

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR
Y LOS MEDIOS DE IMPUGNACION ANTE LA
ADMINISTRACION TRIBUTARIA



GUATEMALA OCTUBRE DE 1,998

R
03
T(1982)

**JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD
DE CIENCIAS ECONOMICAS DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic. Donato Santiago Monzón Villatoro
SECRETARIO:	Licda. Dora Elizabeth Lemus Quevedo
VOCAL PRIMERO:	Lic. Jorge Eduardo Soto
VOCAL SEGUNDO:	Lic. Andrés Castillo Nowell
VOCAL TERCERO:	Lic. Victor Hugo Recinos Salas
VOCAL CUARTO:	P.C. Julissa Marisol Pineda Machorro
VOCAL QUINTO:	P.C. Miguel Angel Tzoc Morales

**TRIBUNAL QUE PRACTICO EL
EXAMEN GENERAL PRIVADO**

PRESIDENTE:	Lic. Jorge Luis Rivera Avila
SECRETARIO:	Lic. Jaime E. del Valle Barrios
EXAMINADOR:	Lic. Carlos Enrique Tabarini Trigueros
EXAMINADOR:	Lic. Gerardo Markus Ordoñez
EXAMINADOR:	Lic. Julio Nery Alvarado Mérida

Guatemala, 13 de Octubre de 1997

Licenciado

Donato Santiago Monzón Villatoro

Decano de la Facultad de Ciencias Económicas

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Ciudad Universitaria

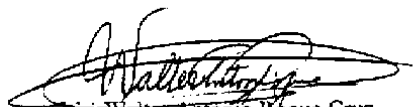
Señor Decano:

En atención al nombramiento de esa Decanatura, recaído en mi persona para asesorar el trabajo de tesis del Perito Contador, señor Maynor Arnoldo Morales Morales, procedí a revisar tanto el plan de investigación como el contenido de la tesis titulada: "EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y LOS MEDIOS DE IMPUGNACION ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA", como paso previo a obtener el título de Contador Público y Auditor.

Por la lectura del trabajo de tesis preparado por el señor Morales, pude observar el cuidado profesional puesto en la investigación y desarrollo del tema que le fuera asignado para escribir su tesis de graduación. Es un trabajo adecuadamente documentado y contiene información de uso práctico sumamente útil para el Contador Público que ejerza su profesión de manera independiente.

Por lo anterior, me permito recomendar la aprobación del trabajo de tesis presentado por el Sr. Morales previo a conferírsele el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado.

Atentamente,



Lic. Walter Antonio Roque Cruz

Contador Público y Auditor

Colegiado No. 2.437



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
ONCE DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO.**

Con base en el dictamen emitido por el Lic. Walter Antonio Roque Cruz, quien fuera designado Asesor y la opinión favorable del Director de la Escuela de Auditoria , se acepta el trabajo de Tesis denominado: "EL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y LOS MEDIOS DE IMPUGACION ANTE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA", que para su graduación profesional presentó el estudiante MAYNOR ARNOLDO MORALES MORALES, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENMIENDA A TODOS"

LICDA DORA ELIZABETH LEMUS QUEVEDO
SECRETARIA



LIC. DONATO MONZON VILLATORO
DECANO



DEDICATORIA

A DIOS

POR SU ILUMINACION

A MIS PADRES

Miguel Angel Morales Corado

Maria Elisa Morales

A MI ESPOSA

Loty

A MI HIJA

Mabel Andrea

A MIS HERMANOS

Miguel, Betty, Blanca, Pedro y

Francisco

A MIS SOBRINOS

Carlos y familia, Allan y

familia, Sally, Elisa, Pedro,

Cristopher, Vanessa, Byron,

Cinthia

INDICE

CONTENIDO

PAGINA

Introducción	i
--------------	---

CAPITULO I

Aspectos Generales Tributarios

1. Antecedentes Históricos	1
2. Generalidades	3
2.1 Los Impuestos	5
2.2 El Contribuyente	8
2.2.1 Persona Jurídica Individual	12
2.2.2 Persona Jurídica Colectiva	13
2.2.3 La Empresa	14
2.3 Entidad Fiscalizadora	15
2.3.1 Facultades y Atribuciones de la Administración Tributaria	16

CAPITULO II

Relación Tributaria

1. La Legislación Tributaria Guatemalteca Vigente	20
1.2 Obligatoriedad de la Ley Tributaria	21
1.3 Interpretación de la Ley	22
1.4 La Legislación Tributaria en Guatemala	23
2. Relación Administración Tributaria - Contribuyente	29
2.1 Deberes Formales de los Contribuyentes y Responsables	33
3. Hechos Generadores	35
4. Las Declaraciones Juradas de Impuestos	40

CAPITULO III

Infracciones y Sanciones

1. Infracciones y Sanciones	46
1.1 Clasificación de las Infracciones	52
2. Responsabilidad Tributaria	61

3.	Defraudación Tributaria	63
4.	Determinación de la Obligación Tributaria	66

CAPITULO IV

Procesos y Medios de Impugnación

1.	Revisiones Fiscales	68
2.	Ajustes y Notificaciones	69
2.1	Ajustes	70
2.2	Notificaciones	71
3.	Audiencia	75
4.	Pruebas	78
5.	Diligencias para mejor resolver	79
6.	Recursos	80
6.1	Recurso de Revocatoria	82
6.2	Recurso de Reposición	86
6.3	El Recurso Contencioso - Administrativo	91

CAPITULO V

Participación del Contador Público y Auditor

1.	Asesoría del Contador Público y Auditor	94
1.1	Asesoría Contable	95
1.2	Asesoría Fiscal	99
2.	Modelos de Resoluciones y Memoriales	
2.1	Modelo de Resolución Tributaria	103
2.2	Modelos de Memoriales	107
2.2.1	Evacuación de Audiencia	108
2.2.2	Aportación de Pruebas	114
2.2.3	Recurso de Revocatoria	118
	CONCLUSIONES	128
	RECOMENDACIONES	130
	BIBLIOGRAFIA	132

INTRODUCCION

Como consecuencia de los constantes cambios en la legislación fiscal, su aplicación ha resultado compleja tanto para los contribuyentes como para la Administración Tributaria.

La parte referente al proceso de audiencia y recursos anteriormente era regulada en cada ley tales como la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del impuesto al Valor Agregado, entre otras, lo cual complicó su aplicación. Es por medio del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas que se unifican una serie de materias incluyendo las relativas a los medios de impugnación, para simplificar la relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

La actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria se desarrolla con base a los registros contables de las empresas. El Contador Público y Auditor como asesor tiene un amplio conocimiento sobre la actividad de una empresa y su formación académica lo define como experto en materia contable lo cual permite que entienda perfectamente cualquier ajuste que la Administración Tributaria haga a las empresas.

El Contador Público y Auditor cuenta con conocimientos suficientes para entender y utilizar adecuadamente el contenido del Código Tributario. Por lo

tanto, el presente trabajo trata sobre cómo se conjuga la participación del Contador Público y Auditor y los medios de impugnación ante la Administración Tributaria.

Para ello se desarrolla los aspectos generales y sujetos que participan en la relación tributaria, parte de la legislación fiscal, la cual sirve en este caso para ilustrar la aplicación del Código Tributario, ya que no se realiza un análisis sobre la misma, así mismo se incluye el régimen sancionatorio actual.

Posteriormente se describen los medios de impugnación en la vía administrativa, analizando cada proceso y su forma de presentarlo ante la Administración Tributaria.

Finalmente se incluye cuál es la participación del Contador Público y Auditor como asesor en los medios de impugnación ante la Administración Tributaria y además se muestran ejemplos del producto de esta asesoría lo cual son los memoriales que contienen la impugnación.

Es con este trabajo que se pretende mostrar la relevancia que ha cobrado la participación del Contador Público y Auditor como asesor fiscal en los medios de impugnación y la importancia que tiene que el mismo se mantenga actualizado sobre las reformas a la legislación fiscal, ya que el sector empresarial ha depositado su confianza en él en esta materia.

CAPITULO I

ASPECTOS GENERALES TRIBUTARIOS

1. ANTECEDENTES HISTORICOS

En Guatemala las leyes en materia fiscal han sufrido una serie de modificaciones en forma aislada y continuada que confunden su aplicación, y muchas veces no existe una relación entre los cambios y las normas que permanecen vigentes.

Comúnmente el contenido de las leyes que se han decretado es ambiguo, muy limitado o fuera de la realidad económica del país. A ello se agrega que los legisladores al promulgar una nueva ley anotan que "se derogan todas las leyes y disposiciones que se opongan a lo dispuesto en esta Ley".

Esta forma de derogar genéricamente, también ha producido confusiones dentro del sistema jurídico tributario. Así mismo, las disposiciones legales referentes al proceso administrativo y los medios de impugnación no fueron la excepción, ya que cada ley contenía sus propias regulaciones o bien remitían a otra, por lo que resultaba complejo consultar en cada texto de la ley específica los medios de defensa del que podía hacer uso el contribuyente.

Es a través del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas que se han reunido aspectos generales de la mayoría de leyes tributarias, que permite una mejor interpretación y aplicación de ciertas materias.

"El 29 de agosto de 1990 ingresó al Congreso de la República un proyecto de Código Tributario que cumplidos los trámites de admisión y discusión fue aprobado el 9 de enero de 1991 como Decreto número 6-91 y publicado el 3 de abril de este mismo año".¹ La vigencia iniciaría según su artículo 189, sesenta días después de su publicación. Sin embargo, por reforma introducida mediante el Decreto número 47-91 del Congreso de la República su vigencia comenzó el 2 de octubre de 1991.

Es importante indicar que el Código Tributario Guatemalteco ha sido elaborado tomando como marco de referencia el Modelo de Código Tributario para América Latina OEA/BID, del que se infiere que mucho de su contenido ya ha sido experimentado en otros países, los cuales han tenido éxito en su aplicación como una norma que unifica materias similares a todas las leyes tributarias.

¹ Gonzalez Moncada Solange del Rocio Maribel. La Obligación Tributaria. Medios de Extinción que se incorporan en el Código Tributario Guatemalteco. Introducción, pág. i.

Dentro de los aspectos que unifica el Código Tributario están los procedimientos por los cuales un contribuyente puede plantear su defensa, para impugnar los ajustes que pudiera formularle el ente fiscalizador al momento de efectuar una revisión y resulte discrepancia en la forma de aplicación de una determinada norma legal.

Por lo tanto el Contador Público y Auditor como asesor está obligado a conocer las normas fiscales vigentes y aplicables a cada caso en particular y la legislación que le permite prestar los servicios profesionales de defensa.

2 GENERALIDADES

El marco jurídico que abarca el Código Tributario se encuentra contenido en su artículo 1, el cual establece que: "Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria." Esta disposición determina que su contenido será el utilizado en las relaciones jurídico tributarias.

El Código Tributario establece en su artículo 4 que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos

en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en el Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial. No obstante que el Código Tributario no tiene supremacía jerárquica con relación a otras leyes (excepto la Constitución Política de la República) por ser al igual que las demás leyes un decreto del Congreso de la República, establece una secuencia con el objeto de dictar el orden a seguir ante conflictos entre leyes.

Un avance importante en la legislación fiscal es el contenido del artículo 5 referente a la *Integración Analógica*, el cual establece que en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria se resolverá conforme el artículo 4. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

Por lo tanto, dicha norma no solo obliga a atender una secuencia jurídica para aclarar pasajes oscuros de la ley, sino que establece que debe existir una sanción específica para cada falta. Con ello se elimina de cierta forma la arbitrariedad en la imposición de sanciones.

Por otra parte, el Código Tributario regula que en caso de conflicto de leyes tributarias predominan las del Código, y en cuanto a la aplicación de las leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, el artículo 7 regula las siguientes situaciones:

- Fecha en que la norma empieza a regir.
- Vigencia de reforma de una norma tributaria.
- Aplicación de infracciones y sanciones.
- La posición jurídica constituida bajo una ley anterior se conserva bajo el imperio de otra posterior.

Estas disposiciones evidencian la importancia de tener una ley que regula aspectos generales y similares de muchas leyes ya que prácticamente en un sólo texto se tienen aspectos tributarios que anteriormente estaban dispersos.

2.1 LOS IMPUESTOS

El Código Tributario define el concepto de impuesto en su capítulo III. Además incluye lo que son tributos cuyo concepto se expone a continuación: "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. Debe

entenderse entonces como tributos todos los impuestos o contribuciones o cualquier otra obligación fiscal requerida por el Estado.

El modelo de Código Tributario para América Latina define el tributo como las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. El diccionario de Manuel Osorio lo define como: impuesto, contribución u otra obligación fiscal.

Dependiendo entonces de la buena administración de los tributos el Estado podrá llevar a cabo la consecución de sus fines, por lo cual es de vital importancia la correcta aplicación de las normas que exigen el pago de los mismos.

El Código Tributario clasifica y define los tributos en la siguiente forma:

- **Impuestos:** es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.
- **Arbitrios:** es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.
- **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.

- *Contribución especial por mejoras*: es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

La definición que en el modelo de Código Tributario para América Latina se le ha dado a la palabra impuesto es: El tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente.

Considerando que existe una gama muy grande de clasificaciones de los impuestos a continuación se detallan las más conocidas, aclarando que generalmente estas clasificaciones no obedecen a un criterio jurídico:

- *Impuestos directos e indirectos*: esta es una clasificación muy controvertida que tuvo mucha aceptación pero que cada vez va perdiendo importancia por la imprecisión de la misma y por lo discutible de los criterios en que se encuentra basada. La imprecisión de esta clasificación se debe a que generalmente se considera que un impuesto directo es aquel en que con anticipación la Administración Tributaria tiene identificado a los contribuyentes o bien que no es trasladable. Y el indirecto sería entonces el que no puede identificarse al

contribuyente o bien es trasladable. Actualmente en ambos impuestos puede establecerse en mayor o menor grado cuáles son los contribuyentes y por otra parte, con mayor o menor complejidad pueden hacerse traslativos ambos.

- *Impuestos reales o personales:* en los impuestos reales sólo se atiende al hecho objetivo gravado y no a factores personales del contribuyente para determinar el monto de la prestación; por el contrario en los impuestos personales se considera la situación personal del contribuyente tomando en cuenta la totalidad de sus ingresos.
- *Impuestos ordinarios y extraordinarios:* esta clasificación obedece a la forma en que se establecen los impuestos es decir temporales o permanentes.
- *"Impuestos exteriores e interiores:* los exteriores serían los que se establecen con ocasión del tráfico internacional de mercaderías (aduaneros), y los interiores serían todos los demás, es decir que gravan las rentas devengadas, percibidas, gastadas, consumidas etcétera²⁷.

2.2 EL CONTRIBUYENTE

Como contribuyente se identifica al sujeto sobre el cual recae una obligación tributaria al suscitarse las condiciones que señale determinada ley para pagar un tributo. La ley lo define también como sujeto pasivo de la obligación tributaria, o

² Ross Jaime. Guía de Clases de Derecho Tributario Sustantivo, pags.15-16.

sea, aquel que por su vinculación a los hechos constitutivos del hecho generador del impuesto resulta obligado al pago de la obligación tributaria. "Giuliani lo define diciendo que es la persona individual o colectiva (jurídica) a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero responsable del cumplimiento de la obligación".³

En nuestra legislación, el Código Tributario en su capítulo II, sección segunda, establece que son contribuyentes: las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. El contribuyente o sujeto pasivo es entonces el obligado por determinación expresa de la ley al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales de las leyes, pago de intereses y sanciones pecuniarias.

Por situaciones prácticas los contribuyentes pueden ser representados por otras personas es decir, por responsables, tal como lo establece la legislación actual considerando como responsable a la persona que sin tener el carácter de contribuyente por disposición expresa de la ley debe cumplir las obligaciones atribuidas a éste. El Código Tributario establece en la sección de contribuyentes diferentes casos de sujetos responsables tales como tutores, representantes legales,

³ IBID, pag. 104

mandatarios así como agentes de retención o percepción, delimitando su responsabilidad por las actividades realizadas en nombre de terceros, cuando se verifique el hecho generador.

Generalmente cada ley en nuestro marco jurídico tributario establece a los contribuyentes indicando quienes y cuando están obligados al pago de tributos, Como referencias se citan algunos ejemplos:

- *Ley del Impuesto sobre la Renta Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus Reformas:* son contribuyentes las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.
- *Ley del Impuesto al Valor Agregado Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus Reformas:* toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica, que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la Ley.

- *Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado especial para Protocolos Decreto 37-92 del Congreso de la República:* es sujeto pasivo del impuesto quien o quienes emitan, suscriban u otorguen documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto.

Es entonces la disposición legal la que determina a los contribuyentes. Aun así, esto no limita a que resulten controversias con respecto a quienes debieran ser contribuyentes, ya que por el continuo desarrollo de las actividades mercantiles se producen actividades y actos que no han sido contemplados en la legislación.

Una vez determinados los contribuyentes, éstos quedan obligados al pago del tributo cuando se verifique el hecho generador establecido en la misma ley, lo cual será materia de análisis del siguiente capítulo.

Asimismo, se podría hacer una clasificación de los tipos de contribuyentes que existen, tales como: por su nacionalidad, por la fuente de sus ingresos, por la actividad que desarrollan, etc. Sin embargo para efectos de este trabajo sólo se incluye como clasificación a las personas individuales y jurídicas, ya que generalmente son los grupos más amplios y definidos en la mayoría de nuestras leyes.

