

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN EL
CÓDIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

CARLA MARIELA BURGOS RONDAN

GUATEMALA, ABRIL 2014

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

**ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN EL
CÓDIGO TRIBUTARIA GUATEMALTECO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Por

CARLA MARIELA BURGOS RONDAN

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, abril de 2014

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	MSc. Avidán Ortiz Orellana
VOCAL I:	Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi
VOCAL II:	Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III:	Lic .Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br. Mario Roberto Méndez Alvarez
VOCAL V:	Br. Luis Rodolfo Aceituno Macario
SECRETARIO:	Lic. Luis Fernando López Díaz

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidenta:	Lic. Jorge Mario Yupe Cárcamo
Vocal:	Lic. Frank González Juárez
Secretaria:	Licda. Vilma Karina Rodas Recinos

Segunda Fase:

Presidente:	Licda. Roxana Elizabeth Alarcón Monzón
Vocal:	Lic. Carlos Ortiz Gómez
Secretario:	Lic. René Polillo Cornejo

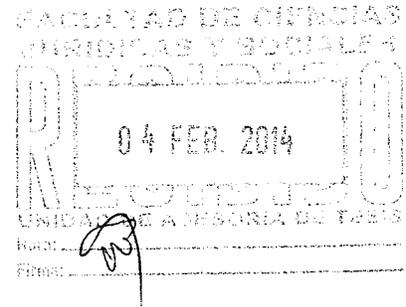
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis”. (Artículo 43 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

Lic. Arsenio Locon Rivera
Abogado y Notario
Colegiado 3676



Guatemala 4 de febrero de 2014

**DOCTOR
BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
SU DESPACHO**



Doctor Bonerge Amílcar Mejía Orellana:

De manera atenta me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento, que en cumplimiento a lo dispuesto en la resolución de fecha once de octubre del año dos mil trece, procedí a ASESORAR el trabajo de tesis de la estudiante CARLA MARIELA BURGOS RONDAN, con número de carné 200311533, intitulado: **“ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO”**.

Al respecto puedo declarar expresamente que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley, por lo que procedo a informarle que el trabajo que asesoré lo hice recomendando en cada capítulo la ampliación de los temas, agregando otros instrumentos legales relacionados con los medios de impugnación regulados en el Código Tributario guatemalteco, ya que en Guatemala existe un desconocimiento de estos medios de defensa que le asisten a los contribuyentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria, siendo este trabajo de tesis un aporte académico en materia tributaria, en lo referente a los medios de impugnación, contribuyendo al derecho tributario, específicamente en los aspectos relacionados con los recursos administrativos.

Cabe resaltar que durante el desarrollo del trabajo de la elaboración de tesis, la estudiante tuvo empeño y atención en el desarrollo de cada uno de los temas que comprenden el trabajo de tesis, el cual tiene amplio contenido doctrinario, utilizando el

Lic. Arsenio Locon Rivera
Abogado y Notario
Colegiado 3676



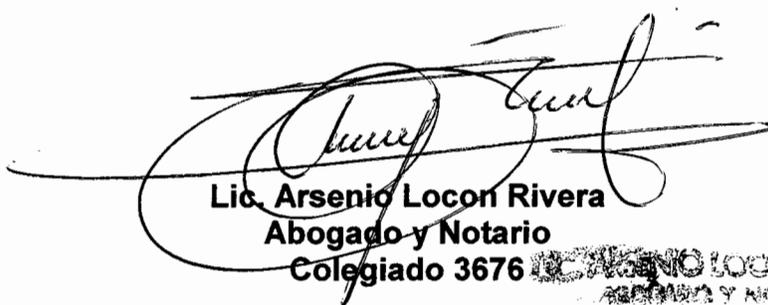
la legislación nacional vigente acorde al tema desarrollado; asimismo tuvo la especial atención en cuanto a las correcciones y modificaciones recomendadas por mi persona.

En el aspecto formal hay que resaltar que la redacción de este trabajo se hizo en forma clara y sencilla la cual facilita su entendimiento e interpretación. Se utilizaron técnicas bibliográficas, basadas en la revisión bibliográfica, hemerográfica y documental; llevándose a cabo la consulta libros, revistas y periódicos, junto con un estudio de la legislación nacional vigente.

Los métodos de investigación utilizados fueron el analítico, el sintético y el deductivo puesto que se analizo en su oportunidad las diferentes doctrinas referentes a la materia junto con las legislación nacional aplicable para poder llegar a las conclusión discursiva plantea, aunado a ello se implementó el método analítico proporcionando estrategias válidas para incrementar el conocimiento del tema.

Finalmente se concluye que con las razones ya indicadas y en mi calidad de Asesor, me permito manifestar que el trabajo de tesis amerita seguir con su trámite, pues cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria, en esencial, lo establecido en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, tomando en cuenta que las técnicas de investigación, el contenido científico y técnico, la metodología, la redacción, la conclusión discursiva, la bibliografía, me permiten emitir **DICTAMEN FAVORABLE**, para que en su oportunidad pueda ser discutido el trabajo de tesis por el sustentante en el Examen Público de Tesis.

Se suscribe de usted, atentamente,



Lic. Arsenio Locon Rivera
Abogado y Notario
Colegiado 3676



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

[Handwritten initials]

DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 21 de marzo de 2014.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante CARLA MARIELA BURGOS RONDAN, titulado ANÁLISIS JURÍDICO Y DOCTRINARIO DE LOS MEDIOS DE IMPUGNACIÓN EN EL CÓDIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

BAMO/srrs.

[Handwritten signature]

[Large handwritten signature]

[Handwritten signature]





DEDICATORIA

- A DIOS:** Por iluminar cada uno de mis pasos, darme las fuerzas y la sabiduría necesaria para lograr este triunfo.
- A MIS PADRES:** Francisco Burgos mi héroe y mi amigo y Victorina de Burgos mujer virtuosa y ejemplar, por todos sus esfuerzos, sacrificios y apoyo que dan una suma de amor incondicional y entrega que solo ustedes me podrían dar, gracias por enseñarme a ser la persona que hoy soy. Son la luz de mis ojos, los amo con todo mi corazón.
- A MIS HERMANOS:** Fabiola, Elvis, Nita, Mercy y Paquito por todas las alegrías y tristezas compartidas, por su amor y apoyo los amo mucho.
- A MI AMOR:** Franklin Dardón, Porque has estado en cada uno de los pasos mas importantes que he dado, por tu amor incondicional, por ser mi complemento, porque tu siempre creíste en mi gracias por darle sentido a mi vida. Te amo "pasito".
- A MI TIO:** Efraín Grijalva por el amor que me brindo a pesar de la distancia, siempre vivirá en mi corazón (+).
- A MIS SOBRINOS:** Mishel, Javier, Paulo, Guillermo y Valentina por llenar mi vida de alegría, los amo.
- A MIS AMIGOS:** Marthita, Manolo, Alberto, Bettzy, Sofia, Enma, Carol, Jenny, Evelyn y Amalia por las risas, lagrimas y las vivencias compartidas para alcanzar este triunfo, los quiero mucho.



A: Lic. Carlos Castro Monroy, Lic. Romeo Ruano Carranza y Lic. Rudy Cotom por sus enseñanzas, apoyo y amistad, con todo mi cariño, respeto y admiración.

A: La gloriosa Universidad de San Carlos de Guatemala en especial a la Facultad de Ciencias jurídicas y Sociales por ser mi segundo hogar y por darme la oportunidad de culminar mis estudios.

PRESENTACIÓN



El presente trabajo se llevó a cabo a través de una investigación cualitativa, basándose en la hermenéutica, aplicando el método de recolección de información, datos históricos, así como el análisis de la legislación guatemalteca vigente con el propósito de establecer las bases fundamentales que en forma doctrinaria como legal permiten la apreciación de los medios de impugnación regulados en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Desarrollándose dicha investigación dentro del campo tributario el cual pertenece a la rama del derecho tributario guatemalteco.

De tal manera que el presente trabajo investigativo tiene como objeto dar a conocer en forma sencilla y clara, cuales son los fines y propósitos perseguidos por la administración pública, frente al contribuyente como ente directamente obligado y responsable de darle cumplimiento a su deber de contribuir al gasto público, a través de una relación jurídico-tributaria, de la que forman parte ambos sujetos; así como desarrollar de manera simplificada los medios de impugnación contenidos en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, para su mejor comprensión por parte del contribuyente. Siendo el sujeto principal del estudio los medios de impugnación, como defensa para el contribuyente.

