administración Tributaria si excede o no de cinco mil quetzales (5,000.00).</i></p> <p>El responsable del expediente al determinar mediante la investigación que se indica en el paso anterior, que el contribuyente es ilocalizable y sin patrimonio, debe proceder a elaborar dictamen técnico, a través del cual indicará las razones por las que el adeudo tributario debe ser declarado incobrable, con el visto bueno de sus jefes</p>	

<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
	superiores.	
6	<i>Debe documentar los resultados y elaborará el dictamen técnico, indicando los motivos que sustentan la declaración de incobrabilidad, indicando que no se identificaron bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria, en caso existiere un proceso de concurso de acreedores o quiebra por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse.</i>	
7	<p><i>Debe realizar las investigaciones pertinentes a fin de documentar fehacientemente la muerte del deudor, debiendo acreditarlo con la certificación del acta de defunción o certificación de la declaratoria de muerte presunta, cuando se tengan indicios del fallecimiento o muerte presunta del deudor. Al obtener dicho documento, lo adjunta al expediente con el dictamen técnico y elabora proyecto de la Resolución de Declaración de Incobrabilidad, la cual deberá ser aprobada por el Superintendente de Administración Tributaria.</i></p> <p>En caso se presuma o se tenga la certeza de la muerte del contribuyente debe el responsable del expediente documentar el hecho mediante la partida de defunción extendida por el Registro Nacional de las Personas –RENAP– o bien la declaratoria de la muerte presunta, en caso el adeudo tributario sea únicamente por multa, se extingue en ese momento la obligación tributaria de conformidad con el</p>	



<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
	<p>artículo 75 del Código Tributario; en caso lleve aparejada la obligación de pagar algún impuesto, intereses y/o mora debe de hacerse las diligencias que correspondan a efecto se declare la incobrabilidad sobre el adeudo pendiente.</p>	
	<p><i>Debe de identificar bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria y cuando las obligaciones se refieran a:</i></p> <p><i>A- En el caso de los deudores tributarios fallecidos o respecto de quienes se hubiere declarado legalmente su ausencia o muerte presunta, el responsable del expediente obtendrá la Certificación del Acta de Defunción o Certificación de la declaratoria de muerte presunta de deudor, debiendo adjuntarse al expediente correspondiente. Asimismo, se deberá elaborar dictamen técnico haciendo constar el costo beneficio que implica para la Administración Tributaria la radicación del proceso sucesorio, indicando además, que no se identificaron bienes o derechos y las pruebas documentales que respaldan el trabajo realizado.</i></p> <p><i>B- En los casos de deudores tributarios cuya localización sea imposible o de personas jurídicas extinguidas o disueltas totalmente exceptuando casos de transformación de fusión, elaborará el dictamen técnico de los hechos, indicando que no se identificaron bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria adjunta</i></p>	

<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
	<p><i>las pruebas documentales que respaldan el trabajo realizado. La Intendencia de Asuntos Jurídicos elabora el proyecto de Resolución de Declaración de Incobrabilidad y realiza el trámite correspondiente para presentarlo al Superintendente de SAT.</i></p> <p><i>C- En los casos del saldo del adeudo tributario que no pueda ser cubierto con bienes o derechos ubicados o identificados (saldo insoluto), elaborará el dictamen técnico de los hechos, indicando que no se identificaron bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria y adjunta las pruebas documentales que respaldan el trabajo realizado. La Intendencia de Asuntos Jurídicos elabora el proyecto de Resolución de Declaración de Incobrabilidad y realiza el trámite correspondiente para presentarlo al Superintendente de SAT.</i></p> <p><i>Éste paso es el segundo más importante, se estableció anteriormente que el primero es la ilocalización del contribuyente, sin embargo, es preciso que el mismo no contenga patrimonio ejecutable, que cubra el monto que se reclama, resaltando la importancia del principio de la económica procesal, puesto que la Administración Tributaria incurriría en un gasto mayor al que se pretende recuperar.</i></p>	
9	<i>Elabora el dictamen técnico con las firmas</i>	<i>Profesional Jurídico,</i>

<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
	<p><i>respectivas deberá trasladarse a la Gerencia de Auditoría Interna el expediente solicitando se emita un Dictamen Técnico desde el área de su competencia.</i></p> <p>Elaborado el dictamen técnico en la Unidad de lo Económico Coactivo y aprobado por los jefes que anteriormente se indicaron, el responsable del mismo lo debe de trasladar a la Gerencia de Auditoría Interna, quienes serán los encargados de verificar que el proceso administrativo y judicial se haya llevado a cabo de conformidad con lo establecido en las normativas internas tanto en tiempo y modo establecido, y confirmará que proceda la declaratoria de incobrabilidad; lo anterior con el fin de establecer que el responsable del expediente no haya actuado de mala fe, beneficiando a algún contribuyente en perjuicio de la Administración Tributaria.</p>	<p><i>Asistente Jurídico o Procurador de lo Económico Coactivo</i></p>
10	<p><i>Debe realizar el proyecto de la resolución de declaratoria de incobrabilidad con la firma respectiva, en los casos de hasta cinco mil quetzales (Q.5,000.00) y con base al Dictamen Técnico emitido .</i></p> <p>En caso que el adeudo tributario reclamado no sobrepase cinco mil quetzales, el responsable del expediente procederá en base al dictamen técnico a</p>	<p><i>Superintendente de Administración Tributaria<sup>84</sup></i></p>

<sup>84</sup> Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 37-2016, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, artículo 53.

<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
	elaborar el proyecto de resolución de declaratoria de incobrabilidad para que sea aprobado por el Superintendente de la Administración Tributaria, observando siempre los supuestos necesarios para que la diligencia de incobrabilidad procedan, siendo estos la ilocalización del contribuyente y la carencia del patrimonio ejecutable.	
11	<p><i>Debe someter a consideración del Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria del proyecto de la resolución la declaratoria de incobrabilidad, en los casos previstos en el artículo 55, numeral 2, literales c y d del Código Tributario y sus reformas.</i></p> <p>En caso el adeudo tributario sobrepase los cinco mil quetzales, también puede proceder a la declaratoria de incobrabilidad cuando la obligación tributaria sea de personas fallecidas o bien cuando se haya declarado legalmente la muerte presunta, siempre que el contribuyente haya sido considerado ilocalizable y sin patrimonio ejecutable, se procederá de la misma manera que la anterior; o bien cuando exista prescripción sobre la obligación tributaria, el Superintendente de la Administración Tributaria lo hará de oficio, posterior a la elaboración del dictamen técnico que sustente la prescripción.</p>	<i>Superintendente de la SAT</i>
12	<i>Debe atender lo dispuesto en dicha resolución, en el caso que se declare la incobrabilidad por parte del</i>	<i>Profesional Jurídico, Asistente Jurídico o</i>

<i>paso</i>	<i>Actividad</i>	<i>Persona que realiza la actividad</i>
	<p><i>Superintendente.</i></p> <p>Aprobada la declaratoria de incobrabilidad por el Superintendente de Administración Tributaria, el responsable del expediente en la Unidad de lo Económico Coactivo lo recibirá de vuelta.</p>	<p><i>Procurador de lo Económico Coactivo</i></p>
13	<p><i>Traslada el expediente al Archivo General de la Secretaría de la Superintendencia de Administración Tributaria para su guarda y custodia.</i></p> <p>Recibido el expediente de vuelta del Superintendente de Administración Tributaria con la declaratoria de incobrabilidad, el responsable del expediente lo trasladará con la providencia pertinente al Archivo General para su resguardo definitivo.</p>	<p><i>Profesional Jurídico, Asistente Jurídico o Procurador de lo Económico Coactivo</i></p>

#### 4.3 REGULACIÓN VIGENTE EN GUATEMALA

Para el caso del Estado de Guatemala, únicamente cuenta con regulación específica en el Código Tributario, concretamente en los artículos que se harán mención en el presente apartado.