2.2.1 PERSONA JURIDICA INDIVIDUAL

El Código Civil Decreto Ley 106 establece que la personalidad civil comienza con el nacimiento y termina con la muerte.

Otro criterio indica que "es el cúmulo de deberes y facultades que el derecho reconoce al ser humano desde su nacimiento vivo y en todo lo que le favorezca desde su concepción, para que cumpla con la conducta externa que la supraestructura del derecho debe conformar en la conservación y desarrollo de cada sistema económico. Para Luis Recasens consiste en el conjunto de deberes jurídicos y de derechos subjetivos atribuidos o imputados a un determinado sujeto humano. El tratadista Hans Kelsen expone que el concepto de persona física no natural no es otra cosa que la personificación de un complejo de normas jurídicas".⁴

El objeto de incluir la persona jurídica individual es que generalmente la ley otorga diferentes formas de tributar a una persona individual que a una persona jurídica, entre estos, puede mencionarse: la deducibilidad de costos y gastos, tasa de impuestos, la responsabilidad, entre otros. Este último concepto ha originado que en la actualidad las personas decidan emprender una actividad mercantil como

⁴ López Aguilar Santiago. Introducción al Estudio del Derecho, págs. 40-41

persona jurídica, ya que la responsabilidad se fija hasta el límite de sus aportaciones, tal es el caso de la sociedad anónima.

En tanto que una persona individual para efectos legales no puede tener una separación de bienes propios o personales y otros bienes que sean los de su actividad mercantil por lo que todo su patrimonio está como garantía de su responsabilidad. Por lo tanto, es cada vez menos común que un comerciante decida emprender actividades mercantiles en nombre propio.

2.2.2. PERSONA JURIDICA COLECTIVA

En cuanto a las personas jurídicas el Código Civil establece que son: el estado, las municipalidades, las iglesias, las universidades, las fundaciones, asociaciones sin fines lucrativos, las sociedades, etcétera. La persona jurídica forma una entidad civil distinta de sus miembros individualmente considerados.

"Juan Antonio González indica: definimos a la persona moral o jurídica como el conjunto de personas físicas que reúnen sus esfuerzos o sus capitales y en ocasiones ambos para la realización de una finalidad común, siempre lícita.

Para Francisco Ferrara son personas jurídicas colectivas las asociaciones, o instituciones formadas para la consecución de un fin y reconocidas por el ordenamiento jurídico como sujetos de derecho.

De allí que resulta más atractivo fiscalmente para los empresarios ser contribuyentes como personas jurídicas colectivas, ya que al momento de generarse diferencias con la entidad fiscalizadora de los tributos se hacen valer mediante un representante legal (responsable) lo cual les permite tener otras actividades sin que directamente se relacione con su persona”⁵.

2.2.3. LA EMPRESA

Según el Código de Comercio Decreto 2-70 del Congreso de la República, la empresa mercantil es el conjunto de trabajo de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados para ofrecer al público, con propósito de lucro o de manera sistemática, bienes y servicios. La empresa mercantil es considerada como un bien mueble. Se considera que la empresa está conformada por los siguientes elementos:

- Personales:* constituidos por el empresario, el personal y la clientela.
- Materiales:* constituidos por la mercadería y el dinero.

⁵ IBID pág. 55

- *Incorpóreos*: constituidos por los derechos de crédito, el nombre comercial, los contratos, los secretos de fábrica y patentes.

Conforme lo anterior, la empresa es un objeto o una unidad jurídica constituida por la coordinación de bienes y servicios para el ejercicio de una actividad mercantil. Cabe aclarar que generalmente se menciona a la empresa como el contribuyente o responsable, sin embargo en nuestra legislación una persona sea natural o jurídica puede poseer varias empresas y continuará siendo un mismo contribuyente, ya que como se indicó anteriormente la empresa se considera como un bien mueble, que para efectos de tributación no es el sujeto principal.

23 ENTIDAD FISCALIZADORA

El sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. La entidad fiscalizadora es la encargada de velar porque el tributo sea percibido por el sujeto activo. Es decir será el fiscalizador aquel que tiene la obligación de velar porque se cumpla con el pago de los tributos y que lleguen a los sujetos activos para que éstos puedan llevar a cabo la consecución de sus fines.

El Código Tributario se refiere al ente fiscalizador como a la Administración Tributaria. Básicamente define que es la Dirección General de Rentas Internas, la

Dirección General de Aduana y cualquier otra dependencia a la que la ley le asigne funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. La función que se asigna a la Administración Tributaria es la de planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Como ejemplo de lo anterior se puede citar que en la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece que el ente fiscalizador será la Dirección General de Rentas Internas y para el caso de los bancos será la Superintendencia de Bancos.

Para efectos de fiscalización en nuestro país, el órgano que debe velar por la administración de los impuestos es el Ministerio de Finanzas Públicas cuya actividad está regulada por su ley de creación Decreto número 106-71 del Congreso de la República.

2.3.1 FACULTADES Y ATRIBUCIONES DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA

La Administración Tributaria es la designada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. El Código Tributario establece que deberá actuar conforme las

normas del mismo y las establecidas en las leyes y reglamentos específicos con el objeto de verificar la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos.

Para alcanzar estos objetivos le confiere las facultades y atribuciones siguientes:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica esté o no inscrita como contribuyente y si fuera el caso que declare los tributos que de acuerdo con las leyes específicas le correspondan.
2. Requerir que se paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.
3. Requerir a los contribuyentes o responsables que proporcionen los elementos que constituyan la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.
4. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones incluyendo sistemas computarizados con el fin de establecer el hecho generador y el monto del tributo correspondiente.
5. Sancionar a los contribuyentes
6. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
7. Cobrar judicialmente los impuestos.
8. Contratar profesionales para el mejor desempeño de sus actividades.
9. Establecer índices de rentabilidad, promedios o porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos por ramo de actividad para la mejor determinación de los tributos.

10. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos que el contribuyente no los proporcione.
11. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores.
12. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado y cualquier otra entidad del sector privado para realizar estudios que tiendan a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento de determinadas actividades económicas para determinar y aplicar con equidad las normas tributarias.
13. Velar porque las actuaciones se resuelvan de acuerdo con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.
14. Revisar los libros y documentos de los contribuyentes que se relacionen con el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo los sistemas computarizados.

Para este último propósito las Administración Tributaria tiene facultades para la fiscalización pudiendo requerir a los contribuyentes o responsables:

- a) Libros, registros de contabilidad, documentos que respalden las operaciones registradas, y otros elementos vinculados con la tributación y que correspondan a actividades económicas y financieras. Por lo tanto puede revisar la documentación y archivos y solicitar toda la información necesaria para obtener

los elementos que permitan establecer la verdadera situación tributaria del contribuyente.

b) Información referente a importaciones y exportaciones.

De acuerdo con las facultades que la Ley le otorga, la Administración Tributaria puede revisar prácticamente toda la información de un contribuyente siempre que este relacionada con el pago de tributos. Cabe aclarar que debe haber una designación expresa por parte de las autoridades respectivas, ya que de lo contrario sería una violación al principio constitucional de la inviolabilidad de la correspondencia, documentos y libros.

De acuerdo a lo indicado en los párrafos anteriores, los sujetos que participan en la relación jurídico tributaria son:

- La ley que establece el tributo o hecho generador
- El sujeto activo (Estado) que puede ser también sujeto fiscalizador
- La entidad administradora y fiscalizadora (de no ser el mismo sujeto activo) y
- El contribuyente o sujeto pasivo

CAPITULO II

RELACION TRIBUTARIA

1. LA LEGISLACION TRIBUTARIA GUATEMALTECA VIGENTE

1.1 CARACTERES GENERALES DE LA LEY TRIBUTARIA

1.1.1 *Contenido:* la mayor o menor amplitud del contenido que se ha de exigir a la ley tributaria dependerá de la posición que se adopte respecto de la extensión que se le asigne al Principio de Legalidad de la imposición, en cuanto a cuáles normas o cuáles elementos de la relación jurídico tributaria deben tener por fuente exclusiva la ley.

1.1.2 *Norma de Derecho Público:* debido a que regula ciertas actividades del Estado y demás entes públicos, sus relaciones entre sí o con los particulares, actuando el Estado y esos entes en cuanto a titulares de poder de imperio.

PROCESO DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

1.1.3 *No es una norma excepcional ni odiosa:* anteriormente se había sostenido este criterio por representar una restricción individual al crear obligaciones a los ciudadanos a favor del Estado y constituir un grave

cercenamiento al derecho de propiedad privada y entregar riqueza a favor del Estado. Sin embargo, actualmente se sostiene que la norma tributaria logra que los ciudadanos contribuyan al bien común de la colectividad de la que toman parte y obtienen beneficios.

1.1.4 *Norma abstracta*: se sostiene que es abstracta debido a que se dicta para normar casos hipotéticos que todavía no se han producido, pero de aplicación obligatoria cuando se realice el supuesto de hecho para el cual se establece.

1.2 OBLIGATORIEDAD DE LA LEY TRIBUTARIA

1.2.1 *Obligatoriedad*: "la ley tributaria obliga tanto al titular de la potestad tributaria o al sujeto activo de la obligación tributaria como a los destinatarios de ella.

1.2.2 *Vigencia*: al igual que otras normas legales, la ley tributaria está determinada por el factor tiempo en cuanto al comienzo y cesación de su vigencia obligatoria y por el factor espacio o territorio en cuanto al ámbito en que ella tiene fuerza imperativa".⁶

⁶ Ross Jaime. ob.cit., págs. 53 y 54

13 INTERPRETACION DE LA LEY

Para un análisis adecuado de las leyes es necesario interpretarla adecuadamente.

Existen métodos para el efecto los cuales se describen a continuación:

- a) *Literal o exegético*: "es interpretar la ley conforme al significado de las palabras. Este método es adoptado como fundamental en nuestra legislación, de acuerdo a la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República"⁷.
- b) *Subjetivo*: busca la intención que tuvo el autor de la ley, qué quiso decir y qué pretendía lograr, también se le denomina como auténtico.
- c) *Objetivo*: basarse en la ley misma, en sus ideas y en las consecuencias, partiendo del supuesto que el legislador le da un sentido más profundo de lo que está escrito, sacando nuevas consecuencias en cada caso que se presenta.
- d) *Histórico*: busca los antecedentes que sirvieron de base para la emisión de una ley.

⁷ López Aguilar Santiago, op. cit. pág. 118

- e) *Analógico*: resolver un caso no previsto conforme a otro que si se previó por la ley, que guarde alguna similitud y resolver conforme a éste el no previsto, en otras palabras, llenar una laguna de la ley.
- f) *Contextual*: interpretar una de las partes de la ley en base a todo el texto de la misma.
- g) *Voluntad de las partes*: determinar qué o cuál fue la voluntad de las partes.
- h) *Uso y Costumbre*: donde haya ambigüedad se aplicarán estos aspectos, para ello es necesario conocer el significado de uso y costumbre.
- i) *Equidad*: resolver del modo más justo un problema planteado.

14 LA LEGISLACION TRIBUTARIA EN GUATEMALA

Para efectos del presente trabajo se incluirán como ilustraciones, leyes tributarias aplicables a todos los contribuyentes, ya que no es el objetivo hacer un análisis de cada una, ya que sería muy extenso. Sin embargo, las incluidas en este capítulo, representan una muestra, no sólo de aplicación general, sino importante para cualquier contribuyente que emprenda una actividad mercantil, ya que dichas leyes afectan su actividad de una u otra forma.

Inicialmente, haciendo un breve análisis de lo que ha sido nuestra legislación encontramos las siguientes características:

- a) *Cambios continuos*: solamente en cinco años (1987 a 1992) se ha efectuado una reforma tributaria casi completa. Algunas de las justificaciones para las reformas fueron: la modernización tributaria, la ampliación de las bases de recaudación, eliminación de exenciones, simplificación de las leyes, eliminación de aspectos inconstitucionales, entre las más importantes.

Y nuevamente en 1994 y 1996 se efectuaron reformas tributaria parciales, las cuales se atribuyen a artículos que fueron declarados inconstitucionales y a simplificar la administración de los tributos. Como puede observarse en 9 años se han efectuado reformas importantes a la legislación tributaria. Por lo tanto es necesario que al decretar una ley por reformas totales o parciales exista un estudio profundo sobre los aspectos que va a normar, previo a que la misma entre en vigencia.

- b) *Ambigüedad en su contenido (lagunas)*: es común que muchas partes de la ley sean oscuras o ambiguas ya que no puede llegar a determinar caso por caso. Así lo contempla Jaime Ross indicando que: "lagunas o vacíos de la ley son los casos de la vida real de los cuales no hay una norma específicamente adecuada

que los rija y les dé solución y los mismos tampoco pueden ser resueltos aun con todo el ordenamiento jurídico considerado en su conjunto".⁸

Se discute la posibilidad de la existencia de vacíos o lagunas en el Derecho basándose en la plenitud hermética del orden jurídico en virtud de la cual el ordenamiento legal se basta y se completa a sí mismo, ya que para ello existe la integración analógica y principios supletorios. Es decir, los vacíos pueden existir en la ley, mas no en el Derecho. Y es lógico, ya que el derecho en su conjunto otorga alguna forma de resolver cualquier situación, sin llegar a creer que algún aspecto no tendría solución.

Ampliando un poco sobre la forma de resolver las situaciones no contempladas en la ley, o sea la integración analógica, ésta consiste en resolver conforme a las leyes que rigen casos semejantes o análogos, un caso no previsto por la ley en su letra ni en su espíritu, sostenido con el aforismo de "donde exista la misma razón, debe existir la misma disposición". La integración analógica busca la solución en otras normas porque la ley que le sería aplicable adolece de un vacío y no contiene norma al respecto.

⁸IBID pag. 71

En materia tributaria, principalmente porque se rige por el principio de legalidad, se sostiene por algunos que en lo no previsto por la ley simplemente no hay ley, y no procede que el intérprete supla al legislador aplicando a un caso una norma no prevista para regir respecto de ese caso.

Sin embargo, actualmente la doctrina que puede estimarse predominante hace la siguiente aclaración:

No procede la aplicación de la integración analógica (por oponerse al principio de legalidad) en todo aquello que implique creación o exención de obligaciones tributarias no establecidas por el legislador, configuración de infracciones y aplicación de sanciones no tipificadas por el legislador y en general en todas aquellas materias que caen dentro del campo de reserva de la ley. En cambio procedería la integración analógica en todo el resto del Derecho Tributario, especialmente en sus aspectos administrativos y procesales

“El modelo de Código Tributario ha recogido esta doctrina en su artículo 6 en el cual se explica que la analogía es un procedimiento admisible para llenar los vacíos legales pero en virtud de ella no pueden crearse tributos ni exenciones”⁹

⁹IBID pag. 72

En nuestro Código Tributario está contenido este principio en el artículo 5, el cual establece que en los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley, se resolverá conforme el artículo 4. Sin embargo por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

Estas disposiciones son acertadas para lograr una aplicación justa de las normas tributarias. Por lo tanto no debe crearse una sanción, o bien otorgarse una exoneración cuando no existe disposición en una ley tributaria. En todo caso deben analizarse los efectos que las situaciones no previstas en la ley producen para la Administración Tributaria, así como su continuidad, y proceder al normar el caso.

- c) *Incompatibilidad en su contenido y con otras leyes:* ha sido común que en nuestro ordenamiento jurídico tributario se determinen situaciones incompatibles.

- d) *Interpretación arbitraria por parte de los entes fiscalizadores:* este es el aspecto al que se le atribuye la mayor fuente de diferencias en la aplicación de la legislación tributaria. Comúnmente, el criterio que se aplica en las primeras instancias administrativas, es el del empleado o funcionario que esta a cargo de

la gestión, comprobándose que en muchos casos no se hizo un estudio profundo.

Por otra parte, atendiendo el marco de leyes aplicables a todos los contribuyentes y para efectos de ejemplificación podemos citar las siguientes:

1. *Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas:* establece un impuesto a las rentas que obtengan toda persona individual o jurídica, nacional o extranjera, domiciliada o no en el país que provenga de la inversión de capital, del trabajo o de la combinación de ambos.

Es decir, un impuesto a las ganancias obtenidas en territorio guatemalteco. La determinación de la ganancia se efectúa especificando en un período fiscal el total de los ingresos obtenidos, menos los gastos incurridos. El resultado será la ganancia a la cual se le aplica el porcentaje de impuesto establecido, cuyo resultado constituye el impuesto a pagar.

2. *Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas:* establece un impuesto sobre los actos y contratos por medio de los cuales se transfiera la propiedad de bienes muebles e inmuebles, así como la prestación de servicios dentro del territorio nacional.

El impuesto se causa cuando se efectúa una venta o se presta un servicio, a cuyo valor se le agrega el porcentaje indicado en la ley en todos los casos. Este porcentaje constituye el Impuesto al Valor Agregado "IVA", cuya recaudación se entrega a la Administración Tributaria en forma mensual.

3. *Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos*: contenida en el Decreto 37-92, la cual establece un impuesto de carácter documental, es decir un impuesto sobre la emisión de documentos, tales como escritura públicas, títulos profesionales, certificaciones, entre otros. El impuesto, como se mencionó se causa al momento de emitir un documento. En algunos casos la ley establece una tarifa (monto) de impuesto específica, mientras que en otros, la tarifa será del 3% sobre el valor del documento emitido.

