



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

Facultad de Ciencias Jurídicas

Licenciatura en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia

Justicia tributaria en la exoneración de multas y recargos

por el Presidente de la República

(Tesis de Licenciatura)

Miriam Irene Hub Cú

Guatemala, febrero 2021

**Justicia Tributaria en la exoneración de multas y recargos
por el Presidente de la República**
(Tesis de Licenciatura)

Miriam Irene Hub Cú

Guatemala, febrero 2021

Para efectos legales y en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 1º. Literal b) del Reglamento de Colegiación del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, **Miriam Irene Hub Cú**, elaboró la presente tesis, titulada **Justicia Tributaria en la exoneración de multas y recargos por el Presidente de la República**

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veintisiete de julio de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis **JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**, presentado por **MIRIAM IRENE HUB CÚ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al **LIC. EDIN ANTONIO COC MACZ**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.

DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

 1779

 upana.edu.gt

 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Cobán, Alta Verapaz, 19 de septiembre de 2020.

**Señores Miembros
Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Universidad Panamericana
Presente**

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como tutor de la estudiante **Miriam Irene Hub Cú**, carné 201902780. Al respecto se manifiesta que:

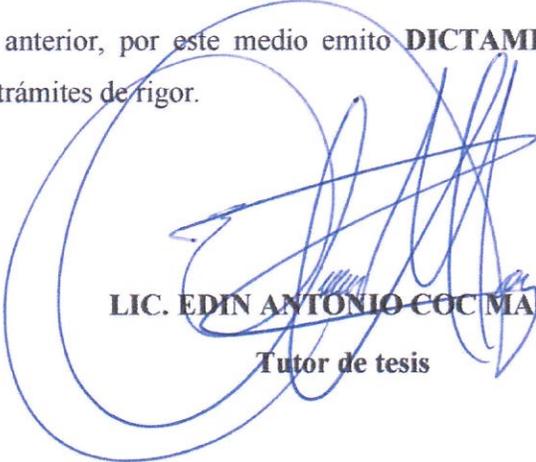
Primero: Brindé acompañamiento a la estudiante en referencia durante el proceso de elaboración de la tesis denominada **Justicia tributaria en la exoneración de multas y recargos por el Presidente de la República.**

Segundo: Durante ese proceso le fueron sugeridas correcciones que realizó conforme a los lineamientos proporcionados.

Tercero: Habiendo leído la versión final del documento, se establece que el mismo constituye un estudio serio en torno al tema investigado, cumpliendo con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



LIC. EDIN ANTONIO COC MACZ

Tutor de tesis



UNIVERSIDAD
PANAMERICANA

"Sabiduría ante todo; adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, veinticinco de septiembre de dos mil veinte. -----

En virtud de que el proyecto de tesis **JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**, presentado por **MIRIAM IRENE HUB CÚ**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico a la **LICDA. KARLA JUDITH LUNA RIVEIRO**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.

DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

 1779

 upana.edu.gt

 Diagonal 34, 31-43 Zona 16

Cobán, Alta Verapaz 16 de noviembre de 2020

Señores Miembros

Consejo de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia

Universidad Panamericana

Presente

Estimados señores:

Tengo el agrado de dirigirme a ustedes, haciendo referencia a mi nombramiento como **revisora** de tesis del estudiante Miriam Irene Hub Cú, carné 000083394, titulada "Justicia tributaria en la exoneración de multas y recargos por el Presidente de la República".

Al respecto me permito manifestarles que, la versión final de la investigación fue objeto de revisión de forma y fondo, estableciendo que la misma constituye un estudio serio que cumple con los requerimientos metodológicos establecidos por la Facultad de Ciencias Jurídicas para esta modalidad académica.

En virtud de lo anterior, por este medio emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que se continúe con los trámites de rigor.

Atentamente,



Licda. Karla Judith Luna Riveiro

Abogada y Notaria

Licenciada
Karla Judith Luna Riveiro
ABOGADA Y NOTARIA



ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **MIRIAM IRENE HUB CÚ**

Título de la tesis: **JUSTICIA TRIBUTARIA EN LA EXONERACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS POR EL PRESIDENTE DE LA REPÚBLICA**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 21 de enero de 2021.

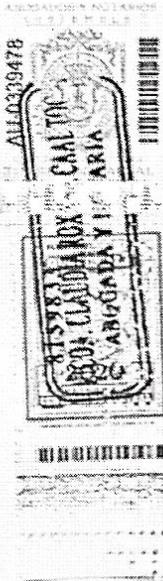
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

LIQDA CLAUDIA ROXANA CAAL TOC
ABOGADA Y NOTARIA

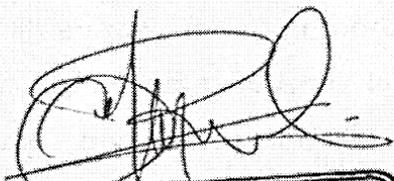
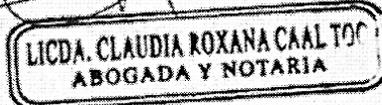
En el municipio de Cobán, departamento de Alta Verapaz, el día veintitrés de noviembre del año dos mil veinte, siendo las catorce horas en punto, Yo, **CLAUDIA ROXANA CAAL TOC**, Notaria me encuentro constituida en la primera avenida y quinta calle Residenciales Imperial zona siete de esta ciudad, donde soy requerida por la señorita **MIRIAM IRENE HUB CÚ**, soltera, guatemalteca, trabajadora social, de esta ciudad quien se identifica con el Documento Personal de Identificación (DPI), número dos mil quinientos sesenta y ocho, cero cero doscientos veintisiete, un mil seiscientos uno (2568 00227 1601) extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la república de Guatemala. El objeto del requerimiento es, hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta la señorita **MIRIAM IRENE HUB CÚ**, bajo solemne juramento de ley y advertida de la pena relativa al delito de perjurio ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** continúa manifestando bajo juramento la requirente: i) Ser autor del trabajo de tesis titulado: **“Justicia tributaria en la exoneración de multas y recargos por el Presidente de la República”**; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de su inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond impresa en ambos lados, que número, sello y firma, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez



quetzales con serie y número AU Guion cero millones trescientos treinta y nueve mil cuatrocientos setenta y ocho (AU-0339478) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número ocho millones ciento cincuenta y nueve mil ochocientos treinta y tres (8159833). Leo lo escrito a la requirente, quien enterada de su contenido, objeto y validez y demás efectos legales, las acepta ratifica y firma con la Notaria que autoriza. **DOY FE DE**



ANTE MÍ:

Nota: para efectos legales únicamente la sustentante es responsable del contenido del presente trabajo.

Dedicatoria

A Dios Por ser la luz que ilumina cada día mi vida y porque puedo decir “Hasta aquí me ayudo Jehová”. 1ª. Samuel 7:12.

A mi papá (+) Lino Hub Tiul, por ser pilar fundamental en mi vida, ejemplo de esfuerzo y sacrificio, y porque este sueño era de ambos, y sé que me continuaras apoyando desde el Cielo. Te amo papá Lino.

A mi madre Virginia Cú de Hub, por su amor y apoyo incondicional en cada momento de mi vida y porque sé que disfruta tanto como yo esta meta cumplida.

A mis hermanos Henry y Claudia, por ser ejemplos para mi vida, y brindarme de su apoyo y cariño incondicional.

A mis sobrinos David, Ariana y Lyna Lucía, porque son mi motivación para seguir adelante y lograr ser ejemplo y apoyo para cada uno.

A quien a pesar de las dificultades de la vida, siempre ha estado allí brindándome de su apoyo. Mil Gracias.

Índice

Resumen	i
Palabras clave	ii
Introducción	iii
Derecho financiero	1
Derecho tributario	18
Tributos	23
Principios constitucionales tributarios	44
Presidente de la República	46
Conclusiones	60
Referencias	62

Resumen

El Estado de Guatemala en la actividad de recaudación tributaria cuenta con normativa legal y principios que le permiten desarrollarse de manera objetiva, estableciendo en la misma formas de extinción de la responsabilidad tributaria, así como la exoneración de multas y recargos generados por el incumplimiento del tributo principal a contribuyentes, que así lo soliciten al Presidente de la República, quien actuando como representante del pueblo y por ende legitimado para el desarrollo de sus funciones y en específico la establecida en el artículo 237 literal r) de la Constitución de la República de Guatemala referente a este tema, la cual se ve fortalecida en el artículo 97 del Código Tributario Decreto número 6-91 que faculta para exonerar lo solicitado.

Normativa legal que se analizó con el fin de establecer si al conferirle tal facultad se fortalece la cultura tributaria, el impacto que genera al estado en cuanto a su no percepción, y si la misma cuenta con criterios claros y específicos para su otorgamiento, y por ende si se garantiza el cumplimiento del principio constitucional de justicia tributaria, que se concibe como la igualdad en el tratamiento a los contribuyentes, tomando en cuenta que la obligación tributaria deviene de la capacidad de pago de

cada uno y por consiguiente se debe de cumplir en la forma y modo que establece la norma jurídica en materia tributaria.

Para lo cual se abordaron temas como, derecho financiero y tributario, la actividad financiera del estado, finanzas públicas, tributos haciendo énfasis en la figura jurídica de la exoneración y el impacto de ésta en el gasto público y la cultura tributaria, lo que permitió identificar la necesidad que la normativa legal cuente con criterios claros y específicos respecto a la exoneración de multas y recargos en materia tributaria a fin de que se garantice el principio de justicia tributaria.

Palabras clave

Funciones Presidenciales. Tributo. Exoneración. Justicia Tributaria. Gasto Público.

Introducción

La exoneración de multas y recargos ha sido un tema polémico en contraposición con la concepción de la igualdad en la ley, en virtud del criterio de la capacidad contributiva, es decir que cada contribuyente tributa de acuerdo a la capacidad de pago que posee y por ende debe cumplir con el pago del mismo. Circunstancia que amerita análisis y estudio a fin de establecer si dicha exoneración impacta de manera positiva o negativa al estado, en cuanto a recaudación tributaria se refiere; ya que es a través de esta operación administrativa que el estado se agencia de fondos monetarios para la ejecución del presupuesto anual determinado en los distintos rubros ministeriales asignados.

