

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE  
CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y  
SOCIALES, ABOGACÍA Y NOTARIADO**

**TRABAJO DE GRADUACIÓN**



**TESIS**

**“ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA TERCERIZACIÓN DE SERVICIOS  
PÚBLICOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA (SAT)”**

**KARLA VIVIANA POP GONZALEZ**

**COBÁN, ALTA VERAPAZ, MAYO DE 2018**

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE  
CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y  
SOCIALES, ABOGACÍA Y NOTARIADO**

**TRABAJO DE GRADUACIÓN**

**TESIS  
“ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA TERCERIZACIÓN DE SERVICIOS  
PÚBLICOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA (SAT)”**

**PRESENTADA AL HONORABLE CONSEJO DIRECTIVO DEL  
CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE**

**POR**

**KARLA VIVIANA POP GONZALEZ  
CARNÉ: 200842222**

**COMO REQUISITO PREVIO A OPTAR AL GRADO ACADÉMICO  
DE LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, Y LOS  
TÍTULOS PROFESIONALES DE ABOGADA Y NOTARIA**

**COBAN, ALTA VERAPAZ, MAYO 2018**

## **AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

### **RECTOR MAGNÍFICO**

Dr. Carlos Guillermo Alvarado Cerezo

### **CONSEJO DIRECTIVO**

PRESIDENTE:	Lic. Zoot. Erwin Gonzalo Eskenasy Morales
SECRETARIO:	Lcda. T.S. Floricelda Chiquin Yoj
REPRESENTANTE DOCENTES:	Ing. Geol. César Fernando Monterroso Rey
REPRESENTANTE EGRESADOS:	Lic. Abg. Not. Edwin Alcides Barrios Sosa
REPRESENTANTES ESTUDIANTILES:	Mtro. Disraely Darin Manfredy Jom Hernández Br. Karla Vanessa Barrera Rivera

### **COORDINADOR ACADÉMICO**

Ing. Ind. Francisco David Ruíz Herrera

### **COORDINADOR DE LA CARRERA**

Lic. Adán Leal Natareno

### **COMISION DE TRABAJOS DE GRADUACIÓN**

COORDINADOR:	Msc. Mario de Jesús Estrada Iglesias
SECRETARIA:	Lcda. Vasthi Alelí Reyes Laparra
VOCAL I:	Lic. Williams Rigoberto Alvarez López
VOCAL II:	Msc. José Gerardo Molina Muñoz

### **ASESOR**

Lic. Juan Carlos Riveiro Fernández

### **REVISORA DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**

Lcda. Lesbia Marleny Sis Chen

### **REVISOR DE REDACCIÓN Y ESTILO**

Lic. Jorge Gustavo Meza Ordoñez



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE

Cobán, Alta Verapaz, 24 de agosto de 2017.

**DICTAMEN DE APROBACIÓN DE ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN**

**SEÑORES:**

**MIEMBROS DE LA COMISIÓN DE TRABAJOS DE GRADUACIÓN DE LA  
CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES,  
ABOGADO Y NOTARIO  
DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE -CUNOR-**

Comisión de trabajos de graduación:

De acuerdo con el nombramiento emitido de fecha diecisiete de noviembre de dos mil quince, se me nombró como asesor de la bachiller Karla Viviana Pop Gonzalez de su tesis intitulado **“ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA TERCERIZACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)”**. Para ello, me permito señalar lo siguiente:

La bachiller durante el desarrollo del trabajo de tesis utilizó correctamente la información científica que se relaciona con el tema que investigó, mediante la recolección de datos doctrinarios y jurídicos recabados y después de dar lectura de forma continuada a la misma puedo dar a conocer que se ajusta a los lineamientos estipulados.

En el desarrollo de la misma se utilizaron los métodos correspondientes y las técnicas de investigación para la determinación precisa de los puntos teóricos, correctos, esenciales y concatenados a la realidad, siendo los métodos utilizados: analítico, sintético, jurídico, inductivo y deductivo. Las técnicas que se emplearon fueron la documental, la entrevista, cuestionarios, observación, análisis y síntesis.

En el presente se hicieron las recomendaciones necesarias y se realizaron modificaciones y ampliaciones en el contenido, para concluir la investigación, brindando un aporte importante sobre la Tercerización de los Servicios Públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

En tal virtud el trabajo de investigación reúne los requisitos exigidos por el Normativo General de Trabajo de Graduación para las carreras a nivel de grado de Licenciatura del Centro Universitario del Norte -CUNOR-, a efecto de que la bachiller pueda continuar con el trámite administrativo que corresponda, por lo que **EMITO DICTAMEN FAVORABLE.**

Sin otro particular me suscribo de la Honorable Comisión de Trabajos de Graduación del Centro Universitario del Norte, con muestras de consideración y estima.

Deferentemente,



**Lic. JUAN CARLOS RIVEIRO FERNÁNDEZ.**

**Asesor de Tesis  
Colegiado No. 9,533**

*Juan Carlos Riveiro Fernández*  
**ABOGADO Y NOTARIO**



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE

Cobán, Alta Verapaz, octubre 24 de 2017.

**MIEMBROS DE LA COMISIÓN DE TRABAJOS DE GRADUACIÓN DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, ABOGADO Y NOTARIO, DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE (CUNOR).**

**HONORABLES MIEMBROS DE LA COMISIÓN:**

De acuerdo con el nombramiento de fecha treinta de agosto de dos mil diecisiete emitida por la Honorable Comisión de Trabajos de Graduación de la Carrera de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Centro Universitario del Norte (CUNOR), procedí a revisar el informe final del trabajo de tesis intitulado **“ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA TERCERIZACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)”** de la bachiller **Karla Viviana Pop Gonzalez**.

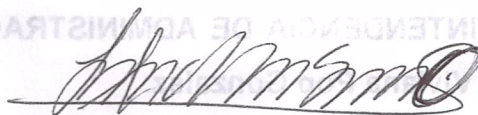
Habiendo cumplido con revisar el trabajo confiado, expongo lo siguiente:

- El tema que investiga la bachiller contiene un estudio y análisis de la institución de la tercerización y su viabilidad en los servicios públicos que presta la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en el contexto guatemalteco, como mecanismo para la recaudación, cobro, cobranza y fiscalización de los tributos.
- El tema investigado es novedoso y reviste interés dentro del estudio del derecho en general y en su elaboración se utilizó bibliografía actualizada.

- Durante la revisión del trabajo de graduación comprobé que cumple con los requerimientos sobre el fondo y la forma de acuerdo con los lineamientos indicados en el Normativo General de Trabajos de Graduación para las carreras a nivel de grado en el Centro Universitario del Norte –CUNOR- y demás disposiciones aplicables.

En virtud de lo anterior concluyo informando a la Honorable comisión que procedí a revisar el trabajo encomendado y manifiesto que cumple con los requisitos legales exigidos, por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE** para los efectos consiguientes.

Atentamente,



**Licda. LESBIA MARLENY SIS CHÉN**

**Revisor de Tesis  
Colegiado No. 11954**

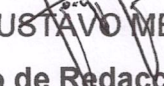
*Licda. Lesbia Marleny Sis Chén*  
**ABOGADA Y NOTARIA**



**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE

**ENCARGADO DE REDACCIÓN Y ESTILO DE LA COMISIÓN DE TRABAJOS DE GRADUACIÓN DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, ABOGADO Y NOTARIO, DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE (CUNOR).** Cobán, Alta Verapaz dos de mayo de dos mil dieciocho.-----

I) Con fundamento en las atribuciones que me fueron otorgadas en sesión ordinaria del Honorable Consejo Directivo del Centro Universitario del Norte - CUNOR- de la Universidad de San Carlos de Guatemala, nombrándome como titular, encargado de la Redacción y Estilo, se ha procedido a la revisión del formato de impresión, bibliografía, redacción y ortografía del Trabajo de Graduación intitulado: **“ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA TERCERIZACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)”**, de la estudiante **KARLA VIVIANA POP GONZALEZ**, con carné número 200842222; II) **CONSIDERANDO:** Que después del análisis y revisión pertinente, se ha cumplido con los requisitos establecidos en el Normativo General de Trabajos de Graduación para las carreras a nivel de grado del Centro Universitario del Norte -CUNOR- y demás disposiciones aplicables, a mi juicio y a las normas de redacción y estilo, el trabajo de graduación es satisfactorio. En virtud de lo anterior, se emite **DICTAMEN FAVORABLE** del trabajo de graduación relacionado.-----

  
Lic. **JORGE GUSTAVO MEZA ORDOÑEZ**  
**Encargado de Redacción y Estilo**





**USAC**  
**TRICENTENARIA**  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE

COMISIÓN DE TRABAJOS DE GRADUACIÓN DE LA CARRERA DE LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, ABOGADO Y NOTARIO, DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE (CUNOR). Cobán, Alta Verapaz, dos de mayo del año dos mil dieciocho. I) Se tiene como analizado el expediente de la estudiante: **KARLA VIVIANA POP GONZALEZ**, carné número: 200842222 y por recibidos los dictámenes favorables de asesor, revisor y encargado de redacción y estilo del trabajo de graduación intitulado: **“ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA TERCERIZACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**, y comprobándose haber cumplido con los requerimientos establecidos en el Normativo General de Trabajos de Graduación para las carreras a nivel de grado del Centro Universitario del Norte -CUNOR- y demás disposiciones aplicables, esta Comisión en forma colegiada, **DA VISTO BUENO** al trabajo de graduación referido; II) Remítase a la Dirección del Centro Universitario del Norte para que se emita la orden de impresión respectiva; III) Notifíquese.

Lic. Mario de Jesús Estrada Iglesias  
Coordinador

Lic. Williams Rigoberto Álvarez López  
Vocal I

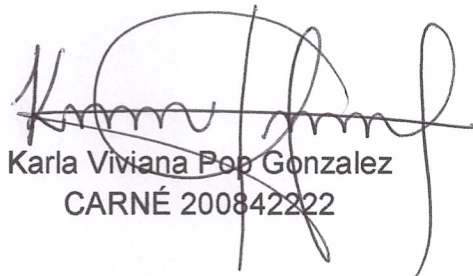


Licda. Vasthi Alet Reyes Laparra  
Secretaria

Lic. José Gerardo Molina Muñoz  
Vocal II

## HONORABLE COMITÉ EXAMINADOR

En cumplimiento a lo establecido por los estatutos de la Universidad de San Carlos de Guatemala, presento a consideración de ustedes el trabajo de graduación titulado: "Análisis Jurídico sobre la Tercerización de Servicios Públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)", como requisito previo a optar al Grado Académico de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y los Títulos Profesionales de Abogada y Notaria.



Karla Viviana Pop Gonzalez  
CARNÉ 200842222

## **RESPONSABILIDAD**

“La responsabilidad del contenido de los trabajos de graduación es: del estudiante que opta al título, del asesor y revisor, la Comisión de Redacción y Estilo de cada carrera, es la responsable de la estructura y la forma”.

Aprobado en punto SEGUNDO, inciso 2.4, subinciso 2.4.1 del Acta No. 17-2012 de Sesión extraordinaria de Consejo Directivo de fecha 18 de julio del año 2012.-

## **DEDICATORIA A:**

- DIOS:** Primeramente por permitirme tener vida, salud, por guiarme y poder realizar mis propósitos, luz divina que ha iluminado mi camino, para llevarme a la culminación de mi carrera.
- MIS PADRES:** Fulvio Amado Pop Bac y Jovia Bernardina González Tul, porque han dado razón a mi vida, por sus consejos, por su apoyo incondicional, su amor y su paciencia, por ser el principal cimiento para la construcción de mi vida profesional, ya que sentaron en mi las bases de responsabilidad y deseos de superación, en ellos tengo el espejo en el cual me quiero reflejar por sus virtudes infinitas y su gran corazón me llevan a admirarlos cada día más. Este logro también es de ustedes.
- MIS HERMANOS:** Oscar Amado y Álvaro Fernando por su amor, apoyo incondicional en todo momento y como ejemplo a seguir en sus vidas.
- MIS ABUELITOS:** Oscar Pop Cajbon (Q.E.P.D.), Maria Angela Bac, Cristobal Arnulfo González Hernández, María Matilde Caal Tul (Q.E.P.D.) por compartir su sabiduría, apoyo incondicional, consejos, amor y palabras de aliento que me han ayudado a crecer como persona y a luchar por lo que quiero, gracias por enseñarme valores que me han llevado a alcanzar mi objetivo.
- MIS TIOS:** Elsa, Elvis (Q.E.P.D), Brenda, Geovani, Roberto, Zoila, Victoria, Miguel y Olga por su apoyo incondicional en cada etapa importante de mi vida.
- MIS PRIMOS:** Por brindarme cariño, por estar siempre presentes acompañándome.
- MIS AMIGOS:** Mitchel Picon, Mario Aguiare, Christian Mendoza, Luis Trujillo, Erwin Cucul, Rocio Sierra, Angela Lem, Antonio Ramírez, Deny Milián, Heidy Chiguil, Daniela Amperez, Glendy Oliva, Victor Hun, Landy Rivera, por su amistad, cariño, apoyo y momentos compartidos.

## **AGRADECIMIENTOS A:**

**DIOS:** Por haberme dado la vida y permitirme el haber llegado a cumplir mis metas, darme fuerzas para seguir y culminar mis estudios.

**LA TRICENTENARIA:** Universidad de San Carlos de Guatemala. En especial a la carrera de Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario del Centro Universitario del Norte, por darme la oportunidad de crecer como profesional y por brindarme los conocimientos necesarios a lo largo de esta profesión. Por albergar en sus aulas mi sueño, hoy hecho realidad y con la que estaré muy agradecida. Gracias Alma Mater.

**LOS DOCENTES:** de la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario. Por brindarme sus conocimientos y apoyo en el desarrollo de cada curso.

**MI ASESOR:** Lic. Juan Carlos Riveiro Fernández, por el tiempo, dedicación y paciencia en la elaboración de este documento.

**MI REVISORA:** Lcda. Lesbia Marleny Sis Chen, por su dedicación, entereza, apoyo, tiempo y opiniones en la elaboración de este documento.

**MI REVISOR DE REDACCIÓN Y ESTILO:** Lic. Jorge Gustavo Meza Ordoñez, por el tiempo, dedicación para la culminación de este documento.

**A TODAS:** Las personas que han estado presentes en este proceso de formación Académica.

## ÍNDICE GENERAL

<b>LISTA DE SIGLAS</b>	<b>Página</b>
<b>RESUMEN</b>	<b>vii</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>ix</b>
<b>OBJETIVOS</b>	<b>1</b>
	<b>3</b>

### **CAPÍTULO 1 SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

1.1. Antecedentes del sistema tributario	5
1.1.1. Etapas del sistema tributario	8
1.2. Principios	9
1.3. Sistemas	12
1.4. Tributos	12
1.4.1. Antecedentes	13
1.4.2. Definición	18
1.4.3. Clases	19
1.4.4. Tipos	31

### **CAPÍTULO 2 SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**

2.1. Definición	44
2.1.1. Definición Legal	44
2.2. Antecedentes	47
2.3. Características	52
2.4. Acciones	56
2.5. Funciones	64

### **CAPÍTULO 3 NORMAS TRIBUTARIAS GUATEMALTECAS**

3.1. Generalidades	71
3.2. Principios	95
3.2.1. Objeto	97
3.2.2. Plazos	100
3.3. Forma Procesal	100

**CAPÍTULO 4  
TERCERIZACIÓN DE LOS  
SERVICIOS PUBLICOS DE LA SUPERINTENDENCIA  
DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)**

4.1. Servicios Públicos	103
4.2. Tercerización	108
4.2.1. Concepto	109
4.2.2. Regulación Legal	110
4.3. Tercerización de los Servicios Públicos	113
4.3.1. Objeto	113
4.3.2. Interpretación	114
4.3.3. Hallazgos	116
4.3.4. Fundamentos	116
4.4. Caso Concreto	132
4.5. Análisis e interpretación de Trabajo de campo	137
<b>CONCLUSIONES</b>	<b>153</b>
<b>RECOMENDACIONES</b>	<b>155</b>
<b>BIBLIOGRAFIA</b>	<b>157</b>
<b>ANEXOS</b>	<b>161</b>

## ÍNDICE DE GRÁFICAS

<b>GRÁFICA</b>	<b>CONTENIDO</b>	<b>PÁGINA</b>
Gráfica No. 1	¿Sabe Usted, qué es un servicio?	139
Gráfica No. 2	¿Sabe Usted, qué es un servicio público?	140
Gráfica No. 3	¿Sabe Usted, cuál es la función de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT?	141
Gráfica No. 4	¿Sabe Usted, qué es la tercerización?	142
Gráfica No. 5	¿Considera Usted, viable la tercerización de los servicios públicos?	143
Gráfica No.6	¿Considera Usted, viable la tercerización de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT?	144
Gráfica No. 7	¿Considera Usted, que tiene ventajas la tercerización de los servicios que presta la SAT?	145
Gráfica No.8	¿Considera Usted, que tiene desventajas la tercerización de los servicios que presta la SAT?	146
Gráfica No. 9	¿Tendrá asidero legal la tercerización de los servicios que presta la SAT?	147
Gráfica No. 10	¿La tercerización será uno de los mejores mecanismos para la recaudación de tributos fiscales?	148





## ÍNDICE DE CUADROS

<b>CUADRO</b>	<b>CONTENIDO</b>	<b>PÁGINA</b>
No. 1	SISTEMAS O MÉTODOS	12
No. 2	CLASIFICACIÓN	21
No. 3	IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES	22
No. 4	TASAS POR SERVICIOS Y TASAS ADMINISTRATIVAS	28
No. 5	CLASES DE TASAS	29
No. 6	DIFERENCIAS ENTRE TASA E IMPUESTO	30
No. 7	SUPERINTENDENCIA COMO ENTIDAD Y AUTORIDAD	47
No. 8	NIVELES DE FISCALIZACIÓN	61
No. 9	INTENDENCIA	62
No. 10	ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL	63
No. 11	SINÓPTICO DEL OBJETO Y FUNCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA – SAT-	70
No. 12	FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO	94
No. 13	PROCEDIMIENTO DE TERCERIZACIÓN	136
No. 14	CUADRO ESTADÍSTICO DE LOS RESULTADOS DEL TRABAJO	138



## LISTADO DE SIGLAS

<b>CACIF</b>	Comité Coordinador de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras.
<b>DAI</b>	Derechos Arancelarios de Importación
<b>FMI</b>	Fondo Monetario Internacional
<b>IEPS</b>	Impuesto Especial sobre Producción
<b>ISO</b>	Impuesto de Solidaridad
<b>ISR</b>	Impuesto Sobre la Renta
<b>IUSI</b>	Impuesto Único Sobre Inmuebles
<b>IVA</b>	Impuesto al Valor Agregado
<b>PIB</b>	Producto Interno Bruto
<b>RUAT</b>	Reconocimiento Unilateral de Adeudo Tributario
<b>SAT</b>	Superintendencia de Administración Tributaria



## RESUMEN

La ley es específica al indicar que el tributo es potestad del Estado, como manifestación de su poder soberano. Al momento de realizarse este genera un vínculo entre sujetos y esto se convierte en una relación jurídica tributaria. La única y primordial finalidad del sistema tributario es la de una obligación tributaria en donde existe una imposición por parte del Estado ligando a un sujeto a través de una administración fiscal.

Desde el momento en el que se formaron las primeras sociedades humanas, los impuestos han sido aplicados por las personas que han dirigido o gobernado las mismas, esto ha dado origen a la formación de tributos. La Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 1. Lo señala como Fin Supremo del Estado la realización del bien común, el que se traduce en la prestación de los servicios públicos, entre los cuales se encuentra la educación, salud, medios de comunicación, vivienda, administración de justicia, seguridad, etc., actividades que solo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.

La tercerización de los servicios públicos que presta la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, son objeto de análisis hacia su viabilidad en Guatemala y en este trabajo de investigación se determinó que no es uno de los mejores mecanismos para la recaudación, cobro, cobranza y fiscalización de los tributos en el país. La presente investigación se hará desde el punto de vista jurídico, debido a que será un análisis el que se realizará en relación a la tercerización de los servicios públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

Dentro de la investigación se pretende analizar la función de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), como ente recaudador de

los tributos, en beneficio de toda la población guatemalteca, ya que es una institución pública y si personas jurídicas ajenas a ella intervienen, su función se estará privatizando, por lo tanto ya no cumple con su objeto, establecido en la ley vigente.

En la presente investigación se utilizaron los siguientes métodos y técnicas: Método Analítico, que consiste en la desmembración de un todo, descomponiéndolo en sus partes o elementos para observar las causas, la naturaleza y los efectos; Método Sintético, es un proceso de razonamiento que tiende a construir una unidad partiendo de la historia, doctrina y legislación para emitir conclusiones; Método Jurídico, es de gran importancia para la realización de la presente investigación puesto que el tema es eminentemente jurídico social, por medio del cual se podrá usar terminología jurídica adecuada; Método Inductivo, es el que parte de las observaciones de los fenómenos o hechos jurídicos y elabora los principios que rigen o deben regir con el fin de lograr fundamentalmente la investigación; Método Deductivo, a través del mismo se partirá de lo general hacia las características singulares del tema objeto de estudio.

Las técnicas utilizadas fueron: entrevistas, para la recopilación de información; la encuesta, para recopilación de información; observación, de forma directa para establecer el problema a través del trabajo de campo; análisis, explicando el fenómeno en concordancia con el planteamiento del problema; síntesis, se tendrá un conocimiento nuevo del objeto de la investigación; lectura, lógicamente de textos para comprensión, interpretación y análisis; la entrevista dirigida, es aquella que se le presenta una guía a los informantes por medio de una encuesta empleando preguntas; así como también diferentes cuerpos legales, estudios, informes, revistas.

Por ello como estudiante de la Carrera de Licenciatura de Ciencias Jurídicas y Sociales, Abogado y Notario, esta investigación es de vital importancia para mejora del interés y desarrollo en el incremento de la recaudación fiscal y que nuestras instituciones cumplan con sus funciones.

## INTRODUCCIÓN

El análisis jurídico que se realizó sobre la tercerización de los servicios que presta la Superintendencia de Administración Tributaria ha permitido comprender lo que es la tercerización, sus ventajas y desventajas, las conveniencias para el país y la institución tributaria, de delegar sus servicios, a efecto de que una tercera persona individual o jurídica, administre los servicios establecidos en la ley orgánica, se ha investigado sobre el tema y se presenta a efecto se conozca lo que realmente es, sus implicaciones técnicas y legales y el esfuerzo por enfrentar las consecuencias negativas de la tercerización, en donde podrían promover ciertas acciones, siempre procurando conocer mejor las áreas afectadas y sus efectos sociales, económicos y políticos.

Así también se descubrieron los sectores que las empresas plantean tercerizar, para preparar mejor las acciones en defensa de sus intereses institucionales y nacionales. El trabajo de investigación contiene cuatro capítulos: Capítulo 1: Sistema Tributario Guatemalteco, la única y primordial finalidad del sistema tributario es la de una obligación tributaria en donde existe una imposición por parte del Estado ligando a un sujeto a través de una administración fiscal. Se tiene como antecedente todo lo relativo a los inicios de determinada acción en su evolución, y los antecedentes del sistema tributario no solo a nivel guatemalteco sino en general para todos los países que necesariamente utilizan este sistema, es tan antiguo como la misma evolución del hombre en la historia, desde el momento en que se formaron las primeras sociedades humanas, lo impuestos han sido aplicados por las personas que han dirigido o gobernado las mismas.

Capítulo 2: Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio



de la república de Guatemala para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna su ley orgánica, Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala; goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Capítulo 3: Normas Tributarias Guatemaltecas, el sistema tributario es un conjunto de impuestos que rigen en un país en un determinado momento. En Guatemala la iniciativa de una instancia que vele por el respeto del cumplimiento de las leyes y por los derechos del contribuyente, nace con el interés en el establecimiento de un mecanismo que permita orientar mejor al contribuyente sobre sus derechos, conforme al cual se busca que la administración tributaria sea un ente que garantice a toda persona, sin discriminación alguna, el respeto, el goce y ejercicio irrenunciable de los derechos garantizados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Capítulo 4: Tercerización de los Servicios Públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), los servicios públicos son el conjunto de actividades y prestaciones permitidas, reservadas o exigidas a las administraciones públicas por la legislación en cada Estado, y que tienen como finalidad responder a diferentes imperativos del funcionamiento social. Se dice que existe un proceso de tercerización cuando una determinada deja de ser desarrollada por los trabajadores de una empresa y es transferida para otra empresa.

## **OBJETIVOS**

### **General**

Determinar a través de un análisis jurídico la importancia de la Tercerización de los servicios públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), así como establecer los pros y los contras para la implementación del mismo.

### **Específicos**

- a) Contribuir con un estudio académico sobre la necesidad de evaluar la tercerización de los servicios públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en Guatemala.
- b) Verificar los procedimientos que permitan establecer puntualizaciones concretas respecto a la viabilidad de la Tercerización de los servicios públicos que presta la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), a la sociedad guatemalteca.
- c) Determinar las incidencias jurídicas que conlleva la Tercerización de los servicios públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), en Guatemala.
- d) Evaluar si la Tercerización de los servicios públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es uno de los mejores mecanismos que podría implementar la institución para la recaudación, cobro, cobranza y fiscalización de los tributos en Guatemala.



## **CAPÍTULO 1**

### **SISTEMA TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

“La ley es específica al indicar que el tributo es potestad del Estado, como manifestación de su poder soberano”.<sup>1</sup> Al momento de realizarse este genera un vínculo entre sujetos y esto se convierte en una relación jurídica tributaria. La única y primordial finalidad del sistema tributario es la de una obligación tributaria en donde existe una imposición por parte del Estado ligando a un sujeto a través de una administración fiscal.

#### **1.1. Antecedentes del sistema tributario**

“Se tiene como antecedente todo lo relativo a los inicios de determinada acción en su evolución, y los antecedentes del sistema tributario no solo a nivel guatemalteco sino en general para todos los lugares (estados) y países que necesariamente utilizan este sistema tributario es tan antiguo como la misma evolución del hombre en la historia, desde el momento del que se formaron las primeras sociedades humanas, los impuestos han sido aplicados por las personas que han dirigido o gobernado las mismas, esto ha dado origen a la formación de impuestos o tributos, los cuales eran destinados a asuntos ceremoniales por las clases dominantes, en este caso los sacerdotes y soberano”.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup>Héctor Villegas; *Curso de finanzas: derecho financiero y tributario*, 7ª Edición, ampliada y actualizada. 49.

<sup>2</sup> La política tributaria en América Central, *La política fiscal en la encrucijada: Guatemala: ICEFI*. (2007). Capítulo 2. 71 a 73.

El trabajo físico (prestación personal) era una forma también de prestar tributo. Como ejemplo está el trabajo físico forzado cuando se construían las pirámides del rey Keops, aproximadamente en los años dos mil quinientos (2500) antes de Cristo, la que duro veinte años (20) participando aproximadamente unas cien mil personas (100,000), que participaban llevando el material desde Etiopia. En una inscripción de una tumba de Sakkara, con una antigüedad de aproximadamente dos mil trescientos años (2300), antes de Cristo, trata de una declaración de impuestos sobre animales, frutos del campo y semejantes.

“Según la historia este pueblo que prestaba el tributo debía de arrodillarse ante los cobradores de impuestos del Faraón, quienes además de presentar su declaración tenían que dar gracias con toda reverencia”.<sup>3</sup> La técnica de tributo fue mejorando con el paso del tiempo, los aztecas utilizaron a los calpixquis, quienes llevaban un signo o señal distintiva o credencial una vara en una mano y un abanico en la otra, imponían fuertes cargas a los pueblos vecinos, la cual quedó asentado en los códices pre y post cortesanos, los que muestran una infinidad de objetos, productos naturales como el algodón y los metales preciosos que eran productos procesados y metales preciosos, que fue utilizado como tributo.

Se menciona que se pagaban tributos con artículos procesados como telas, adicional a este se llevaba un registro (matricula de tributos), lo cual con el paso del tiempo fue sustituido por monedas. En Perú para los incas, el tributo consistía en que el pueblo ofrecía lo que producía. Los incas utilizaban unas cuerdas anudadas conforme a su cuantía. Eran tan complicados que tenía que solicitar la asistencia de asesores fiscales llamados equipos o camayos.

---

<sup>3</sup> *Panorama Social de América Latina*. CEPAL., CEPAL. (2004). 108.

“En la antigüedad la forma de pagar y cobrar tributos no era del todo equitativa y más bien obedecía a situaciones de caprichos o mandatos divinos o so juzgamientos de un pueblo por otro”.<sup>4</sup> También se puede hacer notar que los mismos seres humanos eran parte de los tributos y eran destinados a sacrificios ceremoniales u obligados a trabajos físicos difíciles y otras de humillación.

La tributación en parte de la historia de Guatemala:

Dentro de ese contexto, en la historia de la América aparecen pequeñas propiedades llamadas alodios, las que pertenecían a un señor independiente, de la que disponía libremente. “Dentro de las grandes propiedades existían reservas para que las explotara el señor, otras para que las explotaran los cortesanos, quienes pagaban por esta explotación, y así se desarrolló el sistema impositivo, modificándose de acuerdo a las necesidades de los grupos dominantes y de la población en general. Siempre en la antigüedad, antes del descubrimiento y posterior conquista de América, los Quichés, Tamub, Ilocab, Rabinleb y Cakchiqueles, ya tenían un concepto del tributo”.<sup>5</sup>

Esta organización (los Quichés, Tamub, Ilocab, Rabinleb, Cakchiqueles) formaron una sociedad estamentaria en cuya cúspide estaban los jefes de las parcelas conocidos como Ah Pop, quienes eran alimentados y sostenidos por los tributos de las clases bajas. Hay que aclarar que el tributo no representó la entrega de especies, también lo fueran trabajos a favor de los jefes, así por ejemplo, en la escalinata jeroglífico 3 de Yaxchilan, sugiere que el trabajo del escribano era un tributo. Los agricultores y esclavos ocupaban el último lugar en esta

---

<sup>4</sup> Instituto Centroamericano de Estudios Fiscales. (2007). *Historia de la Tributación en Guatemala*. Guatemala: ICEFI. 17 a 23.

<sup>5</sup>Gladys Monterroso. *Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas*, edición actualizada 2008, 111.

organización política, la que se organiza alrededor de los jefes teocráticos, lo que posibilitó una agricultura comunal.

A nivel mundial y posterior a la segunda guerra mundial, se le da mayor importancia al sistema impositivo por el crecimiento de los Estados y la implementación del Estado Benefactor en la mayoría de los países.

### **1.1.1. Etapas del sistema tributario**

#### **Sustantivo**

“Llamado también derecho tributario o material o sustantivo: el cual contiene normas reguladoras de una obligación que deviene de la imposición de pagar tributos en cual, al estar en cumplimiento de tal obligación extingue la misma”.<sup>6</sup> Este cuenta con elementos esenciales tales como sujeto y fuente, e incorpora privilegios y garantías.