2. RELACION ADMINISTRACION TRIBUTARIA-CONTRIBUYENTE

"Desde el momento que se sostiene que el Derecho Tributario es un conjunto de normas obligatorias y coactivas en materia tributaria, resulta que éstas generan un vínculo jurídico de contenido tributario entre quien dicta la norma y tiene la

potestad de exigir su cumplimiento y quien es llamado a cumplirla obligatoriamente".¹⁰

De este principio se parte para el nacimiento de la relación jurídico tributaria entre el detentador de la potestad Tributaria y el que debe cumplir la norma tributaria, o sea, la relación Administración Tributaria - Contribuyente.

Dentro del Código Tributario no se identifica una descripción de lo que constituye la relación Administración Tributaria-Contribuyente. Se limita a establecer el concepto de la obligación tributaria, la cual en sí da origen a la relación tributaria.

El Código Tributario define en su Título II Capítulo I la obligación tributaria como el vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos (contribuyentes) de ella. De esta forma se genera la relación, al constituirse la obligación tributaria.

Dentro de esta relación se pueden tipificar diferentes formas, las cuales se describen a continuación:

¹⁰IBID pag. 3

1. *Prestación de un tributo*: constituye sin duda el aspecto más importante de la relación tributaria. Por tratarse de una relación obligacional en donde existe el derecho del sujeto activo (generalmente el Estado) para exigir el cumplimiento de dicha obligación. Regularmente la prestación del tributo se hace mediante una declaración jurada dentro de un plazo establecido para ello.
2. *Obligación de restituir lo indebido o excesivamente percibido a título de tributo*: esta relación es inversa a la anterior, ya que el sujeto activo pasa a ser obligado a restituir lo percibido en forma indebida o en exceso por conceptos de tributos.

En nuestra legislación tributaria y básicamente en el Código Tributario se establecen los procedimientos de restitución. Sin embargo, esta práctica no ha sido muy ágil ya que por una u otra causa se ha retardado la aplicación de estas normas legales. Además, el contribuyente muchas veces consciente o inconscientemente ha permitido que no se lleve a cabo las restituciones de impuestos por no verse involucrado en trámites burocráticos lentos, molestos y económicamente costosos.

3. *Obligaciones o deberes formales coadyuvantes al cumplimiento de las obligaciones tributarias*: estas obligaciones colocan a los sujetos pasivos en la situación de hacer o no determinados actos o actuaciones, o tolerar su ejecución

por parte de la Administración Tributaria, con el objeto de colaborar con ésta en la administración, fiscalización y cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Las obligaciones o deberes formales pueden existir conjunta o independientemente de las obligaciones tributarias. Es decir, se puede estar obligado a cumplir un deber formal aun cuando no sea sujeto pasivo de una obligación tributaria correspondiente. Como ejemplo en nuestro medio se podría citar el hecho cuando la Administración Tributaria exige la presentación de una declaración de impuestos, aún cuando no exista hecho generador, o sea lo que se denomina como presentar la declaración "sin movimiento".

4. *Relaciones derivadas de la infracción de las normas tributarias:* esta relación se produce como efecto de la violación de las normas tributarias, configurando una infracción o ilícito tributario, dando derecho a la imposición de una sanción y consecuentemente, dando origen a la obligación del infractor de cumplir dicha sanción. En nuestro medio podemos citar que el hecho de no presentar una declaración de impuestos dentro del plazo establecido para ello por la ley respectiva, origina una multa que debe ser pagada al momento de la presentación.

REPUBLICA DE GUATEMALA
SECRETARÍA DE FINANZAS
DIRECCIÓN GENERAL DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

5. *Relaciones de carácter procesal*: esta relación surge fundamentalmente de dos orígenes:

- a) Controversias o discusión con la Administración Tributaria respecto de la existencia o determinación de obligaciones tributarias, lo que los procesalistas denominan "la pretensión discutida". Cabría incluir aquí la restitución del pago indebido, ya que generalmente la misma será origen de controversias.
- b) El cumplimiento forzado de la obligación tributaria o de la sanción pecuniaria en mora. Es decir la cobranza coactiva de la deuda tributaria que en terminología procesal se le llama la "pretensión insatisfecha".

Estas descripciones, tipifican las relaciones más comunes dentro del proceso de la relación entre la Administración Tributaria y el Contribuyente.

2.1 DEBERES FORMALES DE LOS CONTRIBUYENTES Y RESPONSABLES

Dentro de la relación que se establece, la Administración Tributaria impone los deberes formales mínimos que los contribuyentes deben cumplir. Así se expone en el Código Tributario el cual establece que los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

1. Cuando las leyes lo establezcan:

- Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.
- Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.
- Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.
- 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, los libros de contabilidad, los libros y registros especiales y los documentos y antecedentes de las operaciones que se relacionen con su situación tributaria.

Deberán conservar también por igual plazo, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

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 que la Administración Tributaria 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.

Estos deberes deben ser cumplidos tanto por el contribuyente responsable o por sus representantes.

3. HECHOS GENERADORES

El Código Tributario define el hecho generador así: hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

El modelo de Código Tributario para América Latina define el hecho generador en su artículo 37 como: el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación. Esta definición coincide

totalmente con la anterior, y es que como se mencionó anteriormente que nuestro Código está desarrollado atendiendo al Modelo para América Latina.

La determinación de los presupuestos que darán origen al hecho generador están basados en la discrecionalidad y racionalidad de los legisladores, quienes deben atender las condiciones del país en cuanto a aspectos económicos, políticos, técnicos y jurídicos, entre otros. Sin embargo generalmente dichos presupuestos tienen como característica común la capacidad de pago.

La Constitución Política de la República de Guatemala se refiere al hecho generador al establecer el Principio de Legalidad en el que se expone que es potestad exclusiva del Congreso de la República decretar impuestos, conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, determinando:

1. El hecho generador
2. Las exenciones
3. El sujeto pasivo y la responsabilidad solidaria
4. La base imponible y el tipo impositivo
5. Las deducciones
6. Las infracciones

Entre otros aspectos, la Constitución establece quien debe determinar el hecho generador. Regula también que son nulas las disposiciones de jerarquía inferior a la ley que contradigan o tergiversen las bases de recaudación. Ha sido común que mediante reglamentos, resoluciones administrativas o circulares se pretenda variar los hechos generadores o bien al sujeto pasivo, sin embargo, esto se ha eliminado progresivamente.

Por otra parte, basa el sistema tributario en la capacidad de pago estableciendo que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Asimismo, prohíbe la doble o múltiple tributación, o sea, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo es gravado dos o más veces por o uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Estos principios generales deben considerarse obligatoriamente en las leyes tributarias al determinar el hecho generador.

Resulta evidente entonces que para que se verifique la obligación de efectuar el pago de un tributo establecido por una ley, debe existir indudablemente el hecho generador, o sea la condición sin la cual no existe forma legal de exigir el tributo. Una vez ocurrido este hecho se producirá también la obligación tributaria y por ende se debe proceder al pago del tributo en la forma y momento que la ley lo determine.

Continúa el Código Tributario exponiendo el acaecimiento del hecho generador, o sea cuando se produce. Establece que el hecho ocurre y produce efectos (para el contribuyente) cuando:

1. El presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que se produzcan los efectos que normalmente le corresponden.
2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos respectivamente de conformidad con el derecho que le es aplicable.

Existen ciertas situaciones cuando el hecho generador es un acto o negocio condicionado; entonces dispone el Código que se producen efectos tributarios:

- Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición.
- Al cumplirse la condición establecida.
- Cuando el hecho generador es condicionado por la ley.

Debe entonces revisarse cada caso en particular cuando se produce el hecho generador que dará origen a la obligación tributaria. En nuestro medio, muchas veces no se analiza si el hecho generador se ha producido, sino se supone que el

mismo se produce o se análoga con otros hechos. Se asume entonces la existencia del hecho generador y se pretende el pago de tributos. Sin embargo, como se mencionó en el capítulo anterior un avance muy importante lo constituye el hecho que el Código Tributario dispone que por analogía no pueden crearse sujetos pasivo o bien obligaciones fiscales, sino que debe existir incondicionalmente una ley que instituya el tributo.

Con respecto a las leyes tributarias el hecho generador en unos casos es definido claramente, mientras que en otros se incluye como campo de aplicación. Continuado con los ejemplos antes citados, a continuación se describe la forma en que se tipifica en nuestra legislación:

1. *Ley del Impuesto sobre la Renta y sus reformas:* quedan afectas al impuesto todas las rentas y ganancias de capital obtenidas dentro del territorio nacional.
2. *Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas:* se define que el impuesto es generado por la venta de bienes muebles e inmuebles, prestación de servicios, importaciones, arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, adjudicaciones, retiros de bienes, así como las destrucciones.

3. *Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos*: es sujeto pasivo quien emita suscriba u otorgue documentos que contengan actos o contratos objeto del impuesto, y es hecho generador del impuesto tal emisión, suscripción u otorgamiento.

4. LAS DECLARACIONES JURADAS DE IMPUESTOS

El Código Tributario no especifica sobre las declaraciones de impuestos como tales dentro de su contenido. En este caso requiere que las leyes específicas determinen las condiciones, forma y plazo para preparar y presentar una declaración.

La declaración de impuestos es una manifestación del hecho que da nacimiento a la obligación tributaria. "Se dice que es deber de todo ciudadano denunciar a la autoridad competente la existencia de hechos generadores de impuestos. Su inobservancia acarrea sanciones de diversos grados".¹¹

Por las características que requiere cada ley, se puede decir que en términos generales las declaraciones juradas de impuestos constituyen un resumen de los actos gravados de un contribuyente determinados por una ley, sobre un período específico.

¹¹Osorio Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas y Sociales, pag. 200

Haciendo un resumen de las características generales de las declaraciones de impuestos se podrían mencionar las siguientes:

- Son requeridas por una ley.
- Resume los actos gravados y exentos de un contribuyente.
- Constituyen una obligación formal para los contribuyentes.
- Se formulan bajo juramento de decir la verdad.
- Tienen un plazo para su presentación.
- Su presentación liquida la obligación tributaria, ya sea que se deba o no pagar un monto de impuesto.

Dentro de nuestra legislación actual, básicamente las declaraciones de impuestos obedecen a dos factores.

a) Las que se presentan para el pago de un impuesto: a través de éstas, la Administración Tributaria recauda los impuestos, las cuales en nuestro país resumen el período de actividades mensual o anual, como por ejemplo:

- Declaración Jurada del Impuesto al Valor Agregado cuyo período impositivo es mensual, y su presentación debe ser durante el transcurso del mes inmediato siguiente.

- Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta, cuyo período impositivo es anual y su presentación debe efectuarse dentro de los noventa días siguientes de finalizado el período.

Algunas veces no existe pago de impuesto, ya sea por existir para el contribuyente pérdida en sus operaciones, tener crédito de impuesto, o gozar de alguna exoneración. En estos casos la legislación fiscal guatemalteca ha definido que deben presentarse.

- b) Las que solamente presentan un resumen de determinada actividad: a través de éstas, la Administración Tributaria conoce en forma resumida determinados actos que el contribuyente realiza. Este tipo de declaración no le representan ingresos por impuestos al momento de su presentación, tal es el caso de:

- Declaración jurada que contiene una conciliación sobre las retenciones a empleados en relación de dependencia, la cual resume las retenciones mensuales del Impuesto sobre la Renta efectuadas a cada empleado y pagadas en forma mensual por una empresa. En este caso la empresa o patrono es un agente recaudador del impuesto por cuenta de la Administración Tributaria y el empleado es el contribuyente. Esta

declaración abarca un período fiscal anual y su presentación debe efectuarse a más tardar el 20 de septiembre de cada año.

- Declaración anual del Impuesto al Valor Agregado de pequeños contribuyentes, la cual consolida los débitos y créditos fiscales de un año y su presentación se debe efectuar durante el mes de febrero de cada año.

Uno de los factores más importante para la Administración Tributaria, es que las declaraciones de impuestos constituyen indudablemente el medio principal para realizar su acción fiscalizadora. Así lo expone el Código Tributario en su artículo 98 numeral 3 el cual establece que la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias verificando el contenido de las declaraciones, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente.

Por lo que éstas le permiten formular ajustes a los cálculos de impuestos realizados por los contribuyentes, lo cual se dilucida con el proceso administrativo aplicando los medios de defensa para aclarar diferencias si las hubiere.

Adicionalmente la Administración Tributaria puede determinar de oficio los tributos que por ley correspondan en los casos que el contribuyente omita la

presentación de las declaraciones que le correspondieran, ya sea sobre bases ciertas o presuntas.

Las bases ciertas se realizan sobre los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. La determinación sobre base presunta o de oficio consiste en determinar la obligación tributaria tomando como índices los promedios de períodos anteriores declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto correspondiente, así como información de terceros relacionados con su actividad.

También podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egreso o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad que se dedique el contribuyente.

En ambos casos se admiten pruebas en contrario y proceden todos los recursos establecidos en el Código Tributario.

Por último, las declaraciones representan la imposición de sanciones para el contribuyente en los siguientes casos:

- Por presentación extemporánea.
- Por omitir datos.

- Por información incorrecta o falsa.
- Por rectificaciones en su contenido, ya sea voluntariamente, o requeridos por la Administración Tributaria.

Estas sanciones están comprendidas dentro del artículo 94 del referido Código, las cuales se analizan con más detalle en el siguiente capítulo.

CAPITULO III

INFRACCIONES Y SANCIONES

1. INFRACCIONES Y SANCIONES

Las infracciones y sanciones tributarias son materias que unificó el Código Tributario, ya que antes del mismo cada ley tributaria contenía un capítulo para regular las mismas.

Es decir, previo a la reforma de 1992 las leyes tributarias del Impuesto sobre la Renta Decreto 59-87 del Congreso de la República, Impuesto al Valor Agregado Decreto Ley 97-84 e Impuesto de Papel Sellado y Timbres Fiscales Decreto 61-87 del Congreso de la República, establecían en sus capítulos X, XI y XII respectivamente las infracciones y sanciones para cada caso.

Al entrar en vigencia el Código Tributario el 1 de octubre de 1991, estableció en su artículo 187 que se derogan todas las disposiciones legales y reglamentarias en las materias que estén reguladas en el Código o que se opongan al mismo. Establece también en su artículo 67 que el Código será aplicable a las infracciones y sanciones estrictamente en materia tributaria, salvo lo que dispongan las normas especiales que establezcan las leyes que regulan cada tributo. A partir de la reforma de 1992,

solamente la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos incluyó nuevamente (TítuloVI, artículos 29 y 30) un capítulo de infracciones y sanciones específicas.

Como se mencionó anteriormente, cada ley contenía un capítulo de infracciones y sanciones, que fueron derogadas por el Código Tributario, lo que fue motivo de discrepancias en la determinación de una infracción así como la aplicación de la sanción correspondiente, ya que dependía del criterio tanto del contribuyente como de la Administración Tributaria la aplicación de la ley.

Por lo tanto cabe mencionar los aspectos que en esos momentos debieron analizarse, ya que de una u otra forma ilustran la interpretación que debe hacerse en casos similares, además que generalmente es motivo de diferencias.

Inicialmente debe considerarse que la Ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República establece que la ley no tiene efecto retroactivo ni modifica derechos adquiridos, exceptuando la ley penal en lo que favorezca al reo. En cuanto a la derogatoria de las leyes establece que éstas se derogan por:

1. Declaración expresa de las nuevas leyes.

2. Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con la precedente.
3. Totalmente, porque la nueva ley regula por completo la materia considerada por la ley anterior.
4. Total o parcialmente por declaración de inconstitucionalidad, dictada en sentencia firme por la Corte de Constitucionalidad.

Asimismo establece que por el hecho de la derogación de una ley, no recobra vigencia las que ésta hubiera derogado.

En este caso una ley nueva (Código Tributario) derogó expresamente las disposiciones que estuvieran reguladas en la ley anterior, además, la nueva ley regula la materia. Por lo tanto a partir de su vigencia, los capítulos de las leyes antes indicadas fueron derogados y las sanciones e infracciones aplicables son las contenidas en el nuevo texto legal, las cuales se encuentran en el Título III del artículo 66 al 97.

No obstante, y es el punto que causa controversia, se dispone en el artículo 66 que pueden aplicarse las sanciones de las leyes anteriores (irretroactividad) en la aplicación de las infracciones y sanciones. Aún cuando se menciona que la ley rige

para el futuro, en este caso particular tienen aplicación retroactiva las normas legales que establecen infracciones más benignas.

Esta es la situación que ha sido sujeto de discusión, ya que se sostiene que esta disposición sólo se aplica en materia penal como lo establece la Constitución Política de la República en su artículo 15 el cual literalmente indica: "Irretroactividad de la Ley. La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo."; establecido también en el artículo 6 de la Ley del Organismo Judicial.

En este caso la Ley del Organismo Judicial tiene el mismo nivel jerárquico que el Código Tributario, por lo que sería la Constitución la norma por medio de la cual se podría hacer alguna consideración.