Aportando un estudio de fácil comprensión para los particulares como contribuyentes, a manera de establece de una forma clara y precisa cual es la actividad financiera del Estado, los tributos, momento en que nace una relación jurídica-tributaria entre el Estado y el particular, el deber con el Estado de contribuir al gasto público a través de la tributación y las consecuencias de su omisión; así como dándole a conocer su derecho a oponerse a las resoluciones desfavorables dictadas por la Superintendencia de Administración Tributaria, interponiendo los recursos tanto de revocatoria y reposición como medios de defensa.



HIPÓTESIS

El contribuyente desconoce los medios de impugnación regulados en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.



COMPROBACIÓN DE HIPÓTESIS

Al analizar diversos expedientes que han ingresado en la Superintendencia de Administración Tributaria, se pudo comprobar que existe tal desconocimiento por parte de los administrados de los medios de impugnación, debido a la existencia de procesos en los fueron dictadas resoluciones fuera del contexto legal, las hubieran podido ser impugnadas por parte del contribuyente ejerciendo su derecho de defensa a través de los medios de impugnación.

Dicha situación podría evitarse si se divulgara toda clase de información acerca de los medios de impugnación, así como proporcionando la ayuda necesaria a todos aquellos que la soliciten al momento de solventar un problema de ámbito tributario y sobre todo impartiendo capacitaciones a los funcionario y empleados de dicha institución, dándoles a conocer el contenido de la ley vigente en materia tributaria para que estos al momento de emitir una resolución, lo hagan con apego a ley, respetando tanto su interpretación, así como los plazos que esta regula para que sean emitidas dichas resoluciones y no se vean afectados los derechos de los administrados como contribuyentes.



ÍNDICE

Pág.

Introducción.....i

CAPÍTULO I

1. Derecho financiero..... 1
1.1. Definición de derecho financiero.....2
1.2. Importancia y finalidad del derecho financiero.....4
1.3. Contenido del derecho financiero.....10

CAPÍTULO II

2. Administración pública.....15
2.1. Definición de administración pública21
2.2. Sistemas de organización de la administración pública.....24

CAPÍTULO III

3. Derecho tributario.....31
3.1. Definición de derecho tributario.....32
3.2. Contenido del derecho tributario.....33
3.3. División del derecho tributario.....34
3.4. Fuentes del derecho tributario.....35
3.5. Principios del derecho tributario.....36
3.6. Características del derecho tributario38



3.7. Codificación del derecho tributario.....40

CAPÍTULO IV

4. Actividad financiera del Estado.....41

4.1. Definición de la actividad financiera del Estado.....41

4.2. Teorías que explican la naturaleza de la actividad financiera del Estado.....42

4.3. El poder tributario del Estado.....43

4.4. Obligación tributaria.....44

4.5. Relación jurídica tributaria.....45

4.6. Momento en que nace la obligación jurídica tributaria.....46

4.7. Los sujetos tributarios47

4.7.1. Sujetos activos.....47

4.7.2. Sujetos pasivos, deudores y obligados tributarios.....47

4.7.3. Contribuyente.....48

4.7.4. Sustituto.....49

4.7.5. Agente de retención y agente de percepción50

CAPÍTULO V

5. Los tributos.....53

5.1. Origen de los tributos.....54

5.2. Carácter contributivo y legal de los tributos.....57

5.3. Clasificación de los tributos.....58

5.3.1. Impuesto....58

5.3.2. Arbitrio.....61



Pág.

5.3.3. Tasa.....	62
5.3.4. Contribuciones especiales	63

CAPÍTULO VI

6. Análisis jurídico y doctrinario de los medios de impugnación en el Código Tributario guatemalteco.....	65
6.1. Clases de procedimiento administrativo.....	66
6.1. Los recursos administrativos o medios de impugnación.....	70
6.2. Recursos como medios de defensa.....	71
6.3. Clasificación de los medios de defensa.....	72
6.4. Silencio administrativo.....	80
6.5. Clases de silencio administrativo.....	81
6.6. Análisis y soluciones de los medios de defensa.....	84
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	87
ANEXO.....	89
BIBLIOGRAFÍA.....	95

INTRODUCCIÓN



Los medios de impugnación regulados en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, son los medios legales con la que cuentan los contribuyentes para poder solicitar que se lleve a cabo la revisión de una resolución dictada por la Superintendencia de Administración Tributaria, cuando esta resulte desfavorable para sus intereses o no fuera resuelta en el tiempo establecido en la ley.

Sin embargo, existe un desconocimiento por parte de los contribuyentes de los medios de impugnación, surgiendo esta problemática por la poca información divulgada y la falta de orientación sobre los mismos, ignorando con ello el derecho a interponerse y hacer valerlo, cuando estos consideren que están siendo afectados, ya sea por la inacción de la administración tributaria ante una petición o por no realizar la revisión de las resoluciones emitidas por dicha administración.

Es por ello que se ha realizado un informe, con el que se pretende fundamentar jurídica y doctrinariamente el papel tan importante que juega la Superintendencia de Administración tributaria al realizar su función de recaudadora de tributos y del contribuyente al darle cumplimiento a sus obligaciones tributarias; así como informar y fortalecer la cultura tributaria, desarrollando los principios, doctrinas y los recursos administrativos de revocatoria y reposición como medios de impugnación, ante dicha administración tributaria.

En la presente investigación fueron utilizadas las técnicas bibliográficas, basadas en la revisión bibliográfica, hemerográfica y documental; consultando libros, revistas y periódicos, junto con un estudio de la legislación nacional vigente aplicable al caso, con las se obtuvo un enfoque del problema existente, analizando la doctrina nacional y la legislación desde la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes ordinarias específicamente en materia tributaria, en las que se encuentran fundamentados los medios de impugnación que le asisten a los contribuyentes para oponerse a las resoluciones dictadas por la Superintendencia de Administración Tributaria.

A manera de desarrollo, queda estructurado el presente trabajo en seis capítulos, de la forma siguientes: capítulo primero derecho financiero, con el fin de brindar una introducción al derecho tributario se describe su definición, la importancia y finalidad del derecho financiero, así como su contenido; en el capítulo segundo administración pública, basándose en su definición y los diferentes sistemas de organización de la administración pública, debido a que el Estado para lograr una mejor organización estatal, faculta a la administración pública a dividirse en diversos sistemas en los cuales algunos órganos administrativos quedan subordinados a este y otros obtienen una descentralización; en el capítulo tercero derecho tributario, desarrollando este por la importancia que posee el tributo dentro de un Estado, siendo este un medio con el que el mismo puede agenciarse de los recursos necesarios para darle cumplimiento a su fin supremo, así como establecer la responsabilidad de cada contribuyente de darle cumplimiento a su deber de contribuir con el gasto público; en el capítulo cuarto, actividad financiera del Estado, dándose a conocer la importancia de la actividad que realiza el Estado en la recaudación de los impuestos a través de los diferentes órganos administrativos, analizándose el poder tributario estatal, queda en claro cuál es el momento en que nace la obligación tributaria, dándose con esto una relación jurídica entre el sujeto activo y los sujetos pasivos quienes son los obligados a darle cumplimiento al pago de los impuestos; en el capítulo quinto, los tributos, siendo estos la fuente generadora de ingresos para un Estado, se desarrollan desde su origen, carácter contributivo y la legislación vigente aplicable, conociendo como se encuentran clasificados dentro de las normas legales; en el capítulo sexto, se llevó a cabo el estudio y análisis de los diferentes medios de impugnación existentes en Guatemala, con los que cuentan los contribuyentes, cuando sean afectados sus intereses con resoluciones administrativas dictadas sin apego al derecho o fuera del tiempo legal, sirviendo estos como medios de control sobre los empleados y funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria.



CAPÍTULO I

1. Derecho financiero

En la época antigua al derecho financiero se le dominaba hacienda pública, la que Guillermo Cabanellas define como “El conjunto de bienes del Estado, muebles e inmuebles, rentas impuestos y demás ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y al progreso nacional”.¹

Por otro lado la profesora Violeta Ruiz Almendral manifiesta que se constituye como “un conjunto de medios económicos merced a los cuales el Estado y los restantes entes públicos proceden a la cobertura del coste de los bienes y servicios que produce y que ofrece a la colectividad”.²

Por ser una de las ciencias que se dedicaba al estudio de la teoría general de la tributación, a medida de que fue evolucionando la sociedad, así también éste y con ello surge el cambio de su denominación, conceptualizándose como finanzas públicas, a la que le corresponde el área de investigación referente al estudio de los aspectos relacionados a los ingresos y egresos del Estado, así como el presupuesto del mismo y su patrimonio, dicho derecho se estudiaba desde dos puntos de vista:

¹ **Diccionario jurídico elemental.** Pág. 214.