El Código Tributario establece el importe mínimo a cobrar a razón del desacuerdo con el costo de la administración y de cobranza aunado a lo anterior nos brinda el procedimiento de la declaratoria de incobrabilidad así como los efectos que esta pueda contraer y su reiniciación.

A continuación se plasma textual los artículos anteriormente referidos:

*“IMPORTE MINIMO A COBRAR. Por su incompatibilidad con el costo de administración y de cobranza, la Administración Tributaria podrá autorizar que no se inicie el procedimiento administrativo por ajustes de auditoría a los tributos determinados mediante declaración del contribuyente o responsable, cuando no superen la suma de un mil quetzales (Q.1,000.00) en cada período impositivo anual.*

*Sí deberá iniciarse el procedimiento administrativo, en los casos de los tributos que no se determinan mediante declaración, cualquiera que sea el monto de los ajustes”<sup>85</sup>.*

*“DECLARACION DE INCOBRABILIDAD. Procedencia. La Administración Tributaria podrá, en casos de excepción y por razones de economía procesal, declarar incobrables las obligaciones tributarias, en los casos siguientes:*

*1. Cuando el monto de la deuda sea hasta de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), siempre que se hubieren realizado diligencias para localizar al deudor, sus bienes o derechos, que puedan ser perseguidos para el pago de la deuda, sin haber obtenido ningún efecto positivo. El monto referido comprende tributos, intereses, multas y recargos, y debe referirse a un mismo caso y a un mismo período impositivo. En la circunstancia de una declaratoria de incobrabilidad improcedente, se deducirán las responsabilidades conforme lo dispuesto en el artículo 96 de este Código.*

*2. También podrá declararse la incobrabilidad, aunque exceda de dicho monto:*

*a) Cuando existiere proceso de concurso de acreedores o quiebra, por la parte de la obligación tributaria que no pudo cobrarse.*

*b) Cuando las obligaciones consistan en sanciones aplicadas a deudores tributarios que posteriormente fallezcan o cuya muerte presunta se declare.*

---

<sup>85</sup> Código Tributario, Op. Cit., artículo 54.

c) Cuando las obligaciones se refieran a deudores tributarios fallecidos o respecto de quienes se hubiere declarado legalmente su ausencia o muerte presunta, así como en los casos que la ubicación o localización del deudor sea imposible, según informes fehacientes de la Administración Tributaria, cuando se produzca la imposibilidad de la localización, la incobrabilidad podrá ser declarada por el Superintendente de Administración Tributaria con base a dictámenes técnicos; o cuando las obligaciones se refieran a personas jurídicas extinguidas o disueltas totalmente, exceptuando casos de transformación o de fusión. En todos los casos de esta literal, siempre que no se hayan ubicado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria. Por el saldo del adeudo tributario que no pueda ser cubierto con bienes o derechos ubicados o identificados, procederá la declaración de incobrabilidad;

d) Cuando se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria, en cuyo caso la incobrabilidad será declarada de oficio por el Superintendente de Administración Tributaria, con base a dictámenes técnicos, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 96 de este Código.”<sup>86</sup>.

“EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE INCOBRABILIDAD. La resolución que declare la incobrabilidad de una obligación tributaria, por una o más de las causales a las que se refiere el artículo 55 de este Código, dejará en suspenso la iniciación o en su caso, la prosecución del procedimiento de cobro y deberá ser comunicada a la Dirección Normativa de adquisiciones del Ministerio de Finanzas Públicas, la cual deberá llevar un registro de las mismas e informar a los otros registros de proveedores o consultores del Estado, para el cumplimiento de lo dispuesto en el párrafo siguiente.

La declaración de incobrabilidad de una deuda tributaria, la morosidad en el pago de obligaciones tributarias o el ser sujeto de un proceso de cobro de un adeudo tributario por la vía económico-coactiva, hará que el contribuyente o el responsable quede impedido de cotizar, licitar y celebrar los contratos a que se refiere la Ley de

---

<sup>86</sup> Ibid., artículo 55.

*Contrataciones del Estado, con este último y sus instituciones descentralizadas o autónomas, incluyendo las municipalidades, por cuatro (4) años a partir de la declaratoria. Este impedimento quedará sin efecto si el contribuyente o el responsable paga voluntariamente y sin más trámite, la totalidad del tributo, intereses, multas y recargos que correspondan. Este impedimento no aplicará cuando antes de la declaratoria se hubiere producido la prescripción de la obligación tributaria”<sup>87</sup>.*

*“REINICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE COBRO. Mientras no transcurra el plazo de prescripción, podrá continuarse el procedimiento de cobro, si desaparecen las causas que dieron lugar a la declaración de incobrabilidad”<sup>88</sup>.*

Además de los ya indicados, también se puede fundamentar o utilizar supletoriamente los siguientes instrumentos:

1. Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala, 1985
2. Decreto número 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando
3. Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil

#### 4.4 MODELO DE DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD

En la iniciación de la Declaratoria de incobrabilidad, la Intendencia de Asuntos Jurídicos de conformidad con el Código Tributario tiene la facultad de poder solicitar opiniones, con el objeto de auxiliarse en el análisis de cada expediente en particular y determinar los bienes que pudiese tener el contribuyente.

---

<sup>87</sup> Ibid., artículo 56.

<sup>88</sup> Ibid., artículo 57.



Para los casos en que se solicite la opinión anteriormente mencionada, será utilizada para entonces un documento administrativo, en el que solicita que se esclarezca alguna interrogante sobre algún tema en específico, tal es el presente caso en el que se solicita que se pronuncie respecto a las personas jurídicas que han cancelado operaciones de hecho y de derecho.

Para el mejor entendimiento del ejemplo que se ha puesto a disposición para el presente trabajo de investigación, es importante hacer la aclaración que cuando se habla de personas jurídicas de hecho se refiere a aquellas sociedades que reúne todas las características de una que está debidamente fundada en ley, válida y vigente, sin embargo esta carece de escritura pública, por lo que carece de eficacia.

Mientras que las sociedades de derecho, se encuentran debidamente registradas cumpliendo a cabalidad todo lo establecido en ley para su validez incluyendo su escritura pública, por lo que se puede establecer que son personas jurídicas que han nacido a la vida jurídica como un ente de derecho.

#### 4.4.1 DICTAMEN

Para los expedientes en los cuales la Unidad de lo Económico Coactivo haya analizado y determinado que pueden ser declarados incobrables, ya sea por una opinión o bien se den todos los supuestos necesarios, deben de presentar un proyecto de Resolución Administrativa exponiendo el caso, tal y como se muestra en el anexo I del presente trabajo de investigación.

#### 4.4.2 RESOLUCIÓN

Como se explicó dentro del presente trabajo de investigación, para la Superintendencia de Administración Tributaria, significa gasto económico y de personal,

en expedientes que cumplen con los requisitos para ser declarados incobrables por las autoridades que corresponden dentro de dicha institución, en tiempos reales, es mucho tiempo en el que un profesional invierte en realizar las investigaciones que deben de hacerse para determinar si un expediente es considerado con potencial de cobro o no, aunado que debe de realizar documentos como los mostrados en los anexos I y II para que sean considerados y declarados, y lo anterior para que la propia Institución no los declare.

Además es pertinente recordar, que la Unidad de lo Económico Coactivo la cual es una Unidad creada para el cobro coactivo de las obligaciones que están pendientes de cancelar por los obligados, es decir, su única meta y principal debe ser el recaudo.