De acuerdo a lo anterior, lo que se discute por parte de la Administración Tributaria es que no puede equipararse al contribuyente con el reo. En este caso se sostiene que no debe haber una comparación de uno con otro, sino la aplicación de la norma atiende a que en ambos casos se han cometido infracciones que conllevan a una sanción por lo que es aplicable que de existir sanciones más benignas sean las que deban imponerse. Por lo tanto no se está contradiciendo la Constitución, sino que se está utilizando su contenido en conjunto con otras normas. Considerando lo

expuesto en los párrafos anteriores, es aplicable la retroactividad de las disposiciones que establezcan sanciones más benignas.

Por lo tanto, excepto por este caso, las sanciones deben aplicarse de acuerdo a la legislación vigente. O sea, no se puede pensar en que si un contribuyente comete una infracción con las leyes vigentes se aplique una sanción anterior por ser de menor cuantía.

Por otra parte, es importante mencionar también los principios constitucionales que rigen esta materia. La Constitución Política de la República establece que no hay delito sin pena anterior, por lo que no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penadas por una ley anterior a su perpetración.

Con este principio se instituye la disposición del Código Tributario, en el sentido que por analogía no puede aplicarse una sanción. Asimismo, complementa el principio también constitucional que toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe.

Una vez identificadas las normas aplicables a las infracciones y sanciones, se debe indicar lo que el Código Tributario tipifica como infracción tributaria. En su artículo

69 establece que constituye infracción tributaria toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción sancionable por la Administración Tributaria en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en otras leyes tributarias. En cuanto a sanciones de tipo penal, las mismas deben ser puestas en conocimiento del tribunal competente. Se desprende de la definición anterior que las infracciones pueden ser por acción u omisión. Haciendo una distinción entre ambas se puede indicar que:

- a) La infracción por acción sería aquella en la cual el contribuyente con intención realiza actos contrarios o no permitidos por la ley, como por ejemplo registrar gastos que no son del giro del negocio. Esta disposición está identificada en la ley del Impuesto sobre la Renta, la cual indica que no deben de aplicarse dicho gastos para disminuir la renta imponible. El hecho de utilizarlos constituiría una acción del contribuyente que está violando una norma tributaria.
- b) La infracción por omisión sería básicamente dejar de cumplir con obligaciones de tipo formal (no influyen en la determinación de un monto de impuesto) establecidas en las leyes, tal como no dar aviso del cambio de contador general. Esta situación también constituye una violación a la norma tributaria, pero principalmente de *"dejar de hacer"*, en lugar de *"hacer en contra"* de la ley.

Es claro que omitir ingresos en una declaración o bien omitir la expedición de facturas no podría calificar en el caso b., ya que en ambos, existe una intención del contribuyente. La distinción entre ambas, radica en las características intencionales en cada caso.

1.1 CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES

La clasificación de las infracciones en nuestro medio es la siguiente:

- *Defraudación*: esta infracción será descrita posteriormente por constituir una de las faltas más graves a la ley.

- *Cierre temporal de empresas establecimientos o negocios*: esta sanción es introducida con las reformas al Código mediante el decreto 58-96 en agosto de 1996. La sanción se aplica a quienes reincidan dentro de un período de cuatro años en cometer las siguientes faltas:
 - Omitir registrarse como contribuyente.
 - No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito o crédito o documentos equivalentes exigidos por las leyes tributarias.
 - Emitir facturas, tiquetes, notas de débito o crédito o documentos equivalentes exigidos por las leyes tributarias que no estén autorizados.

- ❑ Utilizar máquinas o cajas registradoras no autorizadas o utilizarlas en establecimientos distintos del registrado.
- ❑ Omitir la presentación de declaraciones cuando sea detectado por la Administración Tributaria.

Esta sanción se aplica en un mínimo de 3 días y un máximo de 10. La aplicación de esta sanción debe seguir un proceso, en el cual debe darse aviso a juez competente. Este dará audiencia oral en la cual escuchará a las partes y de manera inmediata ordenará el cierre temporal cuando proceda.

Como puede observarse las sanciones se hacen cada vez más fuertes, con el objeto de obligar de manera inmediata al cumplimiento de las obligaciones tributarias.

- **Retención de Tributos:** el contribuyente llega a fungir como recaudador de la Administración Tributaria a través de la actividad que está le impone por medio de la ley requiriéndole que en determinados casos cobre el impuesto por su cuenta, y se lo entregue mediante declaración jurada en determinado plazo, tal como el Impuesto al Valor Agregado, o las retenciones del Impuesto sobre la Renta.

En la retención de impuestos la Administración Tributaria impone la responsabilidad solidaria que consiste en que tanto el agente retenedor como el contribuyente sujeto de la retención deben responder por el impuesto no retenido.

En esta infracción puede clasificarse de tres formas que consisten en: la no retención del impuesto, retenerlo pero enterarlo fuera del plazo establecido y retener el impuesto pero no enterarlo. La Administración Tributaria en estos casos impone fuertes sanciones con porcentajes del 50% al 100%.

- **Mora:** está infracción obedece al incumplimiento de la obligación tributaria dentro del plazo estipulado por la ley. Se impone en base a aplicar un factor o porcentaje que fija la Administración Tributaria sobre el impuesto enterado extemporáneamente. Actualmente el factor es de 0.0005 diario sobre el monto del impuesto omitido.
- **Intereses:** los intereses pueden ser resarcitorios o punitivos. En el primer caso constituyen el medio por el cual la Administración Tributaria elimina el perjuicio de no haber recibido el impuesto en el plazo estipulado. En el segundo caso, constituyen un complemento a la sanción principal, esto sucede en virtud que un contribuyente haya impugnado el pago de un impuesto, por lo que el

mismo se efectúa hasta dilucidarse el caso y la Administración Tributaria con base en una ley específica lo califica como una demora en el pago.

- *Omisión de pago de tributos:* la omisión no es más que dejar de hacer el pago del impuesto dentro del plazo establecido. Esta infracción se considera como típica, en tanto no constituya defraudación o apropiación indebida. Por lo que se puede considerar que la ley ha definido la omisión como una infracción común, a la cual están propensos los contribuyentes. Esta infracción se sanciona con un 100%.
- *Resistencia de la Acción Fiscalizadora:* esta infracción consiste en no permitir las diligencias necesarias para que la Administración Tributaria pueda aplicar y recaudar los impuestos o la negativa a proporcionarle información o registros para establecer la base imponible. La sanción aplicable es de 1% sobre los ingresos mensuales, trimestrales o anuales que se revisen. En caso la resistencia se haga con violencia el caso debe denunciarse ante la autoridad judicial penal competente.
- *Incumplimiento de las obligaciones formales:* atendiendo a la tipificación de estas infracciones que hace el Código Tributario se concluye que éstas obedecen al incumplimiento de disposiciones de la ley tributaria que no afectan

directamente la determinación o cálculo del monto de determinado impuesto, las más comunes son:

1. Omitir registrarse como contribuyente.
2. Omitir dar aviso de cambio en los datos de identificación e inscripción del contribuyente.
3. Omisión o alteración del número de identificación tributaria (NIT).
4. No emitir o no entregar facturas o documentos requeridos por las leyes tributarias.
5. Adquirir bienes o servicios sin exigir el documento legal correspondiente.
6. Emitir facturas o documentos exigidos por las leyes tributarias sin llenar los requisitos legales o sin haber autorizado los mismos.
7. No llevar al día los libros legales o mantenerlos en lugar distinto a lo indicado en la ley respectiva.
8. Utilizar cajas registradores sin tener autorización, o usarlas en un negocio distinto al autorizado.
9. Omitir la presentación de declaraciones de impuestos.
10. Ofertar bienes o servicios sin incluir en el precio el impuesto correspondiente cuando así lo exija la ley tributaria.

11. Presentar las declaraciones de impuestos fuera del plazo establecido en la ley tributaria.

Estas infracciones son sancionadas con un monto específico en algunos casos y en otros, se establece una sanción variable hasta con un límite máximo. Asimismo el Organismo Ejecutivo a través del Ministerio de Finanzas Públicas deberá revisar el monto de cada sanción para actualizar el valor de las mismas y deberá proponer los cambios necesarios al Congreso de la República.

Por otra parte, es importante indicar que la ley concede en algunos casos rebajas de hasta el 50% del monto original de la sanción en caso que la presentación y pago sea voluntario. Con ello se persigue que el contribuyente considere que cuando se ha cometido una falta existe un beneficio de una sanción inferior a la original al cumplirla voluntariamente y que por el contrario las sanciones llegan a ser más severas cuando son identificadas y por ende requeridas por el Órgano Fiscalizador.

Adicional a la rebaja anterior, el Código Tributario establece que las sanciones pueden ser exoneradas por el Presidente de la República quien a su vez puede delegar esta facultad a la Administración Tributaria.

Las sanciones son incrementadas cuando existe reincidencia, lo cual se comprueba cuando el sancionado por resolución o sentencia firme, comete una nueva infracción del mismo tipo. Las sanciones se incrementan en un 50% la primera vez. Si existe una segunda reincidencia del mismo tipo en un plazo de cuatro años como se indicó con anterioridad, se procederá con el cierre temporal de la empresa. Por lo tanto deberá existir la sentencia o resolución para comprobar la reincidencia. Un ejemplo distinto sería que un contribuyente cometiera la infracción relativa a presentar declaraciones mensuales de impuestos fuera del plazo fijado para ello, varias veces, lo cual no sería un caso para que las sanciones se incrementaran, por no existir indicación de la Administración Tributaria.

- *Infracciones cometidas por profesionales o técnicos:* dentro de la sección sexta del Código, se incluye las infracciones cometidas por profesionales o técnicos. A este respecto se indica que cuando por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.
- *Infracciones cometidas por funcionarios o empleados:* el Código Tributario incluye también en su sección séptima las infracciones cometidas por los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria, tipificando que

existe incumplimiento de deberes cuando el funcionario o empleado, abusando de su cargo o función ordena o comete cualquier acto arbitrario o ilegal en perjuicio del Fisco, de los contribuyentes o de terceros, cuando omita, rehuse hacer o retarde cualquier acto propio de su función o cargo y asimismo cuando revele o facilite la revelación de hechos, actuaciones o documentos de los que tenga conocimiento por razón de su cargo y que por disposición de la ley deban permanecer en secreto o confidencia.

Parte de esta disposición está también contenida en la Constitución Política de la República en el sentido que su artículo 24, referente a la inviolabilidad de la correspondencia documentos y libros establece que es punible para la autoridad competente que revisa los libros y registros relacionados con el pago de los impuestos, revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas con excepción de los balances generales cuya publicación ordena la ley.

En algunas ocasiones en nuestro medio la autoridad competente exige situaciones que no están contempladas en la ley, tal como condicionar el pago de sanciones para la devolución de impuestos, situación que viola el principio de defensa que establece la Constitución Política. A esto debería considerarse, que puede existir un abuso de autoridad, y por ende una posible sanción conforme lo dispuesto en la Ley del

Servicio Civil y la Ley de Responsabilidades, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales que correspondan. Vale la pena entonces que también la Administración Tributaria implemente un control interno que permita cerciorarse que las actuaciones de sus funcionarios y empleados están basadas dentro del marco jurídico.

Es entonces el objetivo inicial de las sanciones un medio de coacción para los contribuyentes a efecto de cumplir por su propia voluntad las disposiciones tributarias. En segundo término constituyen un castigo al incumplimiento, y por último un medio para resarcir los pagos fuera del plazo establecido.

Es importante indicar que el hecho que las sanciones sean más severas no garantiza el cumplimiento de la obligación tributaria, ya que en cualquier momento puede llegar a constituir una fuente de corrupción. En todo caso es necesario primordialmente que se compruebe que la recaudación de los impuestos está siendo canalizada al cumplimiento de los objetivos del Estado, es decir a obras de beneficio para todo el país, a efecto de que el contribuyente vea plasmado el uso y beneficio del pago de sus impuestos. Con ello se lograría una tributación más efectiva.

2. RESPONSABILIDAD TRIBUTARIA

La responsabilidad en materia tributaria se refiere básicamente a determinar ante quienes se exige el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El Código Tributario establece que la responsabilidad es personal, salvo las excepciones establecidas las cuales son:

- La incapacidad legal y absoluta
- El caso fortuito y la fuerza mayor: en estos casos será la autoridad competente la que defina si las situaciones de un determinado caso califican en estas dos eximentes de la responsabilidad para el cumplimiento de la obligación tributaria.

Asimismo, se ha establecido que son responsables por las infracciones cometidas:

- Los que toman parte directa en la ejecución del hecho u omisión.
- Los que induzcan directamente a otro a ejecutar la infracción.
- Los que participen en la ejecución de hechos, sin los cuales no se hubiera efectuado la infracción.

En cuanto a la responsabilidad en caso de representación se dispone que los contribuyentes o sujetos pasivos son responsables por las actuaciones de los representantes que hubieran designado. También es responsable por los actos cometidos contrarios a la ley en que incurra su personal dependiente.

Adicionalmente y relacionado directamente con el Contador Público y Auditor se incluye la responsabilidad de los profesionales o técnicos. En este caso se dispone como responsables cuando los profesionales emitan sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares vinculadas con la materia tributaria de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables a cada caso. Por ende al imponerle esta responsabilidad, se hará acreedor a las sanciones correspondientes, al verificarse que sus actuaciones no están apegadas a lo dispuesto por la ley de la materia.

Cabe señalar que la responsabilidad debe ser definida claramente, ya que se tiene el caso del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual en su artículo 42 establecía la responsabilidad de los Contadores Públicos y Auditores y Peritos Contadores. Este artículo pretendía hacerlos responsables por las operaciones contables registradas o que deban registrarse en la contabilidad y de la omisión del impuesto, así como por falta de cumplimiento de las demás obligaciones tributarias de acuerdo con el artículo 95 del Código Tributario. Continuaba el reglamento

indicando que las infracciones sancionadas por el Código Penal, serían conducidas ante juez competente.

Con el contenido del artículo 42 se pretendía hacer responsable al Contador Público y Auditor, así como a los peritos contadores, creando un nuevo sujeto pasivo del impuesto. El rechazo a este artículo por la vía legal fue planteado por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores al interponer el planteamiento de inconstitucionalidad. Dicho recurso fue declarado con lugar quedando sin vigencia la parte del artículo que pretendía hacer responsables a los Contadores Públicos y Auditores así como a los Peritos Contadores. Este caso muestra que un reglamento no puede alterar las disposiciones de la ley, con lo cual se ha respetado la jerarquía de las normas tributarias.

3. DEFRAUDACION TRIBUTARIA

Aun cuando la defraudación tributaria ya no es materia que se incluye en el Código Tributario, es importante incluirla en este estudio, debido a que la misma puede ser detectada al momento que se efectúa una revisión por parte de la Administración Tributaria.

Anteriormente el Código incluía esta figura en su artículo 85 estableciendo que comete defraudación tributaria quien mediante simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño induce a error a la Administración Tributaria, del cual pueda resultar perjuicio para la misma.

Sin embargo, debido al alto índice de evasión fiscal que existe en nuestro país, se promulgó una reforma al Código Penal, la cual pretende dar más precisión a las acciones que se deban tomar al identificar la defraudación. Estas reformas fueron promulgadas con el Decreto 67-94 el cual fue reformado por el decreto 68-94, ambos del Congreso de la República. Posteriormente en 1996 se derogan estas disposiciones y son sustituidas por el Decreto 103-96, del Congreso de la República. Las reformas en mención establecen sanciones desde una multa del cien por ciento del impuesto omitido hasta la prisión de uno a seis años.

Al identificarse el acto o actos de defraudación, la Administración Tributaria debe abstenerse de continuar con el caso y deberá dar parte a los tribunales específicos. Por lo tanto es necesaria la participación de abogados y notarios para el desarrollo del proceso que corresponda.

En nuestro medio existe un alto porcentaje de defraudación la cual se puede presentar de diferentes formas. Tal es el caso de una persona que decide iniciar una

actividad mercantil sin inscribirse como contribuyente ante la Administración Tributaria. Existen muchas causas para que se propicie la defraudación siendo las más comunes:

- El desconocimiento del procedimiento de inscripción.
- El trámite burocrático que impone la Administración Tributaria haciendo complicada la inscripción.
- El destino que se le ha dado a los impuestos recaudados.
- La falta de fiscalización.
- La falta de preparación profesional que tengan los empleados y funcionarios.
- El excesivo tiempo que lleva la resolución de un caso.
- Las amnistías o rebajas de multas.
- La corrupción de doble vía, es decir, tanto del sujeto activo como del pasivo.

Con lo expuesto no se pretende justificar que exista defraudación sino señalar las causas comunes que propician la defraudación y que es necesario corregir a corto plazo. Asimismo, es recomendable que se proceda a poner en práctica un plan de concientización para el pago de impuestos, y que de una manera sencilla se explique

el uso o destino de las recaudaciones fiscales por parte de la Administración Tributaria.

4. DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La determinación de la obligación tributaria consiste en el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma. La obligación tributaria una vez es determinada, debe ser cumplida por el contribuyente o responsable sin requerimiento alguno.

La determinación de la obligación tributaria consiste en fijar el monto de la prestación tributaria. Se considera como la actuación que declara la ocurrencia del hecho generador de la obligación, valoriza cuantitativamente el elemento objetivo del hecho generador para transformarlo en base imponible o de cálculo, aplica a la base imponible el tipo imponible que corresponda (que puede ser un porcentaje o una cantidad fija), para calcular el tributo de la base imponible.