#### **Instrumental**

También llamado Derecho Tributario Procesal o Instrumental, regula trámites y resoluciones planteados ante el fisco por los particulares. El fin primordial de este es hacer llegar o ejecutar en su caso forzadamente el impuesto a las arcas estatales. Aplica sanciones y resoluciones que son emitidas por órganos jurisdiccionales quedando en este caso específico fuera el poder judicial, es decir todo debe de llevarse a cabo de forma administrativa.

---

<sup>6</sup>*Panorama Social de América Latina*. CEPAL; CEPAL. (2004). 109, 110.

## 1.2 Principios

- a) En este aspecto se considera como un Principio de Legalidad mismo que sostiene que es la base fundamental de toda norma establecida o impuesta dentro de un territorio que se encuentra conformado por un grupo de personas que se rigen bajo sus propias normas, la cual puede ser mutable, o cambiante dentro de la evolución jurídica existente. “Pero, la información se encuentra dentro del ordenamiento jurídico determinando su alcance e indicando su forma particular de aplicación”.<sup>7</sup>

### 1) Análisis comparado

#### a) Principio de Legalidad

Es de mucha importancia recalcar y reconocer que algunas constituciones, como la de El Salvador y Honduras, mencionan el Principio de Legalidad, pero impresionantemente la Constitución Política de la República de Guatemala desarrolla los elementos esenciales de los tributos a través de sus leyes específicas.

#### b) “El Principio de capacidad de pago

Enunciado en su artículo doscientos cuarenta y tres (243) de la Constitución Política de la República de Guatemala”:<sup>8</sup>

“El cual establece: ....El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago....”.

---

<sup>7</sup> José Juan Ferreiro Lapatza. *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. II. Editorial Marcial Pons (1999). 20 a 23.

<sup>8</sup> Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. Librería jurídica, 2012. Art. 243.



Es de esta forma en donde el Estado considera que el sujeto pasivo es quien debe tener la titularidad de un patrimonio o de una renta apta en calidad y cantidad para hacer frente al pago del impuesto. Enunciado en el artículo doscientos cuarenta y tres de la Constitución Política de la República de Guatemala, también se encuentra el **Principio de Capacidad Contributiva** en donde una vez los gastos ineludibles son cubiertos, el sujeto pasivo le hace frente siendo titular de un patrimonio o renta.

- c) **El Principio de Equidad** le otorga cierta universalidad al tributo, debe ser el mismo para toda la sociedad que se encuentre bajo este rol. Este principio se encuentra en el artículo doscientos treinta y nueve de la Constitución Política de la República de Guatemala.

## 2) Análisis comparado

Se realiza un análisis comparado con países que se encuentran utilizando el sistema tributario dentro de su Estado, en este caso específicamente es Honduras, El Salvador y Guatemala. Los países como Honduras, incluyendo el de Guatemala establecen en su Constitución Política de la República por el Principio de Equidad que en materia tributaria es aplicable solamente en estos dos países mencionados, no ocurriendo esto en el país de El Salvador.

- d) **El Principio de Justicia** se encuentra en los artículos treinta y nueve y doscientos cuarenta y tres de la Constitución Política de la República de Guatemala, “de los que se infiere que los súbditos deben de

contribuir con el estado para el sostenimiento del mismo gobierno en proporción a su capacidad es decir en proporción a sus ingresos”.<sup>9</sup>

### 3) Análisis comparado

“Se hace un análisis comparado en cuanto a los principios enunciados a priori y posteriori”.<sup>10</sup> En cuanto al Principio de Justicia enuncia en las constituciones de El Salvador y Honduras, refieren que se debe de atender al Principio de Justicia en cuanto al régimen económico del Estado.

**e) Principio de No Confiscación** “este principio no es más que tomar en cuenta la capacidad de pago que tiene el sujeto pasivo, no debe ser excesivo para que no dé lugar a la extinción de su patrimonio”,<sup>11</sup> esto lo encontramos contemplado en el artículo doscientos cuarenta y tres (243) de la Constitución Política de la República de Guatemala.

**f) Prohibición de Doble Confiscación**, este principio está regulado en el artículo doscientos cuarenta y tres (243) de la Constitución Política de la República de Guatemala, en donde establece taxativamente: “los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco; esto se refiere a casos en que un mismo hecho generador es atribuible a una persona y es gravado dos o más veces, por uno a mas sujetos con poder tributario”.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup>Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. Librería jurídica, 2012. Art. 243.

<sup>10</sup>Cabrera, M, *La tributación directa en América Latina, equidad y desafíos*: El caso de Guatemala. Santiago de Chile: CEPAL (2009). 200.

<sup>11</sup>Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas. Librería jurídica, 2012. Art. 243.

<sup>12</sup> *Ibíd.*, 109.

### 1.3. Sistemas

La idea básica sobre el sistema tributario enlaza sistemas o métodos en donde se señala el uso y forma de imposición legal analizados en donde puede imponerse, ampliarse, restringirse una forma de tributo, así mismo se declare la voluntad de las partes en forma lógica, ordenada y precisa.

## CUADRO No. 1 SISTEMAS O MÉTODOS

SISTEMA O MÉTODO GRAMATICAL	SISTEMA O MÉTODO INTEGRAL	SISTEMA O MÉTODO DEL ESPÍRITU DE LA LEY	SISTEMA O MÉTODO HISTÓRICO	SISTEMA O MÉTODO ANALÓGICO
Empleada específicamente en declarar el alcance de la norma establecida en cuanto a sistema tributario guatemalteco, citando directamente el artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial en donde establece.... que la ley se entenderá de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española....	“Se emplea específicamente cuando se encuentra con leyes contradictorias, lo cual se encuentra establecido en el artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial” <sup>13</sup> ...el conjunto de leyes servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes....	se emplea específicamente cuando se atiende a elementos de interpretación es decir la intención o espíritu de la norma y su expresión de palabras. El espíritu es una operación lógica en la que los hechos aislados se convierten en normales.	Se emplea específicamente cuando se vela por circunstancias del momento cuando se aplica una sanción aplicada en ley, y de se encuentran precedentes y opiniones doctrinales.	Se emplea específicamente cuando contiene elementos comunes, es decir comparar un hecho; sin embargo el artículo 5 del Código Tributario excluye la interpretación analógica de sujetos, modificación y supresión de obligaciones, y toda sanción tributaria <sup>14</sup> .

Fuente: Elaboración propia 2017.-

### 1.4. Tributos

El concepto de la contribución, como inicialmente se conoció a los tributos, es tan antiguo como la misma humanidad, al ser una peculiaridad de la especie humana desarrollarse en grupo, también lo es la contribución que cada integrante realiza para mantener al mismo

<sup>13</sup> Congreso de la República de Guatemala, *Decreto No. 2-89*, Ley del Organismo Judicial y sus reformas. Librería jurídica, 2012. *Art. 10*.

<sup>14</sup> Congreso de la República de Guatemala, *Decreto No. 6-91 y sus reformas*, Código Tributario. Librería jurídica, 2002. *Art. 5*.

grupo. Desde la época prehistórica, cada integrante de los diferentes grupos humanos que se desarrollan en diferentes partes, contribuía de alguna forma para que su grupo subsistiera, por ser el hombre un ser eminentemente social no puede sobrevivir fuera de su comunidad.

A medida que los grupos se desarrollan, inventan, descubren y crean diferentes herramientas para sobrevivir, compartiendo descubrimientos y transformando sus relaciones internas, así aumentan las necesidades en relación a ingresos de todo tipo para quienes administran. Conforme las relaciones entre los grupos sociales se vuelven más complejas, la práctica contributiva favorece el surgimiento y desarrollo del criterio tributario, por lo que el criterio de la contribución se mantendrá y continuará desarrollándose junto al de la tributación.

Consisten en hacer entrega de determinada cantidad pecuniaria, en este caso específico, los tributos son la contribución para el sostenimiento de las cargas públicas y otros gastos. Por otro lado HÉCTOR B. VILLEGAS, en la definición que proporciona asegura que los mismos “son las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una Ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines”.<sup>15</sup>

#### **1.4.1. Antecedentes**

##### **Los tributos en la edad media**

Las contribuciones en la edad media a través de los vasallos y siervos la tenían que cumplir de forma personal y otras de tipo económico liquidables en dinero o especie. Las prestaciones personales consistían en dar servicio militar o acompañar al señor feudal, caso que se fue eliminando con el paso del tiempo.

---

<sup>15</sup> Manuel, Matus Benavente, 283.

También los vasallos tenían obligación de prestar guardia en el castillo del feudal y alojar a sus visitantes. Este también disminuyó y el tipo de colaboración de los vasallos era de asesorar al señor en sus negocios.

Los siervos cultivaban las tierras en ciertos días como tributo al señor, estos pagaban tasas de rescate, que consistían en el pago de cantidades con el único fin de suprimir los servicios personales, por esto mismo nacieron diferentes tipos de impuestos. En este tipo de impuestos o tributos se encontraba la participación de productos de la tierra, gallina, cera, derechos metálicos o granos, cabezas de ganado, bueyes, carneros, puercos, cabras y otros. Otro tipo de impuesto era el labriego, cocían pan en horno del señor, moler trigo y pisar uvas que generaba ganancia al señor, a todas estas contribuciones se les denominó banalidades, porque se constituyeron como bando, pregón, o edicto. Un impuesto muy común fue el de la talla o pecho, que era pagado por cada familia de campesinos en forma de dinero o especie; se le llamaba de tal forma porque al pagarlo se hacía una talla con cuchillo en un pedazo de madera.

Al principio, el impuesto se estableció en forma arbitraria y posteriormente se logró fijar con cierta regularidad. Lo recaudado era destinado a diversos fines, como el casamiento de la hija del señor feudal, armar caballero al hijo, pagar el rescate del señor, adquirir equipo para las cruzadas, etc.

En este tiempo ya se contaba con un catastro que se iba renovando cada treinta años, tomando en cuenta los tipos de tierra según la fertilidad. En este sentido todo contribuyente sabía de antemano lo que tenía que pagar, pero si no estaba de acuerdo en el reparto, tenía derecho a que se le comparara su cuota con la del

otro vecino de la parroquia, elegido por el mismo, lo que se llama ahora derecho de igualdad proporcional.

Importante mencionar otro impuesto era el de la mano muerta, que consistía en el derecho que tenía el señor feudal de adjudicarse de los bienes de los difuntos cuando estos morían sin dejar hijos o intestados. Los colaterales podían pedir la herencia con el permiso del señor feudal, pero siempre y cuando pagaran un rescate muy elevado que se le llamaba derecho de relieve. El feudal también se adjudicaba de los bienes de los extranjeros que morían dentro de su territorio. El diezmo formaba parte de los impuestos de la iglesia, mismo que consistía en pagar el contribuyente la décima parte de todos sus productos.

El impuesto de la barba era común en la Rusia de Pedro El Grande. “En tiempos de Felipe III de España, existían los impuestos de nobleza, que fueron extendidos a títulos y órdenes”.<sup>16</sup> Había un pago por el derecho del servicio de impartición de justicia, que pagaban los siervos y los villanos cuando comparecían ante los tribunales para solicitar justicia. También el transitar por determinados caminos o cruzar algún tipo de puente era cobrado como impuesto de peaje y a este se le llamaba pontazgo.

Cabe resaltar un impuesto implantado con el propósito de sufragar los gastos que los barcos reales tenían al escoltar las naves que venían o salían de Veracruz a España, se llamaba de avería y lo pagaban de una forma prorrateada los dueños de las mercaderías llegando hasta el cuatro por ciento (4%). Dicha erogación dio término a mediados del siglo XVIII.

---

<sup>16</sup> Rafael Calvo ortega, *Derecho Tributario, parte General*. 6ª edición España. Civitas 2002. 62, 63.

Existía en España precisamente en sus puertos y colonias un impuesto que alcanzo hasta un quince por ciento, denominado de altamirantazgo, en honor del Almirante de Castilla y a favor del mismo, el cual era implantado a todos los buques, así como a las mercaderías, tanto por la entrada como por la salida, de igual manera que por la carga y descarga de éstas. En el año de mil seiscientos setenta y nueve se impuso una contribución llamada De Lotería, la cual gravaba la venta total de la lotería, con una tasa del catorce por ciento (14%) sobre la misma.

De la misma forma en el año de mil quinientos setenta y tres (1573), se pagaba un impuesto que gravaba el paso de las mercancías de una provincia a otra, llamado alcabala y posteriormente el pago de un derecho de tránsito llamado peaje. Los nativos debían cargar su carta de tributos ya que de lo contrario tenían la obligación de pagar otra vez. “Un gravamen que ha perdurado hasta ahora pero con otro nombre, es el impuesto de caldos, denominado en la actualidad Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS).

En la colonia solamente gravaba a los vinos y aguardientes. En el México actual, este impuesto grava una cantidad mucho mayor de productos. El impuesto de muralla; impuesto extraordinario de manera arbitraria, ya que debía de construirse un muro en el puerto de Veracruz en México. De esta forma se obtiene una breve reseña de los tributos”.<sup>17</sup> Han tenido auge en los últimos años toda vez que se ha aplicado por diferentes países en formas muy distintas, de igual forma como se venía haciendo esta práctica con diferentes y muy inusuales formas de cobro.

---

<sup>17</sup> Fernando Pérez Arrollo. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. Editorial Calvitas, 9ª Edición 1999. España. 116 a 122.

## Los tributos en la actualidad guatemalteca:

“Son parte fundamental de los recursos públicos del Estado, pero no es esta faceta la más caracterizada, porque el tributo representa una autentica institución, es decir, un conjunto de normas que regulan una gran cantidad de relaciones jurídicas, derechos del Estado, obligaciones de los contribuyentes, potestades, deberes y sujeciones en torno a lo que se ha llamado la relación jurídica tributaria, existente entre los ciudadanos y el Estado, que en base a la potestad que le da el poder Imperio, hace efectivo su derecho al cobro de las cargas y obligaciones”.<sup>18</sup>

El objeto del tributo es una prestación en términos de dinero en efectivo (periódica o no, dependiendo del hecho que la motive), a que está obligado el contribuyente o ciudadano sujeto a su pago, pero con carácter excepcional; en algunos países, existen normas donde se encuentra reconocida la prestación en especie, en Guatemala no es así. La obligación tributaria nace de la ley, de modo que es un principio de rango universal y reconocido en la Constitución Política de la República.

La legislación tributaria guatemalteca dentro, de los principios que la inspiran, contempla el de “Legalidad y Reserva de la Ley para la imposición de los tributos, y garantiza así la obligatoriedad y exigibilidad de los mismos, por medio únicamente de la norma; este principio, o sea el de Legalidad y Reserva de la Ley, se encuentra contemplado en los artículos 171 y 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala”,<sup>19</sup> así como el principio de Igualdad que, aplicado a esta materia, se traduce en el pago proporcional con arreglo a la capacidad económica del sujeto pasivo o contribuyente.

---

<sup>18</sup> Gladys Monterroso. *Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas*, edición actualizada 2008. 115.

<sup>19</sup> Asamblea Nacional Constituyente, *Constitución Política de la República de Guatemala y sus reformas*. Librería jurídica, 2012. Arts. 171 y 239.



### 1.4.2. Definición

Son pocos los autores que se han aventurado a definir una institución de Derecho Público tan importante como lo es el Tributo. A continuación transcribimos las más importantes definiciones: CARLOS GIULLIANI FONROUGE, en su definición contempla el elemento territorio, y toma la posición de la sujeción territorial para el ejercicio del poder tributario al decir que los “Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.<sup>20</sup>

GIULLIANI FONROUGE, dice que “los tributos son prestaciones obligatorias y no voluntarias, y el elemento primordial del mismo es la coerción ejercida por el Estado, pues es creado por la voluntad soberana del mismo, sin tomar en cuenta la voluntad individual de las personas”.<sup>21</sup>

JUAN MARTÍN QUERALT Y COMPAÑEROS, en su obra definen al tributo como “Un instituto jurídico que consiste en una prestación pecuniaria por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”.<sup>22</sup>

La definición anterior es por demás acertada, ya que contiene los elementos más importantes de la relación jurídico tributaria, en la que se encuentra comprendida la vinculación legal que existe

---

<sup>20</sup> Héctor Villegas. B. B. 67.

<sup>21</sup> Gladys Monterroso. *Fundamentos Financieros, Finanzas Públicas*, edición actualizada 2008, 116.

<sup>22</sup> Juan Martín Queralt y Carmelo Lozano Serrano, Francisco Poveda Blanco. *Derecho Tributario*, Thompson Arazandi, España 2004. 26.

entre el sujeto activo del mismo, representado por el Estado, el hecho generador y el sujeto pasivo, y; estamos por lo tanto ante una definición más moderna del tributo, que contempla el fin de los mismos.

Las anteriores son definiciones doctrinarias del tributo, en Guatemala tenemos una definición legal, contenida en el artículo 9 del Código Tributario, que textualmente dice: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.<sup>23</sup>

### **1.4.3. Clases**

Existen en la actualidad en Guatemala dos clasificaciones importantes de los tributos, una es la doctrinaria, que es la propuesta por los estudiosos y doctrinarios del Derecho Tributario, y otra que es la legal establecida por los legisladores en el Código Tributario, las que analizaremos a continuación para su mejor comprensión y aplicación del derecho tributario guatemalteco:

#### **Clasificación doctrinaria**

- a) Impuestos
- b) Tasas
- c) Contribuciones especiales
- d) Arbitrios.

---

<sup>23</sup> Congreso de la República de Guatemala, *Decreto No. 6-91 y sus reformas, Código Tributario*. Librería jurídica, 2002. Art.9.

Es de suma importancia hacer mención sobre la clasificación que se encuentra en lo que es la recaudación tributaria de un país, como lo es Guatemala, puede clasificarse en tres grupos de forma directa, indirecta y otros. En nuestra legislación lo encontramos en el Dto. 6-91, Código Tributario, artículo 10 clases de tributos: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales”;<sup>24</sup> artículo 11. Impuesto: “es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”;<sup>25</sup> artículo 12. Arbitrio: “es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades”;<sup>26</sup> artículo 13. Contribución Especial: “es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales”.<sup>27</sup>

Otra Clasificación doctrinaria:

La gran mayoría de los estudiosos del Derecho Tributario coinciden en clasificar los tributos en tres categorías:

- a. Impuestos
- b. Tasas
- c. Contribuciones Especiales

---

<sup>24</sup> *Ibíd.*, Art. 10.

<sup>25</sup> *Ibíd.*, Art. 11.

<sup>26</sup> *Ibíd.*, Art. 12.

<sup>27</sup> *Ibíd.*, Art. 13.

## CUADRO No. 2 CLASIFICACIÓN

DIRECTOS	INDIRECTOS	OTROS
<p>Estos gravan las rentas, riqueza y patrimonio.</p> <p>“Tienen la característica que dentro de la legislación se puede identificar a la persona o entidad que paga el impuesto”;<sup>28</sup> de allí nace llamarles directos.</p> <p>Impuestos directos que existen en el país:</p> <p>Impuesto Sobre la Renta (ISR)</p> <p>Impuesto Sobre Productos Financieros.</p> <p>Impuesto de Solidaridad (antiguo IETAAP).</p> <p>Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI).</p> <p>Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos</p>	<p>Estos gravan el consumo o la distribución de productos o servicios.</p> <p>“Teóricamente son los más eficientes de recaudar debido a que es el vendedor o distribuidor el que recauda y cobra el impuesto a la persona o entidad que compra los bienes o servicios.</p> <p>Impuestos indirectos que existen en el país:</p> <p>Impuesto al Valor Agregado (IVA).<sup>29</sup></p> <p>Derechos Arancelarios de Importación (DAI).</p> <p>Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas Destiladas, Cervezas y Otras Bebidas Fermentadas.</p> <p>Impuesto Específico Sobre la Distribución de Bebidas Gaseosas Isotónicas Deportivas, Jugos y Néctares, Yogures, Preparaciones Concentradas o en Polvo para la Elaboración de Bebidas y Agua Natural Envasada.</p> <p>Impuesto Específico a la Distribución del Cemento.</p> <p>Impuesto de Tabacos y sus Productos.</p> <p>Impuesto a la Distribución de Petróleo Crudo y Derivados del Petróleo.</p> <p>Impuesto Sobre Circulación de Vehículos.</p>	<p>Estos ingresos pueden mencionar los beneficios generados de empresas estatales, concesiones o derechos de usufructo y otros ingresos como multas o cobros por trámites con el estado.</p>

Fuente: Elaboración propia 2017.-

Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*.

<sup>28</sup>Congreso de la República de Guatemala, *Decreto 596-97, Ley del Impuesto Sobre la Renta Librería jurídica, 2008. Art. 1.*

<sup>29</sup>Congreso de la República de Guatemala, *Decreto 27-92, Ley del Impuesto al Valor Agregado. Librería jurídica, 2006. Art. 1.*

“Sin embargo dentro de esta clasificación también existe en forma doctrinaria la cual queda de la forma siguiente: impuestos, tasas y contribuciones”.<sup>30</sup>

### **CUADRO No. 3 IMPUESTOS, TASAS Y CONTRIBUCIONES**

<b>IMPUESTOS</b>	<b>TASAS</b>	<b>CONTRIBUCIONES</b>
Prestación pecuniaria preestablecida en la ley exigida por el estado, en virtud de su imperio de acuerdo a la capacidad para satisfacer los gastos públicos.	El estado recibe en forma pecuniaria el pago de un servicio público o especial que beneficia directamente a quien lo paga, así mismo el beneficio también es en forma colectiva, es decir lo recibe la sociedad.	Estas son contraprestaciones que el estado fija unilateralmente y obligatorio a uno o varios sectores de la población, en virtud de tener beneficio de una obra o servicio.

Fuente: Elaboración propia 2017.- Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*.

#### **Impuestos:**

En su tesis de graduación la Licenciada Marilys Barrientos de Estrada argumenta que impuestos son: “la prestación pecuniaria exigida por el Estado en virtud de su potestad de imperio y en la forma y manera establecida por la ley, a las personas individuales y colectivas, de acuerdo con su capacidad tributaria sin la existencia de contraprestación alguna determinada con la finalidad de

<sup>30</sup> José Juan ,Ferreiro Lapatza. *Curso de Derecho Financiero Español, Vol. II. 50, 51, 52.*

satisfacer los gastos públicos, entendiéndose como tal, los fines que como presupuesto se ha fijado el Estado”.<sup>31</sup>

Sin embargo en el artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en su literal e establece: ...”por la cual se obliga a todos los ciudadanos a contribuir en los gastos públicos ya sea por razones de nacionalidad o economía”.<sup>32</sup>

Uno de los tratadistas más importante en el Derecho Tributario, MANUEL MATUS BENAVENTE, define al impuesto diciendo que “es una cuota parte en dinero, recabada por el Estado, de los particulares, compulsivamente y de acuerdo a reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter indivisible”.<sup>33</sup>

### **Características**

Dentro de las principales características de os impuestos encontramos las siguientes:

a) **Obligatoriedad:**

Surge una obligación de dar dinero o cosas (prestación); en la actualidad esta prestación es predominantemente pecuniaria (dinero). En Guatemala, esta misma obligatoriedad los hace generales, naciendo esta característica de la Constitución Política de la República.

---

<sup>31</sup> Jaime Humberto Chicas Hernández, Raúl Antonio Chicas Hernández y José Alejandro Alvarado Sandoval, *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala marzo del 2000. 107.

<sup>32</sup> Asamblea Nacional Constituyente, *Constitución Política de la República de Guatemala. Librería jurídica*, 2012. Art. 135.

<sup>33</sup> Carlos Guiliani Fonrouge, 291.

- b) Legalidad:  
Se encuentra establecida en la ley, por el principio de reserva de la ley.
- c) Generalidad:  
Es aplicable a personas individuales o colectivas.
- d) Especialidad:  
Es aplicable a las personas individuales o colectivas que se encuentren en las más variadas situaciones previsibles, como puede ser determinada capacidad económica o realización de ciertos actos.
- e) Indivisibilidad:  
No se puede individualizar quien recibe la contraprestación de un impuesto. El servicio que se financia con el impuesto no es atribuible a una persona en particular, sino que es prestado a la comunidad en su conjunto. Este hecho hace que el impuesto deba imponerse, porque si fuese voluntario, la mayor parte de la población no pagaría.
- f) Coacción:  
Viene derivada de la primera característica. Es obligatorio, forzoso; es una de las formas más evidentes del ejercicio del poder por parte del Estado, por la coercibilidad del cobro del mismo.
- g) Consolidación:  
El Estado se anticipa y satisface previamente las necesidades públicas, financiándolas con el impuesto. Son necesidades consolidadas porque, en una sociedad organizada, los ciudadanos encuentran que sus necesidades son atendidas antes que se encuentren con un desequilibrio por falta de satisfacción.

Generalmente se considera una cuota privada la que grava la renta privada que afecta el capital, fijada por la ley tributaria, en forma coercitiva porque el estado la exige en cumplimiento de su poder tributario, en donde no hay contraprestación ya que al momento de pagar los impuestos, el Estado no ofrece contraprestación al contribuyente. Dentro de los impuestos directos, existe una sub-clasificación: reales y personales. Reales, recaen sobre cosa sin tomar en cuenta la situación de la persona; y Personales porque toman en consideración las condiciones de las personas.

### **Ventajas**

- a) Reconoce a la persona en relación al pago y la imposición a pagar,
- b) Fiscaliza el aporte del contribuyente.

### **Desventajas**

- a) Afecta directamente al contribuyente,
- b) No permite cambios,
- c) Deja un gran sector de la población sin tributar.

### **Tasa**

Como concepto de Tasa “se considera que es una suma determinada en forma pecuniaria ya sea de forma individual o jurídica que se paga al estado en virtud de haber recibido a cambio una contraprestación, es decir, que las personas individuales o jurídicas han recibido a cambio un servicio público proporcionado por la municipalidad de la jurisdicción en donde se encuentre”.<sup>34</sup>

---

<sup>34</sup>Guillermo Ahumada, *Derecho Financiero I*, editorial 22 Edición, 2000. España. 98,99.



Así mismo de la diversidad de conceptos que existen solamente en forma doctrinaria sobre lo que se considera es la Tasa, se considera que es la retribución que se paga por un servicio. El cobro que se realiza en virtud de la Tasa es un cobro que se debe hacer con equidad, toda vez que es de carácter voluntario. Las municipalidades son las encargadas de realizar dichos cobros sin la intención de lucro.

MANUEL MATUS BENEVENTE, en una definición muy acertada dice que la Tasa “es la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos.”<sup>35</sup> El autor señala con mucha propiedad el hecho de que paga la Tasa quien hace uso de ciertos (no todos) servicios públicos, mientras tanto CARLOS GIULLIANI FONROUGE señala que “es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado”.<sup>36</sup>

El autor, al mencionar la prestación potencial, enmarca el derecho de exigir el pago de la Tasa dentro del principio de Legalidad que debe enterar en todo el sistema tributario, al potencializar la prestación, establece que debe enmarcarse previamente en la ley específica el hecho generador del tributo.

### **Características**

De la misma forma como se determina el concepto de Tasa, la misma también tiene características doctrinarias en donde se establece que es una condición esencial.

---

<sup>35</sup> Carlos Giuliani Fonrouge, 29.

<sup>36</sup> *Ibíd.*, 122.

- a) Prestación de un servicio público: El Estado es quien lo proporciona por lo tanto también es el ente encargado de cobrar.
- b) Especial: Este pago lo recibe el Estado o por cualquier ente estatal por el pago de un servicio especial o determinado.
- c) Es un tributo que el Estado exige en virtud de su poder de imperio.
- d) Solamente puede ser creada por la ley (en Guatemala no es así).
- e) El hecho generador es una actividad que el Estado cumple, vinculado a la obligación del pago de la misma prestación.
- f) El producto de la recaudación tributaria es destinado en forma exclusiva al servicio que cumple.
- g) El servicio que con el pago de la tasa se persigue es divisible para poder ser individualizado y personalizado, por la propia naturaleza particular de la Tasa.

### **Clasificación**

También determina una clasificación en donde se encuentra las Tasas por Servicios y las Tasas Administrativas.

**CUADRO No. 4**  
**TASAS POR SERVICIOS Y TASAS ADMINISTRATIVAS**

<b>TASAS POR SERVICIOS</b>	<b>TASAS ADMINISTRATIVAS</b>
<p>Pago realizado por el usuario cuando utiliza el servicio; ejemplo: Agua potable, Drenajes. Etc.</p>	<p>Son los servicios prestados por la administración pública dando con esto constancias de procesos o de actos administrativos. Ejemplo: Certificación de Partida de Nacimiento Licencias de Conducir Resoluciones administrativas</p>

Fuente: Elaboración Propia 2017. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*.

**Otras Tasas**

Este tipo de Tasa se da cuando se extienden otorgamientos de documentos públicos, o copias de documentos públicos en forma oficial, ejemplo:

- a) Pasaportes
- b) Cédulas de Vecindad
- c) Partida de Nacimiento
- d) Partidas de Matrimonio
- e) Partidas de Defunción

Existen otro tipo de tasas como las que a continuación se ilustra:

## CUADRO No. 5 CLASES DE TASAS

TASA POR SERVICIO DE TRANSPORTE	TASA POR VISITAS	TASA POR INSTRUCCIÓN	TASA POR ENERGÍA	TASA POR CONCESIÓN
Se da en algunos países en donde se utiliza transporte estatal	Visitas que realiza el Estado	Cuando centros educativos realizan visitas a museos, galerías, teatros etc.	Por los países que cobran el gas natural, energía eléctrica.	Al otorgar licencias de conducir, licencia sanitaria etc.

Fuente: elaboración propia 2017. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*.

### Diferencia entre tasa e impuesto

En la tasa el pago que se realiza por parte del contribuyente es de forma voluntaria, sin embargo, el impuesto conlleva una obligación para pagar, aun en contra de la voluntad del mismo. Se diferencia del impuesto, en que este último financia servicios públicos indivisibles como salud, seguridad y justicia, que se encuentran en forma general en el presupuesto general de ingresos y egresos, a diferencia de los impuestos antes mencionados, las tasas se refieren a servicios públicos divisibles. El impuesto se paga sobre la base de la capacidad contributiva. La tasa se paga en contrapartida de un servicio. En el impuesto no hay ventaja atribuible al contribuyente individual.

## CUADRO NO. 6 DIFERENCIAS ENTRE TASA E IMPUESTO

Ambos son establecidos por el Estado

Ambos provienen del poder del Estado

El cobro es basado en Ley

El pago es en dinero

Es la clasificación que queda recogida en el Decreto 6-91, Código Tributario guatemalteco en su artículos 9, 10, 11 y 12, así como en la propia Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 171, inciso c).

**Tasa:** son motivadas por actividades administrativas de las que emana un beneficio o ventaja especial para una persona concreta, servicio público “uti singuli”, o que afecta de forma especial a un administrado, es decir de utilización obligatoria o voluntaria para el usuario.

O por el uso de un dominio público por un particular.