Actualmente la Unidad en mención, cuenta con una cartera cobrable del cuarenta por ciento, es decir, el sesenta por ciento de expedientes que se encuentran en esa Unidad en “trámite de cobro”, lo único que hacen es inflar la cartera que se tiene con potencial de cobro, y ¿cómo repercute eso para la sociedad?, la meta de recaudación que cada año exige la Institución por las necesidades del país son altas y en su mayoría de veces, difícil de cumplir, las cuales se han observado en los últimos años, pues es muy difícil de alcanzar si los expedientes no son cobrables.

Aunado a lo anterior, erróneamente quien gobierna nuestro país y el propio Directorio de la SAT como órgano colegiado, año con año considera que dicha meta de recaudación va a mejorar con el cambio autoridades, visiblemente se nota que no se conoce de la recaudación, ni de la situación real del país, pues, lamentablemente, con el cambio de cada autoridad llegan nuevas formas de trabajo y lo que ya se había trabajado con la autoridad anterior se queda sin efecto, causando detrimento económico y personal en la Institución.

En virtud de lo anteriormente expuesto, es importante sugerir se permita que el proceso de investigación previo a la declaratoria de incobrabilidad, así como el

procedimiento para arribar a ella, llegue a su fin, toda vez, que al impedir el debido proceso para emitir la declaración de incobrabilidad, se provoca un retroceso dañino para el Estado. En ese sentido, se observó que el obstáculo principal para no arribar a la declaración final, es porque no existe una normativa vigente y actualiza aplicable.

## CAPÍTULO V

### PRESENTACIÓN, ANÁLISIS Y DISCUSIÓN DE RESULTADOS DEL ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

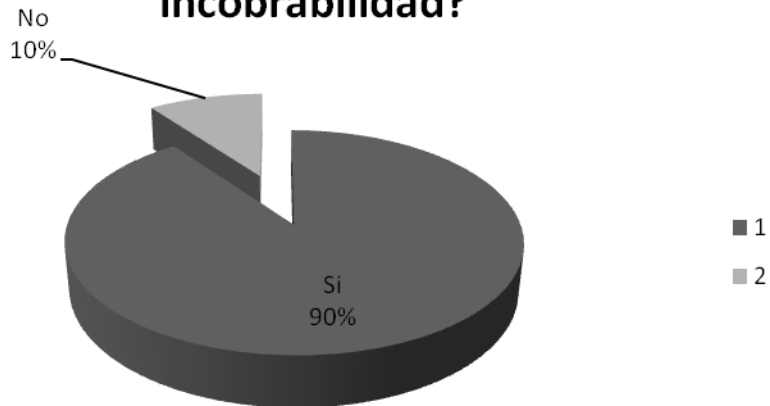
El objetivo del presente capítulo es el análisis de la declaratoria de incobrabilidad específicamente definir la incidencia del mismo, interpretar la funcionalidad de la Administración Tributaria e Identificar la debida aplicación de la incobrabilidad regulada en el Código Tributario.

La importancia de la Declaratoria de la Incobrabilidad radica en la no inflación del monto a recuperar a través de los expedientes activos que se encuentran en la Unidad de lo Económico Coactivo del Departamento de Procesos Judiciales de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se llevó a cabo la selección de profesionales del derecho expertos en la materia tributaria, con el fin de solventar las encuestas – entrevista y cuestionarios, necesarios para la elaboración del presente capítulo, tomando en cuenta toda la información anteriormente estudiada en los capítulos anteriores, por lo que la autora de esta investigación se permite a continuación presentar lo concluido.

Del análisis de las deducciones que se obtuvieron de las encuestas realizadas se pudo determinar lo siguiente de conformidad con las tablas graficas de resultados que se muestran a continuación:

## ¿Conoce usted qué es la incobrabilidad?



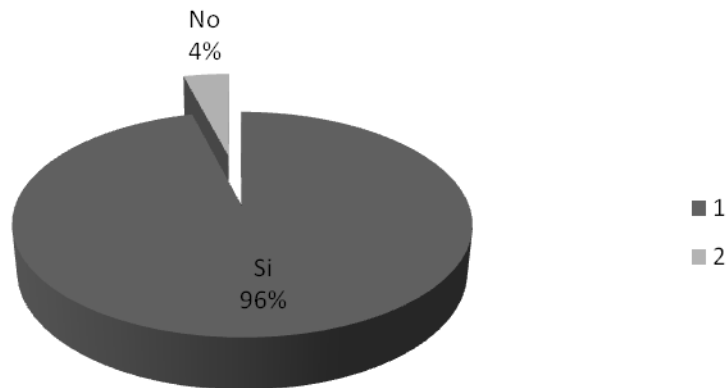
De conformidad con la primera pregunta realizada a los profesionales del derecho se pudo determinar que el noventa por ciento establece que efectivamente sabe que es la incobrabilidad.

Sin embargo hacen mención que una forma de definir el supuesto sería estableciendo que es el modo por el cual un expediente en la Superintendencia de Administración Tributaria se da por terminado y archivado en virtud de ser nula la recaudación por no poderse cobrar, sin embargo no saben los supuestos que se necesitan para que esta pueda ser declarada.

Se considera que los profesionales encuestados no observan la importancia de que el Superintendente de la Administración Tributaria emita la Declaratoria de Incobrabilidad, sin tomar en cuenta la carga de trabajo que puedan tener los profesionales que tienen a cargo expedientes candidatos a ser declarados incobrables.

En consideración a lo anteriormente dicho el encuestado no toma en cuenta o bien desconoce por completo los efectos positivos de la declaratoria de incobrabilidad, no solo para las personas que tienen a cargo esos expedientes en el desgaste en el que se ven involucrados, como para la propia institución.

## ¿Sabe usted cuál es la funcionalidad de la Administración Tributaria?



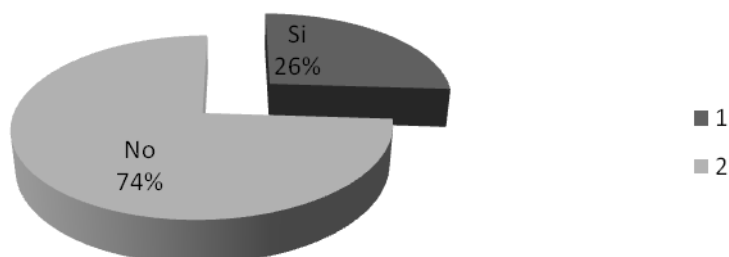
Al respecto de la segunda pregunta planteada a los profesionales encuestados casi el cien por ciento manifiesta saber si conocen cuál es la funcionalidad de la Administración Tributaria, sin embargo se limitan a manifestar que es la única institución que se encarga de recaudar los fondos necesarios para que Guatemala pueda subsistir con el sufragio de los gastos públicos, desconociendo por completo que esta institución tiene otras funciones.

Por lo que al respecto cabe mencionar que al Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria le incumbe proteger las políticas de la Administración Tributaria así como custodiar por el buen funcionamiento y gestión de la institución en su generalidad.

En el mismo sentido se puede establecer que el Superintendente de Administración Tributaria por su parte es la autoridad administrativa superior y tiene a su cargo la administración y dirección en general de la institución, en virtud que tiene la representación legal.

Si bien es cierto, es la única institución que se encarga de recaudar los tributos, a la misma no solo se le encomienda el cobro ya sea en la vía administrativa o judicial, pues inicialmente la misma únicamente vela el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias contraídas por los contribuyentes.