Finalmente se obtiene el cálculo del monto del tributo e identifica al sujeto pasivo de la obligación o bien declara la inexistencia de la obligación tributaria si fuera el caso.

La determinación de la obligación se efectúa mediante las declaraciones que deben presentarse o bien mediante alguna otra forma que establezca la ley. Es decir, que una vez se ejecuta la determinación deberá darse cumplimiento a la obligación tributaria conforme lo establecido en la ley respectiva.

CAPITULO IV

PROCESOS Y MEDIOS DE IMPUGNACION

1. REVISIONES FISCALES

Las revisiones fiscales consisten en el análisis que la Administración Tributaria efectúa de las acciones y declaraciones de impuestos de los contribuyentes, con el objeto de verificar el adecuado cumplimiento de la obligación tributaria conforme lo establecen las leyes respectivas.

Asimismo, analiza cualquier clase de documentación que conforme la ley deba presentarle el contribuyente, tales como inscripciones, autorizaciones de documentos, entre otros.

Las revisiones fiscales tradicionalmente se han efectuado de dos formas:

- *De Gabinete o Interna:* es la forma común de denominar las revisiones que se efectúan únicamente sobre los documentos que los contribuyentes están obligados a presentar por determinación de la Ley, ante la Administración Tributaria. Si de ello se desprende inconformidad de la parte revisora, procede a solicitar mayor información al contribuyente.

- *De Campo o Externa:* mediante esta forma, la Administración Tributaria a través de sus empleados (auditores), efectúa las revisiones en las oficinas del contribuyente. Para ello, es necesario que el empleado tenga un nombramiento mediante el cual se le faculta para efectuar la revisión. En este caso, la información se solicita conforme el programa de trabajo que se haya elaborado.

Una vez efectuada la revisión sea de gabinete o de campo se debe rendir el informe respectivo, en el cual se deja plasmado si existe inconformidad o no por parte de la Administración Tributaria respecto a la forma en que determinado contribuyente ha cumplido con sus obligaciones tributarias. Si no existe inconformidad el informe deberá así reflejarlo, y por lo tanto se envían al archivo las actuaciones correspondientes.

Si de la revisión se desprende inconformidad, por parte de la Administración Tributaria, se inicia el proceso administrativo, el cual se desarrolla a continuación.

2. AJUSTES Y NOTIFICACIONES

Como se expuso en el numeral anterior, una vez surge la inconformidad o necesidad de aclaración sobre la forma de tributación se inicia un proceso. El mismo comienza con la formulación de ajustes.

2.1 AJUSTES

Los ajustes consisten en conciliar de acuerdo a una norma legal preexistente las diferencias de la aplicación de una ley tributaria entre el contribuyente y la Administración Tributaria. En materia tributaria al referirnos a ajustes se debe entender que corresponden al monto de impuesto declarado. Es decir que la Administración Tributaria asume generalmente que el mismo es mayor, por lo tanto el auditor fiscal procede a preparar una cédula en la cual describe las causas por las cuales se efectúa el ajuste, así como las disposiciones legales sobre las cuales se basa su actuación.

Las causas por las cuales se producen los ajustes pueden variar, sin embargo, a continuación se citan las más comunes:

- Errores en la forma de cálculo del impuesto.
- Excesos sobre los límites permitidos por la ley.
- Falta de documentos por las operaciones declaradas.
- Diferencia en el momento que debe declararse.
- Conceptos no permitidos por la ley.
- Conceptos omitidos que conforme la ley deban declararse.

2.2 NOTIFICACIONES

La notificación es la acción y efecto de hacer saber a un litigante o parte interesada una resolución de determinado procedimiento. Es entonces el medio por el cual se informa legal y formalmente al contribuyente sobre el resultado de la revisión de la Administración Tributaria.

Para que la notificación surta efecto, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal, ya que sin ello no quedan obligados, ni se le puede afectar en sus derechos. Además debe notificarse a cualquier otra persona a quien la resolución se refiera.

Las notificaciones puede hacerse por dos procedimientos que son: personales y por otro procedimiento idóneo. Conforme el Código Tributario dichos procedimientos están definidos así:

- *Notificaciones personales:* son aquellas cuya resolución contiene alguno de los siguientes aspectos:
 - Determinen tributos.
 - Determinen intereses.
 - Impongan sanciones.

- Confieran o denieguen audiencias.
 - Decreten o denieguen la apertura a prueba.
 - Denieguen una prueba ofrecida.
 - Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.
 - Las resoluciones en que se otorgue un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.
 - Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.
- *Notificaciones por otro procedimiento idóneo:* en el Código Tributario no se especifica con exactitud, sin embargo un medio que se ha adoptado es el anuncio en un periódico. Esta forma ha sido utilizada para notificar las devoluciones de créditos fiscales del Impuesto al Valor Agregado.

2.2.1 Características: La notificación presenta las siguientes características:

- Debe ser efectuada en el lugar señalado por el contribuyente en su primera solicitud, mientras no se fije por escrito otro lugar diferente.
- No se admiten razonamientos ni interposición de recursos a menos que en la ley o en la resolución se disponga otra cosa.

- No pueden ser renunciadas.
- Se debe hacer constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha, debiendo ser firmada por el notificado. Si éste se negara a firmar el notificador dará fe de ello y la notificación será válida.
- La notificación debe efectuarse dentro de un plazo determinado a partir de la fecha de dictada. Actualmente son diez días hábiles.
- La notificación puede ser hecha tanto al interesado como a familiares, empleados o cualquier persona que permanezca habitualmente en el lugar señalado por él.

2.2.2 Requisitos: las resoluciones que se notifiquen deben contener como mínimo:

- Número de la resolución e identificación del expediente.
- Lugar y fecha.
- Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal, si los mismos estuvieran en el expediente.
- Indicación del tributo y del período de imposición a que corresponde, si fuera el caso.
- Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.

- Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.
- La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según sea el caso.
- Determinación del crédito a favor del contribuyente, ordenando que se devuelva conforme el Código Tributario.
- Consideración de los dictámenes emitidos y de los fundamentos de hecho y de derecho de la resolución.
- La firma del funcionario que la emita.

En cuanto a la cédula que hace constar la notificación esta deberá contener como mínimo:

- El nombre del notificado.
- Lugar, fecha y hora de la notificación.
- Nombre de la persona a quien se entrega la copia de la resolución notificada.

Por último debe indicarse que las notificaciones hechas por un procedimiento distinto al indicado en la ley serán nulas, y por ende no se queda obligado. Sin embargo, si existieran errores de carácter formal, pueden ser corregidos de oficio por la Administración Tributaria y posteriormente notificarse de nuevo.

3. AUDIENCIA

La audiencia, es el acto por medio del cual se escucha a las autoridades, y se aducen razones o pruebas en contrario.

También puede decirse que "son las diligencias que se practican ante autoridad competente para probar o alegar".¹²

La audiencia es el procedimiento mediante el cual un contribuyente presenta defensa ante situaciones que le informa el ente fiscalizador y con las que no está de acuerdo.

El principio del proceso de defensa esta contenido en la Constitución Política de la República, en el sentido de que la defensa de las personas y sus derechos son inviolables. Nadie puede ser condenado ni privado de sus derechos, sin antes haber sido citado, oído y vencido en proceso legal, ante autoridad competente. En consecuencia, no puede declararse que un contribuyente ha evadido u omitido impuestos y exigirle el pago, sin antes haber permitido que exponga sus motivos.

¹²IBID pag. 72

Bajo este principio se desarrolla la audiencia en el Código Tributario, el cual establece que la Administración Tributaria verificará las declaraciones de impuestos y documentos de soporte y procederá a efectuar los ajustes que correspondan, notificando al contribuyente. En su notificación debe precisar los fundamentos de hecho y de derecho. Es decir que existe discrepancia en relación con la forma que usó el contribuyente para preparar sus declaraciones de impuestos.

Al efectuarse la notificación se otorga la audiencia. La misma se concede con el objeto que el contribuyente presente los descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa en concordancia con lo establecido en la Constitución Política de la República. Actualmente el plazo es de treinta días hábiles improrrogables. Anteriormente a las reformas introducidas por el decreto 58-96 del Congreso de la República se admitía una prórroga de quince días hábiles y adicionalmente se indicaba que mientras no se haya notificado resolución al contribuyente, es admisible la evacuación de la audiencia. Al parecer estas situaciones se eliminaron debido a que el proceso para evacuar la audiencia era muy amplio y limitaba el accionar de la Administración Tributaria.

Durante ese plazo el contribuyente debe preparar los argumentos legales y medios de prueba que justifiquen sus actuaciones y así desvanecer los ajustes que le fueron formulados.

REPUBLICA DE GUATEMALA
SECRETARÍA DE FINANZAS Y ECONOMÍA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTACIÓN

Al preparar su impugnación se debe cumplir con los requisitos siguientes:

- Designación de la autoridad a que se dirija. Si por error se dirigió ante autoridad que no corresponde, la Administración Tributaria debe cursarla a donde corresponde, debiendo notificar al solicitante el traslado.
- Los datos de identificación del contribuyente:
 - Nombres y apellidos completos
 - Indicación de ser mayor de edad
 - Estado civil
 - Nacionalidad
 - Profesión u oficio
 - Lugar para recibir notificaciones
- Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar la personería que le acredita.
- Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- Peticiones que se formulen.
- Lugar y fecha
- La firma del solicitante. Si el solicitante no sabe firmar, lo hará otra persona a su cargo.

Para las actuaciones posteriores, no será necesario consignar los datos de identidad completos, salvo sus nombres y apellidos completos. La omisión de alguno de los

datos indicados, no puede ser motivo para rechazar la petición. En tal caso, el ente fiscalizador debe proceder a solicitar al contribuyente a que subsane las omisiones que hubiera cometido.

Si el contribuyente no evacua la audiencia, la Administración Tributaria puede proceder a dictar la resolución que determine el tributo, así como los intereses, recargos y multas y sus argumentos quedan firmes. Se asume entonces que el contribuyente ha aceptado la determinación del ente fiscalizador y debe efectuar los pagos que corresponda.

Para consultar el estado del proceso, al contribuyente no deberá exigírsele más que su identificación. También podrán efectuar las consultas, sus representantes o abogados o algún otro profesional universitario.

4. PRUEBAS

"Las pruebas son el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio, cualquiera que sea su índole, se encaminan a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensa de sus respectivas pretensiones

litigiosas. Por lo tanto, prueba es toda razón o argumento por medio de la cual puede o quiere demostrarse lo contrario en cualquier esfera o asunto".¹³

Específicamente el Código establece que en las actuaciones ante la Administración Tributaria podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho. Las pruebas pueden ser en original, papel simple o fotocopia legalizada.

El período de prueba actualmente es de treinta días hábiles, el cual no es prorrogable y se tendrá por otorgado sin más trámite ni resolución que la petición en el memorial en que se evacua la audiencia. El recuento de los treinta días es a partir del sexto día hábil posterior en que venció el plazo para evacuar la audiencia. Las pruebas presentadas fuera de ese plazo, no serán admitidas.

Durante dicho lapso, un contribuyente debe recabar toda la información necesaria a través de la cual pretende desvanecer los ajustes formulados por la Administración Tributaria.

5. DILIGENCIAS PARA MEJOR RESOLVER

Son las medidas de carácter probatorio ordenadas por un juez o tribunal una vez que la causa se encuentra conclusa para sentencia a fin de completar si lo estima

¹³IBID, pag. 624

conveniente, la prueba producida por las partes o para aclarar algunas dudas que puedan haberse presentado al juzgador.

El Código Tributario establece este procedimiento en dicha forma, es decir para probar o aclarar, antes de dictar resolución final. Las diligencias podrán ser de oficio o a petición de parte las que consisten en:

1. Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
2. Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.
3. Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Se esperaría que una vez solicitadas estas diligencias se tengan mejores elementos de juicio para una resolución. Estas diligencias se deben practicar dentro del plazo de quince días hábiles. El contribuyente debe tener presente que contra las resoluciones que ordenen las diligencias para mejor resolver no cabrá recurso alguno.

6. RECURSOS

En término generales, se denomina recurso a todo medio que concede la ley procesal para la impugnación de las resoluciones judiciales a efecto de subsanar los errores

de fondo o los vicios de forma en que se haya incurrido al dictarlas. El acto de recurrir corresponde a la parte que en el juicio se sienta lesionada por la medida judicial.

Básicamente la parte que se desarrolla en el presente trabajo, corresponde a los recursos interpuestos ante la Administración Tributaria, denominados recursos administrativos, siendo aquellos que los particulares pueden interponer contra las resoluciones administrativas y ante los propios organismos de la Administración.

El escrito de interposición que contiene el recurso debe llenar los requisitos establecidos y descritos en la evacuación de audiencia. Uno de los aspectos que se debe tener presente es el plazo que se concede para su interposición, ya que de lo contrario la resolución del fisco queda en firme.

Una vez terminada la vía administrativa, la impugnación ha de hacerse ante la autoridad judicial, generalmente por el trámite de lo contencioso administrativo.

Para este propósito las gestiones deberán hacerse con auxilio de un Abogado y Notario.

6.1 RECURSO DE REVOCATORIA

Revocar significa, dejar sin efecto una declaración de voluntad o un acto jurídico en que unilateralmente se tenga potestad.

El recurso de revocatoria, es la segunda instancia en el proceso administrativo, el cual se hace para solicitar que una resolución interlocutoria emitida por una dependencia de la Administración Tributaria sea modificada por acto de contrario imperio a causa del error en que estima el contribuyente que se ha incurrido al haberse dictado.

Procede contra todas las resoluciones de la Administración Tributaria, pudiendo ser en dos vías:

- ❑ De oficio: cuando se revocan por la propia Administración Tributaria antes de que estén consentidas por los interesados. Se dice que están consentidas, cuando están firmes o sea que conocidas legalmente por los interesados, no han sido impugnadas por éstos por los medios y dentro de los plazos también legales. Esta vía prácticamente no ha existido en nuestro medio.

- ❑ A instancia de parte: cuando el contribuyente o responsable las impugna por escrito, ante el funcionario que las dictó y dentro del plazo designado por la ley.

Mediante este recurso, el Ministerio de Finanzas Públicas revisa un acto o resolución que ha emitido una Dirección, es decir un órgano subordinado a éste.

El recurso debe interponerse derivado que la Administración Tributaria no aceptó total o parcialmente los argumentos de defensa del contribuyente cuando se evacuó la audiencia. Por lo tanto, emitió y notificó una resolución confirmando los ajustes total o parcialmente. El plazo actualmente es de diez días.

El funcionario ante quien se interponga el recurso, está limitado a conceder o denegar el trámite del recurso. El procedimiento en cada caso se enumera a continuación:

- *Cuando lo concede:*

- No podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevarlo al ente superior que sería el Ministerio. Para ello actualmente tiene un plazo de cinco días.
- El Ministerio de Finanzas Públicas previamente puede solicitar dictamen de otra dependencia que sería la Unidad de Dictámenes en Recursos Administrativos, o de la dependencia a la que se asignen las atribuciones técnicas, si lo estima necesario, con el objeto de tener mejores elementos

de juicio para emitir su resolución; el plazo para este dictamen es de quince días hábiles.

- En todos los casos dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación, el plazo para este proceso es de quince días hábiles.

- El Ministerio debe resolver confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida y proceder a notificarla al contribuyente. Esta resolución deberá ocurrir dentro de los setenta y cinco días hábiles siguientes a la fecha de que se presentó el recurso. Si acuerda diligencias para mejor resolver, el plazo se ampliará en los quince días hábiles que se establecen para tales diligencias, es decir el plazo sería de noventa días hábiles. En caso contrario se impondrán las sanciones correspondientes al empleado o funcionario público responsable, de conformidad con la Ley de Servicio Civil así:
 1. La primera vez con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por quince días.
 2. La segunda vez con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por treinta días.
 3. La tercera vez con destitución justificada de su puesto.

Estas disposiciones en cuanto al plazo para resolver y las sanciones han sido introducidas por el Decreto 58-96 del Congreso de la República las cuales también pretenden agilizar el proceso administrativo de impugnación.

• *Cuando lo deniega:*

- Cuando el funcionario deniega injustificadamente el trámite del recurso, el contribuyente cuenta con el medio de defensa denominado Ocurso. La parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir directamente al Ministerio de Finanzas Públicas dentro del plazo de tres días hábiles, siguientes a la notificación de la denegatoria pidiendo que se le conceda el ocurso.
- El Ministerio de Finanzas Públicas remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria para que informe dentro del perentorio plazo de cinco días hábiles. Si se estima conveniente se solicitará el expediente original.
- Si es declarado con lugar el ocurso, se debe dar trámite al recurso de revocatoria. Si es declarado sin lugar, significa que se confirma la denegatoria del recurso de revocatoria, imponiendo además una multa que es de Q 1,000.00.

6.2 RECURSO DE REPOSICION

"Lo define Vicente y Caravantes como el recurso que interpone el litigante que se considera perjudicado por una providencia interlocutoria ante el mismo juez que la dictó, a fin de que, dejándola sin efecto, o reponiéndola por contrario imperio, quedó el pleito en el mismo estado que tenía antes".¹⁴

En materia tributaria, el recurso de reposición se interpone contra las resoluciones originadas por el Ministerio de Finanzas Públicas. Por originadas debe entenderse como las dictadas en expediente iniciado, tramitado y resuelto en el Ministerio. Es importante aclarar, que este recurso no procede contra la resolución que resuelve el recurso de revocatoria, ya que comúnmente se tiene esa creencia errónea.