**Impuesto:** se trata de una obligación de pago que nace de forma independiente a la actividad administrativa, consiste en un desembolso que debe hacerse efectivo porque el sujeto tributario ha demostrado una determinada capacidad económica.

Fuente: elaboración propia 2017. Congreso de la República de Guatemala, Decreto 27-92, *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

### El tributo dentro del derecho privado y público

Es de suma importancia conocer desde que punto de vista puede y principalmente, debe distinguirse los recursos en los regidos por el derecho privado y los regidos por el derecho público. Desde el punto de vista del derecho privado, “cuando las actividades o los bienes que los producen son frutos de empresas privadas o estatales o autárquicas sometidas a voluntad al derecho civil y comercial”.<sup>37</sup> Por lo que no está demás enunciar que muchas veces no se verifica siempre, ya que el

<sup>37</sup> <http://www.monografias.com/trabajos/evco.shtml>.(consultado marzo 10 de 2017).

régimen legal de muchas entidades estatales que producen recursos es netamente de derecho público.

Una vez dada las anteriores explicaciones a cada uno de los temas que han sido propuestos, la autora del presente trabajo de investigación considera que en Guatemala no se encuentra en un nivel de recaudo toda vez que debe basarse primordialmente en lo que se conoce como economía, desde diferentes aspectos, es decir, desde el punto de vista jurídico, y político, pero especialmente ante el beneficio social que desde el punto de vista administrativo es el bien común; es el que persigue el Estado en todo ámbito.

#### **1.4.4. Tipos**

##### **Directos:**

Estos impuestos son aplicados a los ingresos, ganancias y la propiedad de las personas que venden productos o prestan un servicio. En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido, no se da la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica al sujeto obligado por el sujeto pasivo, como en el Impuesto Sobre la Renta. Manuel Matus Benavente señala que en el “impuesto Directo el Estado mediante procedimientos de su legislación tributaria determina la capacidad contributiva en relación a las rentas que efectivamente aparecen percibidas o devengadas por un contribuyente”.<sup>38</sup>

---

<sup>38</sup> Jaime Humberto Chicas Hernández, Raúl Antonio Chicas Hernández y José Alejandro Alvarado Sandoval, *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*, Universidad de San Carlos de Guatemala, Guatemala marzo del 2000. 109.

De acuerdo a ello, los impuestos Directos son aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas sino que incide directamente en su propio patrimonio. En conclusión el impuesto Directo es aquel en que el legislador se propone alcanzar inmediatamente, el verdadero contribuyente. Suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Los impuestos Directos son los que recaen sobre las personas, la posesión y el disfrute de la riqueza, grava situaciones normales y permanentes. Son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes. Los impuestos Directos a su vez se dividen en:

**Reales y Personales:** los impuestos Personales son aquellos en los que se toman en cuenta las condiciones de las personas que tienen el carácter de sujetos pasivos. En principio, recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su especial situación. Ejemplo: impuesto sobre la renta, territorial, impuesto de sociedades.

Los impuestos Reales, recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin tener en cuenta la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como el impuesto de Circulación de Vehículos, impuesto sobre herencias, legados y donaciones, importaciones, exportaciones, Impuesto al Valor Agregado.

### Ventajas de los Impuestos Directos:

- a) Determinación: permite conocer a la persona que ha de satisfacerlos, la época del pago, el tipo de imposición, la cantidad a pagar.
- b) Permite al Estado prever una percepción determinada.
- c) Permite conocer al contribuyente y hay más oportunidad para fiscalizar su aporte.
- d) Por ser un ingreso periódico constante, el Estado lo obtiene aun en épocas de crisis.
- e) Tributan las personas que tienen más riquezas.
- f) Son más difíciles de trasladar.

### Desventajas de los impuestos Directos:

- a) Son muy sensibles para los contribuyentes en razón de afectarlos directamente.
- b) Por su fijeza no permite al Estado aumentarlos sin imposición.
- c) Deja a un gran sector de la población sin tributar.

### **Indirectos:**

El Indirecto es aplicado a los costos de los servicios o productos que la persona obtiene. Son aquellos que gravan la riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata. Este impuesto se percibe con ocasión de ciertos actos de la vida económica y en los que el Estado ignora la individualización del contribuyente y aún más, no le interesa conocerla. En los impuestos Indirectos no se grava al verdadero contribuyente sino que lo grava por persecución. Las



calidades del sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. En este tipo de impuestos, el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, sujeto pasivo, lo traslada a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga.

Los impuestos Indirectos se dividen en:

- a) Impuestos Sobre Actos
- b) Impuestos Sobre el Consumo

El Impuesto Sobre los Actos es aquel que recae sobre las operaciones, que son parte del proceso económico. Ejemplo: impuestos de exportación, aguardientes y licores preparados, alcoholes y vinos. En los impuestos sobre el consumo pueden recaer sobre la producción o sobre las transferencias. Estos los encontramos cuando el gravamen se establece por la realización de la última fase del proceso económico que se está gravando, cuando se realizan operaciones destinadas al consumo. Ejemplo: Impuesto al valor agregado, gasolina, venta de automóviles.

Ventajas de los Impuestos Indirectos:

- a) Son los más productivos para el Estado.
- b) Afectan a la mayoría de ciudadanos en la medida de sus posibilidades, estableciéndose una relativa uniformidad y universalidad.
- c) Por su flexibilidad permiten al Estado aumentarlos sin mayor oposición al contribuyente.

### Desventajas de los Impuestos Indirectos:

Indeterminación, es decir no permiten conocer a la persona que ha de satisfacerlos.

- a) Fomentan la traslación como resultado, lo paga el consumidor final.
- b) No permiten un efectivo control sobre los contribuyentes.
- c) No son justos porque afectan a la mayoría de la sociedad.



## **CAPÍTULO 2**

### **SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

"La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica, Dto. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala".<sup>39</sup>

Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Artículo 2. Domicilio: La Superintendencia de Administración Tributaria tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala.

También podrá fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional. Su denominación podrá abreviarse SAT.

Integración del Directorio:

Como primer paso para el inicio de operaciones de la Institución, fue precisa la selección de su directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República de Guatemala seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98.

---

<sup>39</sup>[https://es.wikipedia.org/.../Superintendencia\\_de\\_Administración\\_Tributaria\\_de\\_Guatem..](https://es.wikipedia.org/.../Superintendencia_de_Administración_Tributaria_de_Guatem..)..(Consultado 04 Mayo 2017)

El Directorio está conformado de la manera siguiente:

- a) El Ministerio de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- b) Cuatro Directores titulares y sus suplentes.
- c) El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

#### Directorio

El directorio es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT); le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la institución.

#### Superintendente de Administración Tributaria (SAT):

El superintendente de Administración Tributaria, que en esta ley también se denomina el Superintendente, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Tiene a su cargo la administración y dirección general de la institución. Para el cumplimiento de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), el Superintendente de Administración Tributaria tiene la representación legal de la institución, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto.

#### Intendencia de Aduanas:

La intendencia de Aduanas es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la

legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.

#### Intendencia de Recaudación y Gestión:

La intendencia de Recaudación y Gestión es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

#### Intendencia de Fiscalización:

La intendencia de Fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

#### Intendencia de Asuntos Jurídicos:

La intendencia de Asuntos Jurídicos es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

#### Asesoría Técnica del Directorio:

La asesoría Técnica del Directorio es el órgano responsable de asesorar al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y a sus integrantes en forma individual a requerimiento de los mismos. La asesoría técnica del Directorio responde por sus actuaciones directamente ante el Directorio.

#### Auditoría Interna:

La Auditoría Interna es la dependencia encargada de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), las normas de control interno y de auditoría para el sector gubernamental, reglamentos internos y manuales técnicos y administrativos aplicables. Asimismo, supervisa, examina, investiga y controla las actuaciones administrativas del personal de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

#### Secretaría General

La Secretaría General es la dependencia encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo, catalogación, certificación, notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en los distintos órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

#### Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional:

La Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional es la dependencia encargada de formular y coordinar la aplicación de herramientas y mecanismos de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional, proveyendo información confiable y oportuna para la toma de decisiones y el desarrollo institucional.

#### Gerencia de Informática:

La Gerencia de Informática es la dependencia encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a los diferentes órganos y dependencias de Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

#### Comunicación Social Externa:

Comunicación Social Externa es la dependencia encargada de coordinar con las dependencias que corresponda, las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población, a través de los medios de comunicación.

#### Cultura Tributaria:

Cultura Tributaria es la dependencia encargada de planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias en nuestro sistema.



#### Gerencia de Recursos Humanos:

La Gerencia de Recursos Humanos, es la dependencia encargada de administrar la planificación, organización, integración y desarrollo de los recursos humanos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), incluidos los sistemas, métodos, aprovechamiento de las capacidades humanas.

La Gerencia de Recursos Humanos está integrado por los departamentos de:

- a) Administración de Recursos Humanos;
- b) Reclutamiento, Selección y Contratación; y,
- c) Desarrollo de Recursos Humanos.

#### Gerencia Administrativa Financiera:

La Gerencia Administrativa Financiera es la dependencia encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), los sistemas y procesos de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda pública, inclusive, así como de administrar eficientemente el sistema de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios, su almacenamiento y registro. Asimismo, le corresponde preparar los instrumentos administrativos y financieros para la redición de cuentas.

#### Gerencia de Infraestructura:

La Gerencia de Infraestructura es la dependencia encargada de administrar los recursos de infraestructura física de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), lo cual incluye su planificación, desarrollo, mantenimiento, reparación y supervisión.

#### Gerencia de Seguridad Institucional:

La gerencia de Seguridad Institucional es la dependencia encargada de establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás propiedades de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

#### Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes:

“La Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes”<sup>40</sup>calificados por la Administración Tributaria como Contribuyentes Especiales Grandes, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

#### Gerencias Regionales:

Las Gerencias Regionales de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), son las dependencias encargadas de la ejecución y control de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo a las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos. Las Gerencias Regionales de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), son: Gerencia Regional Central, Gerencia Regional Sur, Gerencia Regional Occidente y Gerencia Regional Nororiente, las cuales operaran en su jurisdicción correspondiente.

#### Gerencia de Atención al Contribuyente:

“La Gerencia de Atención al Contribuyente es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y, público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e

---

<sup>40</sup> Congreso de la República de Guatemala, Dto. 6-91, *Código Tributario. Art.30.*

información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente”.<sup>41</sup>

## **2.1. Definición**

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna su Ley Orgánica, Dto. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

### **2.1.1 Definición legal**

El Superintendente de Administración Tributaria, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT). Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), sin perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponden al Directorio. El Superintendente ejercerá sus funciones con absoluta independencia de criterio y bajo su entera responsabilidad de conformidad con la ley.

Sin perjuicio de lo que establecen otras leyes, el Superintendente es responsable de los daños y perjuicios que cause por los actos y omisiones en que incurra en el ejercicio de su cargo. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)

---

<sup>41</sup> Congreso de la República de Guatemala, Dto. 6-91, *Código Tributario*. Librería jurídica, 2002. Art.18.

tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala.

**Atribuciones:**

Corresponden al Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la Política de Administración Tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes:

- a) Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera.
- b) Ejercer la representación legal de la SAT la cual podrá delegar conforme lo establece esta ley.
- c) Resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes.
- d) Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.
- e) Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la SAT, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la SAT.
- f) Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la SAT.
- g) Velar porque la ejecución de las funciones de la SAT asegure el cumplimiento de su objeto.
- h) Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.

- i)** Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la SAT.
- j)** Someter para su aprobación al directorio los reglamentos internos de la SAT, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la SAT, su régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones.
- k)** Someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República conforme a lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.
- l)** Someter a la aprobación del Directorio la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirá a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República conforme lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.
- m)** Proporcionar la información o datos que requiera el Directorio o su Presidente, para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trate de información y estadísticas tributarias, éstas se remitirán sin incluir identificación de contribuyentes específicos, salvo los casos concretos, que conforme la ley; corresponda al Directorio conocer y resolver.
- n)** Presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la SAT.
- o)** Remitir al Congreso de la República y al organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la SAT, durante el primer trimestre de cada año.

- p) Ejercer las demás funciones que le correspondan de acuerdo con esta ley, reglamentos tributarios y aduaneros y otras leyes y disposiciones aplicables.

## CUADRO No. 7 SUPERINTENDENCIA COMO ENTIDAD Y AUTORIDAD

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala.	El superintendente de Administración Tributaria, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mejor nivel jerárquico de la SAT.
Tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala.	Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), sin perjuicio de la competencia y atribuciones que corresponden al Directorio.

Fuente: Elaboración propia 2017. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### 2.2. Antecedentes

“El Programa Permanente de Cultura Tributaria fue creado por la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala (SAT) el 1 de febrero de 2005”.<sup>42</sup> Su estrategia y áreas de acción fueron propuestas por el equipo de profesionales que dio inicio al Programa, y las mismas fueron validadas en talleres de trabajo en los que participaron diversos actores sociales de los 22 departamentos de la República. En 2007, Cultura Tributaria fue incorporada formalmente a la estructura organizativa de la SAT y fue confirmado como dependencia directa del despacho superior de la institución.

<sup>42</sup> Álvarez, L. (2012). Gutiérrez ofrece fortalecer la SAT. *El Periódico* (Guatemala). Recuperado el 1 de febrero de 2013 <http://www.elperiodico.com.gt/es/20120328/economia/210114/>

Desde su inicio, “Cultura Tributaria formula y ejecuta sus planes y presupuestos anuales conforme a tres áreas sustantivas de trabajo (Educación, Divulgación y Promoción) y un área de apoyo en materia de Administración y Finanzas. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de la Administración Tributaria -SAT-, con el objetivo de modernizar la administración tributaria y darle cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público”<sup>43</sup>. La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria fue aprobada por el Congreso de la República de Guatemala, de acuerdo con el decreto 1-98 que entro en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

“Cultura tributaria es una conducta manifestada en el cumplimiento permanente de los deberes tributarios con base en la razón, la confianza y la afirmación de los valores de ética personal, respeto a la ley, responsabilidad ciudadana y solidaridad social de todos. La importancia de recaudar impuestos para satisfacer las exigencias de la colectividad ha estado presente en el progreso en todas las formas en el país. Desde el punto de vista de la conciencia, no es idóneo recaudar sin una dirección clara, desde la perspectiva legal, es indispensable recaudar los impuestos con una aprobación voluntaria por parte de los contribuyentes”.<sup>44</sup>

La cultura tributaria es un mecanismo importante que ayuda a fortalecer el sistema tributario, surge con la necesidad de recaudar es un sistema equitativo de justicia y progresivo. Y el propósito fundamental es establecer una política de recaudación para el gasto público y suministro

---

<sup>43</sup> Sin autor (2012). *Rudy Villeda confirma su renuncia como jefe de la SAT. Prensa Libre* (Guatemala). Recuperado el 1 de febrero de 2013 de [http://www.prensalibre.com/economia/Superintendente-SAT-renuncia-Rudy\\_Villeda\\_0\\_654534797.html](http://www.prensalibre.com/economia/Superintendente-SAT-renuncia-Rudy_Villeda_0_654534797.html) (consultado 19 de octubre de 2016).

<sup>44</sup> <https://portal.sat.gob.gt/portal/cultura-tributaria/>. (consultado 12 de noviembre de 2017).

de bienes colectivos, buscando satisfacer las necesidades sociales, estabilizar la economía y desarrollo del país contribuyendo a las políticas que reducen la inflación de la economía de mercado.

Cultura tributaria nace con la idea de diseñar un sistema tributario para orientar al ciudadano y que lo invite a cumplir sus obligaciones de una forma ordenada, el reto como pilar fundamental es fortalecer la atención al contribuyente mediante la información, servicios y la educación. Esta cultura es promovida mediante el cumplimiento de obligaciones voluntarias y así fortalecer el desarrollo de la sociedad.

Esta página tiene como fin presentar una serie de información para comunicar a la población, contiene estrategias innovadoras con el fin de ofrecer ideas e inspiración a todo el país en desarrollo con respecto a la educación de los contribuyentes, divulgación y promoción para fortalecer la moral tributaria en el cumplimiento de obligaciones de los ciudadanos.

La superintendencia de Administración Tributaria (SAT) se está esforzando más que nunca para movilizar una mayor recaudación tributaria a nivel nacional, para ello está llegando cada vez más a informar a las generaciones de contribuyentes. El objetivo es fomentar una “Cultura Tributaria” global e integral, basado en los derechos y obligaciones, en este contexto la educación del contribuyente se convierte en el puente que une a la Administración Tributaria y los ciudadanos.

Estamos conscientes que esta etapa es difícil pero no imposible, debemos contribuir al cambio a una edad temprana y convertir ciudadanos que abracen voluntariamente el pago de impuestos. Cultura Tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria fue creada con la finalidad de educar a los ciudadanos, convertirlos en contribuyentes responsables y



consientes del pago de sus impuestos, asimismo es un instrumento para combatir la evasión fiscal.

Así, se estableció que la entidad estatal tendría competencia en todo el territorio guatemalteco para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación. El primer paso para el inicio de operaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria fue la selección de su directorio, de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República de Guatemala, en aquel momento, seleccionó titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo 252-98.

El directorio está formado por el Ministro de Finanzas Públicas -quien lo preside-, cuatro directores titulares y sus suplentes y el Superintendente de Administración Tributaria quien actúa como su secretario. La elección del superintendente se realiza cada cinco años y es electo por el Presidente de la República.

### **Fundamento Legal de la Creación de la Institución**

“El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público”.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup>[https://portal.sat.gob.gt/portal/que es la sat/cultura tributaria/](https://portal.sat.gob.gt/portal/que-es-la-sat/cultura-tributaria/)(consultado 16 de noviembre de 2017).

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

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La Institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **Superintendentes de Administración Tributaria en la historia:**

- Juan Francisco Solórzano Foppa: 9 de marzo 2016, nombrado el presidente Jimmy Morales (Espina, 2016).
- Alfonso Castillo: asumió el cargo de manera interina el 16 de mayo de 2015 al 9 de marzo de 2016, tras ser capturado su antecesor (Alvarado, 2015).
- Omar Franco Chacón: 27 de enero de 2015 al 16 de abril de 2015, seleccionado por el presidente Otto Pérez Molina tras la renuncia de su predecesor (Alvarado, 2015).

– Carlos Enrique Muñoz: 23 de abril de 2013 a enero de 2015, seleccionado por el presidente Otto Pérez Molina tras la renuncia de su predecesor (Presidente de Guatemala designa a nuevo titular..., 2013).

– Miguel Arturo Gutiérrez Echeverría: 28 de marzo de 2012 a marzo de 2013, seleccionado por el presidente Otto Pérez Molina tras la renuncia de su predecesor (Álvarez, 2012).

– Rudy Villeda: 14 de agosto de 2008 al 1 de marzo de 2012. Fue elegido por el presidente Álvaro Colom (Rudy Villeda confirma su renuncia como jefe de la SAT, 2012).

– Carolina Roca Ruano: 15 de enero de 2005 al 14 de agosto de 2008. Fue elegida por el presidente Óscar Berger y dejó el puesto debido a quebrantos de salud (Estrada, 2008).

– Willy Zapata: 29 de enero de 2004 al 15 de enero de 2005. Fue elegido por el presidente Óscar Berger (SAT, 2004).

“Los anteriores superintendentes de administración tributaria desde su fundación en 1998 hasta Zapata fueron, en orden cronológico Alfredo Marroquín, René Pérez, Rudy Castañeda y Marco Tulio Abadío”.<sup>46</sup>

### 2.3. Características

“La característica de la obligación tributaria tiene por objeto la prestación de un tributo”.<sup>47</sup> Surge al realizar el presupuesto del hecho generador previsto en la ley. Conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

---

<sup>46</sup> <https://wikiguate.com.gt/superintendencia-de-administración-tributaria/> (consultado 16 de noviembre de 2017).

<sup>47</sup> Gustavo Bacacorzo, *Diccionario de la Administración Pública*, Tomo 1, Ed. Grijley, Lima, 1997. 90 a 92.

## **Tipos**

El Objeto Gravado: Es la materia sobre la cual recae el gravamen, pero este gravamen debe ser ampliado en el sentido que el objeto de los tributos involucre el hecho generador, o sea la situación en la cual debe ubicarse una persona individual o jurídica para resultar obligada a pagar el tributo. Base del impuesto: es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a pagar, a cargo de un sujeto. Información obligatoria: todo comerciante está obligado a llevar contabilidad en forma organizada. Tiempo y lugar: fecha, formas y lugares de pago, así como los plazos y procedimientos que puede dar el Estado para el cumplimiento del pago del impuesto.

## **Efectos**

Las obligaciones de los contribuyentes, están fundamentadas en el artículo 112, del Decreto 6-91, del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario: “Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria.

### **1) Cuando las leyes lo establezcan:**

- a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.
- b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.
- c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.
- d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.

- 2)** Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, (de cuatro años, contados a partir de la fecha en que se produjo el vencimiento de la obligación para pagar el tributo, establecido en los artículos del 47 al 53 del Código Tributario) libros, documentos y archivos o sistemas informáticos del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias. También deben conservar, por igual plazo los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deben conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel a su elección.

- 3)** Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
- 4)** Permitir a la Administración Tributaria que revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
- 5)** Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.

- 6) Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.
  
- 7) Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional y todo lo establecido en el Código Tributario.

Para las personas jurídicas, el responsable del cumplimiento de los deberes formales es:

- a) El representante legal, debidamente facultado para ello.
- b) El Código Tributario, en su artículo 22, menciona los siguientes casos especiales, en cuanto al cumplimiento de los deberes formales: Fideicomisos, el fiduciario Contratos de participación, el gestor, ya sea este, una persona individual o jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma copropiedad, los copropietarios; sociedades de hecho, los socios; sociedades irregulares, los socios; sucesiones indivisas, el albacea, administrador o herederos.

El contribuyente, al momento de inscribirse, debe proporcionar su domicilio fiscal, es decir, indicar un lugar, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que la Superintendencia de Administración Tributaria le remita, el cual será su domicilio fiscal, para ejercer derechos derivados de sus relaciones con el fisco. Cualquier cambio o modificación del domicilio fiscal, el contribuyente

o responsable está obligado a avisar por escrito, a la Superintendencia de Administración Tributaria, el cambio de su domicilio fiscal, personalmente o por medio de tercero debidamente autorizado.

Tal modificación deberá efectuarse dentro del plazo legal de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produzca el mismo. Además, el contribuyente o responsable está obligado a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar operaciones afectas. Asimismo, cualquier modificación de los datos de inscripción deberá comunicarse a la Administración Tributaria, dentro del plazo de treinta (30) días de ocurrida. Dentro de igual plazo, se avisará del cese definitivo de la actividad respectiva, para la cancelación del registro que corresponda.

#### **2.4. Acciones**

Si no presentó su declaración anual de impuestos o lo hizo, pero no pagó el monto que resultó a cargo, póngase al corriente en su adeudo lo antes posible, pues el incumplimiento de las obligaciones fiscales trae como consecuencias la imposición de multas, recargos, cobro de gastos de ejecución, auditorias y, en casos extremos, hasta años de cárcel. Esto, sin considerar el registro negativo en su historial crediticio, ya que desde el 2008 la autoridad tributaria entrega información a las sociedades de información crediticia (Buró y Círculo de Crédito). Según información del Servicio de Administración Tributaria (SAT), un adeudo fiscal es la obligación que adquiere una persona cuando no liquida sus impuestos a cargo en los plazos fijados o paga un monto menor al que le corresponde.

Cuando esto ocurre, generalmente la dependencia envía a los contribuyentes una notificación a su domicilio fiscal en la cual les indica el monto del adeudo y la fecha de pago. Pero, puede ocurrir que la autoridad no haya enviado dicha notificación, eso no significa que no se tenga el adeudo.

Desde que sabemos que no hemos presentado una declaración, lo mejor es presentarla antes de que la autoridad nos la requiera, ya que una vez que el SAT exige el cumplimiento, entonces, ya tenemos ganada una multa”, opino Jorge Sánchez Hernández, presidente de la Academia de Estudios Fiscales y consultor de Deloitte.

De manera que si la SAT todavía no le ha enviado la notificación, el contribuyente puede pagarlo de forma espontánea; es decir, antes de que la autoridad se lo requiera. En ese caso, sólo pagaría actualización del monto a pagar por inflación y los recargos correspondientes, no la multa, detalló.

**1.** Actualización: es el incremento que sufre un adeudo por el efecto de inflación. Se paga con el objeto de que el fisco reciba una cantidad equivalente a la que hubiera recibido en la fecha en que se debió haber pagado, explicó Francisco Díaz, experto en cobranza de la dependencia en entrevista para el SAT.

Esto ocurre porque no es lo mismo recibir 10,000 pesos en el 2007 que en el 2010”, explicó.

**2.** Recargo: son una especie de intereses moratorios y se pagan para recompensar a la autoridad por el tiempo que pasó al no pagar oportunamente. Según información de la Superintendencia de Administración Tributaria, esta tasa es de 1.13% por cada mes transcurrido.



3. Multas: es una penalización por cada obligación no presentada. La ley determina el monto o porcentajes de multas según el tipo de infracción, dijo Pedro Canabal, vocero de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Pueden ir de 1,100 a 13,720 pesos por cada una de las obligaciones no declaradas de manera espontánea dentro del plazo correspondiente o de 1,100 a 27,440 por cada obligación en caso de que la SAT ya le haya hecho el requerimiento de pago y usted no lo haya atendido, según datos de la dependencia.

4. Gastos de ejecución: se originan cuando la Superintendencia de Administración Tributaria hace un cobro de un adeudo de manera forzosa; es decir, a través del embargo de bienes, y para ello tiene que realizar diversas acciones que le implican gastos.

Éstos debe pagarlos el contribuyente de manera adicional al adeudo original. Algunos ejemplos son: gastos por acudir al domicilio y practicar el embargo, por el traslado de los bienes, los gastos de avalúo, de publicación de convocatorias de remate, honorarios de interventores. “Rubén Herrero, director de Impuestos Contadores explicó que el Código Fiscal, en su artículo 109, se contempla el castigo con cárcel cuando una persona omite por más de 12 meses presentar sus declaraciones con carácter de definitivas (IVA mensual e ISR anual).”<sup>48</sup> Pero la pena corporal no se obtiene en automático, aclaró.

Primero la autoridad le va a invitar a hacer el pago de tu adeudo, después le requiere, si el contribuyente no le hace caso, entonces, le puede demandar ante el Ministerio Público”, explicó. Según el Código Fiscal, el delito de defraudación se sancionará con las penas siguientes:

---

<sup>48</sup> Cámara de Diputados del H. CONGRESO DE LA UNIÓN Secretaría General Secretaría de Servicios Parlamentarios Centro de Documentación, Información y Análisis MEXICO-. 1969. 19, 20.

- a) Se paga con prisión de tres meses a dos años cuando el monto de lo defraudado no exceda de 1 millón 369,930.
- b) Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de 1 millón 369,930 pero no de 2 millones 54,890.
- c) Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de 2 millones 54,890.
- d) Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en 50 por ciento.

Los incumplimientos a obligaciones formales, que van desde falta de inscripción, actualización de datos, omisión de declaración o hacerlo con errores, así como no facturar, generan sanciones con multas desde Q50 diarios hasta Q10 mil por cada falta. También puede darse el cierre temporal del negocio, según los artículos 85, 86, 93 y 94 del Código Tributario. En éste último artículo se establecen 18 infracciones y sus respectivas sanciones. Para empezar, si el negociante, comerciante o prestador de servicios no está inscrito en la SAT, aunque no se le puede poner una sanción inicial, se procede a hacerle una inscripción de oficio.

Luego, se empieza con el requerimiento de obligaciones, como poseer libros, emitir facturas o declarar impuestos.

El contribuyente debe estar preparado, ya que las auditorías o fiscalizaciones pueden ser individuales o masivas. Pueden ser de primer nivel, en las que solo se revisan las obligaciones formales mencionadas, disposición sobre la cual se basan las fiscalizaciones masivas que hace la SAT. En las auditorías de segundo nivel se nombra un auditor para una empresa y se revisan un tipo de impuesto y un año fiscal específicos.

Tampoco es aconsejable resistirse a la fiscalización, ya que genera multas del 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente

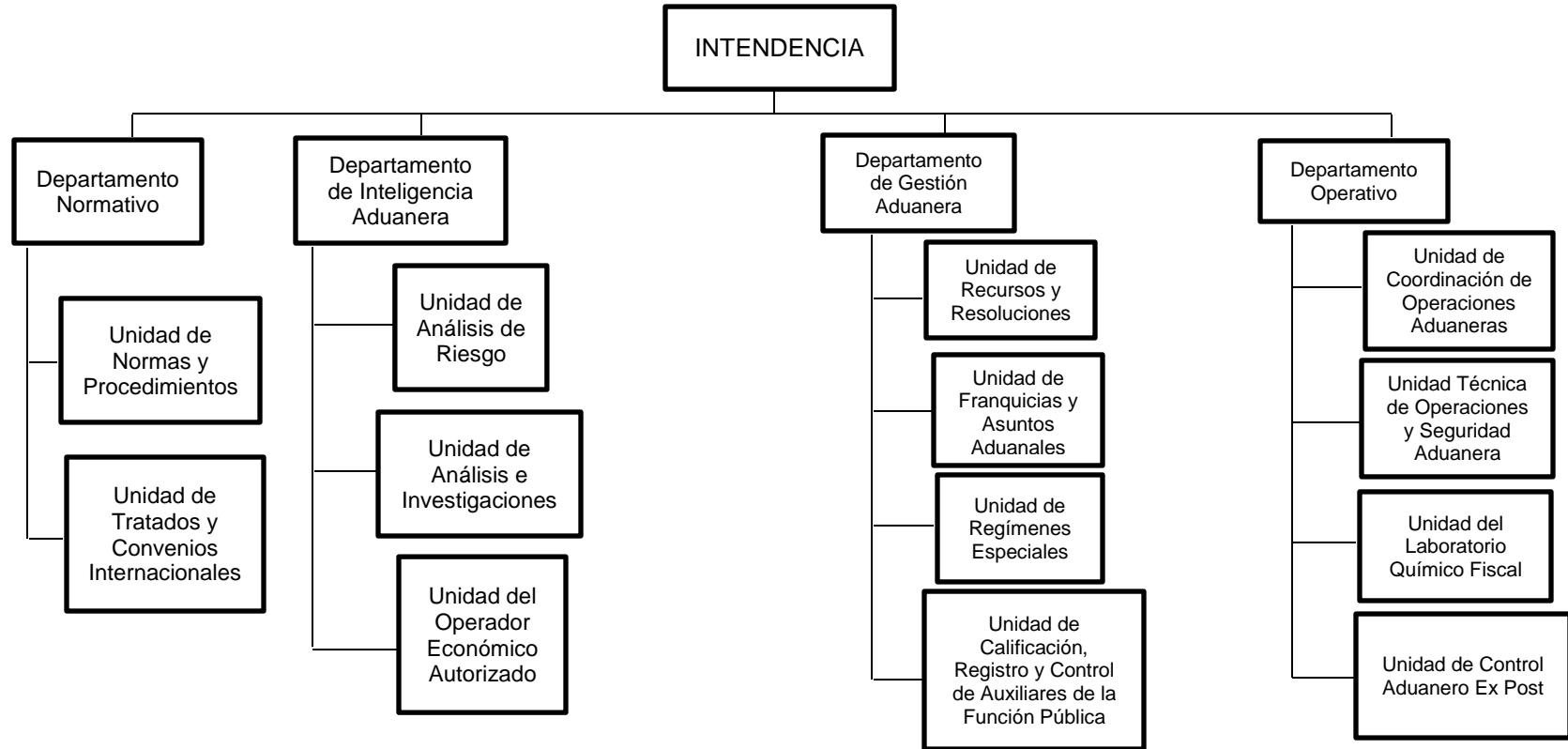
durante el último período del impuesto a fiscalizar. Hay quienes prefieren pagar la multa y resistirse a la verificación, dijo el intendente de Fiscalización, Leonel Villamar, quien advirtió de que, de ser reincidentes, se puede solicitar el cierre temporal del negocio con orden de juez.