Por lo cual se pretenden alcanzar los objetivos siguientes; valorar los alcances y límites de la potestad conferida al Presidente de la Republica en cuanto a la exoneración de multas y recargos tributarios, analizar la legislación en materia constitucional y tributaria con el fin de establecer la garantía del principio de justicia tributaria frente a la exoneración de multas y recargos y por último valorar la eficiencia y eficacia de la exoneración tributaria frente a la recaudación tributaria nacional, con el fin de verificar el cumplimiento efectivo del principio de justicia tributaria.

Lo anterior permitirá identificar el cumplimiento de la finalidad de la facultad presidencial, hacia la acción recaudadora del estado, si la facilita o se ha convertido en una acción recurrente de empresas con el fin de evadir recargos y multas, resultado de la omisión del cumplimiento de la obligación tributaria, afectando de esta manera la cultura tributaria y el impacto hacia los ingresos públicos y por ende a la capacidad de respuesta del estado frente a las múltiples necesidades de la población, como mandato constitucional.

En cuanto al método que se empleará, será el deductivo el cual permitirá realizar un análisis desde lo general a lo específico, por lo cual la investigación se desarrollará en cinco capítulos los cuales se desglosarán de la siguiente manera. El capítulo primero versará en lo referente al derecho financiero, el estado y su actividad financiera, finanzas y gasto público; el capítulo segundo tratará sobre el derecho tributario y sus principios fundamentales. Continuando con el desarrollo de la investigación el siguiente capítulo abordará la temática de tributos, sujetos de la relación jurídica tributaria y lo concerniente a la extinción, incumplimiento, infracción y la eficiencia y eficacia de la exoneración para el fomento de la cultura tributaria. Así mismo en el cuarto capítulo se abordará el tema de principios constitucionales del derecho tributario como base fundamental de la investigación y finalmente, el capítulo

quinto incluirá la temática referente al Presidente de la Republica y la facultad constitucional para conceder la exoneración de multas y recargos y el impacto que dicha facultad genera al estado de Guatemala para el cumplimiento de su fin último como es el bien común, considerando que la recaudación que se deja de percibir implica una fuente de financiamiento para el desarrollo de programas y proyectos gubernamentales que concretan la política fiscal del gobierno.

Derecho financiero

El siglo XIX marcó el desarrollo de las finanzas públicas lo que dio lugar a la conformación de las rentas de la sociedad guatemalteca. Como base para el análisis del tema de justicia tributaria frente a la exoneración de multas y recargos, es necesaria la comprensión del derecho financiero como rama del derecho que integra el ordenamiento jurídico referente a la administración pública específicamente en materia tributaria.

Tomando en cuenta que el derecho financiero forma parte de la norma jurídica que regula la actividad financiera que desarrolla el estado, concebido éste último una forma de organización política, administrativa y jurídica de la sociedad, lo cual le permite cumplir con sus fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Definición

El derecho financiero se define como la rama del derecho encargada de regular lo referente a la actividad financiera del estado, la que incluye dentro de su ámbito de estudio el procedimiento de percepción de los ingresos públicos y su distribución hacia el gasto público el cual tiene como fin el bien común como interés colectivo que persigue el estado

satisfaciendo las necesidades básicas de la población atendiendo los principios de igualdad y equidad.

En cuanto al objeto de estudio de esta rama del derecho se centra en tres aspectos los cuales son: la teoría financiera del estado como resultado de los postulados científicos que estructuran el conocimiento del derecho financiero; la organización financiera del estado referente a los órganos administrativos en donde se desarrolla la actividad financiera en el caso de Guatemala los entes rectores y encargados de este tema son el Ministerio de Finanzas Públicas, la Contraloría General de Cuentas y la Junta Monetaria; y como último aspecto se encuentra la relación jurídico tributaria como vinculo jurídico que se establece entre el estado y los contribuyentes, el primero como sujeto activo de los tributos y el segundo como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, la cual se debe cumplir de manera coactiva respecto a la obligación de rendir tributos previamente establecidos en las normas jurídicas de carácter tributario.

Características

Al respecto Colao (2015), indica que para su mayor comprensión y análisis dicha rama del derecho cuenta con ciertas características, entre estas se pueden mencionar; es un derecho meramente de carácter público

ya que es el Estado el ente rector de la finanzas públicas, regula relaciones entre las instituciones públicas tributarias y los particulares, en esta rama del derecho los efectos previstos en las normas no pueden ser alterados por medio de acuerdos entre las partes.

En relación a lo anteriormente citado, el artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece que: “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común”; por lo cual el objetivo que debe lograr la tributación es la generación de programas y proyectos enfocados al desarrollo social en sus diferentes dimensiones, esto permitirá el mejoramiento de las condiciones de vida de la población.

El estado y los entes financieros tributarios tienen la potestad de organizar el sistema de ingresos y gastos, lo cual constituye una auténtica expresión de la soberanía. Así como lo establece el artículo 237 de la Constitución Política de la República de Guatemala: “el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones a realizar”, esto refleja el carácter sistémico de dicho presupuesto que permite la proyección tanto de los ingresos y por ende de las actividades hacia las cuales se destinarán de manera anual con plazos

específicos tanto para la recaudación como la proyección del gasto público.

El poder financiero cuenta con diversas características entre las cuales se pueden mencionar; la legalidad ya que todo su accionar debe estar basado en ley; la territorialidad, derivado a que se aplica en un territorio determinado, el carácter estatal ya que el estado es el único titular del poder financiero; la naturaleza abstracta porque la existencia del estado determina de manera intrínseca el nacimiento de su poder, y por último la permanencia ya que el poder financiero existe siempre que permanezca el estado.

Actividad financiera del estado

Como ente rector del desarrollo de un país, el estado desarrolla diversas actividades sean estas de índole político, social, cultural o jurídico las cuales para realizarlas necesita de un soporte financiero, cuya principal fuente son los recursos públicos. Así mismo, éste es el ente gestor de la carga tributaria impuesta de manera coactiva al sujeto pasivo, para lo cual cuenta con diversos elementos que lo constituyen y que le permiten de manera eficaz y eficiente la recaudación de tributos y cumplir con sus fines.

Las finanzas públicas tienen por objeto el estudio de los ingresos y egresos del estado, con el fin de satisfacer las necesidades públicas y por ende lograr sufragar el costo de los servicios públicos que cada día se ven incrementados. Para que el estado pueda cumplir con sus fines, es menester que cuente con los recursos financieros necesarios, los cuales provienen principalmente de la recaudación de tributos de manera impositiva y coactiva, reflejado en la eficiente gobernanza y gobernabilidad como acciones de una nueva gestión pública basados en la eficiencia y eficacia.

De acuerdo con Sol (2012), se clasifica la actividad financiera en varios apartados, de los cuales se pueden mencionar: la obtención de ingresos, estos analizados desde lo que se denomina derecho fiscal o derecho tributario y la aplicación de los ingresos para satisfacer las necesidades de la sociedad, analizado desde la óptica del derecho presupuestario. Cabe mencionar la importancia de la administración efectiva de recursos que se relaciona profundamente entre cada uno de los aspectos antes mencionados. Esta actividad forma parte de las finanzas públicas, la cual se integra por los ingresos y gastos del estado, en donde se marcan de manera específica, los ingresos que se esperan recibir durante el ejercicio fiscal, y los rubros en donde se aplicarán.

Los entes públicos al igual que los contribuyentes deben de someterse al cumplimiento de las leyes, en este caso los sujetos pasivos son quienes deben de cumplir con la obligación de tributar, pero también deben tener la capacidad de verificar qué es exactamente lo que los entes públicos les exigen, y al momento en que se le impongan disposiciones arbitrarias excediéndose de las facultades que la ley otorga, deberán interponer los recursos tanto administrativos como penales que permitan que el acto llevado a cabo por éste quede sin validez, de acuerdo como lo establecen los principios constitucionales.

Por su parte Colao (2015), indica que la actividad financiera se divide en tres fases: el ingreso, gestión y gasto, las cuales se encuentran sometidas a la imperatividad del derecho. Tanto la obtención de los ingresos como la gestión o el gasto, son actividades en las que los entes públicos se desempeñan bajo el estricto cumplimiento de la norma jurídica y entre la fase de percepción o generación del ingreso y la de gasto existe una fase intermedia denominada gestión.

Se hace mención a continuación de las principales características de la actividad financiera del estado, resaltando que ésta se desarrolla necesariamente por un ente público, y es de carácter cíclico en tanto que los ingresos como los gastos tienden a generar un ciclo, ya que unos y

otros se condicionan mutuamente y además generan comportamientos que adquieren secuencias temporales las cuales están definidas específicamente en las normas jurídicas de carácter tributario nacional.

El presupuesto general del estado se aprueba cada año, y en él se contemplan los compromisos de gasto e inversión para un determinado período, los cuales se basan en la previsión de ingresos para dicho período, ya que la actividad financiera de los entes públicos se planifica teniendo en cuenta períodos concretos y específicos. Así como lo establece el artículo 7 de la Ley Orgánica del Presupuesto Decreto 101-97, “El sistema presupuestario lo constituyen el conjunto de principios, órganos, normas y entidades que conforman el sector público y que se describen en esta ley y su reglamento”. Lo cual a su vez permite determinar el gasto público que se proyecta anualmente.

Política y administrativamente, la actividad financiera es instrumental de las demás, por sí sola no satisface ninguna necesidad, pero sitúa el instrumento necesario para que se pueda satisfacer la disponibilidad de medios económicos que influyen directa e indirectamente en la economía de un país. Por lo tanto, en una administración moderna la actividad financiera debe de estar planificada, basada en la gestión por resultados y

de esta forma optimizar la utilización de los recursos con acatamiento al mandato de la ley, y no con carácter discrecional.

Elementos del estado

El estado es definido mediante tres elementos constitutivos el pueblo, el territorio y la soberanía, el poder soberano describe la creación y aplicación del derecho, es decir de normas vinculantes en un territorio hacia un pueblo, crear y aplicar el derecho. El territorio se convierte en el límite de validez espacial del derecho del Estado, en el sentido que las normas jurídicas emanadas del poder soberano únicamente valen dentro de determinados límites previamente establecidos. El pueblo se define como el límite de validez personal del derecho del Estado ya que las normas tienen su aplicabilidad hacia los ciudadanos.