## ¿Sabe usted cuáles son las consecuencias de la declaratoria de incobrabilidad?

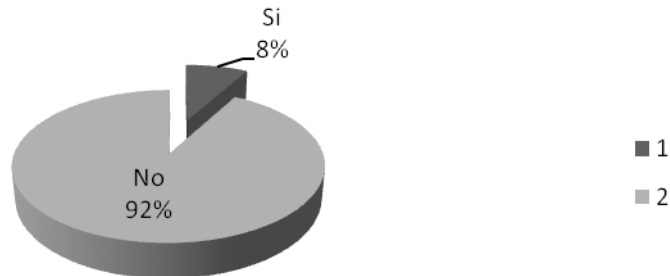


Los profesionales encuestados manifiestan que únicamente conocen que un efecto es el no recaudo positivo de los expedientes declarados incobrables, desconociendo cualquier otro impacto que los mismos puedan tener económicamente hablando, o bien para el caso de expresar el monto pendiente de recaudar en virtud de los expedientes activos en la Intendencia de Asuntos Jurídicos, a razón que se toman en cuenta la totalidad de expedientes para rendir informes, sin descartar los que reúnen los requisitos para que se les declare la incobrabilidad.

Si en dado momento no son declarados incobrables los expedientes que deben ser enunciados, se corre el riesgo que las carteras a cargo de los profesionales de la Superintendencia de Administración Tributaria continúen reportando un monto ficticio de recaudo por año, y de esa forma haciendo caer en error al gobierno en funciones, pues a raíz del monto que se cree que se puede recaudar es que proyecta el presupuesto del Estado para sufragar gastos.

Como se estableció en una pregunta anterior y en ésta, se considera prudente reiterar que otro factor negativo e importante en la no declaratoria de incobrabilidad es la carga de trabajo que se genera a raíz de los expedientes bien llamados muertos, pues son los que no tendrán recaudo efectivo por ser considerados incobrables.

## ¿Sabe usted quién declara la incobrabilidad en la Superintendencia de Administración Tributaria?



A pesar de ser encuestados profesionales del derecho y tener conocimiento de la Constitución Política de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y el propio Código Tributario con sus reformas, los mismos no tienen certeza quién es la autoridad competente dentro de la Administración Tributaria para declarar la incobrabilidad.

No se pudo establecer la razón, pero lamentablemente los mismos se encuentran en confusión al establecer que atribución administrativa dentro de la Administración Tributaria es la máxima autoridad, se pudo observar que se hallan enredados entre si el Superintendente de la Administración Tributaria o bien el Directorio de la Administración Tributaria que jerárquicamente es la autoridad superior.

Para solventar el anterior enredo, es conveniente hacer la aclaración que es el Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria la autoridad administrativa encargada de emitir la declaratoria de incobrabilidad.

Asimismo se puede observar que el tema de la incobrabilidad lo consideran un tema que no es de relevancia, pues consideran que hay temas más importantes por tratar como preocuparse por ver la forma en recaudar lo necesario para cubrir los gastos públicos, sin tomar en cuenta que la no declaratoria de incobrabilidad hace



incurrir en gastos procesales al Estado de Guatemala, pues hay que agotar todas las vías tanto administrativas como judiciales, y además desaprovechan profesionales con carrera administrativa “trabajando los expedientes incobrables” que de ningún modo son declarados.



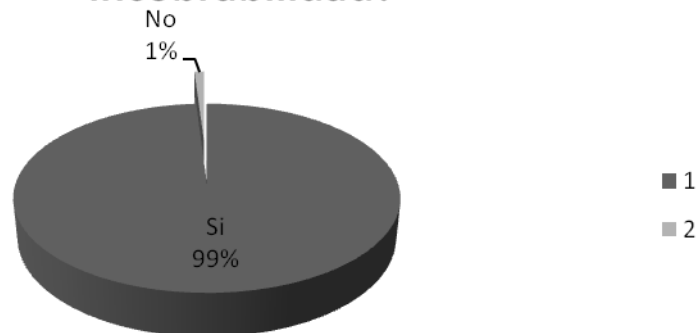
Para el caso de esta quinta pregunta, el noventa y nueve de los profesionales del derecho se pueden recordar de que se trata el tema de la economía procesal y asimismo pudieron explicarlo, sin embargo el uno por ciento restante cree tener una idea de lo que significa sin poderlo definir.

Para los efectos del análisis del presente capítulo está bien hacer mención que la economía procesal es un principio y que se puede definir en simples palabras, que es una aplicación a través de la cual se lleva a cabo un proceso con el menor desgaste posible.

Para el caso de la Declaratoria de Incobrabilidad es importante tener presente el principio de economía procesal, toda vez que los expedientes candidatos a ser incobrables no se recupera ningún monto a cobrar derivado de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes o responsables tributarios.

Por lo que es importante dicho principio para no hacer incurrir en gastos materiales y salariales derivados de la carga de trabajo que sufre el personal de la Institución, así como el gasto de recursos de la institución a sabiendas que no se recuperará ningún monto derivado de las obligaciones tributarias.

### **¿Conoce usted de algún caso en que la SAT se negó a declarar la incobrabilidad?**



Los profesionales del derecho expertos en materia tributaria conocen expedientes que se encuentran con opiniones debidamente ejecutadas, dictámenes de incobrabilidad formalizadas en virtud que los expedientes cumplen con todos los requisitos contenidos en el Código Tributario, y aún así la autoridad comprometida de la Superintendencia de Administración Tributaria no formaliza la declaratoria de incobrabilidad.

Consideran los entrevistados, que al emitirse la declaratoria de incobrabilidad, se atendiera a la economía procesal, esos recursos podrían ser utilizados en salud y educación principalmente y como una tercera opción seguridad, el Estado de Guatemala está falto de recursos para poder cubrir las necesidades básicas de los habitantes, sobre todo de las zonas rurales.

En casos recientes se ha observado que la Superintendencia de Administración Tributaria se ha negado empíricamente en emitir la resolución respectiva en que se deja

firmes la Declaratoria de Incobrabilidad, argumentando que los expedientes deben ser investigados patrimonialmente de la siguiente manera:

- Domicilio, pues habiendo agotado las direcciones que manda el Código Tributario, consideran que no son necesarias, pues debe seguirse buscando la dirección de sus residencias o la dirección de la sede social, en virtud que no se cuenta con nuevo domicilio fiscal por no existir actualización del Registro Tributario Unificado por parte del contribuyente.
- Movimiento bancario, el cual es imposible de obtener sino es con orden judicial, pues por la Ley para el Fortalecimiento, Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Administración Tributaria, no se pueden obtener datos personales de los contribuyentes.
- Investigación de los socios que conforman las sociedades en el Registro Mercantil, lamentablemente las entidades contribuyentes que se desea emitir la Declaratoria de Incobrabilidad, no le tomaron la importancia de que las aportaciones no podían ser anónimas, debían de ser nominativas, por lo que no se cuenta con los nombres de los socios que la conforman, pues el no movimiento en el referido registro de una entidad, hace pensar que se encuentra fuera de funciones.

En ese orden de ideas, como se puede evidenciar con las estadísticas anteriormente explicadas, podemos llegar a la conclusión que la determinación de la declaratoria de incobrabilidad, es un derecho vigente no positivo, lo cual afecta directamente al recaudo nacional, en virtud que en vez de obtener ese recurso económico dejado de percibir, se derogan gastos innecesarios tratando de realizar el cobro de impuestos que debieron de ingresar al fisco de una forma normal, pero que por una u otra razón no se logro su efectivo cobro, llevando con ello a una disminución considerable en el recaudo anual del país.

## CONCLUSIONES

El principio de legalidad tributaria en Guatemala mantiene una disposición estricta y restringida, pues debe de cumplirse con lo que se encuentra estipulado en ley, es decir, ningún ciudadano puede realizar ningún acto contrario a la misma, por lo que la disposición que tiene la Administración Tributaria en declarar la incobrabilidad de obligaciones tributarias dejadas de sufragar por los contribuyentes responsables, no es un acto en contrario, sino es una obligación que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria y un derecho que tiene el Estado de Guatemala.