² **Proyecto docente e investigador en derecho financiero y tributario.** Pág. 36. http://earchivo.uc3m.es/bitstream/10016/9381/1/proyecto_docente_ruiz_almendral.pdf. (Consulta: 28/06/2013).



El punto de vista jurídico: Porque se encuentra contenida por principios y leyes que regulan la función financiera de un Estado a través de la obtención de recursos, su empleo y su administración.

a. El punto de vista económico: Refiriéndose al tributo, que es una contribución económica que se realiza en beneficio del Estado, a través del cual este adquiere los recursos para satisfacer sus necesidades económicas y darle cumplimiento a sus obligaciones frente a una población.

En la actualidad, se atribuye la modificación del concepto de fianzas públicas, a dos grandes acontecimientos que tuvieron lugar en Europa; por una parte la Revolución de Bolchevique en Rusia, y por otra la Segunda Guerra Mundial, siendo estos dos hechos los que pregonaron dos modelos distintos de percepción e inversión de la hacienda pública. Adoptando su nueva denominación de derecho financiero, debido a la importancia de la tributación, puesto que es mucho más amplia y se puede dedicar esta rama del derecho al estudio de las tres fases de la actividad del Estado, como lo son: la obtención, la administración y la erogación de los recursos económicos.

1.1. Definición de derecho financiero

Algunos estudiosos del derecho han proporcionado diversas definiciones del derecho financiero, siendo para Fernando Sainz de Bujanda: "La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos económicos que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines



así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos”.³

Mientras que Gladys Monterroso indica que “el Derecho Financiero norma la Actividad Financiera del Estado y de los demás entes públicos, que incluye el procedimiento de percepción de los ingresos y la distribución de los Gastos Públicos, pagos de Deuda Interna y Externa, y la negociación de la misma”.⁴

De lo antes expuesto se considera que el derecho financiero es de suma importancia, debido a que este es fundamental para regular la conexión existente entre los ingresos y el gasto público, siendo estos la esencia de la actividad financiera de un Estado para darle cumplimiento a su fin de poder alcanzar el bienestar económico del país, y con ello, logrando satisfacer las necesidades de la población guatemalteca, brindando un desarrollo integral y el bienestar común para todos; teniendo dicha obligación por mandato constitucional, la que se encuentra regulada en el Artículo 1 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: “El Estado de Guatemala se organiza para proteger a la persona y a la familia; su fin supremo es la realización del bien común.”

El Estado, como todo grupo social organizado, tiene objetivos o fines que cumplir y, para poder alcanzarlos, ha de realizar unos gastos que exigen, a su vez, la obtención de los ingresos necesarios para ello.

³ Hacienda y derecho. Tomo I. Pág. 33.

⁴ Fundamentos de finanzas, finanzas públicas. Pág. 18.



Naturalmente, tanto las entidades públicas como las privadas así como las personas físicas desarrollan una actividad de obtención de ingresos y realización de gastos, pero al derecho financiero lo que le compete es la actividad financiera de los entes públicos.

Así pues, de lo dicho hasta ahora se deduce que la actividad financiera puede identificarse, sintéticamente, con los ingresos y gastos públicos teniendo presente que esta, se caracteriza por desarrollarse dentro de los órganos de la administración pública.

Siendo entonces, que se llama actividad financiera, a aquella actividad de obtención de ingresos y su posterior empleo en forma de gasto para la consecución de ciertos fines.

De manera que el derecho financiero tiene como objeto, regular la obtención, manejo y la aplicación del patrimonio del Estado, para así obtener una mejor administración de los recursos obtenidos y así poder dar cumplimiento a sus obligaciones para con la población, a través de una actividad financiera desarrollada, multisectorial y generalizada que vela por una correcta obtención y utilización de los ingresos y gastos públicos de un Estado.

1.2. Importancia y finalidad del derecho financiero

Su importancia radica principalmente en que éste regula la actividad financiera del Estado y de las entidades públicas por medio de normas, principios e instituciones de derecho público.



Guatemala; así como, fin, objeto y contenido, los que no son iguales a otra rama del derecho, actúa en forma independientemente.

- Es un derecho público: Constituye un conjunto de normas que regulan el orden jurídico relativo a las finanzas públicas estatales y a las relaciones del Estado como ente jurídico con los particulares, con otros Estados e instituciones tanto como públicas y privadas.

- Es un derecho sistemático: Porque éste posee una estructura completa, así como una teoría general que le sirve de apoyo, principios científicos y un sistema de interpretación con ayuda de los cuales le es posible la solución de problemas legales a que da origen la actividad financiera del Estado, especialmente en el ámbito de los impuestos es decir ámbito tributario.

Entre los órganos que ejercen el derecho financiero en Guatemala se pueden mencionar:

- Ministerio de Finanzas Públicas: Institución gubernamental, responsable de velar que se cumpla con la justa planificación, ejecución, transparencia, recaudación y administración de los ingresos del Estado. Tiene como fin alcanzar la efectividad, tanto institucional como organizacional; efectividad que se remite al alcance de resultados en materia política fiscal. Su fundamento legal se encuentra en el Artículo 35 del Decreto número 114-97, del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Legislativo.

Su estructura interna, sus funciones y la forma de organización para que le pueda dar cumplimiento a sus atribuciones que le competen específicamente lo relativo al



régimen hacendario del Estado, se encuentran normados por el Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas, contenido en el Acuerdo gubernativo 394-2008.

Tiene como prioridad cumplir y hacer que se cumpla todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento externo e interno, la ejecución presupuestaria y el control de los bienes patrimoniales del Estado; así como programar, registrar, negociar, controlar y administrar la deuda interna, las donaciones y los legados; también lo concerniente a la formulación de la política fiscal y financiera a corto, mediano y largo plazo, en función de la política social y económica del gobierno de Estado.

- Superintendencia de Administración Tributaria: Entidad estatal y descentralizada, tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, ejerce con exclusividad las funciones de la administración tributaria, que se encuentran reguladas en la legislación guatemalteca. Dicha institución cuenta con personalidad jurídica, patrimonio propio así como sus propios recursos, goza de autonomía funcional, económica y financiera.

Su fundamento legal se encuentra regulado en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de la Administración Tributaria, se reglamenta su estructura interna, su funcionamiento y organización por el Acuerdo número 2-98 de la Superintendencia de Administración Tributaria, el que fue derogado por el Acuerdo 7-2007 el que a su vez fue modificado por el Acuerdo 22-2007.



- Banco de Guatemala: Es una entidad autónoma, descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio propio, con dependencia de la Junta Monetaria, tiene entre sus funciones, centralizar los fondos de todos los bancos del sistema bancario nacional, siendo su presidente y vicepresidente los mismos que los de la Junta Monetaria.

Su base legal se encuentra regulada en el Decreto número 16-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Banco de Guatemala, y la Ley Monetaria.

Su objetivo primordial, es contribuir a la creación y mantenimiento de las condiciones más adecuadas y favorables al desarrollo de la economía del país; propiciando las condiciones monetarias, crediticias y cambiarias que promuevan la estabilidad en el nivel general de precios.

Teniendo como funciones: ser el único emisor de la moneda nacional, mantener un nivel adecuado de liquidez del sistema bancario y administrar las reservas monetarias internacionales.

- La Junta Monetaria: Entidad que ejerce la dirección suprema del Banco de Guatemala, tiene a su cargo la determinación de la política monetaria, crediticia y cambiaria del país, velando por la liquidez y solvencia del sistema bancario nacional, asegurando la estabilidad y fortalecimiento del ahorro nacional; estando regulado en el Artículo 133 de la Constitución Política de la República de Guatemala y en la Ley Orgánica del Banco de Guatemala, Decreto 16-2002.



- **Contraloría General de Cuentas de la Nación:** Es una institución técnica y descentralizada; goza de dependencia funcional, técnica y administrativa, ejerce competencia en todo el territorio nacional. Su base legal se encuentra prescrito en los Artículos 232 al 236 de la Constitución Política de la República de Guatemala y en el Decreto número 31-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas.

La máxima autoridad en ella es el contralor general de cuentas, el que goza de las mismas inmunidades que los magistrados de la Corte de Apelaciones; es nombrado por un período de cuatro años, por el Congreso de la República y no puede ser reelecto.