Teorías

En cuanto a las teorías que marcan el curso de la actividad económica se hace mención de tres sobresalientes:

Indica al respecto Ros [s.f]:

La teoría económica considera que es una acción del estado, una serie de actos de intercambio entre servicio público y las prestaciones particulares que constituirán su precio. Es política ya que establece que el sujeto que realiza la actividad financiera (el estado) es un ente político, así como las instituciones, procedimientos para la obtención, recaudación y prestación de los servicios ejercen una actividad meramente política, y por último la teoría sociológica la cual indica que dicha actividad tiene un carácter marcadamente social, cuyo fin no se limita a la simple procuración de recursos, sino que su acción se extiende también, a corregir y modificar las injusticias del orden económico existente (p.1)

De lo anteriormente citado en referencia a las teorías o posturas doctrinarias respecto a la actividad económica del estado, se puede inferir que se ven reflejadas en la práctica como una agrupación del ámbito económico, político y sociológico; es decir en una teoría ecléctica, que conjuga estos tres elementos para el cumplimiento de sus fines basados en la optimización de recursos financieros para su mejor distribución y por ende la satisfacción de las necesidades de la población tomando en cuenta procedimientos previamente regulados.

Poder tributario del estado

El poder tributario se desenvuelve de acuerdo a las facultades que otorga la Constitución Política de la República de Guatemala, es decir, al momento de la creación de leyes que sean de utilidad a la sociedad en materia tributaria. Entonces la potestad tributaria del estado comprende

diversas facultades que es necesario mencionar tal es el caso de la función normativa, la cual integra la facultad de legislación y la facultad de reglamentación; la función administrativa en dos aspectos tanto de aplicación como de ejecución; y la función jurisdiccional las tres encaminadas hacia el cumplimiento del poder tributario legitimado con el que cuenta el estado.

Cabe considerar que el poder tributario del estado, cuenta con limitaciones que resultan necesarias para la observancia del principio de legalidad con el fin de garantizar un estado de derecho, entre estas limitaciones se pueden mencionar las normas jurídicas específicas en este caso, la Ley Orgánica del Presupuesto de Ingresos y Egresos del Estado decreto No. 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario Decreto 6-91, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria decreto No. 1-98, y leyes específicas en materia tributaria tales como; circulación de vehículos, distribución de cemento, bebidas alcohólicas, aduanas entre otras.

La mencionada norma legal en el artículo 1 detalla la finalidad de la misma, expresando de manera específica cada una de las acciones asignadas al Ministerio de Finanzas como órgano rector:

Establecer las normas necesarias para la conformación de los sistemas de carácter presupuestario, de contabilidad integrada o bien de recursos y procedimientos que incluyen regulación jurídica, normas técnicas, prácticas administrativas que permitan evaluar, procesar y exponer los hechos económicos que afectan en el presente y en el futuro el patrimonio de las entidades estatales de tesorería y crédito público con el fin de desarrollar funciones de planificación, programación, organización y coordinación, sistematizar los procesos, fortalecer la capacidad administrativa entre otras, que permiten al estado un estricto control del sistema de contabilidad integrada a fin de que estos proporcionen información de manera oportuna y confiable.

Finanzas públicas

Uno de los principales temas que conciernen a la actividad financiera son las finanzas públicas, las cuales comprenden el estudio de la naturaleza y efectos del empleo de los instrumentos fiscales por el gobierno, es decir, los impuestos, gastos, préstamos, compras y ventas traducidos en los ingresos y egresos. Las cuales comprenden el conjunto de reglas y principios que determinan la manera de construir, administrar e invertir el patrimonio público para la satisfacción de las necesidades públicas. Esto, a su vez conlleva a que, mediante una efectiva administración, el estado satisfaga directa e inmediatamente las necesidades colectivas dentro del orden administrativo.

Para que el estado logre su finalidad, las finanzas públicas cuentan con diversos elementos que permiten su análisis, entre ellos se puede mencionar: el dinero como elemento intrínseco del presupuesto de

ingresos y egresos, elemento humano conformado por el conjunto de funcionarios y servidores públicos, bienes inmuebles y muebles que constituyen el patrimonio del estado; elementos que se configuran dentro de las tres tareas fundamentales de un gobierno, constituidas por la obtención, administración y ejecución de recursos. En cuanto a la tarea de la obtención de recursos, figura la aplicación de las normas jurídicas concernientes a la recaudación tributaria, relacionado a la administración se integran acciones de delimitar tipos ingreso y egreso y por último la ejecución contempla la elaboración de planes de trabajo es decir programas y proyectos con metas concretas.

Recursos del estado

Al hacer referencia al tema de finanzas públicas, es importante realizar el análisis de los recursos del estado puesto que lo constituyen los bienes muebles, inmuebles y dinerarios con el que éste cuenta, y de los cuales puede disponer para responder a las múltiples demandas o necesidades, que posteriormente a un estudio técnico se deben atender en sus diferentes dimensiones y con ello intervenir en la convivencia social de la población de determinada nación.

Al respecto Lepe (2015) explica que los recursos públicos conforman la plataforma sobre la cual el estado organiza la proyección de egresos, esto con el fin de que estado tenga la capacidad de producir servicios demandados por los ciudadanos a través del gasto público el cual se divide en tres grandes grupos: defensa, obras públicas y programas que favorezcan el bienestar social, los cuales se generan a través de los impuestos tributarios, tasas o contribuciones especiales o mediante la actividad económica que posee el país. Son considerados la fuente financiera principal del sostenimiento de los servicios y gastos públicos regulando los procesos económicos.

Clasificación

Los recursos públicos se dividen en dos grandes grupos; el primero concerniente a los recursos ordinarios que son aquellos que de manera habitual ya sea anual, trimestral, mensual o diaria recibe el estado por parte de los particulares como diferentes tributos sean estos impuestos, tasas o contribuciones y por otra parte; los recursos extraordinarios, los cuales son los que el estado utiliza en situaciones excepcionales, como crisis económicas, conflictos bélicos o catástrofes naturales, consisten en los impuestos de emergencias o garantías obligatorias, por ejemplo; prestamos realizados por declaración de estados de calamidad y/o

privatización de empresas, los que permiten brindar atención de carácter urgente a las diferentes crisis sea económicas, de seguridad o sociales.

Gasto público

Al hacer referencia al término gasto público es necesario mencionar la estrecha relación que éste tiene con respecto a los ingresos públicos, lo que conlleva a la realización de una de las actividades del estado denominada: presupuestar; que no es más que el proceso que se sigue para determinar la relación sistemática de la erogación de los recursos del estado con la consecución de objetivos previamente establecidos lo que en consecuencia da como resultado el gasto público.

El ser humano se caracteriza por contar con diversas necesidades, en este caso se hace énfasis en las necesidades de carácter económico en donde el estado tiene la facultad de satisfacerlas a través de los recursos generados por medio de los impuestos recaudados. A este tipo de necesidades se les denominan necesidades públicas, las cuales surgen de la vida colectiva de un conglomerado social y que dependen de la organización y estructura de un gobierno para su consecuente satisfacción y por ende al mejoramiento de las condiciones de vida de los gobernados.

En virtud de lo anterior se establece que las necesidades públicas, son las que nacen en la vida social de una colectividad y para brindarles atención es necesaria la organización política, económica y jurídica de un estado, entre las cuales se pueden mencionar: el transporte público, el derecho a la alimentación, la justicia aplicada a órganos jurisdiccionales, medios de comunicación, el derecho de acceso al trabajo, el intercambio de bienes y servicios, la salud pública, recreación, deporte, seguridad ciudadana, seguridad social, entre otros.

Para que el estado pueda brindar una respuesta efectiva y eficaz a las necesidades públicas de la población, debe de desarrollar las estrategias oportunas a las cuales se les denomina servicios públicos, los cuales pueden consistir en funciones y/o servicios públicos. Estos son concebidos como el conjunto de actividades, comportamientos, movimientos, organizaciones, instituciones o intervenciones para dar cumplimiento a sus funciones determinadas especialmente por la Constitución Política de la República de Guatemala la cual establece que el estado con el fin de proteger a la persona y la familia, debe organizarse de manera administrativa y política. Es por ello que se puede definir bien común como la realización de las metas y anhelos que tiene todo ser humano ciudadano de una república dentro del marco de la ley y procurado por las instituciones en las que se delega por parte del pueblo la soberanía para

desarrollar las acciones que tiendan a su adquisición, procurando de esta forma la convivencia dentro del cual todos los elementos que forman parte de la sociedad haga posible su propio desenvolvimiento y el crecimiento de los grupos sociales que se integran dentro de la sociedad.

Con el fin de alcanzar lo anterior mencionado, el estado debe desarrollar acciones operativas y por ende brindar atención a las necesidades de la población por medio de los servicios públicos, que se configuran en actividades o acciones para brindar a la población, en consecuencia, el gasto público. En cuanto a la necesidad, se puede determinar como un estado de ruptura del equilibrio psicofísico o del bienestar motivado por la ausencia o exceso de algo; por consiguiente la satisfacción de dicha necesidad se configura como la desaparición de ese estado afectivo negativo.

Cabe resaltar que para comprender el termino necesidad y por ende la importancia de su satisfacción a través de los servicios públicos, es necesario abordar que existen tres características que comprenden las necesidades siendo estas la calidad, cantidad e intensidad. En cuanto a la calidad, se hace referencia a las peculiaridades de la demanda social lo que la hacen distinta de las demás y la individualizan, entre ellas se pueden mencionar el hambre, sed, entre otras, las cuales son necesidades de

carácter cualitativo que deben ser atendidas con satisfactores distintos. Al referirse a la cantidad, ésta se describe como el modo de ser de la necesidad que revela la amplitud del desequilibrio que genera y se mide por la magnitud del satisfactor y por último la intensidad como característica ocasional es decir que depende de las circunstancias para su atención.

Con el fin de satisfacer las necesidades básicas del ser humano haciendo valer el fin último del estado que es el bien común, deben ser cubiertas a través del desarrollo de planes, programas y proyectos de acuerdo a cada uno de los niveles de programación y administración pública a través de dos clases de medios, los cuales se denominan bienes y servicios, los primeros lo constituyen elementos materiales los cuales tienen como objetivo la satisfacción directa por ejemplo; el agua, los alimentos entre otros, y en el caso de los servicios como actividades que generan beneficios.