**CUADRO No. 8**  
**NIVELES DE FISCALIZACIÓN**

<b>PRIMER NIVEL</b>	<b>SEGUNDO NIVEL</b>	<b>SANCIONES</b>
Estar inscrito Tener registro Libros autorizados Lista de facturas Maquinas autorizadas Tener documentos <b>Sanciones</b>	Cumplir con las obligaciones Inscripción Poseer libros Si es crédito fiscal comprobar actividades Verificar ISR <b>Nombramientos</b> Auditores Plazos Auditoria de campo	Cierre temporal

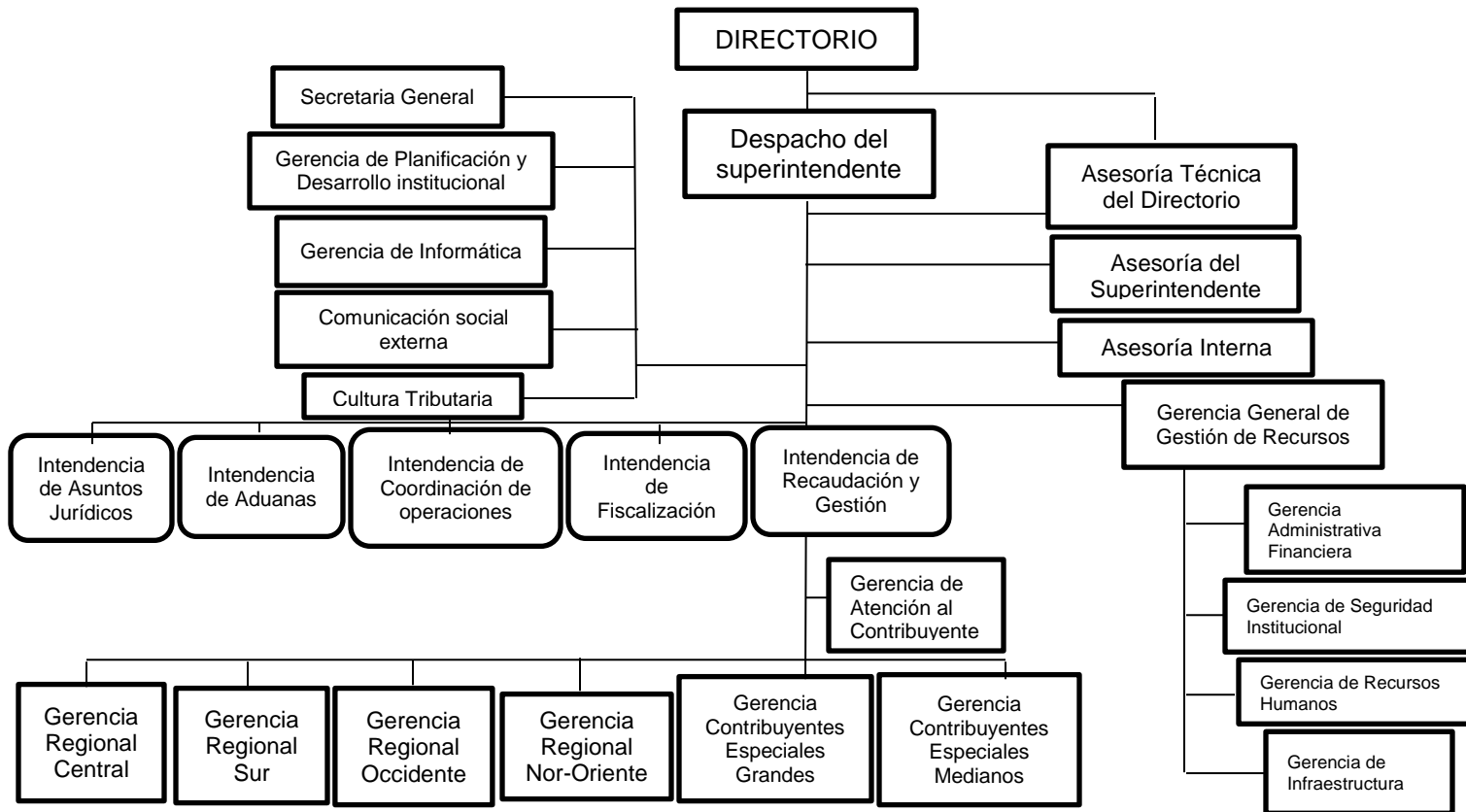
Fuente: elaboración propia 2017. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

## CUADRO No. 9 INTENDENCIA



Fuente: elaboración propia 2017. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 1-98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

## CUADRO No. 10 ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL



Fuente: elaboración propia 2017. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 98. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

## 2.5. Funciones

“Principales funciones de los Órganos y Dependencias de la SAT”:<sup>49</sup>

1. El reglamento interno de la SAT establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establecerá a que dependencia o dependencias competirá conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejercerá sus funciones con base en el principio de la descentralización.
2. Las autoridades superiores de la SAT serán: el Directorio, el Superintendente y los Intendentes.
3. – El Directorio es el órgano de Dirección superior de la SAT. Le corresponde dirigir la política de la administración tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la Institución. El directorio se integrará con seis directores, en la forma siguiente: En forma ex–oficio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo presidirá. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que él designe. También el Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que él designe. Por último, cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuestas por la Comisión de Postulación que se establece en la ley.

---

<sup>49</sup><https://wikiguate.com.gt/superintendencia-de-administración-tributaria/>(consultado 16 de noviembre de 2017).

4. – El Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Institución. Para el cumplimiento de las funciones de la SAT, el Superintendente de Administración Tributaria tiene la representación legal de la Institución, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto.
5. – La Intendencia de Aduanas es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia aduanera. Como tal, será responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco. Debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.
6. La Intendencia de Recaudación y Gestión es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
7. La Intendencia de Fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales. La Intendencia de Asuntos Jurídicos es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la SAT.



8. La Intendencia de Coordinación de Operaciones es la dependencia encargada de coordinar y supervisar que las directrices, planes e instrucciones emitidas por las dependencias con funciones normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos, sean cumplidas y ejecutadas bajo criterios de efectividad y calidad por las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos, las Gerencias Regionales, la Gerencia de Atención al Contribuyente.

**Ley orgánica, dto. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) ARTÍCULO 3.- Objeto y Funciones de la SAT.** Es objeto de la SAT, “ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes”.<sup>50</sup>

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades;
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna

---

<sup>50</sup> Congreso de la República de Guatemala, *Dto. 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)*. Ediciones Alenro, 2000. Art. 3.

tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.

- d)** Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e)** Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f)** Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g)** Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- h)** Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i)** Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.

- j)** Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- k)** Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
- l)** Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- m)** Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
- n)** Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley.
- o)** Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- p)** Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos; y

- q)** Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

**CUADRO NO. 11**  
**SINÓPTICO DEL OBJETO Y FUNCIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN**  
**TRIBUTARIA - SAT-**

Ejercer la administración del régimen tributario.	Administrar el sistema de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala.	Organizar y administrar el sistema de recaudación.	Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales.	Presentar denuncia, provocar la persecución penal.
Establecer y operar los procedimientos y sistemas.	Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes.	Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes.	Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.	Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Fuente: Elaboración Propia 2017.

## **CAPÍTULO 3**

### **NORMAS TRIBUTARIAS GUATEMALTECAS**

#### **3.1. Generalidades**

El Sistema Tributario es un conjunto de impuestos que rigen en un país en un determinado momento. La disposición nacional es que haya varios impuestos y no uno solo desde un punto de vista normativo. Un sistema tributario es un conjunto, sistemático e interrelacionado de impuestos que rige en un país en un momento determinado en el que debe cumplir ciertos requisitos para ser una estructura tributaria idónea.

Un Sistema Tributario debe estar diseñado para atender los siguientes objetivos:

- a) Debe permitir alcanzar los objetivos de la política fiscal (máxima equidad posible, menor interferencia posible en la asignación de los recursos de la economía y promover la estabilidad y el crecimiento económico) minimizar los costos del sistema, ya sean los que incurre el contribuyente, como los de la administración fiscal (la organización estatal dedicada a la percepción y el control impositivo).
- b) Lograr un rendimiento fiscal adecuado, lo que implica alcanzar una recaudación en función de los objetivos propuestos, tanto desde el punto de vista del financiamiento del gasto público como de incidir en la economía.

Nuestro Sistema Tributario se encuentra formado por:

- a) Impuestos nacionales: impuesto a la ganancia, impuesto al valor agregado, impuesto a los bienes personales, impuestos a los combustibles, impuestos específicos a determinados consumos, impuestos de sellos, impuestos aduaneros, impuestos provinciales: impuesto sobre los ingresos brutos, impuestos inmobiliarios, impuestos sobre los juegos de azar, impuestos sobre los automotores, impuestos de sellos municipales: tasas retributivas de servicios contribuciones presión tributaria.

Sistema Fiscal es el conjunto de relaciones básicas y de instituciones de carácter jurídico y económico, que supeditadas a la consecución de objetivos, caracterizan con un cierto grado de permanencia la organización y el funcionamiento de la actividad financiera del sector público de un país o un conjunto de ellos. (Afectando a ingresos y gastos).

Ordenamiento Tributario o Impositivo, “Estructura Tributaria” o “Sistema Impositivo” son las expresiones con las que nos referimos al conjunto ordenado de exacciones coactivas del Poder Fiscal del Estado y de relaciones técnicas e institucionales de interdependencia de éstas con los demás integrantes del sistema fiscal, cuya misión fundamental es proporcionar los recursos precisos para el desarrollo de las actividades públicas y coadyuvar en el ordenamiento de los comportamientos sociales y económicas de los distintos agentes del sistema. Ha de llamarse la atención sobre tres aspectos distintos: el ordenamiento tributario es una parte del Sistema Fiscal cuyos contenidos son los ingresos de la soberanía fiscal del Estado.

Se trata de un conjunto ordenado de acuerdo a una serie de principios que la doctrina financiera ha ido consolidando a lo largo del tiempo. El sistema tributario, es el conjunto sistematizado de gravámenes, también está integrado

por una serie de elementos y relaciones institucionales que son los que permiten materializar y dar cumplimiento efectivo a sus cometidos. La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna el Dto. 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. La SAT goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Interpretación de las Leyes Tributarias:

“Interpretar una norma jurídica significa establecer su verdadero sentido y alcance. La interpretación de la ley es siempre la interpretación de los hechos que caen bajo el alcance de la ley. El diccionario de la Real Academia Española dice que interpretar significa: EXOLICAR O DECLARAR EL SENTIDO DE UNA COSA, y principalmente el texto carente de claridad. Para Hector B. Villegas en su curso de finanzas expone: interpretar una ley es descubrir su sentido y alcance”.<sup>51</sup>

La ley tributaria como cualquier otra norma legal debe de aplicarse por el intérprete, tanto si este es el ciudadano privado, como si se trata de un órgano administrativo o jurisdiccional; o sea cualquiera que deba de dar su significado. Algo que hay que aclarar es que la interpretación no es nunca la de la letra de la ley, la ley no tiene interpretación. Lo que es objeto de la interpretación es precisamente la realidad, no el texto legal. Dicho en otras palabras: al interpretar estamos realizando un juicio lógico y jurídico adaptando el hecho concreto al supuesto que la ley establece y ese análisis no puede llevar a un juicio acertado o incorrecto que será objeto de estudio en este curso.

---

<sup>51</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, vigésima segunda Edición 2001. 1,293.



## Historia (Periodo Preclásico)

En el sureste de Mesoamérica surgió y evolucionó hace miles de años la civilización Maya. Durante más de 1500 años, diversas unidades políticas tejieron una compleja red sociopolítica basada en el parentesco, el ritual, el comercio y las alianzas militares. “El área cultural maya se ha dividido, para su estudio, en tres regiones geográficas: tierras altas, tierras bajas y periferia sur, y en tres períodos diferenciados por los rasgos distintivos de la cultura material: Preclásico (1000 a.C 300 d.C), Clásico (300–900) y Postclásico (900– 1520)”.<sup>52</sup>

Los últimos tres siglos del período Preclásico constituyen el marco temporal para el desarrollo de una organización social compleja, la formación de grandes centros urbanos con arquitectura monumental, el surgimiento o consolidación de economías regionales, la formación de instituciones políticas y el afianzamiento de relaciones sociopolíticas entre las diferentes unidades políticas autónomas. También hay evidencias sobre el apareamiento de diferentes grupos de elites, que posiblemente interactuaban entre sí, y de liderazgo político centralizado. El período Clásico es el que comúnmente se relaciona con el auge de la civilización Maya.

“Es en este período donde se han encontrado mayores evidencias arqueológicas sobre la tributación entre los mayas. A pesar de los adelantos en la epigrafía, la información sobre el tributo es escasa y en alguna medida especulativa. A partir de la evidencia arqueológica del período Clásico pueden establecerse actividades de producción, comercio e intercambio local e

---

<sup>52</sup> Enrique Gordillo, “*Tendencias generales de la administración municipal en Guatemala, 1944-1990*”, en Gustavo Palma M., coordinador, *Historia de la administración político-territorial en Guatemala* (Guatemala: USAC, 1998), 129. Véase el Decreto 18 de la Junta Revolucionaria de Gobierno en: RLRG, T.63 (Guatemala: Tipografía Nacional, 1945), 455. Este decreto declaró la descentralización del Ejecutivo como principio de la Revolución de Octubre.

interregional que proveían a cada unidad política autónoma de los bienes necesarios para su subsistencia”.<sup>53</sup>

En ese contexto surgió otra actividad económica de gran importancia, el tributo. En el ámbito local, se supone que los señores recibían de los miembros del común tributo, principalmente en especie, por medio del trabajo en la agricultura y en las obras de construcción masiva.

Puede ser que la participación en las guerras de conquista también haya sido una forma de tributo. Durante el período Postclásico, la naturaleza del contacto entre las unidades políticas autónomas frecuentemente derivaba en guerras, las cuales podían tener como consecuencia la alianza o la derrota de una de las participantes. En el segundo caso, se esperaba que la unidad política vencida rindiera tributo a la vencedora. Parece ser que la relación guerra conquista-tributo era parte fundamental del sistema económico maya y con el paso del tiempo fue adquiriendo mayor importancia para el sostenimiento de las elites y de la economía en general.

No hay que perder de vista, sin embargo, que a partir de la evidencia iconográfica y epigráfica en ocasiones es difícil establecer la diferencia entre “tributo” y “regalo”.

### **Periodo post clásico**

“En el Postclásico tardío, las fuentes etnohistóricas permiten el acceso a información que manifiesta la práctica del tributo en las sociedades de los años anteriores al momento del contacto y conquista”.<sup>54</sup> El régimen

---

<sup>53</sup> *Ibíd.*,

<sup>54</sup> Héctor Samayoa Guevara, “*Fundación de intendencias en el Reino de Guatemala*” en *Antropología e Historia de Guatemala*, 12:2 (1959):79.

colonial, 1524 – 1821 El proceso de conquista y colonización española de América supuso para la corona un esfuerzo organizativo y administrativo de grandes dimensiones que implicó el trasplante o la creación de nuevas instituciones que facilitarían el control político y económico de las Indias, nombre con el que se conocieron los dominios españoles en el continente americano.

La conquista del actual territorio de Guatemala, ocupado entonces por diversos pueblos organizados en unidades políticas diferenciadas, K'iche's, Kaqchikeles, Tz'utujiles, Mames, Poqomames, entre otros, inició en febrero de 1524. Estos pueblos coexistían en un espacio dominado por las tensiones y las rivalidades políticas. Los intentos de establecer alianzas con el propósito de enfrentar juntos a los invasores fracasaron debido a la fragmentación política.

En el lapso de dos meses, los españoles conquistaron y sometieron, por guerra o por alianza efímera, a los grupos indígenas más importantes. Durante sus primeras etapas, el aparato político administrativo del régimen colonial en las Indias pasó por un proceso de ajuste y reacomodo, producto de la expansión en territorios desconocidos.

“A esta caótica primera etapa de descubrimiento y conquista, que cronológicamente abarcó alrededor de 40 años, le siguió un período de consolidación de las instituciones necesarias para asegurar la permanencia del nuevo régimen, que a mediados del siglo XVI ya presentaba cierta estabilidad institucional. Los primeros años fueron una etapa de *laissez-faire* que llegó a su fin cuando la Corona emprendió la “conquista burocrática” de sus posesiones en América. En ese sentido, la Audiencia fue el instrumento clave para asegurar el dominio regio regio sobre las colonias”.<sup>55</sup>

---

<sup>55</sup> *Ibíd.*,

“La organización del territorio era vital para afianzar la presencia del Estado español. La Corona organizó dos vastas jurisdicciones políticas en las Indias, los virreinos de Nueva España y Perú. La instalación de la audiencia en Centroamérica fue producto de las Ordenanzas de Barcelona o Leyes Nuevas (1542). La Audiencia de Guatemala tenía carácter pretorial pues su presidente era al mismo tiempo gobernador y capitán general. De ahí que el Reino de Guatemala fuera una entidad política relativamente autónoma, aunque nominalmente era parte del Virreinato de la Nueva España. En la segunda mitad del siglo XVIII se introdujeron las reformas borbónicas que perseguían la reestructuración del imperio”.<sup>56</sup>

El nuevo sistema administrativo, más simple y centralizado, tenía como propósito la consolidación del poder para aumentar la autoridad del Estado español. En Centroamérica, las reformas perseguían estimular el comercio e intercambio, limitar el poder de la Iglesia católica, modificar la administración territorial y reformar la estructura impositiva. La economía de la región entró en un proceso de inserción en la economía europea, caracterizada a partir del siglo XVI por la expansión del comercio y del mercado, que culminó a mediados del siglo XVIII y que precedió a la revolución industrial del siglo XIX.

“El Reino de Guatemala no contaba con los recursos necesarios que le permitieran la inserción en el mercado europeo a través de metales preciosos, productos agrícolas o materias primas. Fue gracias a la producción de añil que el reino empezó tardíamente (siglo XVII) este proceso. La lejanía de las principales rutas de comercio e intercambio y lo magro de las exportaciones contribuyeron a que la región se volviera una zona periférica y marginal del imperio español”.<sup>57</sup>

---

<sup>56</sup> Héctor Samayoa Guevara, *“Fundación de intendencias en el Reino de Guatemala”* en *Antropología e Historia de Guatemala*, 12:2 (1959):79.

<sup>57</sup> García Peláez, *T.1* (Guatemala: Sociedad de Geografía e Historia, 1968), 222.

El sistema económico se fundamentó en la explotación de la fuerza de trabajo indígena, institucionalizada por la encomienda, que permitió al conquistador/colono, a la Corona y a la Iglesia católica asegurar los recursos que les permitieron, guardando las proporciones del caso, los ingresos necesarios para afirmar su presencia en la región. El tributo, reconocimiento de la relación de dominación aplicado a la población indígena, evidencia el nacimiento de un sistema tributario basado en una política discriminatoria y regresiva. El tributo era parte fundamental de la economía.

Esta dependencia ejerció una presión considerable sobre la población indígena, pues el ingreso debía mantenerse a pesar de epidemias, malas cosechas o desastres naturales. El pago del tributo en especie servía como base para el comercio pues ponía en circulación gran cantidad de bienes de consumo: maíz, trigo, algodón, madera, cacao e hilados y tejidos, que se vendían en subastas públicas. En suma, los productos comerciales para exportación (cacao y añil) y la fuerza de trabajo indígena fueron las bases de la organización y reproducción de una débil economía interna.

“El incremento de las presiones económicas sobre la población se tradujo en manifestaciones de resistencia indígena a lo largo del período colonial. Cuando la presión ejercida sobre los indígenas se volvía insostenible, ocurrían estallidos de violencia, levantamientos o motines. El aparato colonial español abundaba en mecanismos que permitían la explotación del indígena pues se había construido sobre la base de esa explotación. De ahí que las revueltas, alzamientos o motines se volvieran parte inherente del sistema en la medida en que las causas que los provocaban no desaparecieron”.<sup>58</sup>

---

<sup>58</sup> *Ibíd.*, 222.

En el Reino de Guatemala se implementaron los mismos impuestos que en el resto del continente y la real hacienda contabilizaba una veintena de ramos comunes (impuestos destinados a cubrir los gastos de funcionamiento de la administración local) y alrededor de quince de los llamados ramos particulares (usualmente con un destino concreto).

Entre los primeros, los más importantes en lo que a ingresos se refiere fueron el tributo y la alcabala. Les seguía el quinto real y otros de menor cuantía, como el papel sellado, el aguardiente y la pólvora. Los ramos particulares incluían todos los ingresos que pertenecían por derecho a la Corona, por ejemplo, los oficios vendibles, la media anata, las bulas de la Santa Cruzada y el noveno real, es decir, la parte del diezmo que le correspondía al rey.

A finales del siglo XVIII, las recaudaciones de los monopolios del Estado, especialmente el tabaco, empezaron a subir sostenidamente llegando a constituir, en el último quinquenio del período colonial, la principal fuente de ingresos. El desorden burocrático y la mala administración de los recursos existentes llevaron eventualmente al endeudamiento y a una permanente crisis fiscal, que no pudo ser solucionada por las reformas borbónicas de finales del siglo XVIII.

“Si se acepta que una pobre recaudación fiscal incide en el desempeño del gobierno y eventualmente en su control del poder, pues la escasez de recursos financieros limita su capacidad para hacer cumplir sus propias reglas, entonces se entiende que la bancarrota del Reino de Guatemala jugara un papel clave en el momento en que las elites decidieron la independencia de España. La época independiente, 1821-1944 el ocaso del imperio español en América abrió espacios para que las elites criollas pudieran expresar sus intereses políticos y económicos”.<sup>59</sup>

---

<sup>59</sup> *Ibíd.*, 222.

“En el caso de Centroamérica, la independencia fue un acto dirigido por las elites de la capital del hasta entonces Reino de Guatemala, que aceptaron la anexión al imperio mexicano recién formado para seguir disfrutando de su posición privilegiada. Al caos político de esos años habría que agregar la crisis fiscal que enfrentó la región. En 1821 Centroamérica no contaba con la base financiera adecuada para empezar su vida independiente”.<sup>60</sup>

El problema se resumía en encontrar una forma de captar recursos sin levantar la ira de la ciudadanía en el contexto de una economía deprimida. Para enfrentar la crisis se recurrió a diversas medidas fiscales pero debido a la inestabilidad política y la debilidad financiera y administrativa heredada del período colonial, ninguna pudo implementarse exitosamente. A esta etapa siguió la instauración de un sistema de gobierno federal (1823-1840), que eventualmente se disolvió debido a las contradicciones políticas, una economía precaria y un sistema financiero que siempre estuvo al borde del colapso.

Como telón de fondo al vaivén ideológico entre los sucesivos gobiernos liberales y conservadores, se encuentran las continuas guerras civiles que asolaron la región centroamericana y la crisis fiscal, una amenaza constante para el proyecto unionista en general y para la supervivencia del Estado de Guatemala en particular. Uno de los argumentos que se presentan al discutir el fracaso del proyecto federal, además de las circunstancias políticas, consiste en señalar la incapacidad de la Federación para llevar a la práctica las medidas que le permitieran crear la base financiera necesaria para asegurar su existencia.

El sistema impositivo federal destinó al sostenimiento de la República los ingresos provenientes del monopolio del tabaco, alcabala marítima, correos y pólvora. Los ingresos de estas cuatro rentas no llegaban

---

<sup>60</sup> *Ibíd.*, 223.

completos o simplemente no llegaban, pues las autoridades locales cobraban los impuestos pero no los remitían a la caja central. Ante la escasez de ingresos, la práctica del préstamo forzoso a particulares y a entidades internacionales de crédito se volvió común para satisfacer las necesidades más urgentes de la República.

“El Estado de Guatemala inició un nuevo período de gobierno liberal (1831-1838) con la elección como Jefe de Estado de Mariano Gálvez, quien trató de implementar un programa de reformas con miras al desarrollo económico y social. Gálvez promovió medidas que no fueron bien recibidas por las elites y los grupos conservadores, como la expropiación de los bienes eclesiásticos, la exclaustación de las órdenes religiosas, la abolición del diezmo, la autorización del matrimonio civil y la legalización del divorcio. Entre las medidas económicas se encuentran el incentivo del cultivo de la grana o cochinilla y del café, la construcción de caminos o la mejora de los existentes y la colonización por medio de la inmigración”.<sup>61</sup>

Durante el gobierno de Mariano Gálvez se tomaron varias medidas para fortalecer la hacienda pública del Estado de Guatemala. Los ingresos por concepto de alcabala, tabaco, aguardiente y chicha eran los más importantes, aunque el contrabando tenía un impacto negativo en las rentas. También se recibían ingresos por papel sellado, comparativamente inferiores. Otra medida que puso en práctica el gobierno fue el reglamento para la administración de las rentas del Estado, que introdujo una tasa del 4 por ciento en las ventas y trueques de todos los frutos y efectos que se comerciaron en el territorio (alcabala interior), con algunas excepciones.

“A pesar de las medidas que tomó el gobierno, los ingresos nunca fueron suficientes para cubrir los gastos. En agosto de 1836 el gobierno recurrió una vez más al cobro de una contribución directa o “capitación” que consistía en el cobro de 12 reales anuales a todos los varones comprendidos entre los 18 y los 46 años de edad y que contribuiría directamente a la caída del gobierno de Gálvez. La Federación Centroamericana se disolvió tras la caída de Gálvez. Le

---

<sup>61</sup> *Ibíd.*, 223.



seguiría la instauración de las cinco repúblicas centroamericanas, bajo regímenes liberales o conservadores. Los treinta años posteriores a la caída de Mariano Gálvez corresponden a un período de gobierno conservador (1838-1871)".<sup>62</sup>

La Asamblea Constituyente promulgó en diciembre de 1839 la Declaración de los Derechos del Estado y sus Habitantes. En este documento pueden encontrarse los elementos fundamentales del conservadurismo que imperó en los siguientes treinta años. Las obligaciones de los ciudadanos respecto a los impuestos se definieron así: "todos igualmente están obligados a contribuir para los gastos públicos; más las contribuciones deben ser generales, y calculadas de modo que cada cual concorra al sostén de la administración, según su respectiva posibilidad". La situación hacendaría durante el período conservador no varió pues el erario siguió teniendo en la alcabala y las bebidas embriagantes sus principales fuentes de ingresos.

La administración de rentas se organizó en 1840. Los ingresos ordinarios estaban constituidos por la alcabala marítima, la alcabala interior del 2% y 4%, los ramos de aguardiente y chicha, impuestos sobre papel sellado, carne y venta de tierras, el estanco de nieve y el asiento de gallos. El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los defectos posibles.

"En la década de mil ochocientos cincuenta se inició la transición a la economía cafetalera. A mediados del siglo, debido a la decadencia de la grana en el mercado de colorantes, el cultivo del café pasó a ser una verdadera necesidad. De ese modo el café desplazó a la cochinilla del primer lugar en las exportaciones, sitio en el cual se mantuvo por décadas. Con la expansión gradual del cultivo del café se fue constituyendo un grupo social dispuesto a defender sus intereses, que encontraría en la revolución de 1871 la respuesta a

---

<sup>62</sup> *Ibíd.*, 223.

sus necesidades más urgentes: mano de obra para la cosecha y tierra apropiada para el nuevo cultivo”.<sup>63</sup>

La llamada revolución liberal de 1871 contribuyó a definir la historia del país, pues reorientó la actividad económica y modificó las relaciones sociales en el largo plazo. El Estado liberal guatemalteco surgido a partir de la revolución de 1871 promovió cambios en el régimen de la tendencia de la tierra y facilitó el acceso a la mano de obra necesaria para la cosecha con el propósito de fortalecer el nuevo eje de la economía, la exportación de café. Esta profunda transformación estuvo acompañada de otro tipo de medidas, entre las que se encuentran las relacionadas con el orden fiscal.

Durante los dos años en que Miguel García Granados ocupó la presidencia, se tomaron diversas medidas de carácter tributario: a) se puso fin al monopolio privado de aguardientes y se establecieron cuotas mensuales sobre la destilación y la venta de aguardiente y chicha; b) se crearon impuestos por derechos de exportación y se grabaron ciertos productos: café, cochinilla y añil; c) se decretó el impuesto denominado “contribución urbana”, que estableció un gravamen del cinco por ciento sobre la renta que anualmente produjeran o pudieran producir las casas, tiendas o almacenes situados dentro del poblado, el primer impuesto directo establecido en muchos años.

“Durante el gobierno de García Granados se consolidaron además como impuestos principales los aranceles aplicados a las importaciones y los impuestos sobre las bebidas alcohólicas. Durante los 12 años de gobierno de Justo Rufino Barrios (1873-1885) se mantuvo la estructura heredada de García Granados, con una tendencia que aumentara la

---

<sup>63</sup> *Ibíd.*, 223.

recaudación proveniente tanto de bebidas alcohólicas como de las importaciones, aunque introdujo también algunos impuestos directos”.<sup>64</sup>

“La acción más efectiva para aumentar la recaudación resultó ser el aumento de los derechos de importación, aunque también aumento la recaudación proveniente de los impuestos aplicados a las exportaciones, mientras que las bebidas alcohólicas mantuvieron la tendencia de crecimiento. El gobierno recurriría a imponer gravámenes cuando tenía necesidad de elevar sus rentas. No eran medidas planificadas sino que obedecían a las urgencias económicas del Estado. Como parte de la reorganización administrativa que emprendió el gobierno de Justo Rufino Barrios se llevó a cabo la reforma tributaria de 1881, que produjo el primer Código Fiscal de Guatemala (decreto No. 263)”.<sup>65</sup>

La importancia de este decreto es que implicó una reforma tributaria al establecer en una de sus secciones la estructura impositiva que debería regir en adelante, aunque no alteró esencialmente pues el código reguló los impuestos tradicionales. Los gobiernos liberales que siguieron al régimen de Justo Rufino Barrios se encargaron de perpetuar el orden establecido por la revolución de 1871. El gobierno de Manuel Lisandro Barrillas enfrentó desde sus inicios una crisis fiscal ocasionada por la última aventura unionista de Justo Rufino Barrios, pues la guerra absorbió casi todos los recursos financieros del Estado.