La función de la Contraloría General de Cuentas, es ser un ente fiscalizador en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos y egresos y en general, todo lo que tenga que ver con el sistema hacendario de los organismos del Estado, así como entidades autónomas y descentralizadas, las municipalidades y sus empresas y demás instituciones que conforman el sector público no financiero, de toda persona o institución que reciba fondos del Estado. Sujetando también a la fiscalización a los contratistas de obras públicas y cualquier persona nacional o extranjera, que por delegación del Estado reciba, invierta o administre fondos públicos.

Instrumentos jurídicos en los que encuentra regulada dicha actividad:

- a) Constitución Política de la República.
- b) Presupuesto general de la nación.



c) Leyes tributarias y sus reglamentos.

1.3. Contenido del derecho financiero

El derecho financiero, por ser una rama del derecho que vela por las finanzas públicas del Estado, contiene elementos sui generis que no son aplicables a otras materias, por lo que es preciso conocer la opinión de algunos conocedores del Derecho sobre el contenido de éste. Para Fernando Sainz de Bujanda dicho contenido es “La ordenación jurídica de los recursos económicos del Estado”.⁶

En otro contexto Manuel Matus Benavente indica, “el contenido del Derecho Financiero es esencialmente de relaciones sumadas a la teoría y organización financiera”⁷.

Proponiendo dicho tratadista como el contenido del derecho financiero.

- La teoría financiera.
- La organización financiera.
- Las relaciones entre el Estado y los sujetos pasivos de la obligación tributaria.
- Las relaciones que se originan entre los particulares derivados de los impuestos.

Mientras Carlos Guiliani Fonrouge expone que el contenido del derecho financiero es “la división y la estructura del mismo, estableciendo dicho autor como contenido del

⁶ Ob. Cit. Pág. 33.

⁷ Finanzas públicas. Pág. 71.



mismo; el derecho presupuestario, estableciendo que constituye una parte esencial del derecho financiero, poco desarrollado hasta el presente y que por las características especiales de la materia que le sirve de objeto ofrece aspectos singulares. Se complementa con el régimen jurídico de las inversiones y gasto público y control del Estado. En segundo lugar trata de la administración del patrimonio del Estado, concibiendo al patrimonio en un sentido particular, diferente del que tiene el Derecho Civil, más bien aproximándose al concepto económico, esto es, como riqueza estática en cuyo rededor se desarrolla en el flujo de la riqueza en movimiento; concepción que incluye por implicancia, el régimen de los servicios públicos y de empresas estatales o con participación oficial".⁸

Como se ha visto, en la actividad financiera existen dos grandes ámbitos que constituyen el contenido de derecho financiero: el ingreso y el gasto públicos; así como una singular relevancia que adquiere la parte relacionada con la aplicación y recaudación de tributos, desarrollándose estos dentro del derecho tributario o derecho fiscal.

Tomando en consideración lo antes expuesto, se pueden extraer de los tratadistas citados, que el derecho financiero puede ser dividido en cuatro grandes ramas que son:

- El derecho presupuestario: Regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, actuando como un medio de presión entre algunas instituciones del

⁸ **Derecho financiero.** Pág. 33



Estado, o como un castigo a actitudes políticas de los funcionarios participantes en el gobierno.

Sainz Bujanda, expresa que “Es la rama del derecho financiero integrada por el conjunto de normas y principios que determinan el régimen jurídico temporal de gestión, empleo contabilidad de los caudales que, derivados de la aplicación de los recurso alimentan el tesoro público”.⁹

Por lo tanto se estima que el estudio del derecho presupuestario se adecúa para que el Estado de forma consciente, equitativa e igualitaria, pueda garantizar una buena organización para los contribuyentes, así también para la administración pública.

- El derecho patrimonial del Estado: Es el acto que regula el ámbito económico y social de un país con significación jurídica de carácter unitario, fuente de derechos y obligaciones para la administración con efectos para los particulares
- El derecho monetario: Se constituye por el conjunto de normas relacionadas con la moneda nacional. En Guatemala su fundamento constitucional se encuentra regulado en el Artículo 132 y 133 respectivamente, estableciendo que es potestad exclusiva del Estado, emitir y regular la moneda, así como dirigir política monetaria de la nación.
- El derecho tributario: Constituye parte del derecho financiero, que estudia la tributación, como actividad del Estado, en las relaciones de éste con los particulares y toda situación jurídica que de ésta se deriven.

⁹ Ob. Cit. Pág. 36.



Se caracteriza por el ejercicio del poder público del Estado a través de los órganos competentes, basándose en el principio de legalidad. Adquiriendo su autonomía como rama del derecho, debido a que contiene sus propias normas, dentro del ordenamiento jurídico tales como: el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, así como diferentes leyes tributarias, con sus respectivos reglamentos, que de conformidad con la legislación guatemalteca, será emitidos por el ente respectivo para desarrollar la norma de carácter ordinario.





CAPÍTULO II

2. Administración pública

Etimológicamente la palabra administrar proviene del latín ad-ministrate, ad que significa ir, hacia y ministrate, servir, cuidar; teniendo relación con la actividad que ejercían los ministros romanos en la antigüedad.

Considerando la opinión de algunos autores como Alvarez Gerdín, citado por Hugo Calderón M., expresa que la palabra administración etimológicamente “viene del latín Ad y del verbo Ministro-as-are, administrar, servir, ejecutar, etc., y más singularmente del sustantivo ministratio- ministraciones, servicio, acto de servir”.¹⁰

Algunos antecedentes históricos datan que en los inicios del siglo XX la administración tuvo una evolución y desarrollo impresionantemente lento, en la actualidad, la sociedad en la mayor parte de los países desarrollados, es una sociedad pluralista de organizaciones, donde la mayoría de las obligaciones sociales como lo es la producción, la prestación de servicios tales como la educación, la atención hospitalaria, la garantía de la defensa nacional o de la preservación del medio ambiente, es confiada a organizaciones industriales, escuelas, universidades, hospitales, ejército, organizaciones de servicios públicos, que son administradas por grupos directivos propios para poder ser más eficaces en el cumplimiento de sus

¹⁰ Derecho administrativo I. Pág. 3.



funciones.

Entre algunos aspectos importantes de la evolución histórica de la administración se encuentran los siguientes:

La administración en Egipto:

La administración era manejada con un único objetivo, el factor humano ya tenía cargos especiales como: arqueros, colectores de miel, marineros; algo importante que destaca de esta organización, es que ya contaban con un fondo de valores (económicos) para los egipcios, que era obtenido de los impuestos que el gobierno cobraba a sus habitantes, con el fin de duplicarlo al comercializarlo por otros objetos.

Este país contaba con una economía planeada y un sistema administrativo bastante desarrollado, que en su momento ha sido clasificado como burocrático.

Debido a los medios de comunicación marítima fluvial, así como el uso comunal de la tierra, fue necesario que tales servicios y bienes fueran administrados de manera pública y colectiva, a través del poder del gobierno central

En el antiguo Estado egipcio durante la IV, XI y XVIII dinastías, prevalece la idea, que debía haber una severa coordinación de los esfuerzos económicos de toda la población, con el fin de garantizar a cada uno de los miembros de la comunidad el más



alto grado de prosperidad.

La administración en Roma:

El imperio romano se vio repercutió significativamente en el éxito del mismo, aunque no quedan muchos documentos que evidencien su administración, se sabe que se manejaban y administraban por magisterios plenamente identificados, los que eran organizados en un orden jerárquico de importancia para el Estado.

Todos los antiguos magistrados tenían la función de organizar el senado, siendo el que controlaba la política interior y dirigían la política exterior.

Es importante resaltar que en dicha cultura, eran grandes cultivadores y comerciantes, los que manejaban y protegían con igual ardor la espada que el arado. De esta manera logran engrandecen sus territorios e implantan una administración encargada de fomentar su desarrollo. Cada uno de los pueblos sometidos a su poderío les suministra un importante contingente de soldados y esclavos para su beneficio.

A pesar de los logros obtenidos en la administración de su Estado, surgen grandes limitaciones que se le apuntan a los sistemas administrativos romanos, entre las que se puede mencionar: La ampliación que tuvo la forma de gobierno de la ciudad de Roma y la reunión de las labores ejecutivas con las judiciales, a pesar de que se reconoce que fueron aislados los conflictos de autoridad que se presentaron por equivocadas concepciones entre los derechos y los deberes particulares. Ello se



subsanó por la disciplina que tuvieron en su organización jurídica, la cual ha sido considerada un pilar fundamental a la concepción del derecho.