Según Andrade Hernández (2006), en cuanto al término servicios se hace alusión a diversas acepciones; una de ellas: “es la ejecución de un trabajo en provecho directo o bajo órdenes de otra persona, o bien el resultado del trabajo no es mercancía tangible sino que se presta a través de un medio” (p. 93). En el primer caso, se le denomina servicios personales y en el segundo caso, servicios no personales, en forma precisa se establece que

el servicio es una actividad humana, no productiva, que se realiza en beneficio de otra u otras personas a través de ciertos medios, se hace mención a que es no productiva derivado de que no se elaboran productos, sino que es la actividad propiamente la que se aprovecha. En la actividad económica de Guatemala se integran dentro del sector de servicios las actividades comerciales, financieras y la administración de justicia.

Un estado para garantizar a la población el acceso a servicios de calidad debe establecer para ello una política económica; entendida esta como que le permita proyectar tanto a corto, mediano y largo plazo acciones orientadas hacia la composición del gasto público, manejo del presupuesto del estado; acciones orientadas al valor de la moneda, liquidez de la economía, así como una política comercial y laboral que permita establecer mecanismos para generar empleo, niveles de salario que permitan de esta manera mejorar los niveles de productividad.

Derecho tributario

En cuanto al derecho tributario es importante hacer mención que es una rama del derecho público que integra un conjunto de principios, doctrinas y normas jurídicas que regulan la facultad pública del estado de crear y percibir tributos así como las relaciones que de esto se deriven entre los

particulares y el estado de acuerdo a su actividad y organización tributaria, el derecho tributario conlleva al análisis específico de los principios y normas jurídicas que regulan la recaudación de tributos traducidos estos en los ingresos del estado.

Para lo cual se subdivide en una parte general que se le denomina semi doctrinaria y una segunda denominada parte material la que contiene procedimientos administrativos y judiciales. Se dice que esta rama del derecho es autónoma ya que cuenta con todos los elementos para ser considerado de esta manera entre los cuales se pueden mencionar: normas jurídicas, principios constitucionales y doctrina propia.

Características del derecho tributario

Como toda rama del derecho, el ámbito tributario cuenta con diversas características propias que permiten su mayor comprensión.

De acuerdo a Monterroso (2009):

Las principales características del derecho tributario son: coacción en la génesis del tributo por la cual el estado hace uso de la potestad tributaria, para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria y sujeto pasivo el contribuyente, coacción normada; establece que las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por el Estado en ejercicio del principio de

legalidad, pero funcionan coactivamente ya que el sujeto pasivo las cumple obligadamente, tipicidad del hecho imponible; si un acto no se encuentra descrito en la ley como hecho generador, no está tipificado, y por lo tanto no surge la obligación tributaria, interpretación no analógica; no se pueden crear figuras jurídicas por similitud, irretroactividad; en materia tributaria como en materia penal la Ley no tiene efecto retroactivo, irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del estado; éste no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, si una ley no consiente su realización (p.12)

Entre otras características se encuentra la finalidad de cobertura del gasto público ya que el tributo tiene como objetivo la cobertura de éste, entendido como la cantidad de recursos financieros, materiales y humanos, que el sector público el cual está representado por el gobierno emplea para el cumplimiento de sus funciones, que dentro de las cuales la primordial es la de satisfacer servicios públicos de la sociedad en general. Por último, se hace mención de la capacidad contributiva, por la cual el contribuyente debe contar con la capacidad para poder cumplir con la obligación tributaria contraída al verificar el hecho generador de la misma.

Principios fundamentales del derecho tributario

Con el fin de profundizar en el análisis de la justicia tributaria es relevante conocer los principios fundamentales del derecho tributario entre los cuales se encuentra el principio de igualdad, el cual apunta a que el estado debe asegurar o diseñar las condiciones necesarias para hacer efectivo el tributo; de esta manera proporcionar el mismo tratamiento a las personas

que se encuentran en condiciones similares y evitar la discriminación fiscal. Este principio se fortalece en lo que establece el artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica que todos los habitantes son iguales ante la ley, tienen las mismas oportunidades y responsabilidades en todos los ámbitos.

La Corte de Constitucionalidad emitió sentencia dentro del expediente 287-93, la cual reconoce:

En relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad de trato para situaciones desiguales. La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece es que a leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias, pero deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, el tiempo y el modo en que han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario, pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del estado. ...este principio cobra efectividad cuando se crean impuestos, que son estructurados de forma tal, que permiten fácilmente evidencias que a mayor capacidad contributiva, mayor debe ser su incidencia en el contribuyente, pretendiéndose con ello que el sacrificio sea igualitario entre aquellos obligados al pago del tributo. De ahí que un sistema tributario justo y equitativo no sólo debe tomar en cuenta las aptitudes personales de los sujetos pasivos de un impuesto, sino también diversidades individuales que bien pueden ser determinadas en función de la capacidad económica personal de cada contribuyente, especialmente en aquellos casos de impuestos que toman como base imponible el patrimonio de una persona. En este último evento, el legislador debe contemplar en una ley por la cual se establezca un impuesto, que siempre debe regularse la posibilidad de una cierta depuración de la base imponible, con el objeto de que pueda determinarse fehacientemente la aptitud efectiva y no ficticia del contribuyente respecto de la carga impositiva que se le impone. Corte de Constitucionalidad de Guatemala, expediente 287-93.

La anterior sentencia de la Corte de Constitucionalidad, se hace referencia a que el legislador al momento de la creación de normas jurídicas de carácter tributario debe tomar en cuenta que los tributos deben de imponerse a todos los sujetos pasivos por igual; y en función a la capacidad económica de cada uno de ellos, por lo cual se deben establecer diversas categorías tanto de sujetos pasivos como de tributos; es decir a mayor capacidad contributiva mayor debe ser la incidencia en el contribuyente y con dichas disposiciones no se verá afectado el patrimonio del sujeto pasivo, quien debe de cumplir con la obligación tributaria.

No obstante, esta sentencia también se ve fortalecida en los principios de generalidad y proporcionalidad. El primero, hace referencia a la prohibición de la discriminación o de privilegios en materia fiscal, en el contexto guatemalteco existen exenciones o beneficios fiscales sin embargo estos son de carácter excepcional, basados en la capacidad económica social o política pero en ningún momento en otorgar privilegios fiscales. El segundo, indica que la imposición de cargas o tributos a los contribuyentes se deben realizar en proporción a su capacidad contributiva para que no sea desproporcional el pago de determinado impuesto.

Tributos

Es de utilidad hacer el análisis del tema de los tributos, como elemento fundamental de la exoneración, como una situación excepcional a la obligación tributaria. Los tributos se clasifican en impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras, según lo establece el artículo 10 del Código Tributario, los cuales son exigibles de manera coactiva toda vez se cumpla con el hecho generador previamente establecido en la norma jurídica.

Definición

Diversos doctrinarios definen el término tributo, y para efectos del análisis que se realiza; se entenderá como tributo aquel valor monetario o equivalente que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria deben de pagar al estado, en virtud de la potestad impositivo-coercitiva del mismo o por la obtención del contribuyente de un servicio o beneficio. Se puede indicar que es la prestación que el estado exige en ejercicio de su poder soberano con el objeto de agenciarse de recursos y con ellos cumplir con sus fines.

Características

Los tributos son prestaciones comúnmente en dinero las cuales son exigidas por el estado en ejercicio de su poder imperio, según la capacidad contributiva de los particulares o sujetos pasivos basados en el principio de legalidad, por el cual no hay tributo si el mismo no se encuentra regulado en ley y por ende su cobro tiene su razón de ser, los cuales se emplean para cubrir los gastos que se le demanda al estado y por ende esto le permite el cumplimiento efectivo de sus fines, así mismo los tributos tienen carácter público, es decir, que constituye parte del derecho público, pues los ingresos que el estado percibe es en virtud de su soberanía, la cual le es delegada por el pueblo según lo establece el artículo 141 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Clasificación

En la doctrina se consideran como tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y las tasas; éstas últimas aunque no se catalogan legalmente como tributos; en Guatemala, es la retribución pagada por servicios prestados por las instituciones del estado, por lo tanto si el estado necesita invertir, es evidente que debe contar con los medios pecuniarios necesarios para afrontar tales erogaciones. El estado debe pues, tener

ingresos, y es cuando se establece la necesidad de crear tributos. El Código tributario establece que se denomina impuestos a aquellos tributos que derivan de una actividad el estado que no tiene relación directa con el sujeto pasivo, los arbitrios son los tributos decretados en beneficio de las municipalidades, las contribuciones especiales se refieren a aquellos de los cuales deriva un beneficio directo para la población y por ultimo las contribuciones por mejoras son aquellas que tienen como fin la inversión en obras públicas que generan plusvalía inmobiliaria.

De acuerdo con Monterroso (2009), los tributos cuentan con elementos que los constituyen, los cuales se dividen en materiales y formales, integrados tanto por los que intervienen sea activa o pasivamente, así como el hecho o actividad de la cual se deriva la base alícuota sobre la cual se establece el monto o carga tributaria la cual debe cumplirse en un tiempo y forma previamente establecido en la ley. Entre los elementos materiales se pueden mencionar: el sujeto activo que en el caso de Guatemala es el estado; sujeto pasivo representado por el contribuyente; el objeto que es la materia imponible que se utiliza para determinar el impuesto; la base imponible que es aquella sobre la que recae el impuesto; el hecho generador que es el acontecimiento que hace al contribuyente deudor del fisco; y el porcentaje o tipo impositivo es el monto, cuota, o porcentaje que aplicada sobre la base imponible determina el monto que

debe de pagar el cumplimiento generado de la obligación tributaria establecida en la norma jurídica.

Entre los elementos formales se establece que el estado cuenta con un poder universal ya que éste es el único que los impone unilateralmente atendiendo a las necesidades que posee y es de carácter forzoso derivado a que el contribuyente debe pagarlo, aun en contra de su voluntad; es pecuniario ya que el pago es en sumas de dinero y como elemento formal también se hace mención de la legalidad por lo que los tributos deben de estar regulados en las normas jurídicas previamente para que el sujeto pasivo cumpla con dicha obligación. Lo anterior, tomando en cuenta que los tributos constituyen una importante fuente de ingresos del estado, para dotarse de los medios necesarios y poder cumplir con los objetivos y de esta forma poder equilibrar la economía del estado y brindarle a éste los recursos necesarios para atender el gasto público en el momento que sea necesario.