Por medio de este recurso, el Ministerio revisa una resolución que él mismo dictó, aún cuando los actos preparatorios para dicha resolución hubieran sido realizados por las Direcciones que lo integran.

Como lo dispone el Código, este recurso se debe tramitar dentro de los plazos y en la forma establecida para el Recurso de Revocatoria en lo que fuera aplicable. Dicha disposición resulta un poco ambigua, ya que la frase "en lo que fuere aplicable",

¹⁴IBID, pag. 648

puede dar origen a confusiones. Para efectos prácticos se podría indicar que dicha disposición se referiría, al plazo y a las formalidades que debe llenar el escrito de impugnación.

Dentro del proceso en que se desarrollan los recursos de revocatoria y de reposición, pueden generarse dos situaciones adicionales que debe observar el contribuyente.

Estas consisten en:

- *Enmienda y Nulidad:* La enmienda es la rectificación de un fallo ante súplica de una de las partes. La nulidad es la ineficacia de un acto jurídico como consecuencia de carecer de las condiciones necesarias para que su validez sea de fondo o de forma; algunos la definen como vicio que adolece un acto jurídico que ha sido realizado con violación u omisión de ciertas formas o requisitos indispensables para considerarlo como válido, por lo cual la nulidad se considera implícita en el mismo acto, sin necesidad de que se haya declarado o juzgado. Se entiende que la nulidad es siempre de pleno derecho ya que no necesita ser reclamada por la parte interesada.

El Código dispone para este efecto que: La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o petición de parte, podrá:

1. Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento.
2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas. Se entiende que existe vicio sustancial, cuando se violan garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos, o intereses.

La enmienda o nulidad podrá resolverse de la totalidad o parte de una resolución o actuación. Sin embargo, no se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas. Se regulan los siguientes aspectos en la procedencia de la enmienda o nulidad:

1. Será procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo.
2. No podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición o cuando ya hubieran vencido los plazos para interponer estos recursos.
3. Es improcedente cuando se interponga después de tres días de conocida la infracción.
4. La Administración Tributaria resolverá dentro del plazo de quince días hábiles de su interposición.

5. Esta resolución no será impugnabile.

- *Silencio Administrativo*: El silencio administrativo se puede definir como la desestimación tácita en lo administrativo, sin más que el transcurso del tiempo sin resolver.

En efecto, el Código establece las siguientes disposiciones en materia del silencio administrativo:

1. Transcurrido el plazo de treinta días hábiles, contado a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, se tendrá por agotada la vía administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o reposición. Se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver cuando transcurran treinta días hábiles a partir de que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación.
2. El interesado puede entonces interponer el recurso contencioso administrativo.

3. Es optativo para el contribuyente interponer el recurso referido, o bien puede esperar a que dicte la resolución que corresponde y luego interponer el recurso.

Su objetivo es facultar al recurrente para interponer el recurso contencioso administrativo sin esperar a que se dicte resolución en el de revocatoria o de reposición. Podría entonces ser beneficioso para un contribuyente esta disposición, ya que al tener conocimiento que el resultado puede ser negativo, acelera el proceso por medio del silencio administrativo.

Es importante indicar que el Código establece que si transcurren los treinta días hábiles sin que se dicte la resolución o sea que opere el silencio administrativo, el funcionario o empleado responsable será sancionado. Las sanciones aplicables serían las indicadas en la parte concerniente al proceso de los recursos.

Cabe analizar entonces que la Administración Tributaria no persigue que se aplique el silencio administrativo, sino que resolver todos los casos, ya que de producirse dicha situación se incurre en sanciones a los funcionarios o empleados públicos tal como lo establece el Código Tributario en su sección séptima.

Como una variante en nuestra legislación y específicamente en la Ley del Impuesto al Valor Agregado el silencio administrativo se considera en sentido favorable para el contribuyente. El caso ha aplicado en las solicitudes de devolución de créditos fiscales, los cuales deben hacerse en determinado plazo. Transcurrido el plazo fijado por la ley sin que la Dirección General de Rentas Internas emita y notifique la resolución respectiva, la solicitud se tendrá por resuelta favorablemente para el contribuyente. Esta situación también se contempló transitoriamente en dicha ley para los créditos fiscales generados antes su vigencia (1 de julio de 1992), disponiendo que si en el plazo de 180 días no se notificaba al contribuyente, la solicitud se consideraba resuelta favorablemente.

6.3 EL RECURSO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

"Es un recurso que se interpone ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo en contra de resoluciones administrativas no consentidas, que hayan sido impugnadas oportunamente por medio de los recursos administrativos de revocatoria o de reposición, según sea el caso".¹⁵

¹⁵ López Aguilar Santiago, op. cit. pag. 177

El procedimiento Contencioso Administrativo es producto de la estructuración política del Estado Moderno en el cual se dan algunos elementos doctrinarios como los siguientes:

- ❑ La separación de poderes que dio a la Administración Pública una función independiente de la jurisdicción y de la legislación.
- ❑ El individualismo de la Revolución Francesa, que logró para el ciudadano dentro del ámbito estatal, mecanismos procesales de protección o defensa.

Doctrinariamente no existe acuerdo acerca del Recurso Contencioso Administrativo, en lo relativo a si es un proceso o solamente un recurso. De acuerdo con la legislación guatemalteca, se trata de un verdadero proceso, porque en él existe un conflicto de intereses, se plantean demandas, se interponen excepciones, se rinden pruebas y finalmente se dicta sentencia.

El fin fundamental de este recurso, es la protección de los derechos políticos subjetivos, pues por tener los particulares una serie de facultades frente a la Administración Tributaria, es necesario que al actuar ésta por medio de sus órganos y ante el riesgo que puede ponerse al margen de las normas establecidas hay de igual manera una posibilidad de defensa; de no ser así, el contribuyente estaría a merced de las decisiones de la Administración Tributaria.

Este recurso procede contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición, dictadas propiamente por el Ministerio de Finanzas Públicas. El plazo actual para interponerlo es de noventa días hábiles contados a partir del día hábil siguiente de la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición. Para interponer el recurso, no se exigirá pago previo.

A partir de este recurso las actuaciones quedan fuera del ámbito administrativo y se introducen al judicial como quedó anotado anteriormente.

CAPITULO V

PARTICIPACION DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

1. ASESORIA DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

Como una respuesta a la continua exigencia de las empresas, el Contador Público y Auditor ha diversificado sus servicios profesionales, siendo parte de dicha diversificación, la asesoría fiscal. Por su formación académica, cuenta con los conocimientos necesarios para cubrir esta área. Sin embargo, cabe mencionar que por la cambiante legislación guatemalteca es necesario que para la prestación de un servicio tributario se tenga un estudio permanente.

La asesoría fiscal está integrada por una serie de servicios tales como: asesoría fiscal permanente, consultoría fiscal específica, revisiones o preparaciones de declaraciones de impuestos, calificación a leyes de beneficios, interposición de recursos, entre otros.

Para efectos de este trabajo solamente se abarcará la asesoría en materia de interposición de recursos, es decir, los medios de impugnación.

Sin entrar en pugna con los abogados y notarios, el Contador Público y Auditor presta con mucho éxito a las empresas, asesoría en impugnaciones ante la Administración Tributaria. Uno de los factores que orienta a que este servicio pueda ser prestado por parte del auditor, es que su formación profesional lo denomina como un experto en materia contable. Generalmente los ajustes que realiza la Administración Tributaria los detecta a través de los registros contables del contribuyente, materia que continuamente está siendo revisada por el Contador Público y Auditor, lo que le permite analizar y entender los ajustes fiscales.

Partiendo de esta base, la asesoría en medios de impugnación que brinda, esta integrada por dos materias básicas que son: contable y fiscal.

1.1 ASESORIA CONTABLE

Como se mencionó, la formación académica del Contador Público y Auditor lo hace un experto en materia contable. No se pretende hacer una descripción de lo que es la asesoría contable del Contador Público, sino únicamente mostrar que su conocimiento en los registros contables inciden en que pueda prestar una asesoría en los medios de impugnación.

Siendo el registro de los impuestos en una empresa a través de asientos contables, el Contador Público y Auditor tiene el conocimiento de toda la mecánica que se aplicó para su registro. Por lo tanto al momento de existir una controversia con la Administración Tributaria tiene la capacidad suficiente para analizar la posición fiscal adoptada por una empresa.

Adicionalmente, las transacciones de una empresa deben ser aplicadas de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, pero en muchas ocasiones difieren de lo que permiten las leyes fiscales. Esto produce diferencias que deben ser aclaradas, con el objeto de evitar reparos fiscales por parte de la Administración Tributaria.

En efecto, el Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República, establece en su Título III, Capítulo I que: los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada de acuerdo con el sistema de partida doble y usando Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

A manera de ilustración se exponen algunos de los principios básicos de contabilidad que se identifican en las diferentes leyes, siendo los siguientes:

- ❑ *Principio de Unidad Monetaria:* establece que la contabilidad debe llevarse en la moneda local. Este fundamento se encuentra en la Ley Monetaria, indicando que la moneda es el quetzal.

- ❑ *Principio de Período Contable:* este principio se desarrolla en la ley del Impuesto sobre la Renta la cual establece en su artículo 7 el período de imposición para los contribuyentes.

En contrapartida existen principios básicos de contabilidad que pueden llegar a crear controversias con el fisco. Es el caso del principio de sustancia antes que forma o bien el de realización. El primero persigue que las operaciones contables reflejen la situación financiera de una empresa. El segundo, a que se debe de reconocer los pasivos al tener conocimiento de los mismos, mientras que por la parte de los ingresos y utilidades, se debe ser conservador.

Si por ejemplo, se tiene un gasto que debe ser registrado en la empresa al cierre de su período, por constituir una obligación aceptada, pero no se tienen aún los documentos de soporte, tenemos que por principios de contabilidad debe de registrarse. Para el mismo caso, la Ley del Impuesto sobre la Renta no acepta la deducibilidad de costos y gastos que no cuenten con la documentación de soporte.

En tal virtud, existirá una diferencia entre lo financiero y lo fiscal. Esto no significa que lo fiscal sea incorrecto y que debe persistir siempre lo financiero, sino que los registros financieros están orientados a presentar la situación real de una empresa, en cuanto a los ingresos, costos y gastos para llegar a determinar una utilidad, mientras que el lado fiscal, el de establecer una renta imponible, deduciendo de los ingresos solo los costos y gastos necesarios para generar dichos ingresos. Por lo tanto debe de hacerse una conciliación entre ambos registros, para llegar a tener de una utilidad financiera, una renta imponible que es la base para el cálculo del impuesto. Con ello se está respetando tanto los principios de contabilidad generalmente aceptado, así como observando el cumplimiento de las leyes fiscales.

Por lo tanto, el Contador Público y Auditor asesora a las empresas en materia tributaria, ya que por su profesión tiene el conocimiento de la contabilidad de una empresa, lo que le permiten tener una panorámica completa de las operaciones y que incidencia fiscal pueden tener. Es por ello la necesidad de un profesional que cuente con los conocimientos para orientar a una empresa a efectuar sus registros para que muestren la realidad financiera y por otra, que elaboren sus declaraciones de impuestos de acuerdo con los requerimientos legales.

1.2 ASESORIA FISCAL

La asesoría fiscal es el trabajo de consultoría que presta el Contador Público y Auditor, el cual se conforma de una gama muy amplia de servicios. A continuación se describen los servicios de asesoría fiscal más frecuentes:

- Asesoría fiscal permanente
- Consultoría fiscal específica
- Revisiones de declaraciones de impuestos
- Preparaciones de declaraciones de impuestos
- Calificación a leyes de beneficios fiscales
- Interposición de medios de impugnación

Estos servicios son prestados de una forma organizada y estructurada. Cada uno es desarrollado de igual manera que se efectúa cualquier otro trabajo de auditoría o consultoría financiera. Sin embargo, para efectos del presente trabajo solo se desarrolla el referente a la asesoría en la interposición de medios de impugnación.

La forma en que se asesora a una empresa en este servicio, al igual que otros, puede variar en los procedimientos que utiliza cada profesional, por lo tanto a continuación se describen los procedimientos más usuales:

- **Reunión con la empresa:** después de acordar las condiciones del trabajo con la empresa para la prestación del servicio, deberá realizarse una reunión con un funcionario de la misma a efecto de comentar sobre el pliego de reparos que le hubiera formulado la Administración Tributaria. Con ello se persigue obtener la posición de la empresa en cuanto a la aceptación de los ajustes en forma parcial o total, o bien la negativa a aceptar los mismos. Por otra parte se puede tener el caso que la empresa consulta en forma total a su asesor cual debiera ser la posición a adoptar. En este paso debe definirse con precisión la fecha de vencimiento del plazo.

- **Análisis de los ajustes:** posteriormente se analiza los ajustes planteados por la Administración Tributaria con el objeto de orientar a la empresa sobre los ajustes propiamente así como los medios de defensa que puede utilizar, y cual debe ser la posición a adoptar. Un procedimiento a seguir puede ser el siguiente:
 1. **Verificación del pliego de ajustes:** a efecto de conocer a fondo la situación planteada por la Administración Tributaria debe verificarse en su totalidad el pliego de ajustes, para evitar hacer conclusiones parciales o erróneas.

2. *Verificación del cumplimiento de requisitos:* deberá verificarse si la resolución notificada cumple con los requisitos que establece el Código Tributario, ya que de lo contrario debe impugnarse el contenido.
3. *Análisis de derechos constitucionales:* es conveniente verificar que con el actuar de la Administración Tributaria no se estén violando derechos constitucionales del contribuyente.
4. *Análisis del ajuste y bases legales:* debe verificarse cada ajuste que plantea la Administración Tributaria, así como las bases legales que consigna a efecto de verificar su procedencia e impugnación.
5. *Determinación de la defensa:* para el efecto se debe hacer uso de la legislación aplicable en su conjunto y no en forma aislada, así como toda la información que tenga la empresa y que de acuerdo al juicio del Contador Público y Auditor deba revisarse. Los ajustes deben impugnarse uno a uno de la misma manera que han sido planteados por la Administración Tributaria. Debe considerarse que al plantear la defensa se debe tener las bases legales que sustentan el criterio adoptado. Simultáneamente se estará determinando cuáles serán las pruebas

documentales que se aportarán con el fin de desvanecer los ajustes fiscales, definiendo la necesidad de solicitar la apertura a prueba.

- *Preparación del memorial de impugnación:* una vez efectuado los pasos anteriores, se debe preparar el memorial para la impugnación formal. En la preparación se debe observar todos los requisitos exigidos dependiendo de la fase de impugnación que se esté accionando.
- *Revisión por parte de la empresa:* este paso consiste en la revisión del memorial por parte de la empresa, con el objeto que de su aprobación a su contenido, así como la obtención de la firma del representante legal.
- *Presentación y seguimiento:* en esta fase, se hace la presentación formal ante la dependencia de la Administración Tributaria que corresponda, así como el seguimiento para la obtención de la resolución a la impugnación planteada.
- *Carta informe:* para conocimiento de la empresa se deberá preparar una carta informe en la cual se le indique las gestiones realizadas, así como aquellas que deban realizarse.

2 MODELOS DE RESOLUCIONES Y MEMORIALES

2.1 MODELO DE RESOLUCION TRIBUTARIA

Las resoluciones tributarias obedecen a ciertos requisitos mínimos que deben contener para que surtan sus efectos legales los cuales se han indicado con anterioridad. A continuación se muestra un ejemplo sobre una resolución la cual es resultado de la revisión de los auditores fiscales. En la misma se ha planteado un ajuste al contribuyente sobre el Impuesto sobre la Renta y por lo tanto se le concede audiencia para que manifieste su anuencia o inconformidad. Es importante indicar que la legislación que se utilizará, es la vigente en el período ajustado. El contenido de la resolución de acuerdo al Código Tributario sería el siguiente:

Guatemala, 12 de agosto de 1997

AUDIENCIA No. FIS-AUD-0000-97

REF. No. FFFF-LS-NFGC-aa

EXPEDIENTE: 9600002555

ASUNTO: INFORME DE REVISION DE LAS OBLIGACIONES
TRIBUTARIAS DEL CONTRIBUYENTE DISTRIBUIDORA
COMERCIAL, S.A. NIT. 1111-1 EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
POR EL PERIODO DE IMPOSICION COMPRENDIDO DEL 1 DE

ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994 PRESENTADO POR EL
AUDITOR FISCAL (NOMBRE DEL AUDITOR).

Se concede al contribuyente identificado en el epígrafe, con domicilio fiscal en la 5a. calle 11-11 zona 1 ciudad de Guatemala AUDIENCIA por 30 días hábiles contados a partir del día siguiente de notificada la presente, para que efectúe el pago de Impuesto sobre la Renta y las multas impuestas por esta Dirección General o manifieste su inconformidad identificando y acompañando las pruebas que estime pertinentes, así como citando las leyes y aspectos técnicos en que se base. Para los efectos antes indicados se acompañan:

- A) DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA ISR (1) UN FOLIO
- B) EXPLICACION DEL AJUSTE (1) UN FOLIO

BASE LEGAL: Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y artículos 146 y 147 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas.