Aunque los ingresos variaron durante su gobierno y hubo cierto deterioro fiscal al final del mismo, la importancia de los impuestos aplicados a las exportaciones fue mayor y probablemente fue el gobierno con la política tributaria menos débil de todo el siglo XIX. José María Reina Barrios implementó una política fiscal vulnerable y de corto plazo, concentrándose en la reforma del Código Fiscal y sin haber podido evitar una severa crisis fiscal y macroeconómica al final de su presidencia. La medida fiscal más importante de su periodo fue decretar, en febrero de

---

<sup>64</sup> *Ibíd.*, 224.

<sup>65</sup> *Ibíd.*,

1894, una Ley de Contribuciones que reformó algunas de las leyes contenidas en el Código Fiscal de 1881.

El conjunto de las modificaciones propuestas contrasta con su limitado impacto. Los gobiernos liberales tomaron algunas medidas para estimular y proteger la industria nacional. Estas medidas se materializaron principalmente a través de la protección arancelaria y los incentivos fiscales, aunque no se puede hablar de una política de industrialización propiamente dicha pues estas providencias obedecieron a las necesidades puntuales de las dos industrias que surgieron en esa época: tejido y cerveza.

La política tributaria cortoplacista y errática, así como la fuerte dependencia del sector externo en los ingresos tributarios, no permitió consolidar las finanzas públicas a finales del siglo XIX. Más bien, lo que se observa es una caída considerable en los ingresos, lo cual, unido a la falta de previsión en las políticas de gasto público llevó al país a un escenario crítico. En las primeras cuatro décadas del siglo XX, el autoritarismo y la dictadura encontraron nuevos exponentes de Manuel Estrada Cabrera y Jorge Ubico. Esa continuidad política abrió la puerta cada vez más notoria presencia de los Estados Unidos en el país, tanto en los aspectos económicos como en los políticos.

En el marco de la dependencia mono exportadora, fuertemente cimentada por los gobiernos liberales, surgirá la economía de enclave alrededor del banano. A través de la exportación de café y banano, Guatemala entrará finalmente al mercado mundial. Manuel Estrada Cabrera (1898-1920) heredó la crisis fiscal y una seria inflación de su antecesor. También recibió un país con una modesta red de comunicaciones terrestres y una economía basada en la mono exportación, vulnerable frente a los altibajos del mercado externo.

Estrada Cabrera mantuvo el orden, la fuerza de trabajo y la estabilidad política que se necesitaban para que la expansión cafetalera siguiera su curso. Una de sus primeras medidas tributarias fue aumentar los derechos de importación. El aumento regía para todas las mercancías, sin distinción alguna. En 1899 se gravaron con derechos de exportación cuatro artículos: el banano, el cuero de res, el hule y las pieles de venado o carnero, que se unieron en esa región al café. Estos cambios, cuyos efectos se verían reducidos por lo que serían dos décadas de una seria turbulencia en el ámbito económico, contribuyeron sin embargo a la consolidación de los impuestos aplicados a las exportaciones.

El efecto de estas acciones puede observarse al final de la década de 1920, cuando este tipo de impuestos ya representa una proporción mayor de la carga tributaria. Si además se toman en cuenta las importaciones, puede afirmarse que dos terceras partes de los ingresos tributarios provenían del comercio exterior. La renta de licores fue, durante todo el periodo, la segunda en importancia en los ingresos tributarios. Los impuestos directos no variaron su contribución porcentual respecto a otros periodos y continuaron contribuyendo en porcentajes mínimos al total de los ingresos tributarios.

En una economía orientada hacia las exportaciones, los derechos arancelarios ocupan un papel importante en los ingresos tributarios. De ahí que durante la década de 1920, la recuperación de las exportaciones de café y la expansión de las exportaciones de banano contribuyeron a generar ingresos. La economía creció en un 5% por año, en promedio, aunque con fluctuaciones considerables. Ello generó un fuerte incremento de importaciones que fue lo que más repercutió en el aumento en la recaudación por concepto de aranceles. La depresión de 1929 afectó principalmente los ingresos obtenidos por el café, y en menor

medida al banano. Una década más tarde, la II Segunda Guerra Mundial hizo sentir sus efectos sobre las exportaciones.

Estos acontecimientos, más que políticas tributarias específicas, fueron los determinantes básicos de las fluctuaciones de los ingresos tributarios durante esta época. La dependencia externa hacía que cualquier baja en los precios del café tuviera una fuerte repercusión en los ingresos públicos. Las exenciones concedidas a la UFCO también privaron a las arcas nacionales de impuestos por derechos de importación. La tradición del caudillo/dictador continuó durante el gobierno de Jorge Ubico (1931-1944).

Después de 1930 y hasta 1943 se inició de manera muy gradual un proceso de diversificación de la base impositiva, en la medida en que comenzaron a aplicarse los impuestos, adicionales a los que gravaban las importaciones, las bebidas alcohólicas y las exportaciones. En ello incidió un crecimiento moderado del impuesto al timbre y de impuestos selectivos, incluyendo y aplicando al tabaco y los que gravaron los combustibles y la circulación de vehículos. El país dependía además del extranjero para adquirir mercancías manufacturadas que proporcionalmente dominaban la importación. El sistema tributario de la década revolucionaria heredó del régimen anterior todos los efectos posibles.

“La administración tributaria era deficiente, los costos de la recaudación eran altos y la lentitud de los trámites facilitaba la evasión. La reorganización para optimizar los ingresos era necesaria. De ahí que ambos gobiernos revolucionarios emprendieran una reforma que no llegó a concretarse, aun cuando la reforma tributaria era un tema presente en la agenda del gobierno revolucionario desde sus primeros años”.<sup>66</sup>

---

<sup>66</sup> *Ibíd.*, 224.

El aumento tributario de mayor importancia durante el período revolucionario resultó del incremento del impuesto aplicable al café durante el gobierno de Arévalo en 1950, aunque el efecto de mejores precios ya se había hecho sentir en los ingresos de las fincas nacionales de café, expropiadas a los alemanes durante el gobierno de Jorge Ubico, que llegaron a generar una contribución cercana al 10% de los recursos totales del Estado en esa época. Los ingresos por aranceles aplicados a las importaciones también aumentaron, aunque en menor medida.

Lo mismo puede decirse de los impuestos selectivos. Después del derrocamiento del régimen de Jacobo Arbenz, el país fue gobernado por varias juntas militares. Finalmente, Carlos Castillo Armas asumió el poder el primero de septiembre. El nuevo gobierno continuó las obras de infraestructura iniciadas durante la administración de Arbenz, no pudo dismantelar el seguro social y anuló las reformas del Código de Trabajo, restableciendo el texto de 1947.

La reforma agraria impulsada por Arbenz fue desarticulada e igual suerte corrieron la organización política partidaria y la organización sindical y campesina. Durante la administración de Castillo Armas se redujeron o suprimieron impuestos y se acudió a un impuesto extraordinario que contribuyó a una mejora transitoria, no sostenible, de las finanzas públicas. La muerte de Castillo Armas en julio de 1957 precipitó una nueva crisis política.

La comisión permanente del Congreso estableció formalmente la Asamblea, que llamó al primer designado a la presidencia a tomar posesión del cargo, convocó a elecciones presidenciales y por último declaró el estado de sitio. Debido a que en las elecciones no hubo ganador absoluto, el congreso nombró presidente a Miguel Ydigoras

Fuentes, en 1958. Guatemala ya no podía aspirar al trato preferencial que había recibido del gobierno de los Estados Unidos en los años 1954-1958,, debido a la política estadounidense de combatir el consumismo en América Latina con desarrollo económico, iniciada por el presidente Eisenhower después del triunfo de la revolución cubana.

La alianza para el progreso, auspiciada por el presidente Kennedy, fue la continuación de esa política. Entre sus requisitos se encontraba la formulación de programas nacionales de desarrollo que, entre otros aspectos, deberían utilizar en forma más eficaz, racional y justa los recursos financieros mediante la reforma de la estructura de los sistemas tributarios. Durante el periodo de Ydigoras Fuentes llegó a su fin el largo proceso para llevar a cabo una reforma tributaria, que básicamente consistió en la introducción del impuesto sobre la renta.

El Ejecutivo planteo al Congreso una propuesta de ley del impuesto sobre la renta que debió ser finalmente retirada ante la ofensiva del CACIF y de la prensa y la resistencia de los congresistas. Estos factores, aunados a la inestable situación política, postergaron la discusión del proyecto de ley. En 1962, Ydigoras envió al Congreso una nueva versión del proyecto de ley del impuesto sobre la renta, que finalmente se aprobó. El decreto 1559 fue promulgado por el Legislativo en Noviembre de 1962 con vigencia a partir del uno de julio de 1963. Ydigoras Fuentes también tomo otras medidas que afectaron los ingresos tributarios, en el marco del naciente mercado común Centroamericano, la industrialización y la diversificación agrícola, bajo una política fiscal de protección a la industria nacional.

Los cambios legislativos que tuvieron un impacto importante sobre la recaudación tributaria fueron la liberación del comercio intra-centroamericano, al que ya no se aplicó aranceles, y los incentivos



fiscales a la industria y producción agrícola y pecuaria, consistentes en exenciones y exoneraciones más amplias que en el pasado. Otros cambios de la política fiscal, como el impuesto sobre la renta aplicable a las personas, seriamente erosionado por exenciones, y un arancel externo común de carácter centroamericano, tuvieron un impacto bastante menor en la recaudación. El golpe de Estado que llevó al poder a Enrique Peralta Azurdia en 1963 fue recibido con declaraciones de apoyo de los industriales, agricultores y el sector financiero.

La constitución fue sustituida por una carta fundamental de gobierno y se declaró el estado de sitio. A diferencia de la crisis política de 1957, esta vez el ejército retuvo el poder. Una nueva Constitución fue promulgada en 1965 y abrió la vía para la restauración de un régimen más representativo, pero su carácter claramente anticomunista cerró las puertas a la participación de nuevas opciones de izquierda. El gobierno procedió a reformar el impuesto sobre la renta (Decreto-ley 229) pero ello no contribuyó a lograr un aumento significativo de recursos que lograra compensar la reducción de los impuestos aplicados a las exportaciones e importaciones.

El único cambio en la legislación tributaria que tuvo cierto impacto fue el aumento de los impuestos sobre el consumo de derivados del petróleo, que se reflejó en un aumento de los impuestos selectivos en general. Debido a la crisis económica, el gobierno planteó en 1983 una reforma tributaria que incluía un nuevo impuesto indirecto, el IVA. A pesar de la oposición del sector privado, se promulgó el Decreto-ley 72-83, que contenía las disposiciones relativas a este nuevo gravamen. La reforma no logró detener el desplome de la carga tributaria que llegó a situarse por debajo del 6%, una de las menores de la historia. A finales de 1997, el gobierno emprendió una reforma tributaria, que además obedecía al

compromiso adquirido con el FMI de elevar la carga tributaria al 8.5% del PIB.

“El paquete tributario fue rechazado por el CACIF, especialmente el impuesto sobre inmuebles. Cuando el IUSI entró en vigencia, hubo protestas no sólo del sector privado sino también de diversas organizaciones campesinas, sindicales y populares. Ante las presiones recibidas la ley fue derogada y se emitió un nuevo decreto en marzo de 1998. Como parte de las medidas para incrementar la carga tributaria y fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, se aprobó en febrero de 1998 la ley de creación de la Superintendencia de Administración Tributaria”.<sup>67</sup>

La ley le asignó una variedad de funciones relacionadas con el régimen tributario: la aplicación de la legislación; la recaudación, control y fiscalización de los tributos, excepto los recaudados por las municipalidades; la administración del sistema aduanero y el combate a la evasión y la elusión fiscales, entre otras.

En 1998 se inició un proceso de negociación respecto a la temática fiscal. Se trataba de llegar a un pacto político entre el Estado y diferentes sectores sociales con el fin de legitimar el nivel, composición y tendencia del gasto público y de la carga tributaria necesaria para su funcionamiento. El pacto fiscal buscaba la concertación social para neutralizar, o al menos minimizar, el poder de veto de importantes sectores económicos sociales y políticos y subsanar la debilidad del gobierno frente a estos sectores.

El proceso de someter una política fiscal a una discusión amplia y participativa fue largo. De tal suerte, en febrero de 2000, cuando ya Alfonso Portillo ocupaba la presidencia, se publicó el documento que contenía la propuesta y en mayo se suscribió finalmente el pacto. Sin embargo, el proceso de negociación para concretarlo en reformas tributarias específicas se rompió. Un año más tarde, el informe de verificación del pacto fiscal estimó que los

---

<sup>67</sup> *Ibíd.*, 224.

avances en la implementación del pacto habían sido escasos y poco profundos. En suma, el pacto fiscal no alcanzó sus objetivos fundamentales: sentar las bases de una política fiscal de mediano y largo plazo y establecer un sistema fiscal moderno, eficiente y progresivo.

Durante el gobierno de Alfonso Portillo también se llevaron a cabo reformas fiscales. La primera, en el año 2000, no fue producto del proceso de negociación del pacto fiscal. La segunda, en 2001, incrementó la tasa del IVA del 10 al 12% y provocó el rechazo de diversos sectores. En enero de 2004 asumió la presidencia Oscar Berger, quien para solucionar la crisis económica tuvo que recurrir a una nueva reforma tributaria que modificó el impuesto sobre la renta e introdujo un nuevo gravamen temporal. En los últimos diez años, el incremento de la recaudación ha permitido un aumento gradual de la carga tributaria, aunque sin alcanzar la meta de recaudación establecida en los Acuerdos de Paz (12% a partir del texto, 13.2% si se considera el nuevo cálculo de las cuentas nacionales).

De 1996 a 2003 la carga tributaria se incrementó, mientras que a partir de 2004 se redujo levemente. En el año 2006 se alcanzó una carga tributaria del 11.8%. En ese período continuó consolidándose el IVA como la fuente de ingresos más importante. A ello también contribuyó el fortalecimiento de la administración tributaria, primero con la constitución de la Superintendencia de Administración Tributaria y luego con la aprobación de la ley “anti-evasión” que por medio del sistema de retenciones fortaleció la recaudación del IVA e, indirectamente, del impuesto sobre la renta. Sin embargo, persisten algunas debilidades que no han permitido que la carga tributaria aumente significativamente.

Primero, aumentaron las exenciones y exoneraciones otorgadas como incentivos fiscales a los sectores más dinámicos de la economía. Esto significa que el crecimiento económico, especialmente de la producción y las

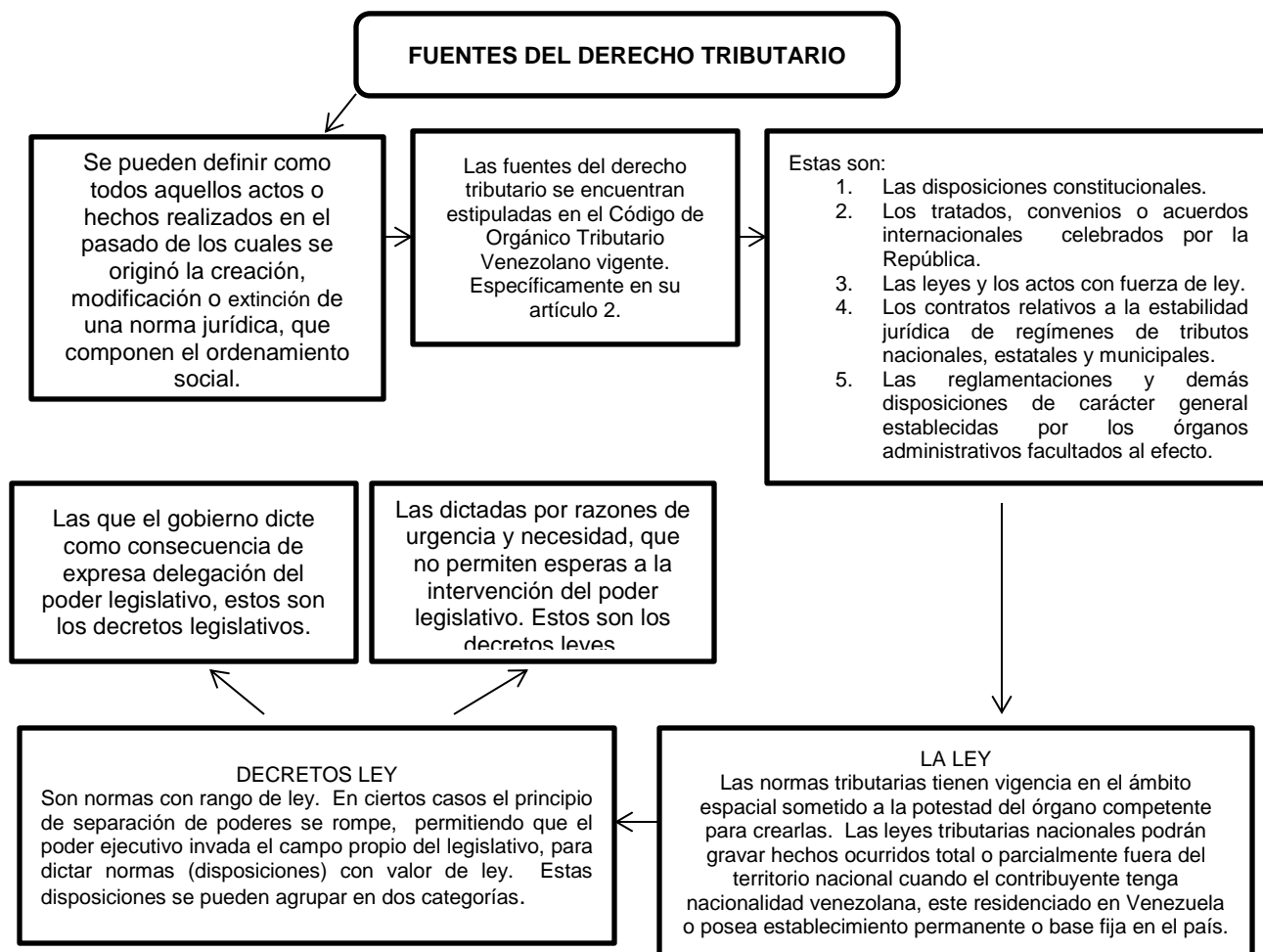
exportaciones (no del consumo) no se refleja en mayor tributación. Segundo, si bien aparentemente se ha fortalecido la recaudación de la tributación directa, todavía no es sostenible puesto que ha dependido de ingresos temporales sobre los activos o ingresos. Además, la posibilidad de deducir una gran cantidad de gastos de la renta ha reducido la base imponible del impuesto sobre la renta aplicable tanto a empresas como a personas. A las debilidades anteriores se suma la inevitable reducción en la recaudación de aranceles aplicados a importaciones, ahora por la vía de tratados de libre comercio.

Lo anterior significa que conformar un sistema de finanzas públicas sostenible y con suficientes recursos para favorecer el desarrollo del país, continúa siendo una asignatura pendiente, de inclusión obligatoria entre los temas de la agenda del desarrollo guatemalteco.

### **Normas tributarias**

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en la norma preestablecida específica y en las demás leyes tributarias. Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

## CUADRO No. 12 FUENTES DEL DERECHO TRIBUTARIO



Fuente: Elaboración propia 2017

### Normas jurídico tributarias

El Área de Orientación Legal de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, se creó como una instancia de la Superintendencia de Administración Tributaria en el artículo 19 y 20 del reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, que nace con la misión de ser un medio para canalizar las necesidades de orientación legal de los contribuyentes de forma directa y personal con la propia Administración, así como proponer la política de respeto a los derechos de los mismos.

Dentro de sus funciones está la de dar a conocer a los contribuyentes los derechos que le asisten y sus obligaciones conforme a la ley, reglamentos y otras normativas aplicables en materia tributaria, además de proporcionar orientación legal a aquellos contribuyentes que lo soliciten, extremos que se consideran sumamente importantes en virtud de constituir una ampliación de las garantías del sistema tributario guatemalteco.

En Guatemala la iniciativa de una instancia que vele por el respeto del cumplimiento de las leyes y por los derechos del contribuyente, nace con el interés en el establecimiento de un mecanismo que permita orientar mejor al contribuyente sobre sus derechos y con ello lograr una economía procesal administrativa, conforme al cual se busca que la Administración Tributaria, sea un ente que garantice a toda persona natural o jurídica, sin discriminación alguna, el respeto, el goce y ejercicio irrenunciable indivisible e interdependiente de los derechos garantizados en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Aunado a lo anterior, se suma la obligación de la Administración Tributaria de proporcionar la debida asistencia a los contribuyentes o responsables, en tal sentido, tiene el deber expreso de difundir las obligaciones, los derechos del contribuyente, así como los recursos y medios de defensa que el contribuyente pueda hacer valer dentro del ámbito administrativo tributario.

### **3.2 Principios**

Hay diversos valores éticos que se relacionan con la tributación.

“Sin embargo, las principales pautas de conductas subyacentes en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, por ende, fundamentales de

la cultura tributaria, pueden agruparse según el tema central al que se refieran”.<sup>68</sup>

Aquí se identifican éstos principios:

a) Verdad: **Honestidad.** Decoro, recato, decencia en el decir y el actuar. Apego a la verdad, ante sí mismo y ante los demás. **Honradez.** Rectitud de ánimo, integridad en el obrar. **Integridad.** Entereza, consistencia en el pensar, el creer, el decir y el actuar. **Constancia.** Firmeza y perseverancia del ánimo en los propósitos y las actuaciones. **Dignidad.** Respeto de sí mismo, nobleza en los modales y decoro en la conducta. **Transparencia.** Limpieza, claridad y honestidad en las formas de hacer y actuar.

b) Legalidad:

**Respeto.** Consideración y valoración de las normas, las personas y las instituciones. Reconocimiento y acatamiento de la ley y la autoridad. Atención de los deberes y derechos, tanto propios como ajenos.

**Justicia.** Cualidad de hacer lo que es debido por derecho o razón.

**Rectitud.** Observancia de una conducta justa y correcta, apegada al deber ser de los principios éticos.

**Responsabilidad.** Compromiso de cumplir los deberes propios, asumiendo las consecuencias de lo que se hace o deja de hacer.

**Disciplina.** Respeto y observancia de los valores propios, de los

---

<sup>68</sup> [http://www.unitrier.de/fileadmin/fb5/FFA/Derecho\\_Fiscal/Sistematributario.PPT](http://www.unitrier.de/fileadmin/fb5/FFA/Derecho_Fiscal/Sistematributario.PPT)(consultado mayo 16 de 2016)

compromisos autoimpuestos y de las normas en general.

**Prudencia.** Buen juicio, cautela, sensatez, capacidad de prever y evitar peligros.

c) Sociedad:

**Participación.** Disposición de actuar y aportar en función de una creencia o un fin.

**Cooperación.** Colaboración, acción conjunta y concertada hacia un fin común.

**Equidad.** Justicia natural, disposición de dar a cada quien lo que le corresponde.

**Servicio.** Acción de servir, disposición de actuar y de colaborar a favor de una causa o de otros. *Solidaridad*, adhesión a una causa o justa necesidad ajena, prestación de ayuda a quien la necesita. *Generosidad*. Cualidad de dar o actuar con desprendimiento, sin reserva o mezquindad. *Civismo*, celo por la patria y sus instituciones. Comportamiento respetuoso de las normas de la convivencia pública.

**Patriotismo.** Amor a la patria, devoción a su suelo y a su pueblo, respeto a su historia y tradiciones. Compromiso con su defensa e integridad, en función del bien común.

### 3.2.1. Objeto

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la



Superintendencia de Administración Tributaria y ejercer las funciones específicas siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de la evasión, actuar de conformidad a la ley contra delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento de los contribuyentes;
- b) Administrar el sistema aduanero de la República y facilitar el comercio exterior de conformidad con la ley y con los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejerce las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación de valor en aduana, origen de mercancías, cantidad y clasificación arancelaria, a efecto de evita la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que

sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g) Presentar denuncias, provocar persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite proceso de investigación o procesos penales por indicios de la comisión de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero;
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado;
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria;
- k) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer al Organismo Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participara en la

elaboración del anteproyecto de presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación.

### **3.2.2. Plazos**

Generalmente acostumbramos a dividir el tiempo en períodos que nos resultan fáciles de identificar, por ejemplo, las horas las dividimos en minutos y usamos como referencia aquellos que sean múltiplo de 5. De igual manera, cuando programamos pagos, generalmente los dividimos en los que hacemos en la quincena y los que hacemos a fin de mes. En temas fiscales esto causa conflicto porque los plazos se cuentan en días hábiles, no días calendario. Los impuestos más comunes en Guatemala son el ISR, el IVA y el ISO.

Para el IVA, se tiene todo el mes para efectuar el pago. El ISR se paga en los primeros 10 días hábiles de cada mes si se paga sobre ingresos o en el transcurso del siguiente mes después de finalizado cada trimestre si se hace sobre utilidades. Este segundo plazo coincide con el del ISO.

### **3.3 Forma procesal**

Accionar en los casos en donde se presume la comisión de hechos que revisten características de faltas y/o delitos que vulneren los derechos y ocasionen perjuicio a los intereses de la Superintendencia de Administración Tributaria y/o promover querellas o denuncias penales ante el órgano jurisdiccional competente conforme a lo establecido en los artículos 298 del Código Procesal Penal y 56 del Reglamento Interno de la SAT, asimismo, solicitar su participación como querellante adhesivo, adherirse a la persecución penal ya iniciada o en su defecto

como agraviado de conformidad con el artículo 117 numeral 4 del Código Procesal Penal.

Con lo anterior, dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 34, numerales 7, 14, 18 y 19 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, así como lo estatuido en los artículos 457 del Código Penal y 298 del Código Procesal Penal y otras leyes aplicables al ejercer el Mandato Especial Judicial con Representación de conformidad con el contenido del mismo, la Ley Orgánica de la SAT, Ley del Organismo Judicial y demás normas aplicables. Este procedimiento inicia con la previsión policial, querrela o denuncia penal ante el órgano jurisdiccional competente y concluye con la emisión de una sentencia, sea ésta absolutoria o condenatoria, o la aplicación de una medida desjudicializadora.

En caso de decretarse una sentencia absolutoria, el Profesional Jurídico de Asuntos Penales Unidad de Delitos Administrativos a cargo del expediente, debe de proceder a presentar en el tiempo establecido por la ley, cuando fuere procedente, el medio de impugnación pertinente en resguardo de los intereses de la Administración Tributaria.



## CAPÍTULO 4

### TERCERIZACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)

#### 4.1. Servicios Públicos

"Son el conjunto de actividades y prestaciones permitidas, reservadas o exigidas a las administraciones públicas por la legislación en cada Estado, y que tienen como las puras finalidades responder a diferentes imperativos del funcionamiento de la sociedad, y, en última instancia, favorecer la realización efectiva del desarrollo personal, económico, la igualdad y el bienestar social. Suelen ser servicios esenciales, ya que los costos corren cargo de los contribuyentes a través del Estado (gasto público).

Tienen una presencia especialmente significativa en los países de economía mixta que siguen modelos político-económicos como el Estado Social o Estado del Bienestar, y de forma muy diferente, en el Estado Socialista. Genéricamente, un servicio es la actividad desarrollada por una institución pública o privada con el fin de satisfacer una necesidad social determinada".<sup>69</sup>

Hemos de recordar que la noción de servicio público ha representado un papel preponderante en la historia del derecho administrativo. Desde el surgimiento del derecho administrativo este concepto fue considerado como la noción clave de esta ciencia, en el

---

<sup>69</sup> <https://es.m.wikipedia.org/wiki/servicio-p%c3%BAblico>. (Consultado 10 de abril de 2016).

sentido que de ella determinaba la aplicación de ese régimen y la competencia administrativa.

El origen del servicio público se identifica en la impostergable urgencia de la satisfacción de las necesidades colectivas, que es propia del Estado. El hombre, en sociedad, tiene, individualmente considerado, que satisfacer necesidades, pero el cúmulo en las mismas hace que estas necesidades se conviertan en necesidades sociales o colectivas, energía eléctrica, agua potable, seguridad, educación, etc. Éstas necesidades al inicio de la formación social, fueron satisfechas por la misma comunidad, en donde el Estado tuvo poca participación. Cuando el Estado comienza a intervenir más directamente en la vida de los particulares y en la economía, el crecimiento económico e industrial, el Estado va teniendo más participación, las necesidades van creciendo, a la par los controles y es donde surge el Servicio Público.

“El servicio público se introdujo al derecho administrativo, dice Galindo Camacho, como una aportación de la Escuela Realista, encabezada por León Duguit, y seguida por Gastón Jesé, Maurice Hauriou, Bonnard, y otros de menor prestigio. Todos ellos consideraban al servicio público como la actividad estatal, el contenido del derecho administrativo o piedra angular del mismo. León Duguit utilizó el concepto de servicio público y especialmente el de solidaridad, para fundar su criterio en el sentido de negar la existencia de la soberanía, y de la coercibilidad que tiene la ley como expresión del ejercicio del poder estatal. Este autor creó la teoría de la solidaridad y surge el servicio como el concepto de servicio público en que se engloba toda la actividad que desarrolla el Estado”.<sup>70</sup>

Ésta noción entro en crisis como concepto exclusivo del derecho administrativo, aunque no ha perdido totalmente su importancia. En la práctica ésta noción continua siendo objeto de utilización y se ha llegado a considerar que la principal actividad del Estado, a través de la

---

<sup>70</sup>Hugo Haroldo, Calderón M. *Teoría General del Derecho Administrativo tomo I*. Editorial Servicios Diversos MR, Guatemala 2011. 449, 450.

administración pública, debe consistir en asegurar cada día un mejor funcionamiento de los servicios públicos, para garantizar los derechos sociales y ampliar permanentemente la prestación de estos servicios, mejorándolos y extendiendo su acción hacia todo el territorio del Estado, los servicios públicos son inherentes a la finalidad del Estado, puesto que constituyen un instrumento para lograrla.

Hoy la actividad de la administración pública y de todo gobierno no se limita en la atención y prestación de los servicios públicos. Lleva a cabo otras actividades importantes, como la realización de obras públicas, la recaudación de contribuciones, acciones financieras, comercialización de bienes y servicios, relaciones diplomáticas y otras. Aun así sigue ocupando, el servicio público, la supremacía de su actividad. Empero esas otras actividades que presta son necesarias para mejorar la prestación del servicio público. Ninguna comunidad podría subsistir y desarrollarse sin contar con servicios públicos vitales como: Servicio de agua potable, educación, transporte, seguridad pública, etc.

Tradicionalmente se ha entendido el Servicio Público como toda actividad pública tendiente de satisfacer necesidades de interés general. Se entendía como una actividad de la administración pública desde el punto de vista exclusivo y excluyente, es decir, era la actividad que caracterizaba a la administración pública y solo ella podía ejercerla, puesto que en eso consistía fundamentalmente su diferencia con la actividad privada.