La administración en Grecia:

El aporte que dio Grecia a la administración es uno de los más grandes aportes que ha tenido, gracias a sus filósofos, prevaleciendo en la actualidad algunos conceptos dados por estos, como por ejemplo:

- Sócrates: Utiliza en la organización aspectos administrativos, dividiendo el conocimiento técnico de la experiencia.
- Platón: Establece las aptitudes naturales de los hombres, dando origen a la especialización.
- Pericles: Aporta uno de los principios básicos de la administración, la selección de personal.

La administración gubernamental griega tuvo cuatro grandes pasos evolutivos, puesto que sus Estados existió: Monarquías, aristocracias, tiranías y democracias.

La administración en China:

A través de varios siglos, esta cultura tuvo un sistema administrativo de orden, con un servicio civil desarrollado y una apreciación bastante satisfactoria sobre muchos de los problemas modernos de la administración pública.



Dicha cultura adopta un sistema de ajustes para valorar la administración, tomando como reglas:

1. Es obligación de los gobernantes estudiar un problema en todos sus aspectos para dar así la más adecuada solución que beneficie a todos por igual.
2. La solución a un problema deberá darse viéndolo desde una manera objetiva, igualitaria y equitativa, sin rebasar las reglas de ética profesional. El gobernante debe poseer un amplio criterio de solución de problemas aplicando la imparcialidad. Teniendo como obligación el gobernante, estar trabajando, para mejorar de alguna manera su gobierno sin preferencias de ningún tipo.
3. El administrador deberá ser de reconocida honorabilidad, teniendo el deber de actuar de forma solidaria y sin egoísmos hacia sus colegas.

La administración en la Edad Media

La Edad Media se caracterizó básicamente por un sistema político original, el feudalismo. Los reyes disponían de un poder limitado, no eran más que la cabeza de toda una jerarquía de señores, vinculados entre ellos por lazos de vasallaje. El señor feudal era quien, administraba la justicia, dirigía la policía, recaudaba los impuestos y acuñaba la moneda entre otras funciones. Su autoridad, competencia y en ciertos casos, al ejercer su papel de protector, era sobre sus vasallos y sobre la masa de campesinos, que constituían en ese entonces el elemento esencial de la población.

La Edad Media también se caracterizó por las formas descentralizadas de gobierno, siendo los sistemas organizativos de la administración; en los que durante la época



medieval hubo una notable evolución, como resultado del debilitamiento del poder central durante los últimos días del Imperio Romano.

Conforme fue evolucionando, la autoridad pasó al terrateniente, el cual tenía poderes extraordinarios para ejercer la actividad dirigida a los tributarios dentro de su dominio.

Surge también la entrega voluntaria de tierra a algún príncipe poderoso, de parte de un pequeño terrateniente que continuaba viviendo en ella como precarium, con el objeto de que se protegiese de por vida. Es decir que pasaba de terrateniente a arrendatario. También en esta época, floreció y se consolidó la Iglesia Católica Apostólica Romana, la que posee disciplinas administrativas que la caracterizan de forma muy particular que inclusive en algunos aspectos obedecen a una concepción distinta del patrón clásico.

Conocido ya el origen de la administración, es procedente manifestar como ha sido definida por algunos autores: Para F. Tennenbaum, citado por Calderón, administración es: “El empleo de la autoridad para organizar, dirigir y controlar a subordinados responsables) y consiguientemente, a los grupos que los comandan), con el fin de que todos los servicios que se prestan sean debidamente coordinados en el logro del fin de la empresa”.¹¹

¹¹ *Ibíd.* Pág. 4



Mientras que Agustín Reyes Ponce manifiesta, “Administrar es prever, organizar, mandar, coordinar y controlar”.¹²

La administración, es el conjunto ordenado y sistematizado de principios, técnicas y prácticas aplicadas por los órganos administrativos, que tiene como finalidad lograr la consecución de los objetivos de una organización a través de la provisión de los medios necesarios para obtener los resultados con la mayor eficiencia y congruencia en el desarrollo de una actividad; así como, la óptima coordinación y aprovechamiento del personal y los recursos técnicos, materiales y financieros.

2.1. Definición de administración pública

Reconocidos tratadistas la han definido de la siguiente manera: Leonard De White citado por Manuel Ballbé y Marta Franch indica: “la Administración pública consiste en las operaciones que tiene como propósito la realización o el cumplimiento de la política pública: Un sistema de administración pública es el conjunto de leyes, reglamentos, prácticas, planes, códigos y costumbres que prevalecen en un momento y sitio determinados para la realización y ejecución de la política pública”.¹³

Así para Laband citado por Gabino Fraga, “la administración pública es la acción del

¹² **Administración de empresas, parte I.** Pág. 15.

¹³ **Manual de derecho administrativo.** Pág. 109.



Estado, contraponiéndola a la legislación que es la voluntad, y a la jurisdicción, que es el pensamiento del Estado".¹⁴

Cuando se habla de Administración pública, se debe tomar en cuenta las diversas actividades que el Estado debe llevar a cabo para cumplir con sus fines, así como los diferentes órganos que la forman en cuanto ejercen la actividad administrativa, y explican su estructura y modo de funcionamiento.

La administración pública se encuentra formada por un grupo de órganos estatales encaminados a coadyuvar a ésta, para asegurar la ejecución de una actividad material, logrando con esto el cumplimiento eficiente de su función frente a los particulares, a quienes se les debe garantizar la correcta organización del Estado, obteniendo con esto un mejor sistema dentro de dicha administración, a la cual se le delega competencia así como independencia en la toma de decisiones para ejercer sus funciones de la mejor manera que resulte más beneficiosa para los administrados.

La administración pública está al servicio de los ciudadanos, fundamentándose en los principios de honestidad, participación, celeridad, eficiencia, transparencia, gratuidad, publicidad, rendición de cuentas y responsabilidad en el ejercicio de la función pública, con sometimiento pleno a la ley y al derecho; comprende una organización integrada por un personal profesional, dotada de medios tanto económicos y materiales, que pone en práctica las decisiones tomadas por el gobierno del Estado.

¹⁴ Derecho administrativo. Pág. 58.



Se compone de elementos de suma importancia, lo que la hace efectiva, siendo estos: los administradores o funcionarios públicos que se encuentran jerarquizados, una competencia y la actividad material.

Su función, es servir de enlace entre la ciudadanía y el poder político estatal y su finalidad es el bien común de toda la población en general, este es un elemento constitucional y doctrinario.

Existiendo diversas clases de control dentro de la misma administración pública que sirven con mediación de los resultados, pasados y actuales para ser comparados con los esperados a futuro, con el fin de corregir los errores cometidos dentro de la misma, mejorar y formular nuevos planes, para la obtención de resultados más favorables, tanto para dicha administración como para los administrados.

Entre las clases de control se encuentran:

- a. Control interno
- b. Control directo
- c. Control judicial
- d. Control constitucional
- e. Control del gasto público
- f. Control parlamentario
- g. Control al respeto de los derecho humanos



un sistema jerárquico para lograr una mayor eficiencia en el cumplimiento de su actividad material.

Encontrándose entre los sistemas de organización de la administración pública los siguientes:

- Centralización o concentración administrativa:

Es un sistema de organización de la administración pública que consiste en ubicar a todos los órganos administrativos de una forma subordinada a un órgano superior jerárquico, el cual tendrá el control de los mismos, siendo el único facultado para tomar decisiones tanto políticas como técnicas.

Ejemplo de algunos órganos administrativos que se rigen por este sistema:

- El Presidente de la República de Guatemala
- El Vicepresidente de la República de Guatemala
- Las Secretarías de la Presidencia

Ventajas de la centralización:

- Existe una unidad de mando
- Se da una uniformidad en los procedimientos aplicables
- Permite ejercer un mejor control de la administración



Desventajas de la centralización:

- Se da un abuso de poder debido a que este es ejercitado por un solo mando
- Al controlar todos los procedimientos aplicables surge un sistema burocrático
- Tiene a la corrupción
- Los trámites ante este se vuelven más largos

- Desconcentración administrativa:

Es un sistema de organización de la administración pública que consiste en crear e instituir a los órganos administrativos, delegándoles el órgano superior jerárquico competencia, para que estos puedan tomar decisiones técnicas, pero el control para la toma de decisiones en el ámbito político corresponde al órgano superior, al cual se encuentra subordinados.

Ejemplo de algunos órganos administrativos que se rigen por este sistema:

- Archivo General de Protocolos
- Bufete Popular

Ventajas de la desconcentración:

- La prestación del servicio público se da a mayores extensiones territoriales
- Ayuda a descongestionar a la administración pública en los trabajos



- Aumenta la responsabilidad de los funcionarios que están al frente de dichos organismos.