Relación jurídica tributaria

Es el vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de

contribuciones llamado también hecho generador que no necesariamente debe surgir de un acto de comercio, también puede generarse de un servicio y otros. Este es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el estado. El objetivo principal de éste al ejercer su poder, es obtener del contribuyente determinada cantidad pecuniaria para sufragar sus gastos. Sin embargo, el ejercicio de este poder, también se manifiesta en la exigencia de determinados actos de naturaleza administrativa necesarios para determinar o concretar el impuesto, que pueden consistir en un hacer, en un no hacer o en un tolerar.

El estado actúa a través de todos los organismos en principio, el Congreso de la República con potestad para crear las leyes que dan origen a la relación jurídica; luego el Organismo Ejecutivo se encarga del ejercicio de las atribuciones y funciones que la ley le confiere, y por último, el Organismo Judicial, que tiene una especial función en materia del ejercicio de las garantías constitucionales y los procedimientos que establecen las leyes para garantizar el cumplimiento de las mismas por los sujetos que conforman la relación tributaria.

En la relación jurídica tributaria pueden darse los siguientes escenarios; el dar, en el cual se puede hacer mención como ejemplo el pago del impuesto al valor agregado, éste es generado por la venta o permuta de bienes muebles o derechos reales constituidos sobre ellos, la prestación de servicios en el territorio nacional, las importaciones, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles. Hacer; que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes tributarias. No hacer; indica que el sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación tributaria; por ejemplo: extender facturas sin los requisitos que señale la ley. Tolerar; implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular. No requiere ejecución previa de la autoridad.

Por su parte Monterroso (2009), afirma, son características de la relación jurídica tributaria: En primer lugar el vínculo personalísimo, consistente en la relación entre el estado y los contribuyentes, cada uno en particular atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la ley. La obligatoriedad pecuniaria; que no es más que el cumplimiento coactivo de la obligación de forma dineraria, legalidad; su única fuente es la ley, la tipicidad expresa hace alusión a que nace al producirse la situación prevista en la ley, identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible, y por último la autonomía relacional la cual establece que tiene

características de autonomía no solamente con respecto a situaciones de derecho privado si no también respecto a situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.

Sujeto activo

Es el estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, el cual actúa mediante los poderes que lo integran: Organismo legislativo, que emite las leyes tributarias; Organismo ejecutivo, tiene la atribución de la recaudación y el cobro coactivo; Organismo judicial, encargado de dar cumplimiento a lo establecido en la legislación en materia judicial, por lo anterior se le considera al estado como el ente acreedor del tributo.

Sujeto pasivo

Según lo indica el Código Tributario, sujeto pasivo es quien tiene la obligación coactiva respecto a los tributos bajo la figura de contribuyente o responsable, los cuales a su vez se dividen en: contribuyentes y responsables, a los primeros se les denominan sujetos pasivos por deuda propia, ya que son quienes han realizado el hecho generador del tributo y pueden ser deudores, es decir los responsables directos del pago de la obligación tributaria. Agentes de retención quienes son los responsables

de retener al sujeto pasivo el impuesto al realizar el pago del mismo y agentes de percepción; responsables de percibir del que las realiza el pago del impuesto.

En cuanto a los responsables, son aquellos sujetos pasivos por deuda ajena identificados en los el artículo 25 del Código Tributario y se clasifican en: obligado por deuda ajena, quien sin ser contribuyente establece la ley que debe cumplir las obligaciones que se le atribuyen, y los responsables por representación, quienes sin que se vean afectados sus bienes actúan en calidad de representantes, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan, por ejemplo los padres, tutores, administradores de bienes de los menores, representantes legales de personas jurídicas, mandatarios respecto de los bienes que administren o dispongan, síndicos de quiebras y los depositarios de concurso de acreedores.

Extinción de la obligación tributaria

La obligación fiscal según lo establece el Código Tributario se extingue cuando el contribuyente cumple con la tributación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. Para dichos efectos la doctrina y la ley establecen una

clasificación de formas en que se puede extinguir la obligación tributaria, al igual que en el derecho común el principal medio para extinguir las obligaciones sustantivas tributarias es el pago, sin embargo hay otras formas por las cuales el sujeto pasivo queda libre de sus obligaciones, toda vez y satisfaga la prestación tributaria o cuando la ley establece la autorización para su extinción.

Dentro de las formas para extinguir la obligación tributaria se pueden mencionar, las que tanto la doctrina como la norma ordinaria establecen entre ellas: el pago, como la forma normal de extinción de la deuda tributaria o bien la forma por excelencia se le define como el cumplimiento de la prestación que constituya el objeto de la obligación, sea esta una obligación de hacer o no o una obligación de dar, según lo establece el artículo 36 del Código Tributario. En cuanto a la compensación, se establece que las obligaciones tributarias de un contribuyente pueden extinguirse total o parcialmente por compensación y esta constituye un medio especial de extinción de obligaciones recíprocas, que dispensa mutuamente a los dos deudores de la ejecución de la obligación, por lo menos hasta la concurrencia de la más corta. Al hablar de compensación, se hace referencia a aquella institución por medio de la cual se anulan dos obligaciones cuyos titulares son al mismo tiempo deudor y acreedor entre sí, hasta en que una de ellas alcance el importe de la otra.

Otra forma de extinguir la obligación tributaria es la confusión, la cual consiste en que los derechos del acreedor y deudor concurren en una sola persona, la que se convierte a la vez en deudora y acreedora, ya sea por sucesión o por circunstancia que provoque el mismo efecto. Esta se da cuando el estado reúne las calidades tanto de deudor como acreedor dando como resultado la no generación del tributo. Lo que a su vez genera una situación irregular por la razón de que es imposible la deuda a sí mismo, la cual se subsana al momento de extinguirse.

La condonación a su vez, se define como el perdón o la liberación de la deuda concedida por el acreedor, esta solo puede realizarse a título general y nunca particular porque implicaría un tratamiento desigual para los sujetos pasivos o el ejercicio discrecional del poder tributario por parte de los entes rectores en el tema de tributación. En este orden de ideas no puede ser una decisión administrativa, en tanto que la creación de los tributos compete de manera exclusiva al Congreso de la República de Guatemala, y por ende es este órgano el encargado de emitir normas jurídicas que permitan la condonación de la obligación tributaria.

Finalmente se hace mención de la prescripción como una forma de extinguir la obligación tributaria, la cual tiene lugar cuando el deudor queda liberado por la inacción del acreedor durante cierto tiempo, el Código Tributario en el artículo 47 hace referencia a la prescripción como:

El derecho que tiene la Administración tributaria para llevar a cabo verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, así como de liquidar intereses, multas y exigir su cumplimiento en el plazo de 4 años. En igual plazo los contribuyentes o los responsables deberán ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrando por concepto de tributos, intereses, recargos y multas.

La normativa establece plazos específicos en los cuales finaliza la obligación tributaria tanto del sujeto pasivo, como a quien le corresponde el derecho de repetición; lo cual debe realizarse de acuerdo a los procedimientos legales previamente establecidos. La normativa legal guatemalteca contempla también la figura de la prescripción especial, la cual se da cuando el contribuyente o responsable no se haya registrado ante la administración tributaria, en este caso el plazo para la prescripción será de 8 años según lo establece el artículo 48 del Código Tributario.

En cuanto a las clases de prescripción se pueden mencionar dos grandes apartados, el primero a favor del contribuyente, en la cual el contribuyente se libera de obligaciones y sanciones por el transcurso del tiempo y; la que opera a favor de la administración pública en la cual éste se libera de las obligaciones que nacen a favor de los sujetos pasivos por la devolución de créditos fiscales, así como a los intereses que estas obligaciones pudieron haber generado.

Incumplimiento de la obligación tributaria

En tanto el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones tributarias no incurre en ninguna falta o delito, sin embargo si no se cumpliera con la tributación en el tiempo previamente establecido en ley se incurre en lo que se denomina como infracción tributaria, la cual se define como las violaciones a las normas tributarias, el no pago de los tributos, o incumplimiento de las obligaciones tributarias tanto de tipo formal como material sancionada por la administración tributaria, en tanto no se constituya en delito o falta sancionada por la normativa del ramo penal, todo ello generado a causa del cese del cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente, con el pleno conocimiento de sus obligaciones tributaria.

Infracción tributaria

Según el artículo 71 del Código Tributario establece que son infracciones tributarias: “Pago extemporáneo de las retenciones, la mora, la omisión del pago de tributos, la resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria, el incumplimiento de las obligaciones formales”. Lo cual indica que cuando violenta alguna norma tributaria, se tipifica como un ilícito tributario. En los casos de infracciones

tributarias, las sanciones serán impuestas por los órganos administrativos, mientras que los delitos serán sancionados por los órganos judiciales competentes, según lo establecido en ley.

Con el fin de minimizar las infracciones tributarias y que el tributo sea percibido por la entidad recaudadora de una manera efectiva, haciendo énfasis en la importancia del conocimiento pleno que tenga el sujeto pasivo de sus obligaciones contributivas, y en tanto que conociendo sus obligaciones incurre en infracción o delito; el estado cuenta con un proceso tributario sancionador el cual se encuentra regulado en el Código Tributario el cual tiene dos fines centrales: el primero consiste en asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias que por acción u omisión el contribuyente dejó de pagar y el segundo fin es el de sancionar a los contribuyentes por el impago de dichas obligaciones. Este proceso se caracteriza porque todo el procedimiento se realiza de manera escrita, ya que es necesaria la manifestación y constancia de los actos que lo integran, esto como una garantía jurídica para el particular y por ende para la misma administración pública.

Eficiencia y eficacia de la exoneración para el fomento de la cultura tributaria

La cultura tributaria es un factor que no debe pasar desapercibido al analizar la justicia tributaria, ya que en cuanto a la exoneración de multas y recargos es importante vincular si dicha exoneración favorece o no al hecho de que el contribuyente cumpla de manera responsable con su obligación. Para lo cual, la Superintendencia de administración tributaria a través del programa permanente de cultura tributaria (2014), define ésta como el conjunto de conocimientos, percepciones, actitudes y prácticas de conducta de una sociedad o de un grupo social respecto a la tributación, es decir al acto de tributar o de pagar impuestos a un estado de conformidad con las leyes que lo rigen.

La cultura tributaria tiene fundamento en el pago de impuestos, los cuales constituyen una obligación legal establecida por el estado el cual está legitimado para esta acción, así mismo el cumplimiento de esta obligación representa un compromiso social que debe ser asumido por las personas y empresas que habitan en un país determinado, y que por lo tanto, comparten un territorio en común y demandan de servicios públicos los cuales solo pueden ser garantizados por el estado toda vez y cuente con los recursos públicos necesarios para ello.