Principios que rigen al servicio Público:

“Conviene en este estudio, identificar los principios que deben regir y que deben estar presentes cuando una actividad pueda calificarse como servicio



público, naturalmente como parte de la ciencia del derecho administrativo. Por lo tanto debemos hacer referencia a principios del derecho administrativo que ya estudiamos en capítulos anteriores, tales como: el bien común, el orden público, el interés general, que son los principios que rigen para todo el derecho administrativo”.<sup>71</sup>

Servicio Público: es el medio de que la administración pública dispone para lograr su finalidad, el Bien Común, los que están destinados a cumplir con las necesidades de carácter general de sus habitantes, las que en el ente central, departamental y municipal realizan en forma directa o en forma indirecta, a través de la concesión de los servicios públicos, a personas individuales o jurídicas, de carácter privado. En este sentido el ejemplo clásico de los servicios concesionados encontramos el servicio de transporte urbano en las ciudades más importantes de Guatemala, salud, seguridad, educación, etc.

Caracteres esenciales del Servicio Público:

“La mayoría de doctrinas del derecho administrativo reconocen como características esenciales del servicio público, la generalidad, uniformidad o igualdad, regularidad, continuidad y la obligatoriedad, y otras que serán materia de estudio en este apartado”.<sup>72</sup>

- a) Un deber inexcusable del Estado: el servicio público es un deber inexcusable del Estado de promover su prestación directa o indirectamente, mediante autorizaciones, concesiones, licencias o permisos, en los casos en los que se permita tal modalidad, que a su vez es la regla general.

---

<sup>71</sup> *Ibíd.*, 452, 453.

<sup>72</sup> *Ibíd.*, 462 a 466.

- b) Prevalencia del interés general: bajo el principio que el interés público prevalece sobre el interés particular, en lo que concierne a su organización y a su funcionamiento, su dirección obliga a cualquiera de las decisiones atinentes al servicio serán la conveniencia de la colectividad.
- c) La adaptabilidad: consiste en su actualización y modernización, siempre de acuerdo a las posibilidades económicas del Estado.
- d) La universalidad: consiste en que el servicio público se abre indistintamente a la generalidad del público, no puede ser dirigido a un sector o grupo de personas.
- e) Generalidad: es caracterizado por la generalidad lo que implica que todos los habitantes del Estado tienen el derecho a usar los servicios públicos.
- f) Igualdad: desde el punto de vista que todos somos iguales ante la ley, y que las cargas tributarias, tasa y pago por servicios públicos deben ser repartidas por igualdad entre todos los habitantes.
- g) Regularidad: El servicio debe ser prestado de acuerdo a las normas legales o reglamentarias que rijan su prestación.
- h) Continuidad: el servicio debe ser prestado sin interrupciones, es decir que el servicio público se debe prestar conforme a la normativa jurídica que lo regula.
- i) La obligatoriedad: esto significa que el Estado tiene la obligación de prestar o garantizar el servicio público, en este caso no debe haber discriminación para la prestación del servicio.

- j) La permanencia: puede considerarse como una faceta de su obligatoriedad, se refleja en la obligación de mantener la prestación de un servicio mientras exista la necesidad de carácter colectivo o general que debe satisfacer.
  
- k) La gratuidad o modicidad de las tarifas: por lo que ve a la gratuidad, que algunos autores han sugerido como uno de los caracteres esenciales del servicio público, creemos que no puede considerarse como tal, porque el servicio público a cargo de particulares o del propio Estado, por definición está animado por el propósito de lucro o por el resarcimiento de los costos, cuando lo presta el propio órgano administrativo, lo cual hace que la gratuidad ya no sea un elemento del servicio público.

## 4.2 Tercerización

“La Tercerización es una transformación económica y social que afecta a los países más desarrollados desde la última de la revolución industrial. No solamente consiste en que la población activa en el sector terciario “servicios” pasa a ser más numerosa que la del sector secundario “industria”, sino que la forma de trabajo propia de este sector se difunde por todo lo demás, terciarizándolos. No debe confundirse con la Tercerización (también denominada externalización y en inglés *out – sourcing*), aunque es un fenómeno económico y social contemporáneo y con el que puede encontrarse conexiones”.<sup>73</sup>

“La palabra Tercerización se conoce por expresión en inglés “*outsourcing*”, se trata de la modificación económica y social que puede afectar a los países que han ido evolucionando desde las últimas fases de la revolución industrial, debido a que la empresa mueve o distribuye los procedimientos para así poder cumplir las actividades de una empresa que se realizan por medio de un contrato. La Tercerización se da más que todo en los casos de la subcontratación de las empresas especializadas”.<sup>74</sup>

---

<sup>73</sup> <https://www.definiciónabc.com>economía>. (consultado 14 de abril de 2017).

<sup>74</sup> <https://www.definiciónabc.com>economía>. (consultado 14 de abril de 2017).

En la Tercerización solo contratan al personal, debido a que los bienes los ofrece el beneficiario ya sea las instalaciones del hardware y software. Incluso, se puede decir que la Tercerización permite que el desarrollo en una organización pueda pasar mediante la contratación a otras empresas o contratistas, además tienen el propósito de aumentar la calidad de sus trabajos logrando reunir las actividades relacionadas de manera directa con su negocio central. Una vez que conozca las normativas que dirigen estas características, permitirá que más empresas puedan beneficiarse de los recursos de la Tercerización.

Pero también se refiere al desarrollo del peso económico del sector de servicios, debido a que es una predisposición del capitalismo contemporáneo que las actividades de servicios cada vez habilitan un disposición mayor de la población económicamente activa y efectúan un porcentaje de crecimiento de producto, es decir, la creación de bienes y servicios.

#### **4.2.1 Concepto**

"Se dice que existe un proceso de Tercerización cuando una determinada actividad deja de ser desarrollada por los trabajadores de una empresa y es transferida para otra empresa. Esta otra empresa es una tercera, de ahí el nombre de Tercerización al proceso mediante el cual se transfieren actividades. Dada la naturaleza de lo que ocurre en tales casos podríamos encontrar otro nombre para bautizar este proceso: Externalización. La actividad que antes se desarrollaba internamente, dentro de la empresa (y que por tanto estaba internalizada), pasa a externalizarse, o sea a desenvolverse en el exterior de la empresa".<sup>75</sup>

"La Tercerización o Externalización, es un proceso que puede tener dos aspectos independientes, aunque no excluyentes".<sup>76</sup>

---

<sup>75</sup> <https://es.wikipedia.org/wiki/tercerización> (consultado 14 de abril de 2017).

<sup>76</sup> <https://es.wikipedia.org/wiki/tercerización> (consultado 14 de abril de 2017).

- a) La desactivación parcial o total, de sectores productivos. La empresa que terceriza deja de producir y pasa a comprar productos a otras empresas;
- b) La contratación de una o más empresas terceras que ubican trabajadores para la ejecución de algún servicio en el interior de la empresa (cliente) o desde otro ángulo, pasa a realizar servicios que antes eran realizados por trabajadores de la empresa que se terceriza.

Tercerización o Terciarización:

Sector terciario: es una especie de bolsón en el que están todas las actividades comerciales y de servicios, desde las finanzas al comercio minorista, desde el transporte a las actividades jurídicas, pasando por los servicios gubernamentales, los servicios sociales, salud, economía y a las personas.

#### **4.2.2 Regulación legal**

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, establece: Artículo 4. Facultad para contratar, delegar y restricciones. “La SAT podrá contratar a personas individuales o jurídicas para que le presten servicios administrativos, financieros, jurídicos, de cobro, percepción y recaudación de tributos, de auditoría para la SAT y cualquier otro tipo de servicios profesionales y técnicos, en los casos que sea necesario para el mejor cumplimiento de las funciones que le competen. También podrá delegar, cuando así sea necesario

para el mejor cumplimiento de sus fines, las funciones de recaudación, cobro y cobranza...”<sup>77</sup>

Artículo 7. “El Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT. Le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento, la gestión institucional de la SAT y el cumplimiento de las metas de recaudación, además, tendrá las funciones específicas siguientes:

- a) Emitir opinión previa a su presentación sobre toda iniciativa de ley que presente el organismo ejecutivo en materia tributaria o que pudiera afectar la recaudación tributaria. Dicha opinión deberá incluir las implicaciones y los efectos fiscales, administrativos y económicas de las normas propuestas; b)...”<sup>78</sup>

Se presentó iniciativa de parte de los funcionarios de El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando aseguraron que las metas de recaudación se incumplían debido a la mala recaudación que existía desde el Estado. No obstante, esa iniciativa recibió varias críticas, porque se debió financiar la contratación de una empresa que ejecutara las funciones para las que se creó la Superintendencia de Administración Tributaria SAT.

En un inicio, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT da el visto bueno para la contratación, sin embargo, se retracta. Entonces, surgieron nombres de varias empresas entre ella Kolektor, de origen

---

<sup>77</sup> Congreso de la República de Guatemala, Dto. 1-98, *Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)*. Ediciones Alenro, 2000. Art. 7.

<sup>78</sup> *Ibíd.*, Art.7.

Argentino, una infraestructura potencial de cobro, similar a la de tarjetas de crédito, un gran call center que llamaría a los contribuyentes día y noche hasta que pagaran, se resaltó en esa oportunidad. También, buscarían los servicios públicos de una maquila informática, que se trataría dijo el intendente, de una empresa que maquilaría todo el desarrollo informático, software y sistemas, similar al que utilizan en los bancos del sistema de Guatemala.

El grupo de exministros de finanzas, expresidentes del banco de Guatemala, académicos y economistas, llamado G40, se pronunció por medio de un comunicado de prensa en el que se consideraba indispensable fortalecer la institución de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, principalmente las aduanas guatemaltecas siendo estas la fuente de recaudación mayor.

Es por ello que “cualquier esfuerzo orientado a fortalecer los ingresos tributarios del Estado de la República de Guatemala debe priorizar un análisis integral y profundo de la estructura organizacional y funcionamiento de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, con especial énfasis en las aduanas”. Además de lo manifestado anteriormente, “se propone tomar acciones concretas e inmediatas contra el comercio ilícito, la evasión, defraudación aduanera y contrabando aduanero”.

### 4.3 Tercerización de Los Servicios Públicos:

#### 4.3.1 Objeto:

En determinado momento se considera que ha habido poca información sobre los objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- para la contratación de una asesoría adicional para el debido control de la recaudación. En su momento se considera que el “fracaso de la actualización fiscal y corrupción aduanera” han sido los mayores problemas que han causado la caída de la recaudación. Así mismo cuando aún fungía el presidente Otto Pérez Molina se manifestó que “los que evaden impuestos” son quienes se oponen al fortalecimiento de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, el sector empresarial coincidió que son “declaraciones riesgosas”.

Se considera que hasta la presente fecha la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- tiene personal calificado para efectuar el trabajo de mejorar la recaudación, pero los sistemas implementados no son los correctos. Así mismo que “La baja en la recaudación es por varios factores: un presupuesto hiper-inflado, al igual que las metas; la evasión se ha incrementado, igual que el contrabando; la intervención operativa incidió mucho, por lo menos en aduanas, favoreciendo el contrabando”.<sup>79</sup>

En ese entonces representantes de la Cámara de Industria de Guatemala, manifestó que la reestructuración interna sería suficiente para comenzar a solventar los problemas de recaudación, y no una asesoría, como se ha insistido. Por lo que: La recaudación de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- ha crecido, lo que pasa es que los impuestos por internación de productos por aduanas no ha crecido, debido posiblemente al contrabando e informalidad detrás de esto. La tercerización de los impuestos podría

---

<sup>79</sup> Congreso de la República de Guatemala, *Decreto 58-90. Ley contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero. Art.3.*



ser un agravante en el sistema de recaudación tributaria en el país, y que se deberían considerar otras opciones antes de originar desorden.

Por la misma razón “Ese desorden genera mucha incertidumbre en la forma como se cobran los impuestos. Hay una preocupación porque esto se convierta en cacería de brujas y así buscar captar más dinero”. La decisión debe tener en cuenta los mejores intereses del país, lo ideal sería una reestructuración interna, sin necesidad de otra cuestión. Comités Coordinadores de Asociaciones Agrícolas, Comerciales, Industriales y Financieras (Cacif), consideran que deben obtener información para conocer los beneficios que una asesoría le proporcionaría a la Superintendencia de Administración Tributaria - SAT-. Se cree que la institucionalidad debe fortalecerse, y eso incluye a la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-.

#### **4.3.2 Interpretación**

Se dice que existe un proceso de Tercerización cuando una determinada actividad deja de ser desarrollada por los trabajadores de una empresa y es transferida para otra empresa. Esta otra empresa es una "tercera", de ahí el nombre de "Tercerización" al proceso mediante el cual se le transfieren actividades. Dada la naturaleza de lo que ocurre en tales casos podríamos encontrar otro nombre para bautizar este proceso: Externalización. La actividad que antes se desarrollaba internamente, dentro de la empresa (y que por tanto estaba "internalizada"), pasa a "externalizarse", o sea a desenvolverse en el exterior de la empresa. Y es lo que ya pasó con algunas empresas embotelladoras de refrescos que disponían de su propia flota de camiones, que se ocupaban de la distribución a los minoristas.

“Las empresas se desprendieron de esa actividad, la externalizaron, transfiriéndola a una multitud de micro-empresas: cada

uno de los antiguos camioneros se transformó en micro-empresario. Realizan la misma actividad, desde el punto de vista físico. Pero las relaciones sociales cambiaron: ahora ya no son empleados sino micro-empresarios que le venden un servicio, el de flete, a la empresa embotelladora. Este es un caso de Externalización de algunas partes del proceso productivo, por ejemplo, la empresa confeccionista ahora no produce los cortes de tela sino que los compra a las terceras”.<sup>80</sup>

Una empresa de productos plásticos disponía de un taller de mantenimiento. La Externalización, o Tercerización, en este caso consistía en que se formó una nueva empresa con los trabajadores que integraban el taller. Dejaron de ser empleados de la fábrica y se transformaron en socios de una pequeña empresa. Esta le "vende" los servicios de mantenimiento y de construcción de maquinaria- a la empresa "madre", e incluso trabaja para otros clientes. Cambió la relación de dependencia asalariada por una relación comercial entre vendedores y compradores. Y la nueva empresa funciona en el mismo local de la empresa "madre".

“La Tercerización se aplica a todo, a la producción, a los servicios.... La Tercerización, o Externalización, es un proceso que puede tener dos aspectos independientes, aunque no excluyentes”:<sup>81</sup>

- a) La desactivación, parcial o total, de sectores productivos (como el corte de tela en la fábrica de confecciones). La empresa que terceriza deja de "producir" y pasa a "comprar" productos de otras empresas;
- b) La contratación de una o más empresas "terceras" que ubican trabajadores para la ejecución de algún servicio en el interior de la empresa cliente. O desde otro ángulo, pasan a

---

<sup>80</sup> <https://es.wikipedia.org/wiki/tercerización> (consultado 14 de abril de 2017).

<sup>81</sup> <https://es.wikipedia.org/wiki/tercerización> (consultado 14 de abril de 2017).

realizar servicios que antes eran realizados por trabajadores de la empresa que se terceriza. Los casos más comunes se dan con limpieza, vigilancia y portería, transporte, ciertas actividades de mantenimiento, comedor y otros servicios.

### **4.3.3 Hallazgos**

El presidente de la Cámara de Comercio, aseguró que se deben considerar enmiendas a la Ley de Actualización Tributaria, porque esta es responsable en gran medida del agujero fiscal que el gobierno señala y la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- confirma. “Es un tema grave que desafortunadamente no ha obtenido los resultados y adicional, genera graves daños a la economía del país, y ahí está el problema, en una reforma irresponsable”. Se agrega que la baja recaudación también ha afectado la calificación de riesgo para el país y desestabiliza el clima de inversión, “porque tiene un efecto en lo que ven los inversionistas en Guatemala y en el costo de los fondos”.

### **4.3.4 Fundamentos**

En los años que van desde fines de la segunda guerra mundial hasta fines de los años sesenta, el comercio y las finanzas internacionales tuvieron una expansión importante. Sin embargo, las economías centrales (o del Norte industrializado) y las de algunos países subdesarrollados (o periféricos o del Sur) se desarrollaron protegiendo sus producciones internas, el mercado interno era lo más importante para las empresas. La producción industrial se organizó según el modelo llamado taylorista-fordista de organización y gestión del trabajo y la producción.

Las empresas trabajaban para un mercado que crecía regularmente y era previsible. Los crecimientos de la productividad se obtenían no sólo por la introducción de nuevas tecnologías sino también, en parte, operando a escalas de producción cada vez más grandes.

Las empresas tendían a transformarse en gigantes. Una de sus estrategias de expansión era la verticalización que no es más que la incorporación a la empresa de actividades situadas unas a continuación de las otras dentro de un mismo proceso de producción o cadena productiva. Por ejemplo, una curtiembre que integre a su producción la confección de vestimenta de cuero, o una constructora de edificios que incorpore la producción de cemento. La verticalización (a la que también se llama integración vertical) puede ser hacia atrás, hacia las materias primas e insumos, sustituyendo proveedores por producción propia.

O hacia adelante, procesando materias primas y materiales producidas por la empresa, y que anteriormente vendía a otros industrializadores. La integración vertical también puede ser lateral, hacia la manufactura de componentes utilizados en el proceso de producción principal de la empresa. Pero las empresas no sólo tendieron a verticalizarse, sino también a autoabastecerse de todo tipo de servicios conexos a sus actividades productivas principales o necesarias para el funcionamiento de la producción y la administración, transporte, almacenamiento, mantenimiento, etc.

Las empresas se constituyeron así en grandes organizaciones, autosuficientes en múltiples aspectos, realizando a su interior una

diversidad de actividades además de su línea principal de producción. En algunos casos esta autosuficiencia se vinculó al hecho de que las empresas no encontraban en su mercado interno otras empresas que le aseguraran el abastecimiento en condiciones de calidad, plazos y cantidades adecuadas a sus necesidades.

La existencia de economías relativamente cerradas y las dificultades del transporte y las comunicaciones no favorecían la búsqueda de abastecimientos en otros países. En el caso de los servicios, mediante la internalización de actividades se podía tener bajo un control directo la realización de todo aquello que era importante para que la empresa funcionara.

#### Marco Legal y Documentos Relacionados

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.
3. Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala, Código Penal.
4. Decreto número 51-92 del Congreso de la República de Guatemala, Código Procesal Penal.
5. Acuerdo número 4-2013 de la Corte Suprema de Justicia, Reglamento para el Control de las Imposiciones e Instrucciones

Dictadas dentro del Régimen de Prueba de la Suspensión Condicional de la Persecución Penal.

6. Decreto número 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario Nacional y el Combate a la Defraudación y al Contrabando.
7. Decreto número 10-2012 del Congreso de la República, Ley de Actualización Tributaria.
8. Decreto número 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
9. Decreto número 58-90 del Congreso de la República, Ley Contra la Defraudación y el Contrabando Aduanero.
10. Decreto número 17-2009 del Congreso de la República, Ley del Fortalecimiento de la Persecución Penal.
11. Decreto número 57-2008 del Congreso de la República, Ley de Acceso a la Información Pública.
12. Decreto número 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado.
13. Decreto número 69-2007 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz y sus reformas.
14. Decreto número 73-2008 del Congreso de la República, Ley del Impuesto de Solidaridad.

15. Decreto número 26-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta. (Derogado a partir de la vigencia del Impuesto Sobre la Renta, contenido en el Decreto 10-2012).
16. Decreto número 67-2001, del Congreso de la República, Ley Contra el Lavado de Dinero u otros activos.
17. Decreto número 2-70 del Congreso de la República, Código de Comercio.
18. Acuerdo Gubernativo número 424-2006, Reglamento a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
19. Acuerdo Gubernativo número 206-2004, Reglamento a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
20. Acuerdo Gubernativo número 118-2002, Reglamento de la Ley Contra el Lavado de Dinero u otros activos.
21. Acuerdo de Directorio número 007-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus modificaciones Resolución número 467-2007 de la Superintendencia de Administración Tributaria, que detalla las Figuras Organizativas de Segundo y Tercer Nivel de las Dependencias de la superintendencia de Administración Tributaria y sus modificaciones.
22. Acuerdo de Directorio número 2-2008 de la Superintendencia de Administración Tributaria, Reglamento de Trabajo y Gestión de

Recurso Humano de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- 23.**Memorándum número M-SAT-SG-216-2008 de la Secretaria General de la SAT, mediante el cual se establece la Identificación de Proyectos, Cartas, Memorandos, Dictámenes, Oficios, Hojas de Trámite, Propuestas y Documentos Administrativos de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 24.**Manual de elaboración de documentos administrativos para funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 25.**Resolución de Superintendente de Administración Tributaria número SAT-S-51-2008, Normas Generales del Sistema de Control y Gestión de Expedientes y sus modificaciones.
- 26.**Código de Ética y Conducta, para los Funcionarios y Empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria.
- 27.**Demás leyes, documentos y doctrina en materia tributaria que para el efecto sean aplicables a un caso concreto y determinado Normas Internas.
  - a)** Este procedimiento es de uso obligatorio para los Profesionales Jurídicos y Procuradores que integran la Unidad de Delitos Administrativos, el cumplimiento del mismo queda a cargo del Jefe de dicha Unidad.
  - b)** Todo el personal que conforma la Unidad de Delitos Administrativos, debe siempre tener presente, actuar con ética y profesionalismo en los casos que se tramitan por delitos que



atenían contra el régimen jurídico tributario y/o administrativo, desempeñar sus labores en forma correcta y actuar como representantes de la Superintendencia de Administración Tributaria con probidad, decoro, prudencia, lealtad, independencia, veracidad, juridicidad, eficiencia y

- c) Solidaridad, evidenciando siempre rectitud, honradez e integridad de pensamiento y acción, lo que debe manifestarse en el ejercicio profesional en la lucha contra los abusos y la corrupción.

El Procurador centralizador de la base de datos, es el responsable de confirmar o rechazar y migrar los expedientes administrativos en el Sistema de Control y Gestión de Expedientes, conforme los plazos establecidos en la Resolución Número SAT-S-51-2008, caso contrario dicha omisión será considerada como falta laboral, con base al artículo 66 contenido en la relacionada resolución.

- d) El Procurador contralor de la base de datos, una vez que hayan confirmado los expedientes administrativos ingresados en el Sistema de Control y Gestión de Expedientes, debe hacerlo del conocimiento al Jefe de Unidad a efecto gire instrucciones para la asignación de los mismos, de acuerdo a la cantidad de expedientes activos que tenga a su cargo cada Profesional. Excepcionalmente procede asignarlos en forma directa cuando el expediente se relacione con contribuyentes que ya tengan expedientes en la unidad y que han sido asignados a un responsable en específico.
- e) Una vez que el Jefe de Unidad haya dado instrucciones para la asignación de un expediente el Procurador centralizador debe de

entregarlo físicamente por medio del libro de conocimientos que para el efecto se tenga o mediante el reporte que genera la Base de Datos; asimismo, debe verificar la confirmación del mismo por parte del responsable en el Sistema de Control y Gestión de Expedientes. Estas acciones deben llevarse a cabo en un plazo no mayor de tres días para cada expediente.

- f)** Los Profesionales Jurídicos de la Unidad de Delitos Administrativos, al recibir expedientes y/o anexos por el Sistema de Control y Gestión de Expedientes, que les compete analizar, son responsables del cumplimiento y aplicación de lo establecido en los artículos del 9 al 19, 62, 63, 65, 66 de la Resolución Número SAT-S-51-2008 del Superintendente de Administración Tributaria y sus modificaciones.
  
- g)** El Procurador de la base de datos de la Unidad de Delitos Administrativos, es el responsable de recibir las cédulas de notificación y para el efecto debe verifica la exactitud de lo plasmado en las mismas y de no contener errores, a más tardar el día siguiente de recibida la resolución debe registrarse en la Base de Datos de la Unidad de Delitos Administrativos y entregarla al Profesional o Procurador responsable del expediente, quien debe firmar de recibido en el libro o reporte de conocimientos que para el efecto se tenga.

Cuando la resolución contenga, o bien de la misma se derive un plazo que el Profesional, Asistente o Procurador responsable del expediente debe cumplir, el Procurador a cargo de la Base de Datos debe registrarla y entregarla el mismo día de recibida.

Este Cuando la cédula de notificación contenga errores debe abstenerse de recibirla y para el efecto debe observar lo contenido en el artículo 170 del Código Procesal Penal, la notificación será inválida cuando:

- a) Si existe error sobre la identidad de la persona notificada;
  - b) Cuando la resolución fue notificada en forma incompleta; y,
  - c) Cuando se haya omitido en la constancia consignar la fecha o el destino dado a la cédula, o faltare alguna de las firmas prescritas.
- 
- 1) El Procurador de la Unidad de Delitos Administrativos, encargado de la base de datos, es el responsable de recibir los informes personales de los profesionales e integrarlos al informe general estadístico mensual de la Unidad, el cual a su vez debe entregar a la Secretaria Ejecutiva del Intendente de Asuntos Jurídicos, para su incorporación al informe general de la Intendencia de Asuntos Jurídicos.
  
  - 2) Tomando en consideración que el Proceso Penal Guatemalteco es oral y las notificaciones pueden efectuarse vía telefónica, por fax o cualquier otro medio idóneo, en estos supuestos los Profesionales o Procuradores del Departamento de Asuntos Penales, que reciban una notificación de una resolución y/o día y hora para la celebración de una audiencia oral dentro de un expediente de carácter penal, por cualquiera de los medios antes mencionados son responsables de tomar nota de la misma y hacerlo del conocimiento del Jefe de Unidad respectiva mediante correo electrónico o cualquier otro medio idóneo para el efecto se tenga, con el fin de que instruya su registro y la programación de la misma al Procurador Centralizador de la Base de Datos de la Unidad que corresponda y este a su vez entere al responsable del expediente sobre el contenido de la misma.

- 3) Los Profesionales de la Unidad de Delitos Administrativos a quienes les sea asignado un expediente para la presentación de denuncia penal o querrela, deben reproducir un segundo tomo del expediente administrativo original, cuando proceda de acuerdo a la cantidad de folios que este contenga, el cual debe llevar el número correlativo de foliación, a efecto que contenga las mismas actuaciones judiciales contenidas en el expediente original, las cuales deben ordenarse en forma cronológica y en caso fuera necesario, dicho tomo deberá certificarse, ello a efecto de que el expediente original no sea alterado bajo ninguna circunstancia, tomando como base lo indicado en el Artículo 62 de la Resolución SAT-S-51-2008 Normas Generales del Sistema de Control y Gestión de Expedientes, salvo en aquellos casos en que sea solicitado el expediente original o parte de sus actuaciones por requerimiento del Ministerio Público, cuando sean requeridos por el tribunal de sentencia que conocerá del debate en la etapa del juicio o por orden judicial en la que se haya decretado el secuestro por considerar importante para la investigación de conformidad con el Artículo 198 del Código Procesal Penal, en este caso se procederá conforme lo establecido en los artículos 16, 17 y 18 contenidos en la Resolución de Superintendente Número SAT-S-51-2008, que se refiere al traslado externo de expedientes.
- 4) Cuando el Profesional de la Unidad de Delitos Administrativos deba solicitar audiencia en forma verbal en uno de los tribunales ubicados en el interior de la República, debe solicitar el apoyo de las delegaciones de jurídico en las distintas Gerencias Regionales del país, (nororiente, occidente y sur) para que se solicite dicha audiencia de manera inmediata, con el fin de escatimar costo de traslado y tiempo que ello implica.

- 5) De igual forma, cuando se señale audiencia para cualquier tipo de diligencia en el interior de la República (sur, oriente u occidente) y el mandatario de la Unidad de Delitos Administrativos no pueda asistir por traslape con otra audiencia que se lleve a cabo en la región central, solicitará el apoyo de cualesquiera de las delegaciones de asuntos jurídicos de las distintas regionales (sur, nororiente y occidente) para que el Jefe de la Delegación designe a un Profesional del área para que se constituya al Juzgado o Tribunal que señaló la audiencia y comparezca como Mandatario de la Institución, llevando a cabo la audiencia con ética y profesionalismo, debiendo efectuar las objeciones e impugnaciones necesarias y pertinentes cuando el caso lo amerite dentro de la audiencia.
  
- 6) Cuando los Profesionales o Procuradores de la Unidad de Delitos Tributarios reciba un requerimiento de información proveniente del Ministerio Público, Organismo Judicial, Procuraduría General de la Nación o cualquier otra institución del Estado, debe analizarlo, tomando en consideración lo preceptuado en los artículos 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 101 A del Código Tributario y Ley de Acceso a la Información Pública, debiendo presentar el proyecto de respuesta o bien la respuesta formal al Jefe de la Unidad, a más tardar al día siguiente de su recepción, la que una vez firmada por éste, debe ser remitido para visto bueno de la Jefe de Departamento de Asuntos Penales y del Intendente de Asuntos Jurídicos, previo a ser trasladado a la institución que efectuó el requerimiento.
  
- 7) En los casos en que el Profesional de la Unidad de Delitos Administrativos, tenga que remitir un escrito o dar respuesta a través de oficio a un requerimiento de otra dependencia que esté en el interior de la República, debe solicitar y/o remitir la documentación

respectiva a la Delegación de Jurídico de la Gerencia Regional que corresponda u Oficina Este documento Tributaria más cercana por el medio más expedito e idóneo, a efecto que sea solicitada la audiencia o presentada la documentación en el lugar de destino a la brevedad posible, situación por la que debe velar dicho Profesional responsable del expediente, si la documentación que se remite tiene un plazo fijado para su presentación, y no sea entregada dentro del mismo, la responsabilidad recaerá sobre el Jefe de la Delegación de Asuntos Jurídicos que corresponda o en su caso en el Administrador de la Oficina Tributaria pertinente, siempre que dicha responsabilidad sea imputable al Profesional.

- 8)** Todo Profesional de la Unidad de Delitos Administrativos, responsable de un expediente que reciba una notificación en la cual se fija hora y fecha para la celebración de una audiencia o que tenga conocimiento de la misma, debe de asistir a la audiencia programada bajo su estricta responsabilidad.

En el caso que se traslape con otra audiencia señalada para el mismo día y hora, deberá hacerlo del conocimiento del Jefe de la Unidad, quien será la única persona que puede designar a otro Profesional que cubra una de las 2 audiencias programadas, en caso que el relacionado Profesional no informe sobre el traslape y no asista a cualquiera de las audiencias, argumentando que no pudo asistir por tener otra audiencia en la misma hora y fecha, impidiendo con tal actitud que otro Profesional pudiera asistir a la audiencia dejada de cubrir, el Jefe de la Unidad de Delitos Administrativos, iniciara el proceso disciplinario que para el efecto corresponda ante la Gerencia de Recursos Humanos, sin perjuicio de las responsabilidades penales y civiles que se le pudieran deducir a dicho profesional por incurrir en tal negligencia.