Es importante que los habitantes de éste país se sientan con la confianza de tributar, enseñándoles de ese modo la cultura tributaria, teniendo para el efecto la responsabilidad la Administración Tributaria de suministrar las herramientas necesarias al contribuyente, con el objeto que éste cumpla con las obligaciones que le competen, sintiéndose seguro que lo recaudado y administrado no se le dará mal uso; asimismo la Administración Tributaria debe llevar a cabo la facultad que le otorga el ordenamiento jurídico con emitir la declaratoria de Incobrabilidad de obligaciones tributarias cuyo cobro ha sido infructuoso.

La declaratoria de incobrabilidad es un medio de extinguir las obligaciones tributarias pendientes de sufragar, exclusivo de la Administración Tributaria, toda vez que en el ordenamiento jurídico tributario no le da la potestad a los ciudadanos de poderla solicitar o ejecutar en el ámbito privado, en cambio, puntualmente establece el Código Tributario y sus reformas, que es la Administración Tributaria la responsable de llevar a cabo dicha actividad, con el objeto de solventar el balance de la Hacienda Pública, entre lo que se espera recuperar con lo que se va recuperando y de ese modo cumplir con las metas económicas impuestas al Estado.

La inflación de montos en las carteras consideradas como cobrables adentro de la Administración Tributaria, infaliblemente se puede observar que no son cifras reales, pues no existe la declaratoria de incobrabilidad que pueda permitir que las cifras de cobros sean expuestos al ciudadano, y de esa forma poder cumplir con las metas tributarias bajo los números existentes de recaudación, razón por la cual es tan importante la declaratoria de incobrabilidad y exponer el monto real que la Administración Tributaria espera recuperar eficientemente.

## RECOMENDACIONES

La Superintendencia de Administración Tributaria, debe de implementar una política severa que impulse la cultura tributaria, tanto para el contribuyente como para la propia Institución, actualizando a sus colaboradores con las normativa institucional vigente de incobrabilidad, para compatibilizar y conocer dicha normativa, la cual puede incluir cambios sociales que exige el Estado de Guatemala.

Actualmente se aplican dos normativas de incobrabilidad en la Superintendencia Administración Tributaria, la primera de ellas es de aplicación Institucional la cual se llama *“Procedimiento para la Declaración de Incobrabilidad de Adeudos Tributarios en Expedientes Administrativos o Judiciales que encuadren dentro de las causales establecidas en los artículos 54 al 57 del Código Tributario”* y la segunda es la normativa de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, la cual tiene por nombre *“Procedimiento para la Declaración de Incobrabilidad de Adeudos Tributarios en Expedientes Judiciales que se Encuadran dentro de las Causales establecidas en el artículo 55 del Código Tributario y sus reformas”*; las cuales no son acordes con las reformas tributarias recientes y vigentes del Decreto número 37-2016 Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Derivado del párrafo anterior, es importante que la Superintendencia Administración Tributaria emita nuevas normativas internas que regulen los procedimientos de la incobrabilidad administrativa y judicial, toda vez, que la última reforma que sufrió el Código Tributario guatemalteco en relación al tema tratado dentro de este trabajo de investigación fue en el año 2016, y dos años después la encargada de recuperar adeudos tributario no ha realizado las modificaciones necesarias o emitido nuevas normativas, apegadas a derecho, limitándose así a las obligaciones que el propio Código Tributario le enmarca, siendo importante tal actualización para preservar la certeza jurídica.

Que los Directores de la Superintendencia de Administración Tributaria, soliciten reformas para que existan normas de carácter imperativo, con el objeto que se obligue a la emisión de la Declaratoria de Incobrabilidad, obligando a establecer plazos para que se lleve a cabo dicha actividad; asimismo que se fijen las metas y los alcances del artículo 55 del Código Tributario.

Que la Superintendencia de Administración Tributaria incluya dentro del Plan Operativo Anual implementar temporalmente una unidad de apoyo, con personal especializado (investigadores profesionales, personas con conocimiento de incobrabilidad y comprometidos con el Estado de Guatemala para no retardar el proceso para emitir la Declaratoria de Incobrabilidad), con el objeto que se haga una investigación exhaustiva dentro de los expedientes, para verificar que cumplan con los requisitos esenciales, así como la no localización del domicilio fiscal y no localización de patrimonio ejecutable, con el fin de documentar de forma fehaciente dichos expedientes y que se elabore el Dictamen para que los mismos puedan ser analizados por la Autoridad competente y oportunamente ser declaradas incobrables las obligaciones tributarias que constan dentro de los mismos.

Es necesario que la Superintendencia de Administración Tributaria como ente del Estado de Guatemala encargado de recaudar y administrar los tributos, tengan los convenios interinstitucionales necesarios, para realizar mejores investigaciones de los contribuyentes que no cumplen con el pago de sus obligaciones, toda vez que existe una cantidad considerable de expedientes en los que no ha sido posible localizar físicamente al contribuyente o bien, que no existe patrimonio ejecutable que cubra el monto que reclama la SAT.

En concordancia con lo anterior, se considera que algunas de las Instituciones con las cuales sería importante celebrar convenios son: Registro Mercantil, Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, Registro de la Propiedad, Registro de Procesos Sucesorios, Registro Nacional de las Personas, Empresa Municipal de Agua,

Dirección General de Migración, Departamento de Tránsito de la Policía Nacional Civil, entre otros.

Por otro lado, el importe mínimo que se encuentra regulado en el Código Tributario para declarar la incobrabilidad, ya no es acorde a la realidad plasmada en cada uno de los expedientes que se tramitan en la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que se sugiere que el monto de cinco mil quetzales sea modificado a una cantidad razonable; a consideración de esta relatora el monto mínimo debiera ser hasta quince mil quetzales, pudiendo hacer un estudio para determinar el monto promedio en el que se encuentran los expedientes y presentar la iniciativa de ley por medio del Organismo Ejecutivo, a efecto nuestro ordenamiento jurídico se encuentre actualizado a la realidad que vive el país.



## LISTADO DE REFERENCIAS

### Referencias Bibliográficas:

1. Agustín Torres; Introducción al Sistema Tributario; Buenos Aires, Argentina; AZ Editora, S.A.; año 1978.
2. De Juano, Manuel; Curso de Finanzas y Derecho Tributario; Tomo II; Argentina; Ediciones Molachino; año 1971; Segunda Edición.
3. Delgado Rivero, Francisco J., Manuel A. Muñiz Pérez; Cuadernos de Hacienda Pública Teoría de los Impuestos; Oviedo; Ediciones de la Universidad de Oviedo: año 2005.
4. Fernández Molina, Manuel; Los Tributos del Reino de Guatemala 1786 – 1821; Instituto de Investigaciones Económicas y Sociales; Guatemala.
5. Flores Zavala; Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas; México; Editorial Porrúa, S.A.; año 1978.
6. García López-Guerrero, Luis; Derecho de los Contribuyentes; México; 2000.
7. Giuliani Fonrouge, Carlos M.; Derecho Financiero; Volumen I; Buenos Aires, Argentina; Ediciones Depalma; año 1997; Sexta Edición.
8. Ignacio Blanco Ramos León; Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española; España; Editorial Ariel Espplugues de Llobregat; año 1973.
9. Martín, José María; Principios del Derecho Tributario Argentino; Buenos Aires, Argentina; Ediciones Contabilidad Moderna; año 1978.
10. Matus Benavente, Manuel; Finanzas Públicas; Chile; Editorial Jurídica; año 1967.