Por lo cual, a la administración tributaria le corresponde velar por el cumplimiento del pago de impuestos de acuerdo a las leyes que la facultan. Según lo establece el Código Tributario, la obligación tributaria es exigible de manera obligatoria de ello proviene que toda acción u omisión que de paso a una infracción por haberse cumplido el hecho generador de los tributos previamente establecidos en normas legales, las cuales serán sancionadas por la administración tributaria.

Así mismo, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, establece en el artículo 3 literal e), f), y g) que a este ente del estado le corresponde llevar el control registral, promover y desarrollar acciones administrativa y promover acciones judiciales que así lo determine para asegurar el cobro de tributos, intereses, recargos y multas, a los contribuyentes y responsables y tiene como fin último sancionar conforme lo establece la norma jurídica tanto de forma administrativa como de instar la persecución penal a través de la denuncia, por lo cual queda ratificado el hecho del cumplimiento coactivo de la obligación tributaria y las responsabilidades tanto administrativas como penales si en caso se dejare de cumplir con las mismas.

El incumplimiento de la obligación tributaria se debe a hechos históricos, por lo cual la historia de Guatemala como estado independiente no se ha caracterizado específicamente por el respeto a la autoridad, a la ley y al orden ciudadano lo cual pone en evidencia que no se ha logrado arraigar la cultura de la legalidad. Por lo cual el establecimiento de un pleno estado de derecho es todavía un proceso en construcción, aunado a ello el tema de la tributación no puede ser visualizado de forma ajena, sino al contrario está inmersa en un estado en donde no se respetan las normas jurídicas y por ende se incurre en faltas o delitos de carácter tributario.

Eficiencia y eficacia de los tributos

Cabe considerar por otra parte el abordaje de la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de la obligación tributaria y su relación con la cultura tributaria, para lo cual es importante destacar que existen varios factores determinantes del incumplimiento de dicha obligación por parte del sujeto pasivo, entre ellos se pueden mencionar precisamente la falta de cultura tributaria, es decir la ausencia de una práctica habitual de cumplimiento voluntario y consciente de las obligaciones.

Según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2012), existen diversos factores que limitan el cumplimiento de la tributación; entre los cuales se pueden mencionar: la ignorancia, el

desconocimiento, y la falta de información y formación sobre la materia lo cual deriva en la débil ética ciudadana y la limitada práctica de valores sociales, las críticas a la gestión pública respecto a corrupción, ineficiencia, dificultad de cumplir, inequidad tributaria, deficiencia de los servicios, pobre calidad del gasto público, cuestionamientos a la autoridad y a la legitimidad del poder público, conductas deliberadamente transgresivas de la normativa tributaria lo que conlleva a la comisión de delitos como la evasión, fraude y contrabando entre otros.

Como consecuencia de estos factores, Guatemala sigue teniendo una de las cargas tributarias más bajas de América Latina; esto según informe de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe CEPAL (2012), los ingresos tributarios como proporción de la producción de cada país encuentran sus tasas más bajas en Guatemala con un 12.3 por ciento, aun cuando las cifras de recaudación incluyen las cuotas al seguro social. Lo cual deja en evidencia la deficiente armonización entre la carga tributaria, la capacidad de pago y la cultura tributaria de los sujetos obligados a tributar, por lo cual los tributos no son los suficientes para cubrir las necesidades de la población a través de servicios públicos.

Cabe resaltar ante tal situación, que la capacidad de recaudación tributaria se halla sujeta a variables de distinta naturaleza social sean estas el convencer a los ciudadanos y fortalecer al estado con recursos económicos

para que cumpla su función constitucional, establecer los controles administrativos adecuados, incorporar tecnología con el fin de facilitar la exigencia del pago de impuestos, contar con mecanismos que faciliten el acceso del ciudadano a las instancias tributarias, ampliar la base tributaria, incrementar las tasas impositivas.

Estas variables han sido objeto de preocupación no solo en el sector político, sino también en la sociedad civil y la comunidad internacional. Sin embargo, la discusión sobre la problemática relativa a la administración de justicia en esta materia ha quedado al margen. La cultura jurídica generada alrededor de lo judicial se caracteriza por la lentitud de los trámites, la preocupación desmedida por las formas escritas antes que por la solución de los conflictos y la excesiva formalidad convertida en ritualismo incomprensible para los técnicos en materia impositiva y los ciudadanos. Probablemente los aspectos mencionados han creado la sensación de que hacer cumplir la ley tributaria es una utopía irrealizable. Por lo tanto, se estableció una tendencia dirigida a resolver los problemas administrativos, que en última instancia tienen mayores probabilidades de éxito que aquellos relacionados con el reclamo de los tributos por la vía judicial.

En el ámbito del cumplimiento de las obligaciones de carácter tributaria, la vía judicial o la justicia tiene dos funciones fundamentales; la disminución de los riesgos de impunidad en los intentos de evadir las responsabilidades tributarias y por otro lado proteger al ciudadano respecto a posibles arbitrariedades que cometan las instancias responsables del efectivo cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero este no se constituye en el único medio o forma de exigir la tributación si fuera de esta forma el sistema de justicia sufriría de una saturación desmedida y por ende de una ineffectividad en el cumplimiento de su cometido, por lo tanto se concibe como subsidiario de la administración pública.

Actualmente, el Estado de Guatemala cuenta con diversas deficiencias en cuanto a generar el cumplimiento tributario el cual va más allá de la mera recaudación sino que debe existir interrelación entre la dos aspectos fundamentales, el primero la viabilidad de tributar la cual conlleva a la efectiva información y orientación lo que deriva en una efectiva comunicación entre la administración tributaria y el contribuyente, así como la facilitación al acceso de servicios que permitan el cumplimiento de la obligación encaminado hacia una efectiva atención al contribuyente que le genera confianza, y el segundo aspecto la disposición de tributar la cual de manera subjetiva integra los elementos de coerción reflejado en

las políticas de fiscalización del tributo y el elemento de persuasión hacia una cultura tributaria armoniosa basada en la concientización de la población de la necesidad e impacto que genera en la población la tributación o el incumplimiento.

Por consiguiente, se refleja la ineficiencia e ineficacia de la exoneración tributaria de multas y recargos a contribuyentes que por diversas razones no cumplieron con su obligación tributaria en el plazo y modo establecidos en ley y de la cual tienen pleno conocimiento desde el momento de su inscripción ante la administración tributaria respecto a la actividad que desempeñan. Tomando en cuenta que anualmente no se cumple con la meta de recaudación tributaria lo que no permite a su vez el cumplimiento de objetivos o de resultados, esto a su vez da lugar a un sistema cíclico que no permite el mejoramiento de los procesos y en este caso particular de criterios de objetividad en la exoneración de multas y recargos a los contribuyentes.

Exoneración frente a la cultura tributaria

Una vez identificados los elementos que implican la cultura tributaria es necesario referir que ésta se ve favorecida frente a la exoneración, la cual es concebida como una figura tributaria por la cual el poder ejecutivo

libera al sujeto pasivo del pago de multas, cargo o recargos estos generados como producto del incumplimiento de la obligación tributaria, como una estrategia para que se cumpla con el pago del tributo principal y se inicie una nueva obligación jurídica tributaria.

El Código Tributario en el artículo 97 establece “La exoneración de recargos y multas le corresponde al Presidente de la República, quien puede autorizar a la Administración Tributaria para ejercitar esta facultad, los intereses constituyen recargos”. Tomando en cuenta que la cultura tributaria se fundamenta en valores como la honestidad, honradez, integridad, constancia, dignidad, transparencia, y en cuanto a la legalidad se fundamenta en valores como el respeto, la justicia esta a su vez como principio tributario frente a la cual todos los ciudadanos tienen los mismos derechos y obligaciones y por ende deben de cumplir de manera justa y equitativa las obligaciones de carácter tributario que de acuerdo a sus actividades económicas se deriven. No obstante la exoneración se contrapone al fomento de la cultura tributaria derivando en la poca confianza de los demás sujetos pasivos que cumplen en tiempo, forma y modo de tributación y que por no contar con los medios necesarios para la tributación recaen en infracción, en contraste con quienes no cumplen de manera eficiente y por ende reciben dicha liberación de multas y recargos, aun contando con los recursos suficientes para cumplir con la obligación

tributaria, que en su mayoría reinciden en varias ocasiones, resultando en una débil recaudación tributaria que genera menores erogaciones para el gasto público.

Principios constitucionales tributarios

Estos se constituyen en la forma de limitar el poder imperio del estado o bien en la base del ordenamiento jurídico, la parte permanente del derecho que determina la evolución jurídica, es decir las ideas fundamentales que informan la organización de un país. En este caso, le otorgan al contribuyente el respaldo para no ser agraviado por los preceptos contenidos en las normas jurídicas al momento de su aplicación por los diversos órganos competentes.

Entre los cuales resalta el principio de legalidad el cual tiene como base el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala el cual indica: 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.” Lo anterior hace mención a los parámetros del régimen financiero, las atribuciones del Congreso de la Republica referente a los tributos así como de las bases de la recaudación de los

mismos, haciendo énfasis en su aplicación basados en los principios de equidad y justicia tributaria, cabe mencionar que no puede ser exigible el tributo sino esta previamente establecido en una norma jurídica y al cumplimiento del hecho generador el contribuyente debe de cumplir con la obligación tributaria que en la misma se establece.

Además se puede mencionar la capacidad de pago la cual alude que el sujeto pasivo debe contar con la acreditación de cierta capacidad económica para cumplir con su obligación tributaria, otro principio es el de irretroactividad el cual tiene su base en la máxima *nullun tributum sine lege*, tal como lo establece el artículo 15 de la Constitución Política de la República de Guatemala “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”. Es decir que no puede existir un tributo sin una ley previa, esto con el fin de no lesionar los intereses y el patrimonio del contribuyente, lo que lejos de favorecer menoscabaría sus condiciones en la calidad de vida.

La justicia tributaria como uno de los principios fundamentales tiene como fin el cobro y pago de los tributos con igualdad, para que cada uno de los ciudadanos deudores del mismo cumpla con sus obligaciones basadas en dicho principio y en el tiempo y forma que previamente establece la ley al momento de que se desarrolle el hecho generador. Lo que conlleva al

cumplimiento coactivo de la obligación tributaria, para que el estado pueda cumplir con sus funciones y garantizar el bien común a todos los habitantes de forma equitativa, legal, y justa, basada en dicho principio.