Desventajas de la desconcentración:

- Surge con esta una desorganización de los procedimientos aplicables
- Descentralización de la administración:

Es un sistema o técnica de organización de la administración pública en cual se lleva a cabo en la creación de órganos administrativos otorgándoles personalidad jurídica e independencia en el ámbito técnico, ejerciendo el control político el órgano superior al que se encuentran aun subordinados de cierta manera.

Ejemplo de algunos órganos administrativos que se rigen por este sistema:

- La Contraloría General de Cuentas
- La Superintendencia de Administración Tributaria
- Fondo de Inversión Social
- Autonomía o autarquía:

Sistema de organización de la administración pública que consiste en crear órganos administrativos con personalidad jurídica, otorgándoles una total independencia del



órgano superior, y con ello facultándolos a la toma de decisiones tanto técnicas como políticas.

Ejemplo de algunos órganos administrativos que se rigen por este sistema:

- La escuela nacional central de agricultura
- Comité olímpico guatemalteco
- La confederación deportiva autónoma de Guatemala
- Universidad de San Carlos de Guatemala
- Instituto Guatemalteco de Seguridad Social
- Municipalidades
- Banco de Guatemala
- El Fondo nacional para la paz

Ventajas de la autonomía:

- Independencia política
- Crea sus propias normas internas
- Son auto financiables

Desventajas de la autonomía:

- Surge una desorganización total en la administración pública.



- Si el órgano administrativo no logra ser eficiente económicamente los costos los asume el Estado, costos que al final recaen en la población.





CAPÍTULO III

3. Derecho tributario

Siendo parte del derecho público, el derecho tributario resulta ser de suma importancia debido al compromiso que todos tenemos con el Estado y su principal fuente de ingresos proviene de los impuestos, sin los cuales no se podría sostener ni brindar la posibilidad de satisfacer las necesidades de la prestación de los servicios públicos a la comunidad teniendo estos una gran importancia, siendo la forma más directa de satisfacer las necesidades de toda una colectividad; como se ha indicado dicha satisfacción se logra a través de recaudación de impuestos.

Dicha recaudación es controlada y normada por el derecho tributaria debido a que este es el que estudia y regula las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.

La importancia del tributo como recurso público es tan amplia que se ha convertido en un exponente de protección del derecho, por tener como uno de sus fines más importantes la redistribución de la riqueza por medio del Gasto Social, que el Estado debe realizar para satisfacer las necesidades mínimas de sus pobladores. Es así pues como se concluye encontrando la gran importancia del estudio del derecho tributario, ya que a través de este es como se puede ejercer un mejor control sobre la actividad tributaria que surge entre Estado y particulares.



3.1. Definición de derecho tributario

Muchos se ha escrito acerca de dicho derecho, entre las definiciones mas certeras en cuanto al derecho tributario tenemos la de Sainz que indica “Es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, o de resolución y de política encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero”.¹⁶

En el mismo contexto Carlos Giulliani Fonrouge manifiesta “El Derecho Tributario o Derecho fiscal es la rama del Derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación en sus diversas manifestaciones: como actividad del Estado en las relaciones de este con los particulares y en las que se generan entre estos últimos”.¹⁷

Siendo entonces el derecho tributario, aquel derecho que estudia las normas que un determinado Estado ha creado para la regular en su aspecto formal la propia actividad financiera y los estudios que con el fin de establecer e invertir de manera inteligente los recursos obtenidos de todos los contribuyentes a través de los tributos para lograr mantener un mejor Estado y un país que cumple con su principal misión que es el bienestar para todos los ciudadanos. Logrando esto únicamente aplicando el derecho de la mejor manera, respetando las bases de su creación.

¹⁶ Ob. Cit. Pág. 38.

¹⁷ Ob. Cit. Pág. 40.



3.2. Contenido del derecho tributario

El derecho tributario comprende dos grandes partes siendo estas:

- **Parte general:** Esta parte del derecho tributario se encuentran comprendidas las normas generales que son aplicables a todos los tributos sin excepción alguna, siendo en Guatemala, la norma teóricamente mas importante debido a que esta desarrolla específicamente las bases para darle cumplimiento a las obligaciones tributarias, conformando este uno de los objetivos por alcanzar del derecho tributario.

Asi también se conforma de los principios de los cuales no pueden prescindir los Estados de Derecho, los que son aplicables a todos los tributos, plazos y extinción de la obligación tributaria; parte que se encuentra regulada en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, que comprende una parte doctrinaria, una sancionatoria y otra de procedimientos, lo anterior es aplicable a todas y cada una de las leyes tributarias especiales.

- **Parte especial:** Es la parte encargada del estudio, análisis y cumplimiento de la obligación tributaria, conteniendo los elementos esenciales de dicha relación, vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos que conforman la actividad financiera. Conformada por los preceptos específicos y particulares de cada uno de los tributos que integran el sistema tributario del país.

En Guatemala se compone por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles (IUSI), Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles



y Agropecuarias (IEMA) y otros tributos establecidos y por establecerse en el futuro.

3.3. División del derecho tributario

Toda relación jurídica que tiene su origen en el fenómeno de la tributación se deduce que es derecho tributario, no obstante cada una tiene su propia particularidad y doctrinas que la diferencian, como una disciplina reguladora que reconoce determinadas divisiones teniendo cada una de las cuales un objetivo específico, las que son:

- **Derecho tributario material:** Es la encargada de estudiar las normas jurídicas, las que desarrollan la relación jurídico-tributaria, analizando sus diversos elementos como lo son los sujetos, objeto y el hecho generador.
- **Derecho tributario formal:** Es la rama del derecho tributario que se constituye de un conjunto de preceptos jurídicos que se encargan de disciplinar la actividad financiera de la administración pública, que es la que tiene la función de recaudar los tributos.

Teniendo como finalidad la función de gestión de resolución y de política encaminada a buscar la aplicación del recurso financiero, por lo que el derecho tributario formal no regula la relación jurídico-tributaria debido a que se encarga de la parte técnica del cobro del tributo.



- **Derecho procesal tributario:** En este se concretan los diferentes procesos a través de los cuales se dirimen las diversas controversias tributarias. Perteneciendo dichos preceptos al derecho administrativo propiamente, siendo tributarias por la naturaleza de las mismas, que se guían por sus normas, lo que hace que hoy en día dichos conflictos se lleven a cabo en un proceso de los contencioso administrativo, regulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República, y en términos muy generales en el Código Tributario.

3.4. Fuentes del derecho tributario

Entendiéndose como tal, las formas o actos por medio de los cuales se tiene como manifestada la vigencia del derecho tributario, así como la norma generadora o de creación, también se tiene como de origen de otra norma.

Las fuentes formales del ordenamiento jurídico tributario guatemalteco se encuentran desarrolladas específicamente en el Artículo 2 del decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, lo que hace que se considerado como un derecho plenamente autónomo.

Siendo estas:

- Las disposiciones constitucionales.
- Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.



3.5. Principios del derecho tributario

El derecho tributario goza de principios fundamentales, los que generalmente son conocidos como garantías del contribuyente ante la administración pública al momento de darle cumplimiento a su obligación tributaria. Esto significa que la norma juridico-tributaria no puede ser separada del orden del derecho ni puede ser obtenida por analogía; debe tener su existencia en la ley, de una forma inequívoca, lo que hace que se obligue al legislador a tipificar tanto los hechos generadores así como los deberes tributarios.

La Constitución Política de la República de Guatemala se encuentra dividida en dos partes, la parte dogmática y la parte orgánica, en la que se plasman los principios de la organización estatal, los que se encuentran relacionados con el derecho tributario, siendo estos:

- De legalidad: Establece el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que “ Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación”.

Son nulas ipso jure todos los preceptos jerárquicamente inferiores a la ley, que sean contrarias o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo.



Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar las bases y deberán concretarse únicamente a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo, así como establecer los procedimientos administrativos que faciliten su recaudación.

Concluyendo que la potestad tributaria debe ser ejercida únicamente a través de las normas jurídicas, debido a que no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, emitida por el Congreso de la República de Guatemala.

- De justicia: Estableciendo este principio que todo guatemalteco debe de darle cumplimiento a su obligación de contribuir con el gasto público, con la salvedad que esta debe ser de forma equitativa, siendo que el Estado ejerciendo su soberanía impone los impuestos para que los súbditos contribuyan, éstos deben ser establecidos en función de su capacidad contributiva.

Encontrándose establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, al regular que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Por lo que las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

- De generalidad: Regulado en el Artículo 4 de la Constitución política de la República de Guatemala, el cual establece “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades”.