11. Monterroso de Morales, Gladys Elizabeth; Derecho Financiero Parte I, Finanzas Públicas, Editorial Litográfica Print Color, Sociedad Anónima.
12. Plazas Vega, Mauricio A.; Derecho de la Hacienda Pública y Derecho Tributario; Tomo II; Bogota, Colombia; Editorial Temis, S.A.; año 2005; Segunda Edición.
13. Rodríguez Lobato, Raúl. "Derecho Fiscal". Segunda Edición. Oxford University Press. México. 2007.
14. Romero Morales, Erwin Ivan; Derechos Fundamentales y Garantías de los Contribuyentes; Guatemala.
15. Solís González, Elías; Principios Fundamentales del Derecho Tributario y la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Panamá; Panamá; año 2012.
16. Spisso, Rodolfo R.; Derecho Constitucional Tributario; Argentina; Lexis Nexis Argentina, S.A.; año 2007; Tercera Edición.
17. Valdés Costa, Ramón; Instituciones de Derecho Tributario; Argentina; Ediciones Depalma; año 1992.
18. Villegas, Héctor B.; Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario; Buenos Aires, Argentina; Editorial Depalma, Año 2001, Séptima Edición.
19. Villegas, Héctor; Manual de Finanzas Públicas, Editorial de Palma; Argentina; 2000.
20. Wilhelm Gerloff; Doctrina de la economía tributaria; Buenos Aires: El Ateneo; 1961; 2ª edición; II Tomos.

#### Referencias Normativas:

1. Asamblea Nacional Constituyente; Constitución Política de la República de Guatemala; 1985.
2. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91, Código Tributario.
3. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 2-70, Código de Comercio.
4. Congreso de la República de Guatemala, Decreto Ley 106, Código Civil.
5. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 2-89, Ley del Organismo Judicial.
6. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
7. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 37-2016, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria.

#### Referencias Electrónicas:

1. Corte Suprema de justicia de la República de Panamá; gaceta oficial digital, lunes 02 de febrero de 2009; número 26214; Sala Tercera de lo Contencioso Administrativo; sentencia de fecha 27 de febrero de 2007; dirección de acceso: <https://www.gacetaoficial.gob.pa/pdfTemp/26214/14124.pdf>
2. Cosulich Ayala, Jorge; Modelo Código Tributario CIAT; 1997, dirección de acceso: [file:///C:/Users/H%C3%89CTOR%20HUGO/Downloads/modelo\\_codigo\\_tributario\\_1997%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/H%C3%89CTOR%20HUGO/Downloads/modelo_codigo_tributario_1997%20(1).pdf)

3. Real Academia Española; España; Dirección de Acceso:  
<http://buscon.rae.es/drae/srv/search?val=pontazgo>
4. Scrib, Incorporated; Fundamentos Derecho Tributario Guatemalteco; Estados Unidos de Norteamérica; 2009; dirección de acceso:  
<http://es.scribd.com/doc/22493452/Fundamentos-derecho-tributario-Guatemalteco>
5. Superintendencia de Administración Tributaria; Guatemala; 2013; dirección de acceso: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/que-es-la-sat.html>
6. Universidad Autónoma del Estado de Hidalgo; Impuestos; México; 2011; dirección de acceso:  
[http://www.uaeh.edu.mx/docencia/P\\_Presentaciones/tepeji/administracion/documentos/tema/Impuestos.pdf](http://www.uaeh.edu.mx/docencia/P_Presentaciones/tepeji/administracion/documentos/tema/Impuestos.pdf)

#### Otras Referencias:

1. Corte de Constitucionalidad de la República de Guatemala; consulta de gacetas, expedientes y sentencias.
2. Maldonado Marín, María Gabriela; Gravabilidad del Ejercicio de las Profesiones no Mercantiles con el Impuesto de Actividades Económicas de Industria, Comercio, Servicios o de Índole similar; Venezuela; año 2005; Tesis de Área de Derecho; Universidad Católica Andrés Bello.
3. Otzoy Sajbochol, Angelico Leonel; Propuesta de un Tipo Impositivo Único en el Impuesto Sobre la Renta; Guatemala; 2015; Tesis de Posgrado; Maestría en Asesoría en Tributación; Universidad Rafael Landívar.

4. Sosa, Edwin Rolando, “Glosario Tributario”, Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala. Proyecto Es Tu Derecho.
5. Superintendencia de Administración Tributaria; Proceso de gestiones administrativas y judiciales RNSAT-25-SG-02-2009; “Procedimiento para la declaración de incobrabilidad de adeudos tributarios en expedientes administrativos o judiciales que se encuentran dentro de las causales establecidas en el artículo 55 del Código Tributario y sus reformas”; Guatemala; 2009.
6. Superintendencia de Administración Tributaria; Proceso de gestiones administrativas y judiciales RNSAT-23-SGE-15-2014, PR-IAJ/DPJ/UEC-04; “Procedimiento para la declaración de incobrabilidad de adeudos tributarios en expedientes judiciales que se encuentran dentro de las causales establecidas en el artículo 55 del Código Tributario y sus reformas”; Guatemala; 2014.

## ANEXOS

### ANEXO I DICTAMEN

**SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, INTENDENCIA DE ASUNTOS JURÍDICOS, UNIDAD DE LO ECONÓMICO COACTIVO.** Guatemala, (día / mes / año).

### DICTAMEN

**Referencia: SAT-IAJ-I- (número de dictamen)-2015**

**ASUNTO:** El Intendente de Asuntos Jurídicos, solicita opinión relacionada con la declaratoria de incobrabilidad de las obligaciones tributarias de las personas jurídicas, de conformidad con lo regulado en el artículo 55 del Código Tributario y sus reformas.

### ANTECEDENTES:

El (fecha), fue notificado a los suscritos el memorándum (identificar el número del memorándum) de (fecha), mediante el cual el Intendente de Asuntos Jurídicos, solicita la emisión de opinión relacionada con la declaratoria de incobrabilidad de adeudos tributarios de las personas jurídicas, de conformidad con lo regulado en el artículo 55 del Código Tributario.

En virtud de lo anterior, el (fecha), procedimos a reunirnos con el objeto de analizar e intercambiar conceptos y criterios en relación al contenido, el cual es de suma importancia especialmente para la Unidad de lo Económico Coactivo, toda vez que tiene asignada dentro de sus funciones, la emisión del dictamen de incobrabilidad hasta la declaratoria por parte del Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria en los casos en que proceda.

Cabe informar que el (fecha), el Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria, emitió la Resolución (número), mediante la cual resolvió Declarar la incobrabilidad de (cantidad) expedientes administrativos que conllevan la obligación de cumplir con sus obligaciones tributarias, presentados por la Intendencia de Asuntos Jurídicos, cuya documentación de soporte de la investigación patrimonial y de localización de los deudores fue verificada por la Auditoría Interna, en la cual se incluyen tanto contribuyentes individuales como personas jurídicas.

Actualmente en la Unidad de lo Económico Coactivo, existe una considerable cantidad de expedientes, dentro de los cuales por diversas causas ya no existe posibilidad de recaudar el adeudo tributario, por lo que esta Intendencia el (fecha) solicitó ante el Superintendente la declaratoria de incobrabilidad de (cantidad) expedientes de una misma entidad contribuyente, dado que se encuentran investigados y con el dictamen favorable de la Gerencia de Investigación Fiscal, sin embargo, al momento de su presentación ante el Superintendente surgió la interrogante si es posible la declaratoria de incobrabilidad de las personas jurídicas dentro de las cuales no se haya cumplido con el procedimiento de extinción o disolución de las entidades de conformidad con la ley, no obstante que se sabe que muchas de las entidades dejan de funcionar de hecho y no de derecho.

#### **NORMATIVA APLICABLE:**

En este apartado se indicarán todos los artículos que se consideren oportunos hacer mención dentro del documento, a efecto, el mismo tenga la validez legal necesaria para la diligencia que se encomienda.