Este principio señala que todas las personas que se encuentran bajo la soberanía de un estado, deben de contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades, o sea en proporción a los ingresos que obtengan cada uno de ellos, por lo tanto, los impuestos deben de ser justos, entendida la justicia como la virtud de dar a cada quien lo que le pertenece y de manera equitativa.

Presidente de la República

Es necesario determinar primero a la presidencia, como la suprema organización política y administrativa del estado, una forma de gobierno fundamental en un estado constitucional, es el órgano administrativo más alto dentro de la jerarquía de la administración centralizada guatemalteca, y su máxima autoridad es el Presidente Constitucional de la República. Como ya ha sido referido en anteriores secciones, la facultad para la exoneración tributaria es única y exclusiva del organismo ejecutivo por conducto del presidente de la Republica, razón por la cual es de vital importancia el abordaje de este tema referente a las funciones

constitucionales que legitiman la función de exoneración de multas y recargos de carácter tributario y si bien dicha función delegada cumple con los objetivos para lo cual fue establecida constitucionalmente o bien debilita la credibilidad del estado frente a la recaudación de la administración tributaria.

Funciones presidenciales

La Constitución Política de la República de Guatemala en el artículo 237 indica las funciones específicas del Presidente de la República. Sin embargo respecto al tema tributario y de exoneración establece que “Son funciones del Presidente de la República: r) Exonerar de multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo”. Dicha función legitima al Presidente para autorizar dicha exoneración y facultar a la administración tributaria para ejercitar dicha facultad. Cabe resaltar la importancia de explicar que existe confusión regularmente sobre la facultad otorgada al presidente, según lo indicado. Algunos doctrinarios y juristas consideran que se trata de una exención de impuestos, situación que técnicamente es diferente a la posibilidad de exonerar las multas y recargos por lo cual el Congreso de

la República es el único ente facultado para la exención de tasas e impuestos, mediante normativas legales.

En contraste, se hace mención que al presidente le corresponde condonar las multas y recargos que derivado del no pago de determinados impuestos se generen, esto regulado en el artículo 46 del Código Tributario. La posición inicial es que el estado al fiscalizar y encontrar que existe una deuda morosa de los contribuyentes, decide para efectos de alcanzar liquidez en su presupuesto, otorgar un beneficio para incentivarles a pagar el impuesto principal adeudado, a cambio de no realizar el cobro de multas y recargos que serían parte del cobro. Para el contribuyente que adeuda al fisco, es una oportunidad la exoneración dada, porque les permite ponerse al día en sus obligaciones tributarias, sin el recargo, que en algunos casos representan cantidades millonarias.

Para el estado es un proceso que mejora el nivel de recaudación, de liquidez y disminuye el gasto en el proceso, puesto que no utiliza los mecanismos administrativos o judiciales de cobro. En contraposición se encuentra el contribuyente que ha cumplido con sus obligaciones fiscales y que conserva una responsabilidad ciudadana de realizar el pago a tiempo con el cumplimiento de ley, de allí deriva la importancia del principio de justicia tributaria y su valoración frente a estos dos escenarios, para lo cual

debe existir un balance entre los mismos y por ende mejorar la capacidad de recaudación del estado de manera oportuna, eficiente y responsable por parte del contribuyente.

En cuanto al trabajo de viabilizar la tributación y generar por parte del sujeto pasivo la disposición voluntaria de tributar a través de la persuasión y concientización que ha realizado la administración tributaria, la exoneración facilita la labor de recaudación, pero pone en circunstancia desigual a los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones, con aquellos que cada cierto tiempo esperan la exoneración de multas y recargos que otorga el presidente, por lo cual el estado de Guatemala debe optimizar la capacidad de recaudación y a su vez minimizar la cantidad de sujetos pasivos que solicitan la exoneración de multas y recargos, a fin de que el tributo se cancele en condiciones igualitarias tomando en cuenta que el monto del mismo se fija en proporción a la capacidad de pago del contribuyente, esto determinado por la actividad económica que realiza..

Facultad constitucional del Presidente de la República

La Constitución Política de la República de Guatemala, así como el Código Tributario establecen específicamente que la única persona facultada para otorgar la exoneración de multas y recargos, en materia

tributaria es el Presidente de la República, razón por la cual en este apartado se analizará dicha facultad y las funciones que éste desempeña, así como los criterios respecto al tipo de contribuyentes a los cuales se les debe de exonerar, como el monto sobre los cuales se confiere dicha condonación a quienes lo soliciten, y finalmente si esto fortalece y en qué medida al cumplimiento coactivo de la obligación tributaria o bien debilita la acción recaudadora.

El Presidente de la República de Guatemala, es el jefe del estado de Guatemala. Ejerce además las funciones del Organismo Ejecutivo por mandato del pueblo, actuará siempre con los ministros, en consejo de ministros, o separadamente con uno o más de ellos. Representa la unidad nacional, y deberá velar por los intereses de toda la población de la República, según lo establecen los artículos 182 y 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Criterios y principios para otorgar la exoneración

Los principios son considerados como el marco que regula el derecho tributario y la forma en la cual se limita el poder del estado para respaldar y resguardar los derechos de quienes se sujetan a un ordenamiento jurídico determinado, con el fin de resguardar tanto la recaudación de la

administración tributaria como los derechos de los contribuyentes con el fin de que estos no se vean vulnerados o violentados de manera arbitraria. El marco legal referente a la exoneración no establece principios o criterios que se deben de tomar en cuenta para otorgar o no dicha condonación, sin embargo a continuación se citan dos principios que se consideran fundamentales para tomar en cuenta al momento de la toma de decisión que realiza el Organismo Ejecutivo a través del Presidente de la República.

Principio de igualdad

Este principio tiene su fundamento en que todos los ciudadanos son iguales y por tanto el marco legal en materia tributaria no debe hacer discriminaciones perjudicando o beneficiando a determinados individuos o grupos. El principio de igualdad en la ley, tiende a la obtención de la justicia tributaria por la vía de la neutralidad fiscal, es decir que las decisiones que se tomen ya sea por el Presidente de la Republica o por la administración tributaria deben de ser ecuánimes de manera que se haga valer las normas jurídicas pero a su vez se respeten los derechos de los contribuyentes tanto de quienes cumplen en tiempo y modo de la tributación como de aquellos que incurren en multas y recargos, toda vez y se analicen las causas de incurrir en dicha situación, de manera que esto

no sea una acción reincidente, de manera que si se otorga a un contribuyente que de manera repetitiva solicita dicha exoneración debilitaría la confianza de tributar de aquel contribuyente que cumple con sus obligaciones. Tomando en cuenta lo que establece la Ley del Organismo Judicial artículo 4 todos los ciudadanos están obligados a conocer de los derechos pero también de sus obligaciones para no incurrir en faltas o delitos.

La normativa legal debe dar igual tratamiento a todas las personas que estén en la mismas o análogas circunstancias. En el derecho tributario los mayores problemas se presentan en la igualdad económica, respecto a la idea que es flexible, pero los criterios deben estar justificados, por aplicación de la discrecionalidad que no equivale a arbitrariedad, por lo cual la exoneración termina siendo un tema generador de polémica dentro de la concepción de la igualdad en la ley, en virtud del criterio de la capacidad contributiva, es decir quien tiene la capacidad de pago debe tener la capacidad de cumplir con sus obligaciones tributarias.

Principio de legalidad

En relación a este principio, las leyes son interpretadas conforme a su letra y espíritu, limitando la posibilidad de crear impuestos y exenciones por analogía. Además las obligaciones tributarias nacidas en la ley no pueden

ser derogadas por acuerdo de particulares, ni entre éstos y el estado. De ésta manera, para resultar ser obligado es menester una disposición expresada en ley.

El principio de legalidad implica, en primer lugar, la supremacía de la Constitución y de la ley como enunciado de la voluntad general, frente a todos los poderes públicos. Lo que implica la sujeción de la administración a sus propias normas y los reglamentos, sin embargo, actualmente se entiende que todas las actuaciones de los poderes públicos deben estar legitimadas y previstas por la ley, de modo que la administración sólo puede actuar allí donde la ley le concede potestades. Los beneficios fiscales son estipulados en la ley, un claro ejemplo son las exenciones que estipula quienes están exentos de determinados impuestos, y todo basado en la normativa legal pero la exoneración como beneficio, se determina que únicamente le compete otorgarla al Presidente de la República, tal facultad carece de criterios específicos, concretos y objetivos por las cuales se exonere a determinado contribuyente que así lo solicitare, al no existir estos criterios se desvirtúa la figura jurídica de la exoneración dando lugar a que dicha decisión sea político - partidista o política de gobierno que tenga como fin el responder a intereses particulares.

Impacto para el estado al exonerar de multas y recargos

Es conveniente acotar que la exoneración de multas y recargos no cuenta con criterios legales regulados para ser otorgada, por lo tanto genera un impacto a los ingresos del estado, ya que se constituyen en el valor dinerario que deja de percibir el mismo aunque no esté contemplado como parte de los ingresos a obtener; puesto que es de beneficio para la administración tributaria. El Presidente de la República al otorgar la exoneración solicitada, no permite al estado beneficiarse de la infracción cometida por el sujeto pasivo, quien no cumplió debidamente con su obligación tributaria, la cual fue impuesta por el estado.

En cuanto a los compromisos establecidos en los Acuerdos de Paz signados en 1996 en el ámbito fiscal esto como fundamento del perjuicio del estado en otorgar privilegios a quienes incumplen, la Constitución Política de la República le da el marco legal a la tributación del país, para asegurar la suficiencia de los recursos, a fin de que el estado cumpla las funciones que se le designan. La política fiscal de ingresos y egresos es la herramienta fundamental para que el estado pueda cumplir con sus obligaciones constitucionales, y en particular aquellas relacionadas con el desarrollo social en la búsqueda del bien común.

La política fiscal se integra por las exoneraciones, exenciones de impuestos, franquicias, deducciones especiales y otras medidas establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, leyes ordinarias e instrumentos de política económica del estado, surge lo que se denomina como gasto tributario como la recaudación tributaria que el gobierno central deja de percibir, como resultado de los tratamientos especiales anteriormente mencionados.