NOTA: Al responder favor hacer referencia al número de expediente indicado en el epígrafe. Adicionalmente acompañar copia del nombramiento del Representante Legal, cuando corresponda.

SUB DIRECCION DE FISCALIZACION

DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION DE AUTIDOTIRA DE CAMPO

CONTRIBUYENTE:	DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A.
NIT:	1111-1

DOMICILIO FISCAL:	5a. CALLE 11-11 ZONA 1 CIUDAD DE GUATEMALA
PERIODO AUDITADO:	1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994
AUDITOR FISCAL.	(NOMBRE DEL AUDITOR)

DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

I. DETERMINACION DE LA RENTA IMPONIBLE	
A) <i>Renta imponible declarada</i>	Q 1.500,000.00
B) <i>Monto del ajuste formulado</i>	Q 500,000.00
C) <i>Renta imponible ajustada</i>	Q 2.000,000.00
II. CALCULO DEL IMPUESTO	
A) <i>Impuesto determinado 30%</i>	Q 600,000.00
B) <i>Deducciones</i>	
<i>Pagos trimestrales</i> Q 200,000.00	
<i>Impuesto pagado</i> <u>Q 250,000.00</u>	
TOTAL	Q 450,000.00
IMPUESTO A PAGAR	Q 150,000.00
III. SANCION: Multa del 100% según artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.	
	Q 150,000.00
TOTAL	Q 300,000.00

Cóbrese intereses sobre el monto del Impuesto a pagar conforme lo establecen los artículos 58 y 59 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

CONTRIBUYENTE:	DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A.
NIT:	1111-1
DOMICILIO FISCAL:	5a. CALLE 11-11 ZONA 1 CIUDAD DE GUATEMALA
PERIODO AUDITADO:	1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994
AUDITOR FISCAL.	(NOMBRE DEL AUDITOR)

EXPLICACION DEL AJUSTE AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

AJUSTE A LA RENTA IMPONIBLE

OMISION DE INGRESOS: Se procede a formular el presente ajuste a la renta imponible, al haberse verificado por medio de Auditoría de Campo, que el contribuyente no declaró el total de ingresos que obtuvo por ventas locales por el periodo del 01 de enero al 31 de diciembre de 1994; tomando como base el monto de las declaraciones mensuales del I.V.A., estableciendo una omisión de ingresos por la cantidad de Q 500,000.00. La integración de la diferencia la establece de la siguiente forma:

VENTAS SEGUN AUDITORIA	Q.15,280,000.00
VENTAS SEGUN CONTRIBUYENTE	<u>Q.14,780,000.00</u>
INGRESOS NO DECLARADOS	Q. 500,000.00

BASE LEGAL: *artículos 1, 3, 4 del Decreto No. 26-92 y sus reformas del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta.*

La audiencia y sus anexos, debe ser firmados tanto por los auditores que efectuaron la revisión, así como supervisores, jefes y demás funcionarios que participaron en la revisión.

2.2 MODELOS DE MEMORIALES

En términos generales, la forma de elaboración de un memorial puede variar de un profesional a otro. Sin embargo, se deben de observar los requisitos mínimos para su elaboración, los cuales están plasmados en el artículo 122 del Código Tributario. Por lo tanto serán tales requisitos, las circunstancias del caso en concreto y el juicio profesional lo que defina la elaboración del mismo. A continuación se presentan modelos de memoriales de evacuación de audiencia, aportación de pruebas y recurso de revocatoria.

El caso presentado parte que derivado de la audiencia otorgada (según el ejemplo anterior) se evacua la audiencia conferida (modelo 2.2.1) y se presenta el memorial correspondiente, solicitando en el mismo apertura a prueba, debiendo en consecuencia presentarse otro memorial (modelo 2.2.2). Posteriormente la

Administración Tributaria confirma el ajuste y por lo tanto se debe interponer el recurso de revocatoria (modelo 2.2.3).

2.2.1 EVACUACION DE AUDIENCIA: el siguiente ejemplo ilustra un modelo de memorial en el que se evacua la audiencia conferida por ajuste en el régimen del Impuesto sobre la Renta:

Señor

Director General de Rentas Internas

Ministerio de Finanzas Públicas

Su Despacho

REF.: DISTRIBUIDORA COMERCIAL S.A., (NIT.: 343857-0) EVACUA AUDIENCIA QUE LE FUERA CONFERIDA E IDENTIFICADA CON EL No. FIS-AUD-0000-96, REF. No. FFF-CC-NNN-aa, Expediente: No. 96000000 DE FECHA 8 DE SEPTIEMBRE DE 1996 POR AJUSTES FORMULADOS EN EL REGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR EL PERIODO IMPOSITIVO COMPRENDIDO DEL 1 ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994.

(Nombre del representante legal) mayor de edad, casado, guatemalteco, comerciante, de este domicilio y vecindad, señalando para recibir notificaciones la 5a. calle 11-11 zona 1 ciudad de

Guatemala donde están situadas las oficinas de DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A., ante el Señor Director General,

EXPONGO

I

Actúo en mi calidad de Representante Legal de DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A. (NIT 1111-1), calidad que consta en los registros de esa Dirección y además acreditado con fotocopia autenticada de mi nombramiento la cual adjunto como ANEXO I.

II

Con fecha 11 de septiembre de 1996 la Administración Tributaria notificó a mi representada la audiencia identificada con el No. FIS-AUD-0000-96, REF. No. FFF-CC-NNN-aa, Expediente: No. 96000000 de la Sub Dirección de Fiscalización, Departamento de Fiscalización, Sección de Auditoría de Campo de fecha 8 de septiembre de 1996 mediante la cual formuló ajustes a la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta por el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994 concediendo 30 días hábiles contados a partir del día siguiente de su notificación para que efectúe el pago del Impuesto sobre la Renta o manifieste su inconformidad identificando y acompañando las pruebas que estime pertinentes, así como citando las leyes y aspectos técnicos en que se base (Fotocopia de dicho documento adjuntamos a este memorial como ANEXO II). Por lo que de conformidad con lo que establece artículo 146 del Código Tributario y sus reformas venimos a evacuar en tiempo la audiencia conferida ejerciendo el derecho de defensa de mi representada DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A. manifestando la total oposición e inconformidad de mi representada con la totalidad del ajuste.

III

EVACUACION DE AUDIENCIA POR PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

Es necesario dejar constancia que el procedimiento utilizado por la Administración Tributaria es incorrecto y por lo tanto con esta evacuación deben dejarse sin efecto el ajuste formulado en el documento relacionado en este memorial, por lo que solicitamos que se desvoanee inmediatamente por carecer de veracidad, de sustentación y criterio legal. Las cuestiones de hecho y de derecho que fundamentan la total inconformidad de mi representada con el ajuste formulado en el Régimen del Impuesto sobre la Renta por el ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994, las exponemos de la forma en que están contenidas en el documento identificado con el número FIS-AUD-0000-96, REF. No. FFF-CC-NNN-aa, Expediente: No. 96000000 de la Sub Dirección de Fiscalización, Departamento de Fiscalización, Sección de Auditoría de Campo de fecha 8 de septiembre de 1996.

AJUSTE - OMISION DE INGRESOS, Q 500,000.00**CRITERIO FISCAL**

La Administración Tributaria indica que se procede a formular el ajuste a la Renta Imponible, al haberse verificado por medio de Auditoría de Campo que el contribuyente no declaró el total de ingresos que obtuvo por ventas locales por el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 1994; tomando como base el monto de las declaraciones mensuales del I.V.A., estableciendo una omisión de ingresos por la cantidad de Q 500,000.00. La integración de la diferencia la establece de la siguiente forma:

VENTAS SEGUN AUDITORIA

Q.15,280,000.00

VENTAS SEGUN CONTRIBUYENTE	<u>Q.14,780,000.00</u>
INGRESOS NO DECLARADOS	Q. 500,000.00

Cita como bases legales los artículos 1, 3, 4 del Decreto No. 26-92 y sus reformas del Congreso de la República, Ley del Impuesto sobre la Renta.

IMPUGNACION

Inicialmente debemos manifestar que cuando se efectúa una comparación de registros no es extraño que surjan diferencias ya que ese precisamente es el objeto de la misma, o sea llegar a establecer si existen diferencias. No obstante un segundo paso de la comparación consiste en determinar el origen de las diferencias y proceder a aclararlas, lo cual puede ser con una mera explicación o bien efectuando una conciliación. Sin embargo el auditor señala que mi representada "omitió" ingresos por Q 500,000.00 basado en la prueba que efectúo que consiste únicamente en una operación aritmética sin llegar a esclarece la causa de la diferencia. Por lo tanto nos vemos obligados a aclarar esta situación a través de la integración que debió hacer el auditor y en consecuencia demostrar la improcedencia del ajuste.

REPARACIONES Q 500,000.00: *Como mencionamos anteriormente, mi representada para efectos internos de establecer las ventas que considera como netas, aplica como una deducción las reparaciones sobre los aparatos eléctricos en que incurrió. Esto influyó en que el total de ingresos trasladados al cuadro "C" del formulario DRI-40 fuera disminuido por el monto de las reparaciones, lo cual no se hace para efectos de las declaraciones mensuales del IVA por lo cual se produce la diferencia. Sin embargo, ello no produce una omisión de*

ingresos como lo afirma el auditor ya que esto solo se hace como una forma de presentación. Al analizar la parte fiscal este caso, puede confirmar que las reparaciones constituyen un gasto deducible conforme la ley del Impuesto sobre la Renta, por lo tanto de cualquier manera deben restar a los ingresos ya sea en forma directa como lo hizo mi representada, como un costo o como un gasto. Por lo tanto el resultado siempre será el mismo ya que en este caso el lugar en donde se aplique la deducción no altera el resultado, que es la renta imponible. Las pruebas documentales sobre este monto las estaremos acompañando en su oportunidad. Por lo tanto, no existe tal omisión de ingresos, ya que como puede observar la parte fiscal el supuesto ajuste de omisión de ingresos consiste únicamente en una forma de presentación, por lo que de ninguna manera se han afectado los intereses fiscales. De mantenerse el presente ajuste, se estaría violando el principio de capacidad de pago que está incluido en la Constitución Política de la República. Por lo tanto el ajuste debe ser desvanecido por improcedente.

IV

Por lo anteriormente expuesto, respetuosamente al Señor Director General,

SOLICITO

1. Que con base en la documentación acompañada y los registros de esa Dirección General, se tenga por acreditada la calidad y representación legal con que actúo.
2. Que se tenga por señalado el lugar para recibir notificaciones.
3. Que se tenga por presentado este memorial dentro del plazo concedido para evacuar la audiencia conferida a mi representada.

4. *Que se tenga por manifestada la total inconformidad de mi representada con el ajuste que le fuera formulado en el régimen del Impuesto sobre la Renta por el período impositivo anual terminado el 31 de diciembre de 1994, por carecer de fundamento legal y bases técnicas, transgredir normas constitucionales y ser en derecho improcedentes tal como demostramos y señalamos expresamente en la impugnación presentada en este memorial por lo que debe desoanecerse por improcedente.*
5. *Que con base en lo establecido en los artículos 143 y 146 del Código Tributario se otorgue a mi representa sin más trámite el período de apertura de prueba por 30 días hábiles los cuales correrán a partir del 6to. día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar esta audiencia, período durante el cual se estarán aportando todas las pruebas que se ofrecen en este memorial.*

ANEXOS

- I. *Fotocopia autenticada del nombramiento del Representante Legal.*
- II. *Fotocopia simple del documento identificado con el número FIS-AUD-0000-96, REF. No. FFF-CC-NNN-aa, Expediente: No. 96000000 de la Sub Dirección de Fiscalización, Departamento de Fiscalización, Sección de Auditoría de Campo de fecha 8 de septiembre de 1996.*

Guatemala, 18 de octubre de 1996.

(FIRMA Y NOMBRE)

REPRESENTANTE LEGAL

DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S. A. NIT.: 1111-1

2.2.2 APORTACION DE PRUEBAS: el siguiente ejemplo ilustra un modelo de memorial en el que se aportan las pruebas como se ofrece en el memorial anterior de la evacuación de audiencia por ajuste en el régimen del Impuesto sobre la Renta:

Señor

Director General de Rentas Internas

Ministerio de Finanzas Públicas

Su Despacho

REF.: DISTRIBUIDORA COMERCIAL S.A. (NIT.: 1111-1) PRESENTA Y SEÑALA MEDIOS DE PRUEBA COMO PARTE DE SU IMPUGNACION A LOS AJUSTES QUE LE FUERAN FORMULADOS EN EL REGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR EL PERIODO IMPOSITIVO COMPRENDIDO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994.

(Nombre del representante legal) mayor de edad, casado, guatemalteco, comerciante, de este domicilio y vecindad, señalando para recibir notificaciones la 5a. calle 11-11 zona 1 ciudad de Guatemala donde están situadas las oficinas de DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A., ante el Señor Director General,

EXPONGO

I

Actúo en mi calidad de Representante Legal de DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A. (NIT 1111-1), calidad que consta en los registros de esa Dirección.

II

Con fecha 11 de septiembre de 1996 la Administración Tributaria notificó a mi representada la audiencia identificada con el No. FIS-AUD-0000-96, REF. No. FFF-CC-NNN-aa, Expediente: No. 96000000 de la Sub Dirección de Fiscalización, Departamento de Fiscalización, Sección de Auditoría de Campo mediante la cual formuló ajustes a la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994 concediendo 30 días hábiles contados a partir del día siguiente de su notificación para que efectúe el pago del Impuesto sobre la Renta o manifieste su inconformidad identificando y acompañando las pruebas que estime pertinentes, así como citando las leyes y aspectos técnicos en que se base.

Con fecha 18 de octubre de 1996, mi representada Evacuó la Audiencia manifestando su total inconformidad con los ajustes formulados, habiendo incluido en dicha evacuación todos los argumentos constitucionales y legales,

Asimismo mediante esta evacuación mi representada solicitó se le concediera período de apertura a prueba de 30 días hábiles, con base a lo establecido en los artículos 143 y 146 del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, por lo que mediante el presente memorial mi representada viene expresamente a efectuar la APORTACION DE PRUEBAS, con las cuales se demuestra la improcedencia del ajuste planteado a mi representada.

III

Congruentemente con la estructura del pliego de ajustes y la estructura utilizada al evacuar la audiencia, seguidamente relacionamos en el mismo orden los medios de prueba que expresamente venimos a aportar como anexos a este memorial ejerciendo el derecho de defensa de mi representada, como sigue:

AJUSTE - OMISION DE INGRESOS. Q 500,000

CRITERIO FISCAL

La Administración Tributaria indicó que se procede a formular el ajuste a la Renta Imponible, al haberse verificado por medio de Auditoría de Campo que el contribuyente no declaró el total de ingresos que obtuvo por ventas locales por el período del 01 de enero al 31 de diciembre de 1994; tomando como base el monto de las declaraciones mensuales del I.V.A.

IMPUGNACION

Como argumentamos abundantemente en nuestro memorial de evacuación al analizar lo anterior se establece la improcedencia del ajuste y para el efecto adjuntamos los siguientes medios de prueba:

1. *Fotocopias certificadas por el contador general de las Declaraciones Juradas mensuales del IVA por el período comprendido de enero a diciembre de 1994.*
2. *Fotocopia certificada por el contador general de la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994, presentada a esa Dirección el 3 de mayo de 1995.*
3. *Certificación contable que evidencia el registro de Q 500,000 en concepto de Reparaciones.*

Al analizar estas pruebas y nuestros argumentos el ajuste se debe desvanecer por improcedente.

IV

Con base en los argumentos antes mencionados, las normas legales citadas y la documentación acompañada, al señor Director General de Rentas Internas,

SOLICITO

1. *Que se reconozca la personería con que actúo*
2. *Que se agregue a sus antecedentes el presente memorial.*
3. *Que se tome nota del lugar señalado para recibir notificaciones.*
4. *Que se tengan por presentadas en tiempo y señalados los medios de prueba conforme el Decreto 6- 91 del Congreso de la República y sus reformas con los cuales se demuestra la improcedencia de los ajustes formulados en el Régimen del Impuesto sobre la Renta por el período impositivo comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994.*
5. *Que se tenga por manifestada la total inconformidad, de mi representada con el ajuste que fuera formulado en el régimen del Impuesto sobre la Renta, por el período impositivo del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994 y que al resolver el mismo se desvanezca en su totalidad al haberse demostrado su insubsistencia mediante los fundamentos de derecho y argumentos hechos valer al evacuar audiencia y los medios de prueba aportados y/o señalados mediante el presente memorial de aportación de pruebas.*

ANEXOS:

1. *Fotocopias certificadas por el contador general de las Declaraciones Juradas mensuales del IVA por el período comprendido de enero a diciembre de 1994.*

II. *Fotocopia certificada por el contador general de la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994.*

III. *Certificación contable del registro de Q 500,000.00 en concepto de reparaciones.*

Guatemala, 18 de noviembre de 1996.