**9)** En los casos que el Ministerio Público, decida proceder con la desestimación de un proceso, dentro del cual la Superintendencia de Administración Tributaria, haya presentado denuncia penal o querrela por considerar que existe la comisión de un hecho ilícito penal de carácter tributario, aduanero o administrativo, el Profesional Jurídico de la Unidad de Delitos Administrativos, responsable del expediente, deberá observar que dicha decisión se encuentre fundamentada en los supuestos contenidos en las literales subsiguientes:

**a)** Que el hecho objeto de la denuncia penal o querrela presentada por la Superintendencia de Administración Tributaria, no sea constitutivo de delito, lo cual significa que con base al principio de legalidad el hecho considerado como ilícito penal por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, no se encuentra revestido de una norma tipo penal.

**b)** Que no obstante, a la existencia del hecho por el tipo de delito, que haya motivado la presentación de la denuncia penal o querrela por la Superintendencia de Administración Tributaria, no sea posible la persecución penal por parte del Ministerio Público, por las siguientes causas: Por el fallecimiento del denunciado.

Por no ser posible la individualización del denunciado, lo cual debe ser analizado de conformidad con los elementos que cuente el informe o informes presentados.

**c)** Que el Ministerio Público haya desestimado el proceso dentro de los 20 días siguientes de presentada la denuncia penal o querrela por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- d)** Que la Superintendencia de Administración Tributaria, haya sido comunicada de la desestimación del expediente realizada por el Ministerio Público.

Caso contrario a los supuesto contenidos en las literales que anteceden los Profesionales o Procuradores deben oponerse a dicha decisión ante el juez competente dentro de los 10 días siguientes de emitida la resolución por parte del Ministerio Público, procurando que el juez resuelva continuar con la persecución penal y ordenar la asignación de otro fiscal distinto al que haya negado la persecución penal, argumentando el perjuicio que causa a la Superintendencia de Administración Tributaria y al Estado de Guatemala dicha resolución.

- 10)** Al momento de haber efectuado cualquier diligencia tanto de procuración como de audiencia en los Juzgados, el Profesional debe informar inmediatamente al Jefe de la Unidad sobre el resultado de la procuración o diligencia judicial efectuada, asimismo, remitir copia de dicha información al Procurador centralizador de la base de datos de la Unidad, a efecto grave en la base de datos, el movimiento efectuado en el expediente.
- 11)** El Profesional Jurídico o procurador que tenga asignados expedientes para su trámite, deberá presentar el reporte de todos los expedientes que tiene a su cargo, debiendo actualizar mensualmente dicho reporte y rendir informe del mismo dentro de los primeros 3 días del mes, al Jefe de la Unidad de Delitos Administrativos a través de Memorándum donde adjuntará el listado de la totalidad de expedientes a su cargo y la descripción de los mismos incluyendo su estado y los últimos movimientos.



Adjuntará el listado de la totalidad de expedientes a su cargo y la descripción de los mismos incluyendo su estado actual y los últimos movimientos.

**12)** En el caso que el contribuyente solicite al Juez Contralor, facilidades de pago, el Profesional Jurídico o Procurador encargado del diligenciamiento del expediente debe tener en cuenta que el plazo máximo para pagar las facilidades o convenio de pago es de dieciocho (18) meses, pronunciándose al respecto en defensa de los intereses de la Administración Tributaria, para que las cuotas del convenio sean congruentes con el monto defraudado. El convenio de pago se suscribirá de acuerdo a lo resuelto por juez competente. Este documento será firmando por el Profesional que tenga delegación de firma como representante de la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente interesado.

**13)** Las facilidades de pago se suscriben por medio de un Reconocimiento Unilateral de Adeudo Tributario (RUAT), el cual firma el contribuyente como indicación de aprobación y, el cual convierte en Título Ejecutivo suficiente para iniciar diligencias judiciales. En caso de que el deudor incumpla el pago de dos cuotas consecutivas, la Administración Tributaria exige el cobro del saldo adeudado en la vía económico coactiva.

Situación que se hace de conocimiento al Jefe de la Unidad de lo Económico Coactivo, mediante Memorándum a partir de los diez días siguientes a la fecha estipulada para el pago de la cuota por parte del contribuyente.

**14)** Los Profesionales Jurídicos de la Unidad de Delitos Administrativos responsables de un expediente por ningún motivo podrán desistir o

abandonar su intervención como querellante, en cualquier momento del procedimiento y en caso lo hicieran, tomarán a su cargo las costas propias y quedará sujeto a la decisión general sobre costas que dicten el tribunal al finalizar el procedimiento, conforme el artículo 119 del Código Procesal Penal, sin perjuicio de la aplicación del Régimen disciplinario de la Superintendencia de Administración Tributaria contenido en el Reglamento de Trabajo y Gestión del Recurso Humano de la SAT. Se considera abandonada la intervención por el querellante adhesivo:

- a)** Cuando, el Profesional Jurídico de la Unidad de Delitos Administrativos, sea citado a prestar declaración testimonial o a la realización de cualquier medio de prueba para cuya práctica sea necesaria su presencia, no comparezca sin justa causa, que acreditará antes de decretarse el abandono, o se niegue a colaborar en la diligencia.
- b)** Cuando, el Profesional Jurídico de la Unidad de Delitos Administrativos, no exprese conclusiones sobre el procedimiento preparatorio.
- c)** Cuando, el Profesional Jurídico de la Unidad de Delitos Administrativos, no ofrezca prueba para el debate, no concurra al mismo o se ausente de él y cuando no concurra al pronunciamiento de la sentencia.
- d)** El abandono será declarado de oficio o a pedido de cualquiera de las partes. La resolución fijará una multa que deberá pagar quien abandona la querella.

e) El desistimiento y el abandono impedirán toda posterior persecución por parte del querellante, en virtud del mismo hecho que constituye el objeto de su intervención.

15) Todos los Profesionales o Procuradores de la Unidad de Delitos Administrativos, responsables de expedientes deben observar lo contenido en el Normativo de la Intendencia de Fiscalización, relacionado al Procedimiento de Devolución de Crédito Fiscal, IVA Régimen General, número PR-IFI/DFS-ED-07.

#### 4.4 Caso Concreto

##### **Contratación de empresa extranjera Kolektor, dedicada al cobro de impuestos:**

La intención de contratar asesoría externa para la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- se oficializó con fecha 12 de junio 2014, cuando el directorio aprobó el dictamen del proyecto. El dictamen presentado por el superintendente propone contratar una asesoría extranjera, con pago de hasta el 30% de comisión de lograr incrementar los tributos. Comenzó la suspicacia al trascender que desde el año 2012 los superintendentes, gerentes y directores de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT- viajaron para conocer la empresa Kolektor, en Córdoba, Argentina, dedicada al cobro de impuestos.

“El Ex Presidente Otto Pérez Molina autorizó que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) subcontrate a una empresa con el fin de ayudar a aumentar la recaudación fiscal. Pérez Molina mostró su apoyo a la contratación, pero negó que haya negociaciones que beneficien a la empresa Argentina, a pesar de que Kolektor informo a medios de comunicación de ese

país en mayo de 2013, que se encargaría de la recaudación fiscal en Guatemala”.<sup>82</sup>

Por su parte, Carlos Muñoz, jefe de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), dijo que se haría una licitación para adquirir el servicio y desmintió despidos y privatización en la SAT. Específicamente indico que él y su equipo no conocen a cerca de negociaciones previas con la empresa Kolektor de Argentina. Si se llegara a concretar la contratación de una empresa externa para hacerse cargo de las recaudaciones fiscales, la SAT estaría delegando el trabajo para el cual fue creada.

Carlos Martínez, del Instituto de Problemas Nacionales de la Usac (Ipnusac), interpreta esto como una señal de incompetencia de la Institución. “es correcto que la SAT capacite a su personal con experiencias internacionales, pero no veo conveniente que el Estado pague algo de sus impuestos para que alguien se los recaude”.<sup>83</sup>

Trascendiendo la hipótesis de que la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- buscaría beneficiar a la empresa argentina con el contrato y tercerizar el cobro de impuestos. El pasado 20 de junio de 2014, el directorio decidió revocar el dictamen y suspender la contratación. Es importante determinar la importancia que está cobrando este tipo de tendencia. El futuro en este caso es incierto sin embargo esta idea se llevará a cabo ya sea largo o a corto plazo pero será un hecho al final.

---

<sup>82</sup><http://lanoticiaenguatemala.com/polemica-contratación-de-empresa-argentina-para-asesorar-la-sat/> (consultado 18 de marzo de 2016).

<sup>83</sup><http://lanoticiaenguatemala.com/polemica-contratación-de-empresa-argentina-para-asesorar-la-sat/> (consultado 18 de marzo de 2016).

Para que esta propuesta funcione es importante que especialicen las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria y enfocarse en el desarrollo de las habilidades a niveles elevados para mejorar el servicio. Se está consciente que la evolución debe de ser en todos los sectores y escalas y así continuar desarrollándose para mayores oportunidades de crecimiento. Al final de este dilema es adaptarse a las muchas ideas para aprender, ajustarse a las ideas y ambientes para poder innovar.

“Kolektor en Guatemala: El vínculo ente Kolektor y Guatemala surge el 12 de junio de 2014, cuando el Directorio de la SAT aprobó la contratación de un sistema de control para la recaudación tributaria a cargo de esa agencia a través del dictamen DCC-SAT-045-2014. Sin embargo, cuando prensa libre lo divulgó, generó tal rechazo que la decisión fue revocada. No obstante, en fechas posteriores el ex presidente Otto Pérez dijo que la idea aún no estaba totalmente descartada. Anthony Segura, quien era el secretario general del Sindicato de Trabajadores de la SAT, rechazó a la tercerización de las obligaciones de la institución”.<sup>84</sup>

“No vemos conveniente la contratación de una empresa. La SAT puede hacer el trabajo, y esa decisión no solo afectará a la institución, sino a todos los guatemaltecos.” Frustrada contratación de Kolektor, desde el 2012 se han dado condiciones para justificar la tercerización en la SAT, por escasa eficiencia en la recaudación de impuestos en el gobierno patriotista.

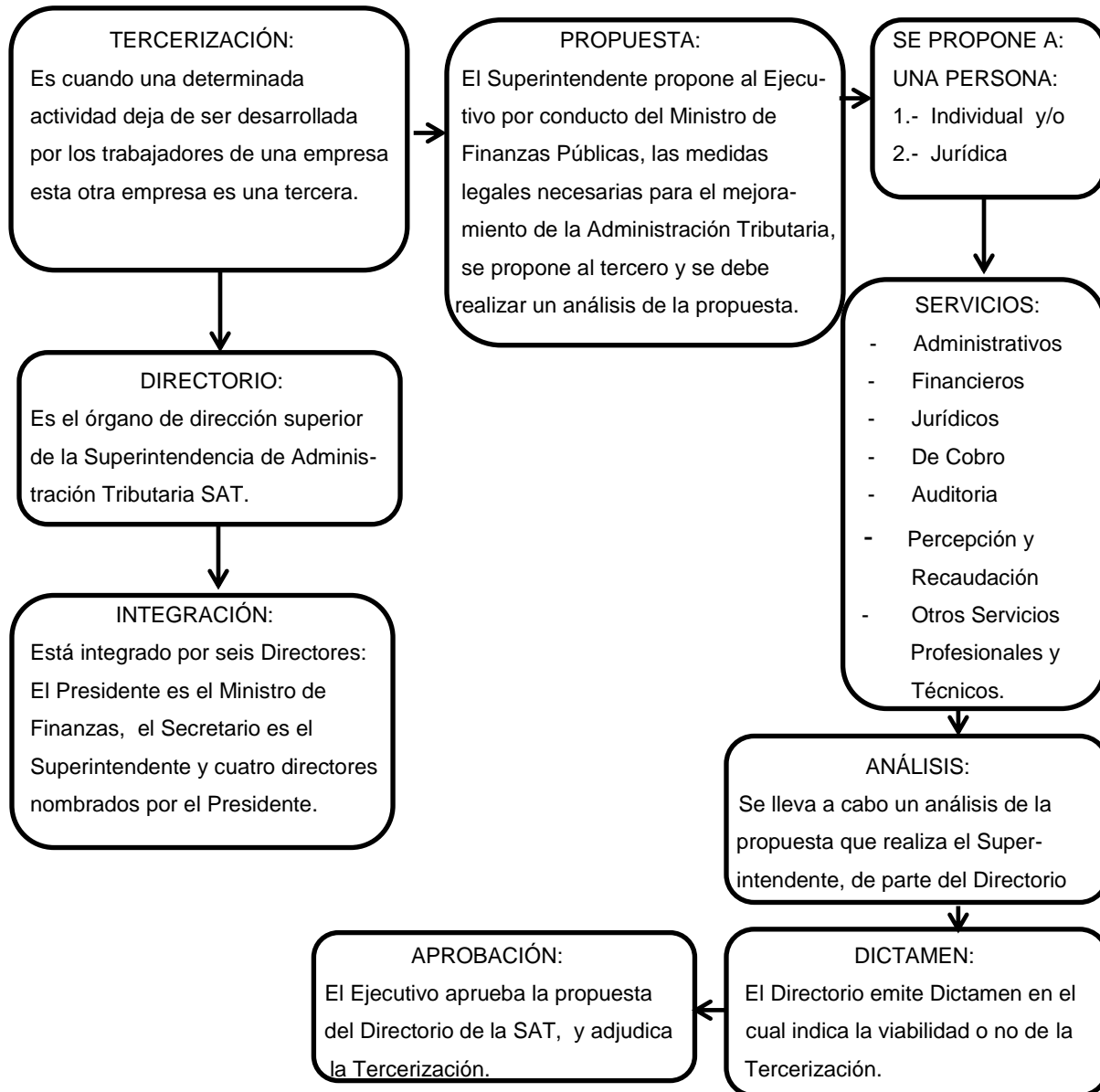
Vía libre a contratación, el Directorio de la SAT aprobó el dictamen 45-2014, para contratar los servicios de asesoría y capacitación e intentar elevar la recaudación, que durante dos años

---

<sup>84</sup><http://www.prensalibre.com/guatemala/jusitcia/caso-la-linea-fiscalia-argentina-allana-oficinas-de-kolektor-la-agencia-que-otto-perez-buscaba-poner-en-aduanas-para-aumentar-la-recaudación>. (consultado 18 de marzo de 2016)

no había llegado a la meta. El organismo Ejecutivo amplió en Q.80 millones el presupuesto para ese efecto. 20-06-2014 Dan marcha atrás, el Directorio decidió revocar el dictamen 45-2014 y dejar sin efecto la contratación de asesoría y capacitación para la SAT. El Organismo Ejecutivo como represalia, pidió la sustitución de los directores que dieron marcha atrás, aunque no tiene facultades para eso.

**CUADRO No. 13**  
**“PROCEDIMIENTO DE TERCERIZACIÓN”:<sup>85</sup>**



Fuente: Elaboración propia 2018.

<sup>85</sup> Congreso de la República de Guatemala, *Dto. 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)*. Ediciones Alenro, 2000. Arts.3 inciso k), 4,7 inciso f), 22.

#### **4.5 Análisis e Interpretación de trabajo de campo**

A continuación se presentan los datos sistematizados que representan la opinión en relación al tema **Análisis Jurídico Sobre la Tercerización de Servicios Públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**, con ello se sustenta la información recabada. Es preciso señalar que la información que se obtuvo fue a través de un instrumento único de campo, el cual recogió los aspectos requeridos para la elaboración y presentación final de los resultados de este trabajo de investigación con el objeto de constatar empíricamente el **Análisis Jurídico Sobre la Tercerización de Servicios Públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)**, mismos que a continuación se presentan.

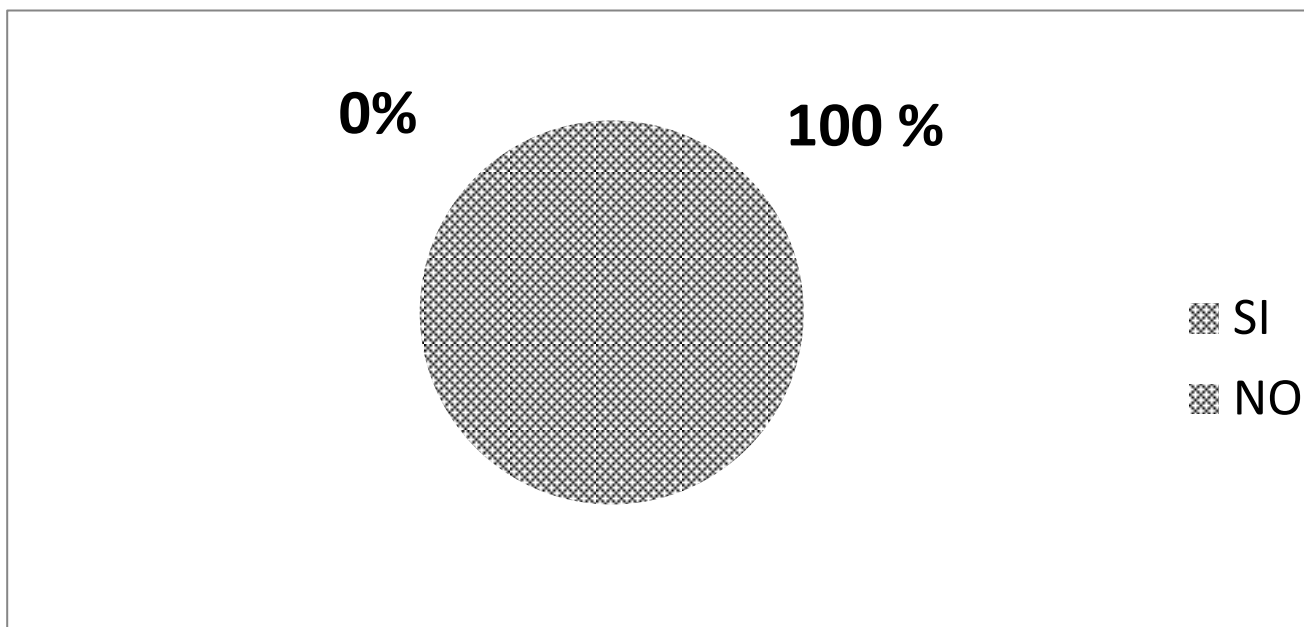
Por lo que cabe resaltar que para la realización del presente trabajo fue necesario entrevistar específicamente a abogados y notarios de las diferentes universidades, con la finalidad de conocer los mecanismos necesarios que son indispensables para la tercerización de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, así mismo tener conocimiento de la información que proporcionan en este caso, las ventajas y desventajas, la viabilidad de la tercerización y resultados finales. Los cuales se presentan a continuación.



**CUADRO No. 14**  
**CUADRO ESTADÍSTICO DE LOS RESULTADOS DEL TRABAJO:**

<b>No.</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>NS/NR</b>
1	100	0	0
2	100	0	0
3	30	70	0
4	60	40	0
5	50	50	0
6	40	60	0
7	40	60	0
8	80	10	10
9	60	20	20
10	40	40	20

**Gráfica No. 1**  
**¿Sabe Usted, qué es un servicio?**

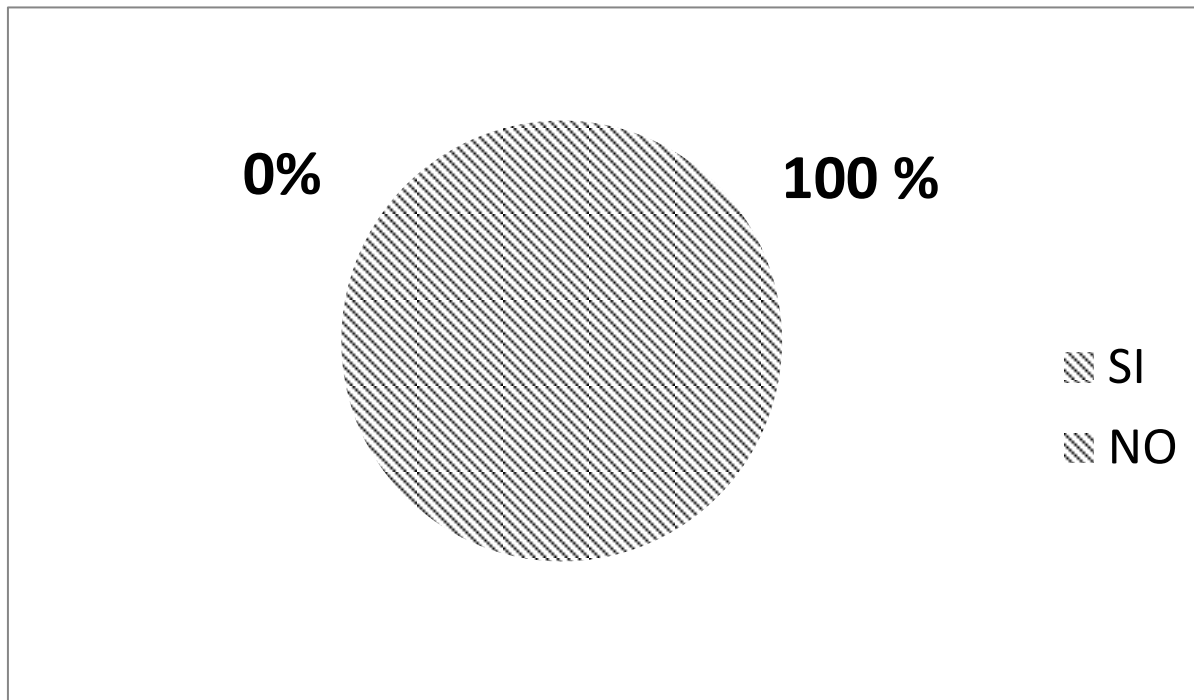


**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

**Interpretación:**

De las encuestas realizadas a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el 100 % de entrevistados si tienen conocimiento de lo que es un servicio, por lo que la mayoría concuerda en que es aquel que el Estado debe brindar a la población en general, que buscan satisfacer las necesidades de una persona, a cambio de una retribución en dinero, combinado muchas veces con los conocimientos y experiencias de un individuo; otras persona opinan que es prestar un trabajo, es decir es la prestación de una utilidad o actividad que hace una persona a una o varias personas o aquel otorgado por una persona para satisfacer necesidades de otras; es la realización de una actividad a cambio de un pago.

**Gráfica No. 2**  
**¿Sabe Usted, qué es un servicio público?**

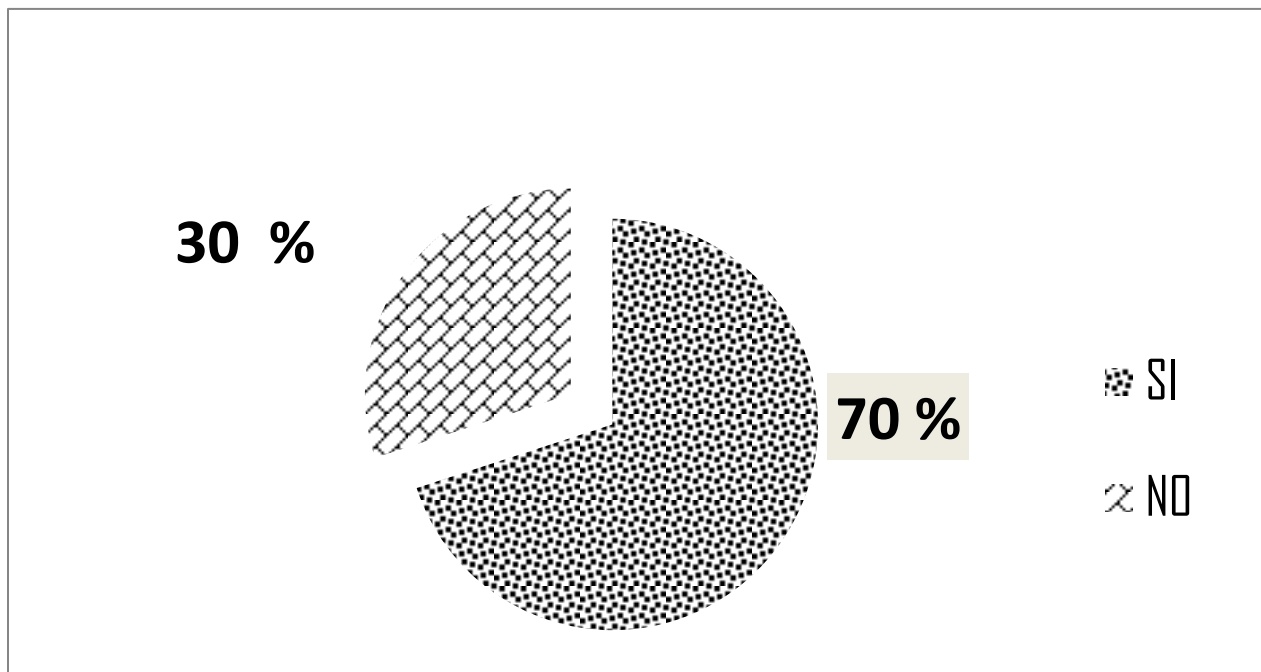


**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

**Interpretación:**

De las encuestas realizadas a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el 100 % de entrevistados si tienen conocimiento de lo que es un servicio público, por lo que explican que son todos aquellos esfuerzos que realiza una entidad estatal para el bienestar de su población, por lo que el Estado es el obligado a prestarlo, como una de sus funciones primordiales y así cumple con lo que nuestra Constitución Política de la República de Guatemala contempla en sus artículos que son de carácter obligatorio y que la Sociedad tiene Derecho.

**Gráfica No. 3**  
**¿Sabe Usted, cuál es la función de la Superintendencia de**  
**Administración Tributaria SAT?**

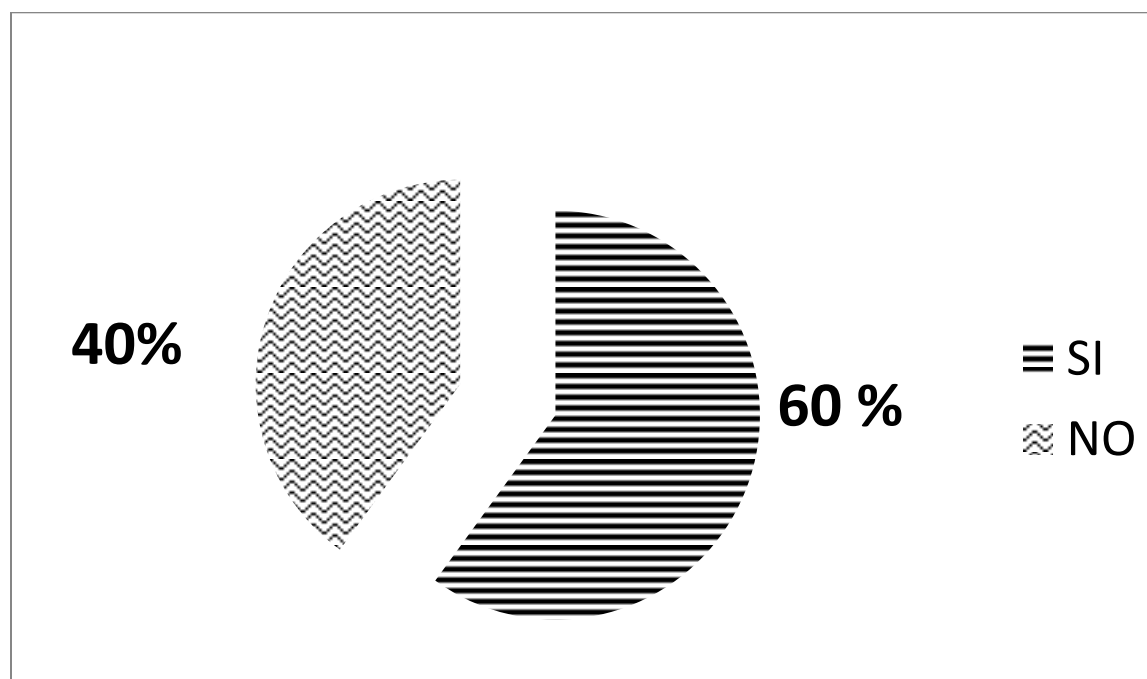


**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

**Interpretación:**

De las encuestas que se realizaron a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados, el 70 % de las personas si tienen conocimiento de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria y la mayoría opina que es el ente encargado de la recaudación y fiscalización de todos los contribuyentes inscritos, es decir que ella vela por la recaudación de impuestos, mismos que son esenciales para el desarrollo del país, ya que es la encargada de la función tributaria; y el 30 % no tiene conocimiento de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que no opino.

**Gráfica No. 4**  
**¿Sabe Usted, qué es la tercerización?**

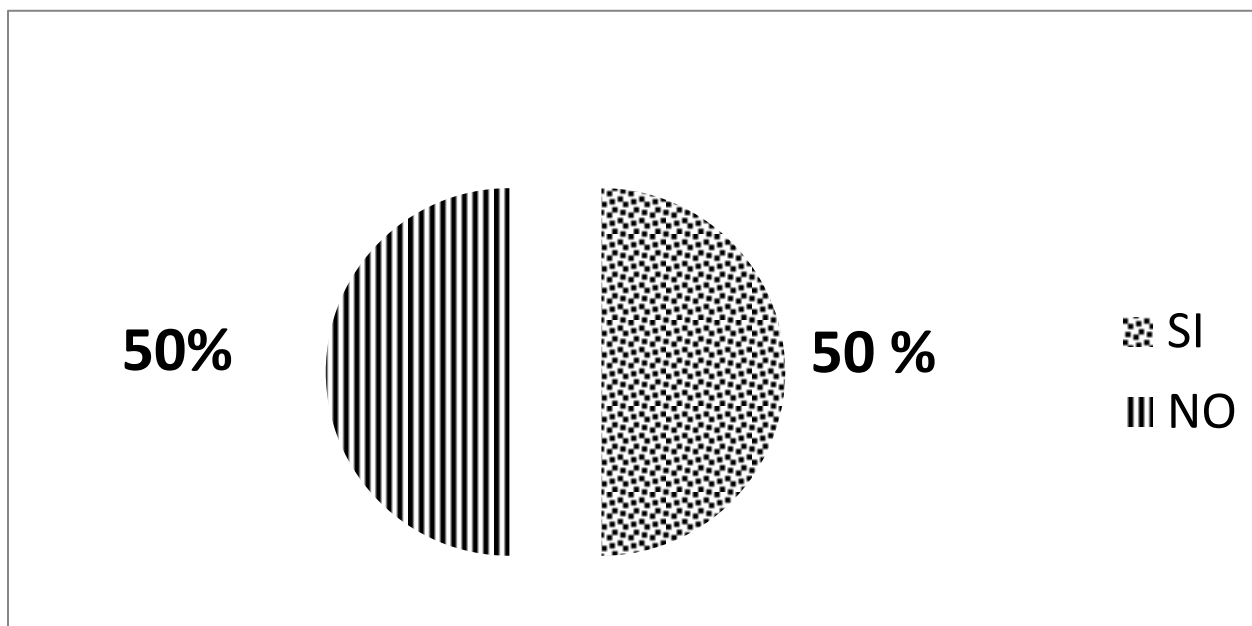


**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

**Interpretación:**

De las encuestas que se realizaron a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados, el 60 % de las personas si conocen lo que significa la Tercerización ya que lo ven como la participación de la iniciativa privada nacional o internacional en la prestación de los servicios públicos, es decir una institución mediante la cual se presta un servicio público a través de terceras personas, que pueden ser empresas particulares o que es una participación de iniciativa privada; y el 40 % no tiene conocimiento de la Tercerización por ser un tema nuevo o que quizás no tengan mayor información sobre el mismo, ya que el tema en si se dirige más a empresas que a instituciones.