Lo anterior se ve reflejado en el Informe de la estimación de la devolución del crédito fiscal y gasto tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria (2018), el cual establece que el estado deja de percibir anualmente un estimado de entre 12 y 16 millones de quetzales estimado entre los años 2015 y 2018 por cada año, los que afectan tanto los impuestos directos siendo estos; el impuesto sobre la renta y el impuesto de solidaridad y los indirectos, como el impuesto al valor agregado -IVA-, derechos arancelarios a las importaciones, el tabaco y sus productos, distribución de bebidas, cemento, petróleo, impuesto de circulación de vehículos.

La anterior estimación es un factor crucial para incrementar la proyección del gasto público y por ende aumentar la oferta en servicios públicos de calidad frente a la alta demanda de la población, de acuerdo a las

necesidades emergentes en los sectores de infraestructura que conlleve a la generación de proyectos energéticos, comunicación, transporte y seguridad, en cuanto al sector de salud desarrollar acciones orientadas al cuidado de la salud de la sociedad.

En el sector de educación como uno de los elementos básicos para el desarrollo de una país, el cual debiera incluir la generación de condiciones para contar con un sistema educativo competitivo y por ende ampliar la cobertura, y otros de los sectores que se deben incluir dentro del gasto público es la seguridad ciudadana, lo que abarca aspectos de tránsito y viabilidad, seguridad e integridad de cada uno de los ciudadanos frente a los altos índices de violencia que actualmente se viven en el territorio. Estos cuatro sectores que permitirían mayor desarrollo de la población y por consiguiente del país en general, toda vez y la recaudación tributaria y sobre todo los beneficios fiscales tuvieran criterios previamente establecidos para su otorgamiento, que permitiera lejos de la evasión de impuestos, mayor compromiso de los contribuyentes para cumplir con sus obligaciones fiscales que posteriormente le son devueltas con carácter de servicios públicos.

Dicho lo anterior se evidencia el impacto a la recaudación tributaria nacional el hecho de otorgar la exoneración por multas y recargos, ya que si los contribuyentes cumplieren con el pago puntual de los tributos según lo según lo establece la ley, el estado a través de las entidades que lo conforman no tendría la necesidad de brindar dicha condonación con el fin de lograr el pago del impuesto inicial, ya que en su mayoría quienes solicitan dicha exoneración son empresas que cuentan con la capacidad administrativa, operativa y pecuniaria para poder cumplir con el fisco, y de esta manera no se tendría que desvirtuar el carácter coactivo del tributo, tomando en cuenta que si el estado los ha establecido de manera unilateral, existen razones sociales, económicas, políticas y sociales que motivan su creación.

Ahora bien, lo anterior se sustenta en información de la base de datos de la unidad de libre acceso a la información pública 139-2019 de la Superintendencia de Administración Tributaria en la cual se encuentran los nombres de las empresas que solicitaron dicha exoneración y el monto total que la misma generaría en concepto de dicha condonación si se brindará a todas las personas individuales y jurídicas que lo solicitaren siendo este un total de 145 contribuyentes con un monto total de 7,545,266.00, lo que representa una pérdida en la recaudación para el fisco.

En relación a la problemática expuesta, las autoridades competentes en materia tributaria deben de evaluar si la figura jurídica de la exoneración se aplica de manera correcta o bien es una de las facultades que se le deben de suprimir al Presidente de la Republica ya que ni la Constitución Política de la República de Guatemala ni las leyes ordinarias en materia tributaria establecen criterios claros y objetivos tanto de tipo de contribuyente como porcentajes sobre los cuales se debe otorgar la exoneración, en tanto no se cuente con dichos criterios su aplicabilidad será de manera subjetiva entre el Presidente de la Republica y los contribuyentes que los soliciten.

Por lo cual se sustenta la imperante necesidad de que el estado de Guatemala cuente con reformas tanto en la Constitución Política de la República de Guatemala y el Código Tributario referentes a la figura jurídico tributaria de la exoneración de multas y recargos estableciendo, objeto de la exoneración de multas y recargos tributarios, descripción específica del sujeto pasivo y tipo de actividad a la cual se le brindará dicho beneficio, porcentaje respecto de la cual se aplicará la exoneración; así como las sanciones e infracciones hacia el contribuyente reincidente y que utilice dicha figura como medio para continuar con el incumplimiento de la obligación tributaria en el tiempo y modo que establece la normativa legal de esta materia.

Esto con el fin de lograr el respeto al principio constitucional de justicia y equidad tributaria y el cumplimiento coactivo de la obligación, tanto del pequeño o mediano contribuyente que cuenta con un ingreso medio pero que esto no le impida el cumplimiento de su obligación tributaria y del contribuyente dueño de empresas nacionales o transnacionales en nuestro país, que aun contando con la capacidad de pago no cumple con su obligación tributaria, de esta manera debilitando la credibilidad y legitimidad de la Administración Tributaria y por ende la cultura tributaria.

Conclusiones

Se establece que en cuanto a los alcances y límites de la potestad conferida al Presidente de la República en relación a la exoneración de multas y recargos tributarios, ni la Constitución Política de la República como ley suprema ni leyes ordinarias como el Código Tributario, establecen criterios específicos de análisis, lo que conlleva a que su otorgamiento sea de manera arbitraria respondiendo a intereses de índole político o económico entre sujeto pasivo y sujeto activo, por lo cual se refleja la imperante necesidad de reformar a fin de limitar dicha potestad presidencial a través de la cual se otorga la exoneración identificada.

Considerando a la exoneración de multas y recargos como una figura jurídico-tributaria, actualmente se emplea como un incentivo del incumplimiento de las obligaciones tributarias en el tiempo y modo que establece la ley, constituyéndose esta en lesividad del principio de justicia tributaria, derivado que en su mayoría las empresas con capacidad económica de pago, son quienes solicitan dicha condonación, la cual no cuenta con parámetros legales específicos respecto al tipo de contribuyentes, monto o porcentaje a exonerar así como sanciones o infracciones en casos de reincidencia por parte de los sujetos pasivos ante

la exoneración, lo que permitirá el control tanto administrativo y financiero pertinente.

Así mismo, la cultura tributaria concebida como la responsabilidad del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria de cumplir con las obligaciones impuestas por la ley, se ve lesionada en tanto surgen dos escenarios; el del contribuyente que cumple en tiempo y modo con las obligaciones y, aquel que incurre en multas y recargos por incumplimiento; recibiendo éste último un privilegio por dicho incumplimiento lo que debilita la credibilidad del estado y por ende de la administración tributaria frente al contribuyente, aduciendo éste que en cuanto al tributo no se garantiza la igualdad, lo que conlleva a la ineficacia o debilidad en la recaudación del fisco y por ende el fin último del estado no se cumple al no tener éste los recursos financieros necesarios que se puedan ejecutar y así garantizar a los guatemaltecos el bien común.

Referencias

Libros

Altamirano, A. (2012). *Derecho Tributario. Teoría General*. Marcial Pons. Buenos Aires.

Colao, P. (2015) *Derecho Tributario, Parte General*. RAI Universidad Politécnica de Cartagena Ediciones. Colombia.

Comisión económica para América Latina y el Caribe. (2012). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe*. México. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico OCDE.

Hernández, J. (2006). *Introducción a la economía*. Servicios Profesionales. Guatemala.

Instituto de Administración Tributaria Aduanera (2012). *Cultura Tributaria*. Superintendencia Nacional de Aduanas. Perú.

Instituto centroamericano de Estudios Fiscales. (2008). *La eficiencia de la captación fiscal por la vía judicial*. Guatemala: Instituto centroamericano de Estudios Fiscales.

Lepe, L. (2015). *La legalidad tributaria y las contribuciones especiales con estudio desde la perspectiva constitucional. (Tesis de maestría)*. Universidad de San Carlos de Guatemala. Guatemala.

Monterroso, G. (2009) *Fundamentos Tributarios*. Comunicación Gráfica G&A. Guatemala, Centro América.

Quispe, J. (2017). *Manual Autoformativo, derecho tributario I*. Universidad Continental. Huancayo-Perú.

Sol, H. (2012). *Derecho Fiscal*. México: Red Tercer Milenio S.C.

Superintendencia de Administración tributaria. (2014). *Cultura Tributaria de la Superintendencia de Administración tributaria*. Guatemala. El autor.

Legislación

Asamblea Nacional Constituyente. (1986). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Del 14 de enero de 1986. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1973). Decreto 17-73. *Código Penal*. Del 01 de enero de 1974. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1991). Decreto 6-91 *Código Tributario*. Del 02 de octubre de 1991. Guatemala.

Congreso de la República de Guatemala. (1998). Decreto 101-97. *Ley Orgánica del Presupuesto*. Del 1 de enero de 1998. Guatemala.

Corte de Constitucionalidad. *Sentencia dentro del expediente 287-93, del 28 de septiembre de 1995*. Guatemala.

Fuentes electrónicas

Ros, M.L. [s.f]. *Teoría y Técnica Tributaria*. Recuperado de <https://es.calameo.com/books/000064194175e7f0a30bb>. Fecha 05/06/2020. Hora: 09:30 am.

Superintendencia de Administración Tributaria (2018). *Estimación de la devolución de crédito fiscal y gasto tributario periodo 2016-2018*. Guatemala: El autor. Recuperado de <https://www.minfin.gob.gt/images/archivos/proypre2019/documentos/Separata%20Estimaci%C3%B3n%20de%20la%20Devolucion%20de%20Cr%C3%A9dito%20Fiscal%20y%20Gasto%20Tributario%20FINAL.pdf>. Fecha 17/06/2020. Hora: 14:00 pm.

Superintendencia de Administración Tributaria (2020). *Estimación del gasto tributario del Gobierno Central, aspectos conceptuales y metodológicos*. Departamento de Estrategias tributarias. Guatemala: El autor. Recuperado de: http://www.mineco.gob.gt/sites/default/files/Inversion%20y%20Competencia/estimacion_gt_gob_central_2012-2015.pdf. Fecha 08/07/2020. Hora: 11:00 am.

Superintendencia de Administración Tributaria (2019). *Información unidad libre acceso a la información pública*. Departamento de Estrategias tributarias. Guatemala: El autor. Recuperado de: <https://portal.sat.gob.gt/portal/libre-acceso-la-informacion-publica/>. Fecha 15/07/2020. Hora: 14:00 am.