De manera que este artículo alude el carácter extensivo de la tributación, surgiendo este cuando una persona tiene la capacidad y las condiciones ordenadas en la ley para darle cumplimiento a su deber de contribuir con el Estado.



Así también el Artículo 153 de la Constitución Política de la República de Guatemala, instituye la extensión de dicha obligación al establecer que: “El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República”.

- De seguridad: Determinando la regla de que todo acto o conducta trae aparejada la obligación de cumplir con el pago del impuesto, el cual debe ser cierto, justo y equitativo que en ningún momento debe ser arbitrario, señalando la cuantía y forma de pago, siendo claro y preciso para el contribuyente.
- De proporcionalidad: Ordenando que la contribución por parte de los habitantes, sea en forma proporcional acorde a su capacidad contributiva.

Analizando la esencia de los principios que rigen al derecho tributario, cabe concluir que los mismos forman un pilar importante dentro del derecho financiero guatemalteco, siendo estos los que van a regular la actividad financiera del Estado, jugando un papel imprescindible para lograr que la coacción que ejercen los tributos a los habitantes de un Estado, éste regulada de una forma justa, equitativa y adecuada.

Siendo ejercida dicha actividad a través de los órganos públicos facultados para llevarla a cabo en nombre del Estado y así darle cumplimiento al deber de todo ciudadano de contribuir con el gasto público.

3.6. Características del derecho tributario

El derecho tributario está lleno de normas que van dirigidas a darle seguridad y garantía a las obligaciones tributarias, así como a la relación jurídica tributaria que es



el principal vinculo jurídico que se entabla entre el fisco en su papel de sujeto activo y un sujeto pasivo quien es el que esta obligado a cumplir con la prestación del tributo.

Por otra parte, al gozar de normas que lo hacen en un sentido mas amplio un derecho autónomo, se encuentra fortalecido por sus propias características, que coadyuvan a la creación de un sistema de recaudación justo y equitativo.

Siendo las características mas importantes que describen al derecho tributario las siguientes:

- **Tipicidad del hecho imponible:** Surge al establecer que la situación debe estar normada en la ley.
- **Distinción de tributos en género y especie:** Este se dirige al género de gravámenes impositivos a especie, que es el impuesto y la calificación que se hace al impuesto.
- **Interpretación no analógica:** Establecido hasta en ley que no esta permitido crear figuras por analogía para llenar espacios en los elementos tributarios.
- **No retroactividad:** Como en el caso en materia penal, en materia tributaria la ley no tiene efecto retroactivo, pero no asi en la doctrina y en la legislación vigente, establecen una excepción a dicha disposición, regulando que la misma se aplicará siempre cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor.
- **Irrenunciabilidad del crédito fiscal por parte del Estado:** Debido a que el Estado no esta facultado a decidir si se lleva a cabo el cobro o no del atributo.
- **Capacidad contributiva:** Se dirige a que el contribuyente tiene que tener la



capacidad económica para darle cumplimiento a la obligación, y con ello contribuye al gasto público.

3.7. Codificación del derecho tributario

La importancia de la codificación del derecho tributario radica en que esta reúne todos los elementos que constituyen todos los actos tributarios, así como los principios generales que son aplicables a las infracciones y sanciones impuestas a los infractores; regulando los procedimientos administrativos e incluso los judiciales.

En Guatemala se ha creado el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas igualmente todas y cada una de las leyes tributarias respectivamente, siendo las mismas de aplicación forzosa rigiendo las obligaciones con el fisco.

De lo anterior, se deduce que la existencia de la codificación del derecho tributario consiste, en limitar los ordenamientos jurídicos que no sean aplicables a la materia, dándole la facultad únicamente a las leyes tributarias para que sea conforme a estas se rijan las relaciones tributarias entre Estado y contribuyente.



CAPÍTULO IV

4. Actividad financiera del Estado

A pesar de las diversas actividades que tiene que llevar a cabo el Estado, existe una en particular que es primordial para que las demás actividades a realizar puedan funcionar de una forma eficaz, la cual se le conoce como la actividad financiera del Estado.

Diversos tratadistas han escrito a cerca de la actividad que se desarrolla en un Estado dentro del ámbito financiero, dándole un grado de suma importancia debido a que por dicha actividad, este puede obtener los recursos necesarios para cumplir con su obligación con la población a través de los diversos servicios públicos.

4.1. Definición de la actividad financiera del Estado

Gladys Monterroso Velásquez la describe como “una actividad que incluye el procedimiento de percepción de los ingresos y la distribución de los gastos públicos, pagos de una deuda interna y externa y la negociación de la misma”.¹⁸

Mientras que para Sainz de Bujanda es conocida como “la acción del Estado y demás entes públicos que se dirigen a obtener los ingresos necesarios para poder realizar los

¹⁸ Derecho financiero parte II, finanzas públicas. Pág. 22.



gastos que sirvan al sostenimiento de los servicios públicos, entendidos en su mas amplio sentido”.¹⁹

Agregamos entonces después de conocer las definiciones anteriores, que la actividad financiera del Estado, es un conjunto de operaciones que realiza el Estado, que tiene como objeto, tanto la obtención de recursos, como llevar a cabo la realización de los gastos públicos que sean necesarios para poner en movimiento las funciones y servicios que satisfagan las necesidad de una población en general.

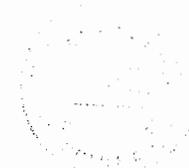
Llevando a cabo la misma a través de la recaudación de tributos, los que deberán ser administrados y distribuidos dentro de los servicios estatales, siendo estos el instrumento para la satisfacción de las necesidades públicas.

4.2. Teorías que explican la naturaleza de la actividad financiera del Estado

Estas son las teorías que intentan explicar la naturaleza de dicha actividad:

- Teorías económicas: Estas consideran la actividad financiera, como un fenómeno económico. Según esta teoría los habitantes distribuyen sus riquezas por medio de sus representantes, los políticos, quienes son los encargados de satisfacer las necesidades en primer lugar las públicas y en segundo las privadas.

¹⁹ Ob. Cit. Pág. 25.



- Teoría sociológica: Su enfoque principal es buscar el por qué de la existencia de un Estado. Manifestando que el Estado es un ser real; debido a que este es el único sujeto activo de las finanzas que forman el vínculo entre Estado y los contribuyentes.
- Teorías políticas: Entiende que la actividad financiera tiene sin duda alguna un carácter político, por lo que la actividad económica del Estado tiene naturaleza política, pero abastecida de principios sociales que son los que predominan en todo Estado y en cualquier época.

4.3. El poder tributario del Estado

Es la potestad que tiene el Estado para exigir contribuciones con respecto a las personas o bienes que se encuentran dentro de su jurisdicción.

Dicho poder se encuentra fundamentado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 239, el que establece “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar la base de recaudación”.

Considerado entonces que el mismo es creado por el Organismo Legislativo y toma vigencia y va a regir hasta que sea derogado, por sus mismos procedimientos establecidos puede ser objeto de cesión o delegación, siendo la competencia tributaria, es un derecho que le corresponde al Estado desde el momento que se haga efectiva la prestación del tributo respectivo por parte de los obligados que se



encuentran dentro del territorio nacional.

4.4. Obligación tributaria

Es el vínculo jurídico que se da entre el Estado y los particulares, el cual se constituye de una forma unilateral por el Estado ejerciendo su poder de imposición y que exige coactivamente de quienes se encuentran subordinados a su soberanía cuando con respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen. La misma goza de sus propias características entre las que encontramos:

- Manifiesta en una de estas que su única y exclusiva fuente es la disposición legal, dando lugar a establecer que se trata de un obligatorio *lex lege*, por lo que no permite modificaciones por parte de otros preceptos legales.

Es por ello que nuestro ordenamiento jurídico reafirma la esencia del principio de legalidad, siendo entonces que dicha relación jurídica no se considera un negocio jurídico entre el Estado y los particulares, sino que es una prestación de derecho público que se impone de forma coercitiva por parte del Estado hacia los contribuyentes.

- Por su parte la segunda característica considera que es una prestación de tipo patrimonial y que constituye una obligación puramente de dar, llevándose a cabo en la entrega de una suma de dinero o en casos excepcionales en la entrega de cosas.
- Y una tercera característica, manifiesta que se trata de una obligación de carácter personalísimo, que se crea entre un sujeto activo, siendo el Estado y un



sujeto pasivo el particular, a quien corresponde la responsabilidad del hecho imponible previsto en la ley.