**Gráfica No. 5**  
**¿Considera Usted, viable la tercerización de los servicios públicos?**



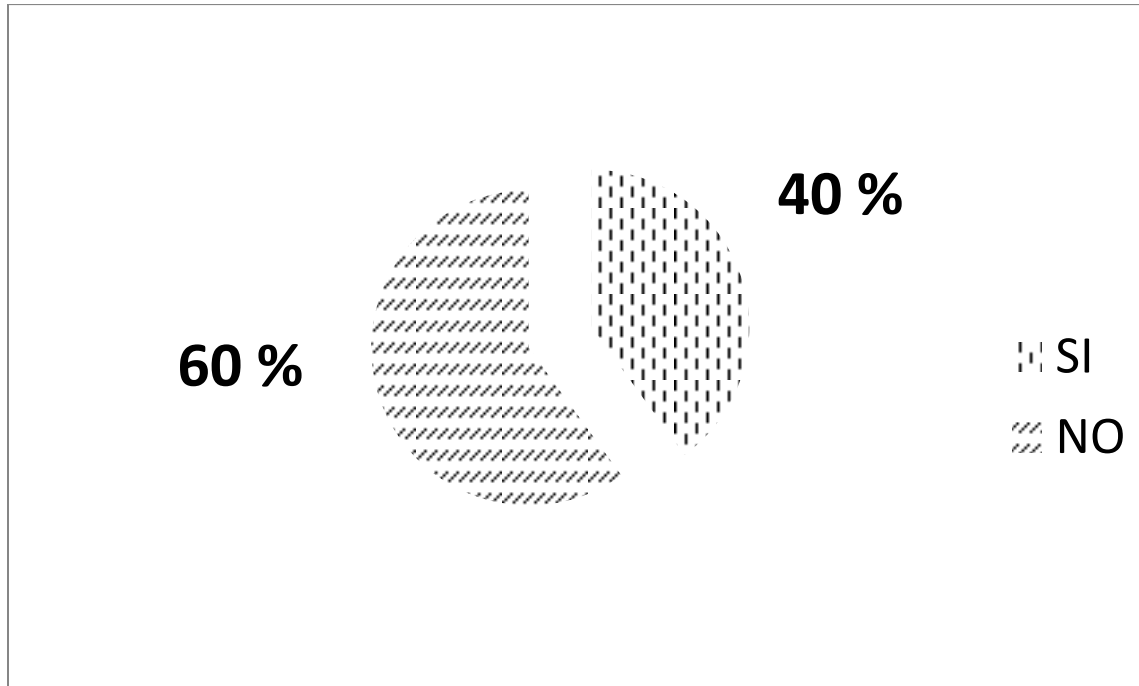
**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

**Interpretación:**

De las encuestas que se realizaron a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados, el 50 % de las personas consideran que si es viable la Tercerización de los servicios públicos porque se obtiene mejor alcance y proyección social en cuanto a los servicios que presta a la población, en casos de extrema necesidad e imposibilidad de que el gobierno cuente con condiciones adecuadas para prestar el servicio y el 50 % considera no viable la Tercerización de los servicios públicos porque nos lleva a la privatización y otra persona preste los servicios ya que solo esa función tiene la Superintendencia de Administración Tributaria.

### Gráfica No. 6

**¿Considera Usted, viable la tercerización de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT?**



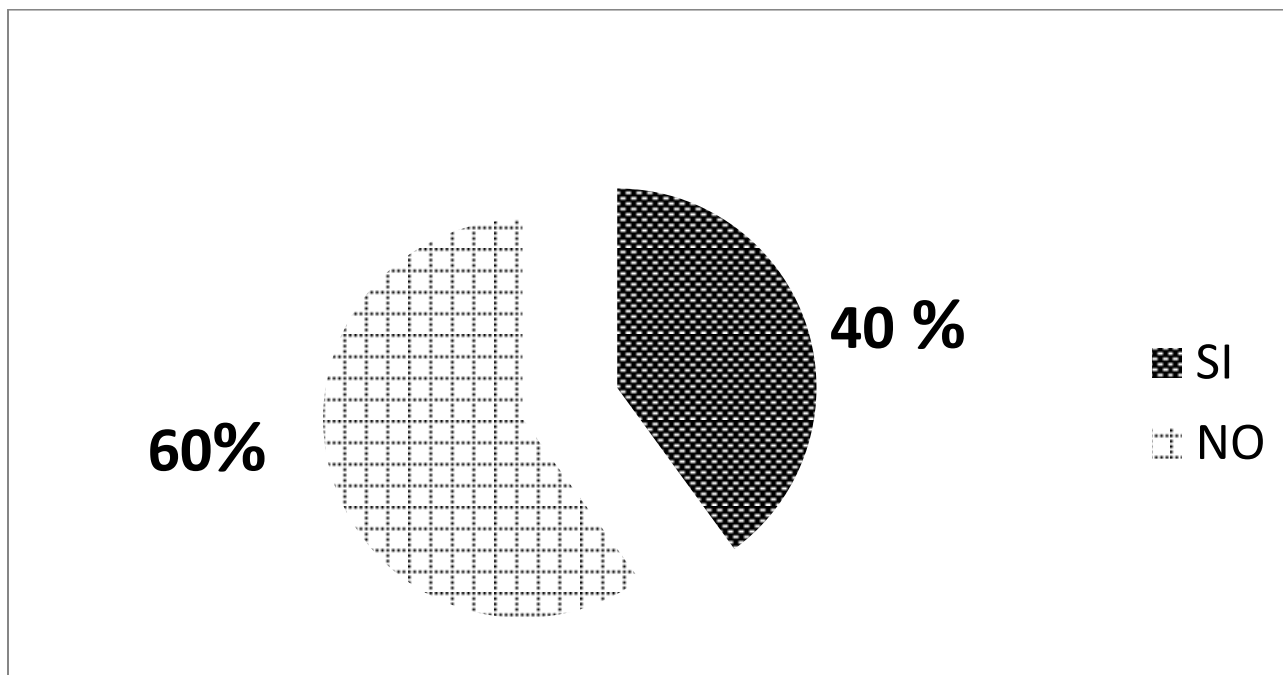
**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

#### **Interpretación:**

De las encuestas que se realizaron a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados el 40 % considera que es viable la Tercerización de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, porque una empresa privada va a aportar al Estado y lo recaudado llegara al mismo y de mejor manera, así también la misma no tiene capacidad de recaudación y lo ha demostrado; el 60 % de las personas consideran que no es viable la Tercerización de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT porque la misma es la encargada y como tal esa es su función, por lo que al momento de darse la figura de Tercerización, la SAT no tendría razón de ser ya que para ello fue creada.

**Gráfica No. 7**

**¿Considera Usted, que tiene ventajas la tercerización de los servicios que presta la SAT?**



**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

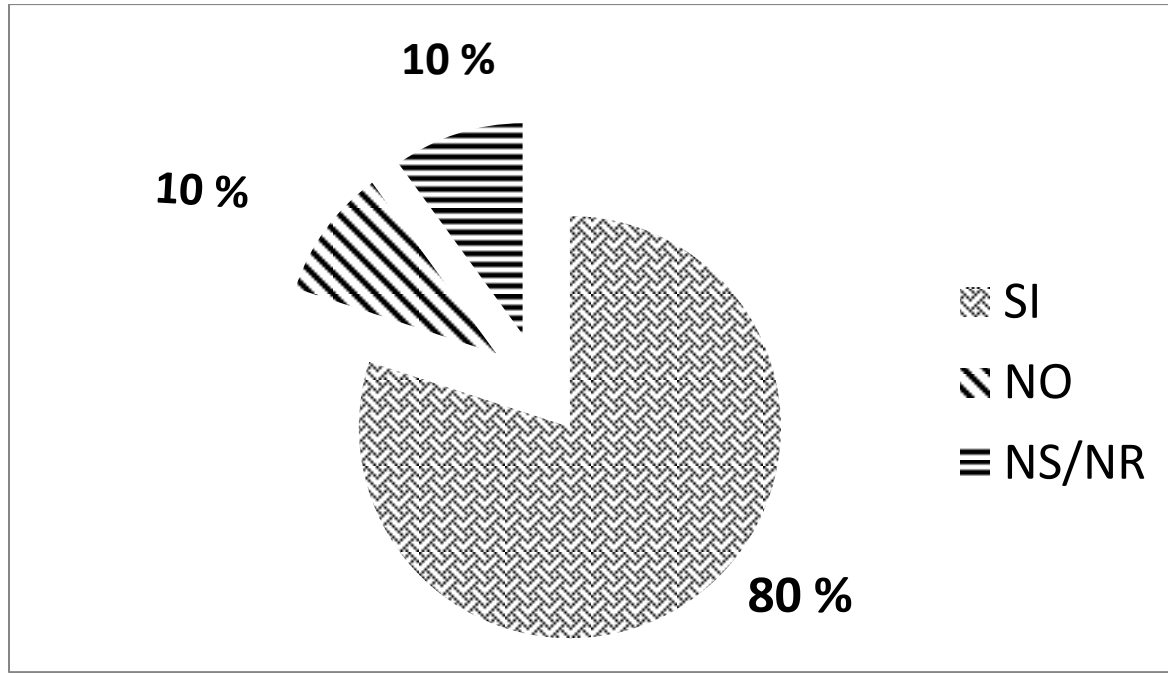
**Interpretación:**

De las encuestas que se realizaron a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados, el 40 % considera que si tiene ventajas la Tercerización de los servicios que presta la Superintendencia de Administración Tributaria porque se lograría una mayor recaudación tributaria, si o hay obstáculos en el ejercicio de sus funciones y así tendría mejor resultados; el 60 % de las personas considera que no tiene ventajas la Tercerización de los servicios que presta la Superintendencia de Administración Tributaria porque debería ser plena y no parcial como lo es hoy en día y así mismo se estaría privatizando los servicios que este genera por lo que ya no cumpliría con su función.



### Gráfica No. 8

**¿Considera Usted, que tiene desventajas la tercerización de los servicios que presta la SAT?**

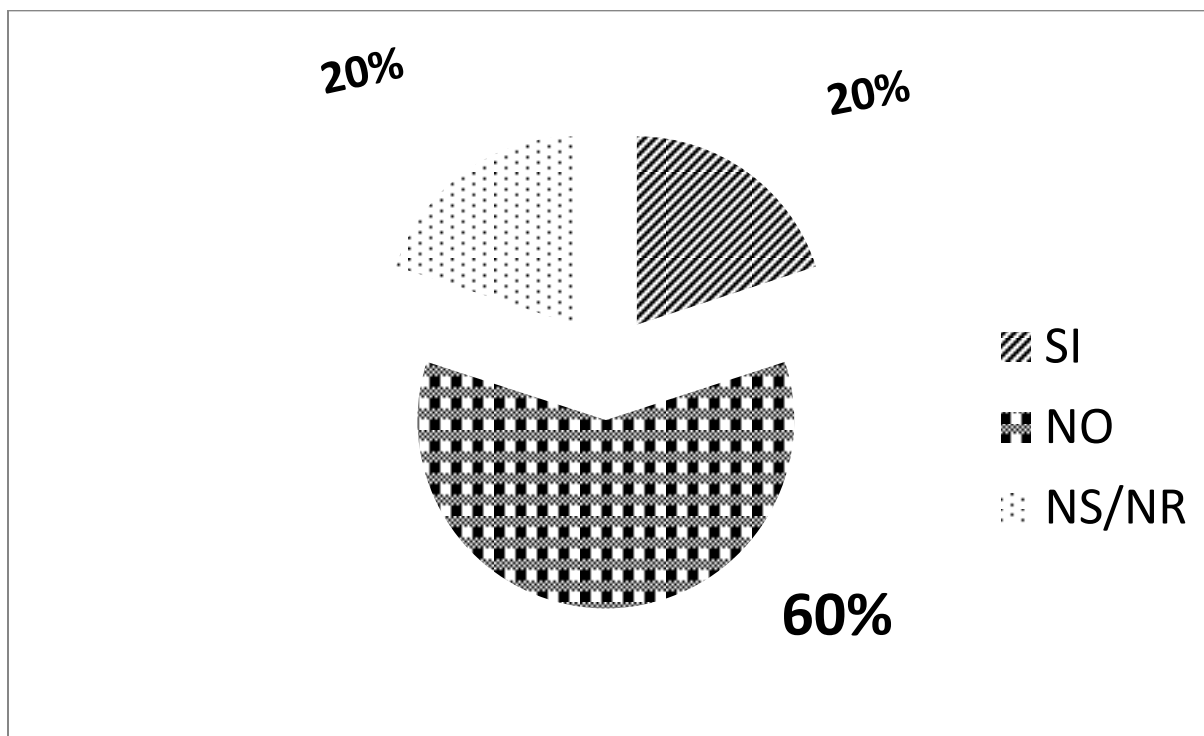


**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

#### **Interpretación:**

De las encuestas que se realizaron a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados, el 80 % de las personas considera que si tiene desventajas la Tercerización de los servicios que presta la Superintendencia de Administración Tributaria ya que se pierde el fin del Estado y la razón por la cual fue creada la institución, el 10 % considera que no tiene desventajas la Tercerización de los servicios que presta la Superintendencia de Administración Tributaria porque es un apoyo para la institución y se descentralizan las funciones, el hecho de que otras empresas tomen parte en algunas entidades para apoyar elimina las desventajas que pudieran existir y el 10% no respondió a la pregunta.

**Gráfica No. 9**  
**¿Tendrá asidero legal la tercerización de los servicios que presta la SAT?**



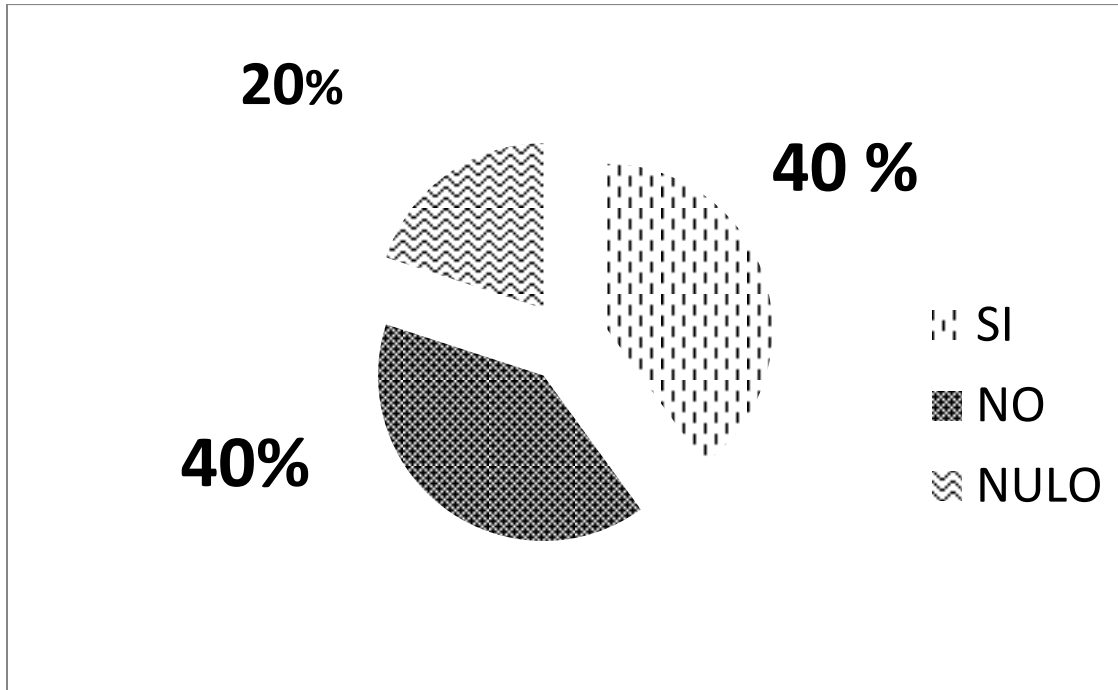
**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

**Interpretación:**

De las encuestas que se realizaron a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados, el 60 % de las personas consideran que si tiene asidero legal la Tercerización de los servicios que presta la Superintendencia de Administración Tributaria en los que se menciona a la Constitución Política de la República de Guatemala, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Código Tributario y otras leyes tributarias, el 20 % considera que no tiene asidero legal la Tercerización de los servicios que presta la Superintendencia de Administración Tributaria y el 20% no respondió a la pregunta.

**Gráfica No. 10**

**¿La tercerización será uno de los mejores mecanismos para la recaudación de tributos fiscales?**



**Fuente:** Elaboración propia investigación de campo 2017.

**Interpretación:**

De las encuestas que se realizaron a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados, el 40 % de las personas consideran a la Tercerización como uno de los mejores mecanismos para la recaudación de tributos fiscales ya que actualmente se están alcanzando las metas de recaudación, aparte que se ve la incapacidad de la SAT para realizar esa labor; el 40 % no considera a la Tercerización como uno de los mejores mecanismos para la recaudación de tributos fiscales porque la Superintendencia de Administración Tributaria tiene todo lo necesario para que realice su función y objeto; y el 20% no respondió a la pregunta.

**RESUMEN GENERAL DE INTERPRETACIÓN DE RESULTADOS:**

1. En cuanto a las entrevistas que se realizaron a distintos abogados y notarios relacionadas con el tema, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados tienen conocimiento de lo que es un servicio por lo que todos respondieron a la pregunta.
2. En la segunda pregunta, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados tienen conocimiento de lo que es un servicio público, por lo que consideran que son todos aquellos esfuerzos que realiza una entidad estatal para el bienestar de su población.
3. En relación a la función de la Superintendencia de Administración Tributaria, el resultado fue el siguiente: Del 100 % de entrevistados, el 70 % de las personas tienen conocimiento de las funciones de la SAT ya que opinan que es el ente encargado de la recaudación y fiscalización de todos los contribuyentes inscritos y el 30 % no tiene conocimiento de las funciones de la SAT.
4. Del 100 % de entrevistados, el 60 % de las personas conocen lo que significa la Tercerización ya que lo ven como la participación de la iniciativa privada nacional o internacional en la prestación de los servicios públicos; y el 40 % no tiene conocimiento de la Tercerización.
5. Del 100 % de entrevistados, el 50 % de las personas consideran viable la Tercerización de los servicios públicos porque se obtiene mejor alcance y proyección social en cuanto a los servicios que presta a la población y el 50 % considera no viable la Tercerización de los servicios públicos porque nos lleva a la privatización.

6. Del 100 % de entrevistados, el 60 % de las personas consideran que no es viable la Tercerización de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT porque la misma es la encargada y como tal esa es su función y el 40 % considera que es viable la Tercerización de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT porque una empresa privada va a aportar al Estado y lo recaudado llegara al mismo y de mejor manera.
7. Del 100 % de entrevistados, el 60 % de las personas considera que no tiene ventajas la Tercerización de los servicios que presta la SAT porque debería ser plena y no parcial como lo es hoy en día y el 40 % considera que si tiene ventajas la Tercerización de los servicios que presta la SAT porque se lograría una mayor recaudación tributaria.
8. Del 100 % de entrevistados, el 80 % de las personas considera que si tiene desventajas la Tercerización de los servicios que presta la SAT ya que se pierde el fin del Estado, el 10 % considera que no tiene desventajas la Tercerización de los servicios que presta la SAT porque es un apoyo para la institución y se descentralizan las funciones y el 10% no respondió a la pregunta.
9. Del 100 % de entrevistados, el 60 % de las personas consideran que si tiene asidero legal la Tercerización de los servicios que presta la SAT en los que se menciona a la Constitución Política de la República de Guatemala, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y Código Tributario, el 20 % considera que no tiene asidero legal la Tercerización de los servicios que presta la SAT y el 20% no respondió a la pregunta.

- 10.** Del 100 % de entrevistados, el 40 % de las personas consideran a la Tercerización como uno de los mejores mecanismos para la recaudación de tributos fiscales ya que actualmente se están alcanzando las metas de recaudación; el 40 % no considera a la Tercerización como uno de los mejores mecanismos para la recaudación de tributos fiscales porque la Superintendencia de Administración Tributaria tiene todo lo necesario para que realice su función y objeto; y el 20% no respondió a la pregunta.



## CONCLUSIONES

1. Los servicios que presta la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, no son viables para una tercerización, debido a la dependencia y vulnerabilidad de la institución, se convierte en más flexible, implicando más riesgos, por la existencia de la evasión y defraudación fiscal.
2. La Superintendencia de Administración Tributaria SAT, no cuenta con los recursos económicos, humanos, materiales, otros, para el desempeño de sus funciones y desarrollar una buena administración tributaria, esto se puede corroborar con el escaso presupuesto que se asigna a los diferentes órganos de administración.
3. No se tiene la suficiente capacidad administrativa, técnica y financiera para desarrollar el objeto de la institución tributaria y tener una adecuada administración de los tributos, lo cual se denota con la falta de cumplimiento de las metas tributarias.
4. Con la tercerización de los servicios que presta la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, no se obtendrían beneficios de ningún tipo, si bien es cierto contribuiría a elevar su capacidad administrativa en un campo que cada día se torna más difícil y exigente, con ventajas competitivas pero más flexibles para enfrentar un ambiente económico incierto.
5. La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria permite en su artículo 4, la delegación de los servicios que se prestan como lo son: administrativos, financieros, jurídicos, de cobro, de percepción y recaudación de tributos y otros servicios profesionales y técnicos, cuando se habla de



delegación se refiere a la administración de los servicios por una tercera persona.

## RECOMENDACIONES

1. Que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) realice estudios analíticos de los servicios que presta, a efecto de detectar los problemas que afrontan y buscarles una solución adecuada, con el solo efecto de no tercerizar los servicios que se prestan en la institución y buscar la capacitación adecuada del personal para mejorar el desarrollo de la misma.
2. Que el Estado provea a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), la asignación presupuestaria necesaria a efecto de cumplir con su objeto y función de acuerdo a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala y su ley orgánica.
3. Que la Superintendencia de Administración Tributaria contrate personal con la suficiente capacidad administrativa, técnica y financiera, de esta manera desarrollar adecuadamente el objeto para el cual fue creada y con ello lograr la administración de los tributos con eficacia y eficiencia.
4. Que la Superintendencia de Administración Tributaria SAT no tercerice los servicios que presta ya que no presenta viabilidad y deberá adecuar los mecanismos necesarios técnico y legales para perfeccionar el sistema de la Administración Tributaria.
5. Que no se delegue a una tercera persona ya sea Nacional o extranjera la administración de los tributos del Estado de Guatemala en virtud que con ello se vulnera el bien común de la población, fin primordial según la Constitución Política de la República de Guatemala.

## BIBLIOGRAFÍA

- Academia de estudios fiscales. *Reformas de la política fiscal*. [http://www.oecd.org/daf/fa/e\\_com/framework.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/e_com/framework.pdf) (14 de octubre de 2015).
- Asamblea Nacional Constituyente -ANC-. *Constitución Política*. Guatemala: Librería jurídica, 2012.
- Calvo Ortega, Rafael. *Derecho tributario*. Parte general. España: Editorial Civitas, 2002.
- Centro de Investigaciones Económicas Nacionales -CIEN-. *En busca de una agenda de comercio exterior*. <http://www.cien.org.gt/download.aspx?a=269> (12 de octubre de 2015).
- Código Fiscal*. [http://cendoc.ccdesarrollo.net/cendoc\\_docs/](http://cendoc.ccdesarrollo.net/cendoc_docs/) (14 de octubre de 2015).
- Congreso de la República de Guatemala. *Reforma a la ley del impuesto sobre la renta* (Acuerdo 596-97). Guatemala: Librería jurídica, 2000.
- *Reformas a la ley del impuesto sobre la renta* (Decreto 61-94). Guatemala: Librería jurídica, 2000.
- *Reformas a la ley del impuesto sobre la renta* (Decreto 36-97). Guatemala: Librería jurídica, 2000.
- *Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria* (Decreto 1-98). Guatemala: Ediciones Alenro, 2000.
- *Ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora de maquila* (Decreto 29-89). Guatemala: Librería jurídica, 2001.
- *Código Municipal* (Decreto 12-2002). Guatemala.: Librería jurídica, 2002.
- *Código tributario* (Decreto 6-91) y sus reformas. Guatemala: Librería jurídica, 2002.



- 158-----. *Ley de zonas francas* (Decreto 65-89). Guatemala: Librería jurídica, 2002.
- . *Ley del Impuesto al Valor Agregado* (Decreto 27-92). Guatemala: Librería jurídica, 2006.
- . *Ley del impuesto sobre la renta* (Decreto 26-92). Guatemala: Librería jurídica, 2008.
- . *Reformas a la ley del impuesto sobre la renta* (Decreto 80-2000) y sus reformas. Guatemala: Librería jurídica, 2008.
- . *Ley del organismo Judicial* (Decreto 2-89) y sus reformas. Guatemala: Librería jurídica, 2012.
- . *Ley de supresión de privilegios y beneficios fiscales, de ampliación de la base imponible y de regularización tributaria* (Decreto 44-2000). Guatemala: librería jurídica, 2012.
- . *Ley del impuesto de Solidaridad* (Decreto 73-2008). Guatemala: Librería jurídica, 2012.
- Definición de tercerización*. <https://www.definiciónabc.com/economia/> (14 de abril 2017).
- Definición de tercerización. Que es, significado y concepto*. <https://es.wikipedia.org/wiki/Terciarización> (14 de abril 2017).
- El sistema tributario, principios tributarios*. [http://www.unitrier.de/fileadmin/fb5/FFA/Derecho\\_Fiscal/Sistematributario.PPT](http://www.unitrier.de/fileadmin/fb5/FFA/Derecho_Fiscal/Sistematributario.PPT) (14 de octubre de 2015).
- El tributo en el Derecho público y privado*. <http://www.monografias.com/trabajos/evco.shtml>. Consultado (marzo 10 de 2017).
- Ferreiro Lapatza, José Juan. *Curso de derecho financiero español*. Volumen II. Derecho Tributario. España: Marcial Pons, 2000.
- Invest in Guatemala. *Incentivos fiscales en Guatemala*. [http://www.garbo.cc/clientes/invest/images/stories/pdfs/investors\\_brief\\_english](http://www.garbo.cc/clientes/invest/images/stories/pdfs/investors_brief_english) (12 de octubre de 2015).
- La tributación en el Perú*. <http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaciones-y-exonerac> (14 de octubre de 2015).
- La tributación en el Perú*. <http://tributacionenelperu.blogspot.com/2008/03/inafectaciones-y-exonerac> (14 de octubre de 2015).



*La historia de los impuestos.* <http://mensual.prensa.com/mensual/contenidd194> (12 de octubre de 2015).

Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario.* Parte general. España: Editorial Civitas, 1999.

*Subcontratación.* <https://wikipedia.org> (14 de abril de 2017).

*Una mirada desde sus indicadores financieros.* <http://www.molina-molina.com/pdf/OPINION%20JULIO%202009.pdf> (12 de octubre 2015).



V.º B.º  
*[Handwritten signature]*

---

Adán García Véliz  
Licenciado en Pedagogía e Investigación Educativa  
BIBLIOTECARIO





**ANEXOS**





**ANEXO 1**

Cuestionario realizado a abogados usuarios del servicio público que presta la Superintendencia de Administración Tributaria SAT



**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA, CENTRO UNIVERSITARIO DEL NORTE (CUNOR), COBAN, ALTA VERAPAZ, LICENCIATURA EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES, ABOGADO Y NOTARIO**

**INVESTIGACIÓN:**

“Análisis jurídico sobre la tercerización de servicios públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT)”. Por lo que se le solicita proporcionar la siguiente información

**CUESTIONARIO DIRIGIDO A ABOGADOS Y NOTARIOS (AS)**

1.- ¿Sabe Usted qué es un servicio? SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique: \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

2.- ¿Sabe Usted qué es un servicio público? SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique: \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

3.- ¿Sabe Usted cuál es la función de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT?

SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique: \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

4.- ¿Sabe Usted qué es la tercerización? SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique: \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

5.- ¿Considera Usted viable la tercerización de los servicios públicos?

SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique: \_\_\_\_\_  
 \_\_\_\_\_

6.- ¿Considera Usted viable la tercerización de las Superintendencia de Administración Tributaria SAT? SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique:\_\_\_\_\_

7.- ¿Considera Usted que tiene ventajas la tercerización de los servicios que presta la SAT? SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique:\_\_\_\_\_

8.- ¿Considera Usted que tiene desventajas la tercerización de los servicios que presta la SAT? SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique:\_\_\_\_\_

9.- ¿Tendrá asidero legal la tercerización de los servicios que presta la SAT? SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique:\_\_\_\_\_

10.- ¿La tercerización será uno de los mejores mecanismos para la recaudación de tributos fiscales? SI\_\_\_ NO\_\_\_

Explique:\_\_\_\_\_

**GRACIAS**

**ANEXO 2****Superintendentes de Administración Tributaria en la historia:****Juan Francisco Solórzano Foppa****Alfonso Romeo Castillo Castro**



**Omar Franco Chacón**



**Carlos Enrique Muñoz**



**Miguel Arturo Gutiérrez Echeverría**



**Rudy Villegas**



**Carolina Roca Ruano**



**Willy Zapata**

**USAC  
CUNOR**

Universidad de San Carlos de Guatemala  
Centro Universitario del Norte



No. 126-2018

El Director del Centro Universitario del Norte de la Universidad de San Carlos de Guatemala, luego de conocer los dictámenes de la Comisión de Trabajos de Graduación de la carrera de:

**LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, ABOGACÍA Y NOTARIADO**

Al trabajo titulado:

**TESIS**

**"ANÁLISIS JURÍDICO SOBRE LA TERCERIZACIÓN DE SERVICIOS PÚBLICOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT)"**

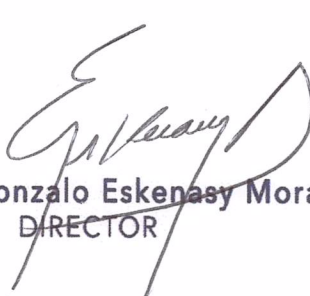
Presentado por el (la) estudiante:

**KARLA VIVIANA POP GONZALEZ**

Autoriza el

**IMPRIMASE**

Cobán, Alta Verapaz 16 de Mayo de 2018.

  
Lic. Erwin Gonzalo Eskenasy Morales  
DIRECTOR