#### **Código Tributario, Decreto 6-91**

Artículo 5, Integración analógica.

Artículo 55, Declaración de Incobrabilidad.

Artículo 120, Inscripción de contribuyentes y responsables.

### **Código De Comercio, Decreto 2-70**

Artículo 237, Causas de Disolución.

Artículo 241, Conservación de la Personalidad Jurídica.

Artículo 242, Forma de Liquidación.

Artículo 243, Publicación.

Artículo 248, Orden de Pagos.

### **La ley del Organismo Judicial, decreto 2-89**

Artículo 10, Interpretación de la Ley.

### **El Código Civil, Decreto Ley 106**

Artículo 15, Son Personas Jurídicas.

Artículo 16, La persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados...

Artículo 19, Las personas jurídicas... quedan sujetas a lo convenido en su escritura constitutiva...



Artículo 24, Las personas jurídicas son civilmente responsables de los actos de sus representantes...

Artículo 27, La extinción de la persona jurídica no la exime de las responsabilidades que hubiere dejado pendientes...

Artículo 32, El domicilio se constituye voluntariamente por la residencia en un lugar con ánimo de permanecer en él.

Artículo 36, El domicilio legal de una persona es el lugar en donde la ley le fija su residencia...

Artículo 38, El domicilio de una persona jurídica es el que se designa en el documento en que conste su creación...

### **ASPECTOS DOCTRINARIOS:**

Espacio para exponer lo que se deba de dilucidar en relación al tema en que se solicita la opinión, no se olvide que en el presente modelo se trata el tema de las personas jurídicas, por lo que para poder mostrar con claridad el ejemplo se desarrollarán los aspectos doctrinarios.

Persona Jurídica: Es aquella que es sujeto de derechos y obligaciones, que no es una persona corporal aunque físicamente si existe pero no con la figura de una persona.

Es una institución que fue creada por dos o más personas corporales con el fin de cumplir un objetivo en común.

Aún sin ser una persona corporal debe de estar claro que es un ente con capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones y de esa razón deviene el nombre de persona jurídica, pues tiene la capacidad para actuar como todo un sujeto de derecho.

## **ANALISIS:**

**Es necesario enfocar que el artículo 55 del Código Tributario, numeral 2 inciso c) establece una condición y 3 supuestos para que se pueda emitir una Resolución de incobrabilidad por parte del Superintendente, estas son:**

1) De la condición: Que no se hayan identificado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria:

Derivado de lo anterior es necesario ahondar un poco en lo que hasta el día de hoy se ha venido haciendo por las distintas dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria:

Se hace una Investigación Detallada en las siguientes instituciones:

- Registro Mercantil, a través de la investigación realizada en este Registro se obtendrá la información relevante del contribuyente o la entidad contribuyente investigada, tales como, Representante Legal, socios, domicilio fiscal, patente de comercio, establecimientos, etc....
- Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles del Ministerio de Finanzas Públicas – DICABI –, a través de la información obtenida en el portal web de esta Dirección, se obtiene los datos necesarios de los bienes inmuebles que han sido inscritos a nombre del contribuyente o la entidad contribuyente investigada.

- Registro de la Propiedad, a través de la investigación realizada en – DICABI – y con los datos extraídos de ese portal web, se solicita la información a este Registro con el objeto de confirmar si el bien inmueble que se encontró a nombre del contribuyente o la entidad contribuyente investigada, continua siendo parte de su patrimonio, con el objeto de establecer patrimonio líquido y ejecutable.
  
- SAIT Bancario, Módulo de Control Bancario, esta es una aplicación exclusiva de la Superintendencia de Administración Tributaria, a través de la cual dicha institución registra el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes de forma individual, la investigación realizada dentro de este sistema es importante para establecer si el contribuyente o la entidad contribuyente investigada ha cumplido con sus obligaciones tributarias, así como establecer que siga operando a través de sus declaraciones.
  
- Registro Fiscal de Vehículos, es un Registro exclusivo de la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del cual se puede establecer si el contribuyente o la entidad contribuyente investigada cuenta con bienes muebles (vehículos automotores) que puedan ser rematados, con el fin de sufragar sus obligaciones tributarias.
  
- Guatecompras, es el Sistema de Información de Contrataciones y Adquisiciones del Estado, administrado por el Ministerio de Finanzas Públicas, creado para brindar la transparencia en las compras del Estado, a través de la información obtenida dentro de este Sistema, la Superintendencia de Administración Tributaria, puede establecer si el contribuyente o la entidad contribuyente investigada es proveedor del Estado, con el objeto establecer bienes que puedan ser ejecutables, dentro de este caso, sería el bien económico que este percibiría por la contratación realizada (el pago del contrato – compra directa, cotización y/o licitación –)

- Registro Tributario Unificado –RTU–, es un Registro exclusivo de la Superintendencia de Administración Tributaria, a través del cual se establece el domicilio fiscal que del contribuyente o la entidad contribuyente investigada tenga registrada en los Sistemas de SAT.
  
- Registro de Procesos Sucesorios de la Corte Suprema de Justicia, en caso se tenga la certeza de la muerte del contribuyente investigado, con el fin de establecer si existe algún proceso de sucesión iniciado, en el cual la Superintendencia de Administración Tributaria pueda ser parte de la lista de acreedores.
  
- Registro Nacional de las Personas, para obtener los datos personales de la persona individual, en caso de ser entidades, conseguir los datos personales de su Representante Legal y/o Contador; así como establecer el régimen acordado en el momento en que contrajo matrimonio, que pueda utilizarse al solicitar medidas precautorias ante el Organismo Judicial.

Y en cualquier otro lugar que se considere pertinente.

Lo anterior con la finalidad de identificar bienes o derechos con los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria, se pueda hacer efectivo el pago de la deuda tributaria dejada de pagar por la entidad contribuyente.

A) Del primer supuesto: Que la localización del deudor sea imposible según informes fehacientes de la administración tributaria.

Se hace una investigación detallada en los lugares individualizados en el primer apartado en que se estableció la condición y además en los siguientes lugares:

- Instituto de Recreación de los Trabajadores de la Empresa Privada de Guatemala – IRTRA –, en virtud que en su mayoría las entidades contribuyentes son entidades privadas que se encuentran adscritos al Instituto en mención, cuentan con información del contribuyente o la entidad contribuyente investigada y de sus trabajadores de relevancia para la Superintendencia de Administración Tributaria.
  
- Empresa Eléctrica de Guatemala – EEGSA –, Distribuidora de Energía Eléctrica de Oriente – DEORSA – y Distribuidora de Energía Eléctrica de Occidente – DEOCSA –, se solicita información a las entidades proveedoras de energía eléctrica, con el fin de localizar al contribuyente o la entidad contribuyente investigada, puesto que debe de contar con este servicio en cualquiera de las entidades que suministran la referida prestación; por lo que se solicita a las Empresas en mención que brinde la información requerida, primordialmente si existe algún contador de luz que este registrado a nombre de la entidad contribuyente sujeta de investigación y que proporcione la ubicación exacta, con el objeto de establecer si la entidad contribuyente se encuentra operando en el lugar y de esa manera localizarla.
  
- Empresa Municipal de Agua – Empagua –, la presente Empresa es la encargada de proveer agua potable, se le solicita la misma información que a las empresas encargadas de proveer energía eléctrica, puesto que se presume que el contribuyente o la entidad contribuyente investigada debe de poseer contadores de agua registrados a su nombre, por lo que se requiere que se brinde la dirección exacta en la que estos se encuentran, con el objeto de poder localizar a la entidad contribuyente objeto de investigación.
  