(FIRMA Y NOMBRE)

REPRESENTANTE LEGAL

DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S. A

NIT.: 1111-1

2.2.3 RECURSO DE REVOCATORIA: el siguiente ejemplo ilustra un modelo de memorial que contiene el recurso de revocatoria por el ajuste confirmado por la Administración Tributaria en el régimen del Impuesto sobre la Renta:

Señor

Director General de Rentas Internas

Ministerio de Finanzas Públicas

Su Despacho

REF.: DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A. (NIT.: 1111-1)
INTERPONE RECURSO DE REVOCATORIA EN CONTRA DE LA
RESOLUCION No. 111 DE LA DIRECCION GENERAL DE RENTAS
INTERNAS, DEPARTAMENTO DE ANALISIS Y LIQUIDACION DE
FECHA 20 DE ENERO DE 1997 Y NOTIFICADA EL 21 DE ENERO DE

1997
BIBLIOTECA CENTRAL

1997, EXPEDIENTE FORMADO POR LA REVISION QUE LE FUERA EFECTUADA POR EL AÑO FISCAL DEL 1 DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1994, EN EL REGIMEN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

(Nombre del representante legal) mayor de edad, casado, guatemalteco, comerciante, de este domicilio y vecindad, señalando para recibir notificaciones la 5a. calle 11-11 zona 1 ciudad de Guatemala donde están situadas las oficinas de DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A., ante el Señor Director General,

EXPONGO

I

Actúo en mi calidad de Representante Legal de DISTRIBUIDORA COMERCIAL, S.A. (NIT 1111-1), calidad que consta en los registros de esa Dirección y además acredito con fotocopia de mi nombramiento, la cual adjunto como ANEXO I.

II

RELACION DE ANTECEDENTES

Con fecha 11 de septiembre de 1996 la Administración Tributaria notificó a mi representada la audiencia identificada con el No. FIS-AUD-0000-96, REF. No. FFF-CC-NNN-aa, Expediente: No. 96000000 de la Sub Dirección de Fiscalización, Departamento de Fiscalización, Sección de Auditoría de Campo mediante la cual formuló ajustes a la Declaración Jurada del Impuesto sobre la Renta por el período comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994 concediendo 30 días hábiles contados a partir del día siguiente de su notificación para que efectúe el pago del Impuesto sobre la Renta o manifieste su

inconformidad identificando y acompañando las pruebas que estime pertinentes, así como citando las leyes y aspectos técnicos en que se base.

Con fecha 18 de octubre de 1996, mi representada Evacuó la Audiencia manifestando su total inconformidad con los ajustes formulados, habiendo incluido en dicha evacuación todos los argumentos constitucionales y legales, así como PRUEBAS irrefutables e inobjectables que demuestran la improcedencia de todos los pretendidos ajustes formulados.

RESOLUCION ADMINISTRATIVA: El 21 de enero de 1997, mi representada fue notificada de la Resolución No. 111 de la Dirección General de Rentas Internas, Departamento de Fiscalización, cuya parte conducente establece que la Administración Tributaria "RESUELVE: I) Confirmar el ajuste a la Renta Imponible por Q 500,000.00, que genera un Impuesto sobre la Renta omitido de Q 150,000.00 correspondiente al periodo del 1 de enero al 31 de diciembre de 1994 y la multa de Q 150,000.00, equivalente al 100% del Impuesto sobre la Renta omitido de conformidad con el artículo 86 del Decreto No. 6-91, del Congreso de la República. II) Cobrar al contribuyente la cantidad de Q 150,000.00 en concepto de Impuesto sobre la Renta omitido más la multa por la cantidad de Q 150,000.00. III) Cobrar los intereses sobre Q 150,000.00 de conformidad con los artículos 58 y 59, del Decreto número 6-91 este último reformado por el artículo 13 del Decreto número 58-96 ambos del Congreso de la República, cuyos montos deberá enterar a las cajas fiscales a través del Departamento de Receptoría, de la Sección de Caja de esta Dirección. (ver anexo II).

RECURSO DE REVOCATORIA QUE EXPRESAMENTE Y POR ESTE MEDIO INTERPONGO

En virtud de que la Administración Tributaria pretende confirmar el ajuste improcedente, tal como demostramos en la impugnación contenida en este memorial, vengo expresamente a interponer Recurso de Revocatoria planteando la total oposición e inconformidad de mi representada con el ajuste confirmado expresa y tácitamente en la resolución No. 111 de la Dirección General de Rentas Internas, Departamento de Análisis y Liquidación.

III

OPOSICION TOTAL E IMPUGNACION AL AJUSTE CONFIRMADO

AJUSTE - OMISION DE INGRESOS, Q 500,000

CRITERIO FISCAL

El fundamento para la confirmación de este ajuste, lo relaciona la parte fiscal en la parte considerativa de la resolución en referencia, manifestando que "CONSIDERANDO: Que analizadas las actuaciones que obran en el expediente, lo manifestado por el contribuyente en su memorial de impugnación y las pruebas aportadas, se concluye lo siguiente: 1. Confirmar el ajuste formulado por omisión de ingresos por la cantidad de Q 500,000.00, en virtud que el contribuyente no presenta la documentación legal correspondiente, como lo indica el artículo 39 literal b) del Decreto número 26-92 del Congreso de la República, para respaldar el gasto por reparaciones por los Q 500,000.00, dicho gasto se los deduce a los ingresos para determinar sus ventas netas

IMPUGNACION

Manifestamos nuestra total inconformidad al presente ajuste, ya que la parte fiscal procede a confirmar el mismo "en virtud que el contribuyente no presenta la documentación legal correspondiente, como lo indica el artículo 39 literal b) del Decreto número 26-97 del

Congreso de la República y sus reformas. Inicialmente nos permitimos manifestar la falta de análisis al confirmar e invocar una base legal que no tiene ninguna relación con la discusión del pretendido ajuste ya que el artículo 39 literal b) del Decreto No. 26-92 Ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere a: "Gastos no deducibles. No son deducibles de la renta bruta:...b) Los costos o gastos no respaldados por la documentación legal correspondiente, o que no correspondan al período de imposición que se liquida..." No entendemos a que se refiere la parte fiscal al indicar y resolver conforme el artículo antes citado, ya que el mismo se refiere a establecer que un contribuyente no podrá deducir de su renta bruta los gastos no documentados o que no correspondan al período, es decir está fijando la regla que debe usarse al deducir un gasto. Sin embargo si no se presentó la documentación correspondiente es debido a que el pretendido ajuste inicial en ningún momento se refería a la deducibilidad de gastos, sino a una diferencia de ingresos. Nótese entonces que se está cambiando la fundamentación del pretendido ajuste, ya que en inicio fue de "Omisión de Ingresos" y ahora se cambia a "Gastos no Deducibles por falta de documentación". Con este proceder la parte fiscal está violando el principio de Certeza Jurídica al cambiar los argumentos y bases del pretendido ajuste, lo cual es inconstitucional, como también lo es el vedar el Derecho de Defensa contenido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, debido a que si pretende ajustar gastos no deducibles debe proceder a revisar y confirmar que en efecto no se tienen los documentos y proceder a otorgar una audiencia. Sin embargo, la parte fiscal después de efectuar la revisión y de la cual no se produjo ajuste por falta de documentación en este caso ahora está afirmando que no se tienen los documentos. La parte fiscal no puede

confirmar el ajuste por un extremo que no le consta y que lejos de ello ya revisó y no manifestó objeción. Por lo tanto la aseveración de que no se tiene la documentación de soporte es falsa porque si existen los documentos de soporte, y por lo tanto la confirmación del pretendido ajuste es improcedente.

La confirmación del ajuste nos demuestra la falta de análisis al presente caso ya que de acuerdo a nuestra defensa al evacuar la audiencia se demuestra en forma clara que mi representada para efectos de presentación tiene la política de mostrar sus ingresos (ventas) en el cuadro "C" restando la deducción de reparaciones que consideramos para efectos de una determinación de ventas netas. Esta deducción está consignadas en el estado de resultados que se acompañó a la declaración jurada del impuesto sobre la renta del período ajustado.

La prueba aportada sobre esté gasto, se respaldó a través de certificaciones del contador general en las cuales se certifica que esos gastos aparecen asentados en los registros de mi representada. Si no se acompañó la documentación como ya lo indicamos fue porque en ningún momento se estaba ajustando la falta de documentos, lo cual demuestra que el auditor a cargo revisó que la documentación existe, por lo que no entendemos porque se trata de confirmar el ajuste sobre algo que se revisó. Reiteramos que el hecho de no acompañar la documentación de estos gastos no faculta a la parte fiscal para confirmar el ajuste, ya que no estaba en discusión ese extremo o sea la documentación de soporte, razón por la cual se acompañaron las pruebas que estimamos pertinentes. Sin embargo por seguridad jurídica demostramos la documentación de esos gastos con las 349 diferentes facturas y además aclaramos que estas facturas estuvieron a disposición del auditor quien debió haberla

revisado, pero que ante una suposición de que no existe nos obliga a cumplir un extremo que fue responsabilidad del auditor en su etapa de revisión haber confirmado.

A continuación reiteramos nuestra posición con respecto al ajuste formulado en la evacuación de audiencia y además presentamos nuestra defensa sobre la confirmación al ajuste debido a que arbitrariamente se cambió la naturaleza del ajuste que de una supuesta omisión de ingresos resulta ahora en falta de documentación de soporte.

REPARACIONES Q 500,000.00. *Por seguridad procesal, reiteramos la impugnación a este ajuste en los términos y argumentos legales hechos valer desde la evacuación de audiencia y refiriéndonos a las pruebas legales que estamos acompañando a este memorial, las cuales adjuntamos para un mejor análisis de nuestro caso. Como mencionamos anteriormente, mi representada para efectos internos de establecer las ventas que considera como netas, aplica como una deducción las reparaciones sobre sus productos en que incurrió. Esto influyó en que el total de ingresos trasladados al cuadro "C" del formulario DRI-40 fuera disminuido por el monto de las reparaciones, lo cual no se hace para efectos de las declaraciones mensuales del IVA por lo cual se produce la diferencia. Sin embargo ello no produce una omisión de ingresos como lo afirmó el auditor ya que esto solo se hace como una forma de presentación. Al analizar la parte fiscal este caso, puede confirmar que los fletes constituyen un gasto deducible conforme la ley del Impuesto sobre la Renta, por lo tanto de cualquier manera deben restar a los ingresos ya sea en forma directa como lo hizo mi representada, como un costo o como un gasto. Por lo tanto el resultado siempre será el mismo ya que en este caso el lugar en donde se aplique la deducción no altera el resultado, que es la renta*

imponible. Adicionalmente, no existe una forma estándar de presentar el Estado de Resultados, ni mucho menos las deducciones. Por lo tanto esto constituye solo una presentación para efectos de mi representada que de ninguna forma afecta los intereses fiscales. Reiteramos que si no se presentó la documentación de soporte fue porque el ajuste era por una supuesta omisión de ingresos, y en ningún momento se refería a falta de documentación. Por lo tanto nos vemos obligados a acompañar toda la documentación que demuestra este gasto y que el auditor ya tuvo a su disposición las cuales se incluyen anexas al presente memorial. Por lo tanto siendo las facturas DOCUMENTOS LEGALES del gasto por reparaciones, EL AJUSTE ES IMPROCEDENTE y debe DESVANECERSE. (Ver anexo III).

IV

Por lo anteriormente expuesto, respetuosamente al Señor Director General,

SOLICITO

1. Que con base en la documentación acompañada y los registros de esa Dirección General, se tenga por acreditada la calidad y representación legal con que actúo.
2. Que se tenga por señalado el lugar para recibir notificaciones.
3. Que se tenga por presentado e interpuesto en tiempo este Recurso de Revocatoria en contra de la Resolución No 111 (ciento once) emitida por la Dirección General de Rentas Internas, Departamento de Análisis y Liquidación y que, de acuerdo con el artículo 154 del Código Tributario y sus reformas, se eleven las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas dentro del plazo de cinco días hábiles y que se

resuelva declarando con lugar el recurso y por lo tanto desvaneciendo los ajustes, dentro del plazo de los treinta días que establece el mismo artículo .

4. *Que ese Ministerio tenga por manifestada nuestra total inconformidad al pretendido ajuste en virtud que el mismo se hace con bases y argumentos diferentes a los planteados lo cual viola principios constitucionales referentes al debido proceso, derecho de defensa, y certeza jurídica por lo que los mismos deben desvanecerse por improcedentes. Y*
5. *Que con las pruebas aportadas, bases legales y argumentos, se desvanezca la totalidad de los ajustes por improcedentes.*

ANEXOS

- I. *Fotocopia del nombramiento del Representante Legal.*
- II. *Fotocopia simple de la Resolución No. 111.*
- III. *Fotocopias certificadas por el contador general de las 349 facturas por reparaciones.*

Guatemala, 16 de septiembre de 1996

(FIRMA Y NOMBRE)

REPRESENTANTE LEGAL

DISTRIBUIDORA COMERCIAL S.A.

NIT.: 1111-1

Si el recurso de revocatoria fuera declarado sin lugar deberá procederse a interponer el recurso de Contencioso-Administrativo en los tribunales respectivos y con auxilio de un abogado y notario.

Como puede observarse, un memorial consta de varias partes identificables, algunas de las cuales son muy similares de un caso a otro. Sin embargo la parte medular o sea la impugnación no obedece a un patrón general, sino que se basa en las circunstancias y la experiencia del profesional que se encarga de su desarrollo.

CONCLUSIONES

1. El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas es la ley que regula las relaciones entre los contribuyentes y la Administración Tributaria. A éste se debe apegar la actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria.

2. El desconocimiento de las operaciones de una empresa por parte de la Administración Tributaria y las lagunas que generalmente quedan en la legislación fiscal son las principales causas de los ajustes fiscales. Sin embargo, este tipo de ajustes comúnmente solo produce gastos tanto para el Gobierno como para las empresas, ya que los mismos se hacen sin fundamentos sólidos y por lo tanto son desvanecidos posteriormente.

3. La legislación fiscal debe revisarse continuamente, ya que los sistemas económicos actualmente cambian con rapidez y por lo tanto surgen en las empresas nuevas operaciones que no están contempladas en las leyes.

4. La falta de educación en el pago de impuestos, la corrupción, la poca actividad fiscalizadora y la falta de claridad y rapidez en los procesos de impugnación

son factores que han incidido en la baja recaudación fiscal a lo largo de muchos años.

5. La importancia de que el Contador Público y Auditor tenga conocimiento de los medios de impugnación contenidos en el Código Tributario es que como auditor y asesor empresarial conoce a fondo las transacciones de una empresa, por lo que su apoyo en los medios de defensa a los ajustes que pudiera efectuar la Administración Tributaria es fundamental. Actualmente, tanto el sector empresarial como la Administración Tributaria reconocen que el Contador Público y Auditor es un profesional que está en la capacidad de proporcionar asesoría en los medios de impugnación.

RECOMENDACIONES

1. La Administración Tributaria debe implementar para sus empleados programas de capacitación para el estudio, análisis y aplicación uniforme del Código Tributario.
2. Debe aumentarse la actividad fiscalizadora a efecto que las leyes fiscales se cumplan correctamente y los ingresos fiscales sean los correctos para beneficio de nuestro país. Adicionalmente se deben crear los mecanismos necesarios para eliminar la corrupción que tanto perjuicio hace en la economía.
3. Se deben implementar programas que de una forma sencilla muestren el uso que se da a los impuestos recaudados por el Gobierno, para concientizar a la población en general en el cumplimiento y pago de sus obligaciones fiscales.
4. Es conveniente que las empresas cuenten con controles que les permitan verificar constantemente el adecuado cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Para ello es adecuado contar con la participación de un Contador Público y Auditor especializado en la materia fiscal.

5. El Contador Público y Auditor que se dedique a la asesoría fiscal está obligado a mantenerse actualizado en la legislación tributaria ya que tiene una alta responsabilidad como tal con el sector empresarial.

BIBLIOGRAFIA

1. Apuntes de Derecho Administrativo. Colección Textos Jurídicos No. 11. Guatemala. USAC, Facultad de Ciencias Económicas. 1986.
2. Código Civil, Decreto Ley 106. 1963.
3. Código de Comercio, Decreto 2-70 del Congreso de la República y sus reformas. 1970.
4. Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y sus reformas. 1991.
5. Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente. 1985
6. González Moncada, Solange del Rocio Maribel. La Obligación Tributaria, Medios de Extinción que se incorporan en el Código Tributario de Guatemala. Guatemala. Tesis. USAC, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. 1991.

7. Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente, Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas. 1,992.
8. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Ley 97-84 y sus reformas (Ley anterior). 1,984.
9. Ley del Impuesto de Timbre Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos vigente, Decreto 37-92 del Congreso de la República y sus reformas. 1,992.
10. Ley del Impuesto sobre la Renta vigente, Decreto 26-92 del Congreso de la República y sus reformas. 1,992.
11. Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto 59-87 del Congreso de la República y sus reformas (Ley anterior). 1,987.
12. Ley del Organismo Judicial vigente, Decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas. 1,989.

13. López Aguilar, Santiago. Introducción al Estudio del Derecho, tomo II. Guatemala. Colección Textos Jurídicos No. 10. Guatemala. USAC, Facultad de Ciencias Económicas. 1,984.

14. Osorio, Manuel. Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales. Buenos Aires. Editorial Heliasta. 1,981.

15. Ross Bravo, Jaime. Guía de Clases de Derecho Tributario Sustantivo. Buenos Aires. Centro Interamericano de Estudios Tributarios. 1,989

16. Villegas Lara, René Arturo. Derecho Mercantil Guatemalteco, tomo I. Guatemala. Colección Editorial Universitaria, USAC. 1,989.

PROGRAMA DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central