- Dirección General de Migración, se le solicita el movimiento migratorio del contribuyente o Representante Legal de la entidad contribuyente investigada, con el objeto de establecer que se encuentra dentro o fuera del país, puesto que

si no se localiza a la entidad contribuyente para realizar notificaciones, se pueden realizar a través del Representante Legal, como responsable de la misma.

- Telecomunicaciones de Guatemala –TELGUA –, Comunicaciones Celulares – Tigo –, Telefónica y cualquier otra empresa que suministra el servicio de comunicación, se le solicita que brinde la información que el contribuyente o entidad contribuyente investigada, haya proporcionado en relación a su domicilio o ubicación física, con el objeto de contar con dicha información y poderle ubicar.
  
- Departamento de Tránsito de la Policía Nacional Civil, en el supuesto que no se localiza domicilio del contribuyente o Representante Legal de la entidad contribuyente investigada, según la información proporcionada a la Superintendencia de Administración Tributaria, se solicita al Departamento de Tránsito que brinde la información proporcionada de forma voluntaria, con el objeto de establecer si es o no la misma dirección que aparece en los registros de la Administración Tributaria, con el objeto de contar con una nueva propuesta de localización, toda vez que en caso de personas jurídicas se les puede localizar y/o notificar a través de su Representante Legal.

Y en cualquier otro lugar que se considere pertinente.

Lo anterior es relevante, puesto que se hace con el objeto de identificar lugares para localizar a la Persona Jurídica.

B) Del segundo supuesto: Disolución total de la persona jurídica.

Para el presente supuesto es la forma más difícil de poder obtener la información, pues son datos que únicamente se encuentran en el Registro Mercantil General de la

República, y es la forma de saber si una persona jurídica esta disuelta totalmente o si se encuentra en proceso, es decir, en liquidación.

C) Del tercer supuesto: Extinción de la persona jurídica.

Si la información del Registro Mercantil General de la República fuera compartida con la Superintendencia de Administración Tributaria, se sabría con exactitud si una entidad se encuentra en cese de sus actividades y a raíz de ahí se daría información confirmada para proceder con la Declaratoria de Incobrabilidad sin razón a dudas.

**DICTAMEN:**

- A) Que si se cumple con la condición de no haber encontrado bienes o derechos para cumplir con las obligaciones tributarias contraídas;
- B) Que en el supuesto de la no localización del contribuyente obligado, deberá de ser suficiente herramienta legal para proceder con la declaratoria de incobrabilidad de obligaciones tributarias dejadas de percibir.

**FIRMA DEL SIGNATARIO Y/O AUTORIDAD COMPETENTE**

## ANEXO II RESOLUCIÓN

### **RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA (número)-2018**

**Lugar y fecha**

### **SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

#### **CONSIDERANDO:**

Que en cumplimiento a lo establecido en el artículo 55 del Código Tributario, la Intendencia de Asuntos Jurídicos, realizó una investigación específica patrimonial y de localización de la entidad contribuyente en los expedientes relacionados con la misma, determinando que no se identificaron bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectivo el pago del adeudo tributario, asimismo, se determinó la imposibilidad de localización de la entidad deudora y de su representante legal, al haber sido razonadas judicialmente, las direcciones propuestas en la demanda.

#### **CONSIDERANDO:**

Que con base en lo establecido y en el artículo citado el cual señala, siempre que no se hayan identificado bienes o derechos con los cuales pueda hacerse efectiva la deuda tributaria, y existan informes fehacientes de la Superintendencia de Administración Tributaria, sobre la imposibilidad de localización del deudor, la incobrabilidad podrá ser declarada por el Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria

#### **POR TANTO:**

En ejercicio de las funciones conferidas en los artículos 7 del Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; y con base en lo establecido en el artículo 55 del Decreto



No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y sus Reformas.

**RESUELVE:**

**PRIMERO:** Declarar la incobrabilidad de la obligación tributaria contenida dentro del expediente administrativo, presentado por la Intendencia de Asuntos Jurídicos, cuya documentación de soporte, de la investigación patrimonial y de localización de la entidad deudora fue verificada por la Gerencia de Auditoría Interna y por la Gerencia de Investigación Fiscal, habiendo emitido dictamen favorable en el sentido de declarar dicha incobrabilidad, siendo éstos los que se enumeran a continuación:

<b>No.</b>	<b>Contribuyente</b>	<b>No. Expediente</b>	<b>Monto</b>
1	PATITOS, S.A.	2011-01-01-01-0000001	Q.1,000.00
2	PATITOS, S.A.	2010-01-01-01-0000002	Q.550.00

**SEGUNDO:** La Intendencia de Asuntos Jurídicos, enviará al Registro Tributario Unificado, el reporte de expedientes dentro de los cuales se declaró la incobrabilidad de la obligación tributaria en ellos contenida.

**TERCERO:** La presente Resolución surte efectos de manera inmediata y debe ser comunicado a las partes involucradas y Unidades Administrativas relacionadas con su cumplimiento.

**COMUNIQUESE,”**

*Dada en la Ciudad de Guatemala, a los (días, mes y año).*

ANEXO III ENCUESTA DIRIGIDA A LAS SALAS DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO



Universidad Rafael Landívar

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Maestría en Asesoría en Tributación

***“ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”***

Instrucciones: Esta encuesta es anónima y personal, dirigida a los profesionales del derecho, a continuación se le presenta una serie de preguntas cerradas, por lo que solicito a su persona a contestar si o no en cada uno de los ítems.

1. ¿Conoce usted qué es la incobrabilidad?
2. ¿Sabe usted cuál es la funcionalidad de la Administración Tributaria?
3. ¿Sabe usted cuáles son las consecuencias de la declaratoria de incobrabilidad?
4. ¿Sabe usted quién declara la incobrabilidad en la Superintendencia de Administración Tributaria?
5. ¿Sabe usted qué es la economía procesal?
6. ¿Conoce usted de algún caso en que la SAT se negó a declarar la incobrabilidad?

Gracias por su colaboración.

## ANEXO IV CUESTIONARIO DIRIGIDO A LOS JUZGADOS DE LO ECONÓMICO COACTIVO



Universidad Rafael Landívar

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Maestría en Asesoría en Tributación

### ***“ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”***

Instrucciones: El cuestionario es anónimo y personal, dirigido a los profesionales del derecho, a continuación se le presenta una serie de preguntas abiertas, por lo que solicito a su persona se sirva hacer un breve desarrollo en aclarar su respuesta en cada uno de los ítems.

1. ¿Qué es la incobrabilidad?
2. ¿Cuál es la funcionalidad de la Administración Tributaria?
3. ¿Sabe usted cuáles son las consecuencias de la declaratoria de incobrabilidad?  
Enumérelas
4. De acuerdo a su conocimiento ¿Cuál debería de ser el procedimiento para que la incobrabilidad sea declarada por el Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria?
5. ¿Sabe usted qué es la economía procesal y si ésta está íntimamente ligada con la declaratoria de incobrabilidad?

Gracias por su colaboración.

ANEXO V ENTREVISTA DIRIGIDA A LOS QUE EJERCEN CON PROFESIÓN LIBERAL EN MATERIA TRIBUTARIA



Universidad Rafael Landívar

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Maestría en Asesoría en Tributación

***“ANÁLISIS JURÍDICO DE LOS EFECTOS DE LA DECLARATORIA DE INCOBRABILIDAD EN LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”***

1. ¿Qué es la incobrabilidad?
2. ¿Cuál es procedimiento para que se declare la incobrabilidad?
3. ¿Quién debe de ser el responsable de declarar la incobrabilidad?
4. La economía procesal está íntimamente ligada con la declaratoria de incobrabilidad, ¿por qué?
5. Con los recursos economizados en virtud de la declaratoria de incobrabilidad, en ¿qué cree usted que se podrían utilizar?

Gracias por su colaboración.