4.5. Relación jurídica tributaria

Es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une a diferentes sujetos con el Estado, siendo este el que establece la relación entre el Estado y el contribuyente, considerando al particular en su calidad de sujeto pasivo, como un deudor tributario.

En cuanto a su definición, Héctor Villegas establece: “Es el vínculo jurídico obligacional que se establece entre el fisco como Sujeto Activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un Sujeto Pasivo que está obligado a la prestación”.²⁰

En el mismo contexto Carlos Giulliani se refiere que es “El vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley”.²¹

Además de las definiciones doctrinarias, existe una definición legal la cual se regula en el Artículo 14 del Código Tributario, decreto 6-91 del Congreso de la República, el que establece: “Concepto de la Obligación Tributaria. La obligación tributaria

²⁰ **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Pág. 156.

²¹ **Ob. Cit.** Pág. 392.



constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la administración tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

De lo anterior se estima, que es una relación que sirve de base para que un Estado, pueda alcanzar el bien común para todos los habitantes y para la misma administración, mediante una recaudación tributaria justa y equitativa para todos, basándose en uno de los principios como lo es el de capacidad de pago.

4.6. Momento en que nace la obligación jurídico tributaria

La obligación jurídico tributaria, nace al momento en que el hecho generador, debidamente tipificado en ley, como un acto que se concretiza cuando el mismo se lleva a cabo por el sujeto pasivo de la obligación, dando nacimiento desde este momento a una relación jurídico tributaria que surge del mismo sujeto pasivo al hacer efectivo el pago del tributo con el Estado, quien es el encargado de ejercitar su facultad de imposición, así como cobranza del impuesto de manera coercitiva, llevándose a cabo en el período de tiempo establecido previamente en la ley y de una forma directa, la cual no puede ser en ningún caso evasiva.



4.7. Los sujetos tributarios

Son conocidos así a todos los elementos personales que forman parte en la relación jurídica tributaria que surge entre el Estado y los contribuyentes, siendo estos:

4.7.1. Sujetos activos:

El sujeto activo de la relación jurídica tributaria lo constituye en Estado a través de la entidad pública a la que se le ha delegado la potestad tributaria en virtud de una disposición legal respectivamente, siendo el caso de Guatemala dicha función ha sido otorgada a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), quien realiza la función de recaudar el impuesto en representación del Estado; así como otros organismos públicos que por disposición de ley realizan también dicha actividad.

Regulado por el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en el Artículo 17 como "Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo".

4.7.2. Sujetos pasivos, deudores y obligados tributarios

Se le conoce así al contribuyente, quien es el deudor en la relación jurídica tributaria, quien es el obligado frente al Estado a cumplir con la obligación tributaria descrita en la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 135, específicamente en la literal d); que establece "Deberes y derechos cívicos. Son



derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

Al referirnos a deudores, cabe establecer que son los responsables directos frente al Estado de realizar el pago de la obligación tributaria, al momento de poseer una riqueza que se encuentre gravada por un impuesto debidamente establecido en ley.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 18 establece "Sujeto Pasivo de la Obligación Tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable".

4.7.3. Contribuyente

Son los sujetos pasivos de la relación tributaria por una deuda propia, debido a que son estos los que han realizado el hecho generador del tributo, el cual debe estar previamente establecido en la ley.

Siendo el sujeto titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible, en base a su capacidad contributiva. Es decir entonces que es el obligado frente a las diversas instituciones públicas encargadas de la recaudación tributaria, a las que se les ha otorgado dicha potestad en nombre del Estado; siendo una obligación primordial la contribución al gasto público.



La legislación vigente lo regula en el Artículo 21 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, el cual establece “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

4.7.4. Sustituto

Es aquel sujeto que es ajeno al acaecimiento del hecho imponible, quien por disposición de la ley, pasa a ocupar el lugar del sujeto pasivo de la obligación tributaria, reemplazándolo a este último en la relación jurídica tributaria, siendo este el que paga en lugar del obligado principal.

Cuando existe la figura del sustituto en una obligación tributaria, el que contribuyente sustituido por otro sujeto ajeno a la realización del hecho generador del tributo, tiene el deber y la obligación de cumplir con el resarcimiento en favor de quien pago en su nombre, siendo esta una situación puramente civil, la que es conocida en nuestra legislación como derecho de repetición, lo que se encuentra regulado en nuestro ordenamiento tributario específicamente en el Artículo 25 último párrafo estableciendo que “El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente”.

En ese sentido, es conocido el sustituto como aquella persona que paga es decir da cumplimiento a la obligación en nombre del sujeto pasivo.



4.7.5. Agente de retención y agente de percepción

Estos son los encargados de retener al sujeto pasivo el impuesto al momento de realizar el pago por una función pública, actividad profesional u oficio, los que se hallan en contacto directo con una cantidad pecuniaria que el contribuyente se ha hecho merecedor, ante tal situación tiene la obligación de apropiarse la parte que le corresponde al fisco en concepto de tributo.

Mientras que el agente de percepción es aquel que en virtud de su oficio, profesión o función, es el responsable de percibir del que les realiza el pago el impuesto respectivo, consistente en un monto tributario que posteriormente debe ser depositado a nombre del fisco.

Nuestra legislación establece que “son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente”.

De lo antes expuesto, se concluye que los elementos personales de la relación jurídica tributaria que surge entre el Estado y los contribuyentes, son todos aquellos responsables tanto de realizar la debida recaudación así como el pago del tributo por parte de los obligados, jugando un papel muy importante debido a que sin la existencia de estos no podría llevarse a cabo dicha actividad y por ende no el Estado carecería de los recursos necesarios para darle cumplimiento a su fin primordial y el fisco no



podría responder ante el gasto público generando dicha situación una insatisfacción a la población en general.





CAPÍTULO V

5. Los tributos

Constituyen la mas importante clase se ingresos del Estado, debido a que este posee la potestad para exigir un tributo de carácter monetario, el cual es establecido en ley, siendo impuesto a todas las personas tanto individuales como colectivas de conformidad con el principio de capacidad de pago, los ingresos recaudados de una marera coercitiva por el Estado son utilizados para satisfacer el gasto público el que es dirigido por un presupuesto general.

En consecuencia son considerados como el medio mas utilizado para conseguir los recursos necesarios para el desarrollo de una actividad financiera estatal, con la que nace una relación jurídica tributaria entre el Estado a través de las entidades públicas facultadas y los particulares en su calidad de sujetos pasivos.

En ese sentido, Carlos Giuliani contempla dicho concepto como “Tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado o ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.²²

Mientras que para Héctor B. Villegas indica que son “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperium en virtud de una ley y para cubrir

²² *Ibid.* Pág. 92.



los gastos que le demandan el cumplimiento de sus fines”.²³

Por tanto los tributos son una forma de contribuir con el gasto público, establecidos de la forma mas adecuada y justa dándole cavidad al principio de capacidad de pago del contribuyente al darle cumplimiento a la obligación, cuando recaiga en un hecho generador, y con ello los entes facultados lleven a cabo la debida recaudación del impuesto. Para llevar a cabo tanto una recaudación del tributo y el pago como cumplimiento de la obligación, siempre aplicando el principio primordial de capacidad de pago.

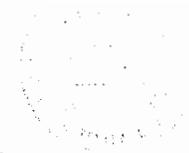
El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 9 estipula: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

5.1. Origen de los tributos

Los tributos tienen sus orígenes en la época antigua, en Babilonia en donde ya se llevaba a cabo el pago de un tributo por medio de un servicio prestado o bien en especie.

En la ciudad de Grecia, se les dio gran importancia debido a surgía la necesidad de mantener al Estado, lo que se lograba por medio de las contribuciones que hacían los

²³ Ob. Cit. Pág. 93.



ciudadanos, quienes en el ejercicio democrático exigían un correcto manejo, inversión y uso de los tributos que aportaban.

Gladys Monterroso de Morales agrega al respecto: “En Roma los ciudadanos romanos no pagaban impuestos, ya que estos eran pagados por los pueblos vecinos, pero después hubo necesidad de que los ciudadanos romanos pagaran, a este tipo de contribución se le conoció como tributium, término que se relaciona con la frase : Al Cesar lo que es del Cesar y a Dios lo que es de Dios”.²⁴

Posteriormente surge la época de Carlos Magno, en donde prácticamente desaparece la figura de los tributos debido a que el comercio deja de existir, convirtiéndose la economía en una forma mas rudimentaria.

Conforme iba pasando el tiempo fue dándose a nivel mundial la importancia debía a los tributos, acontecimiento que se da después de la segunda guerra mundial y con ello obteniendo mayor auge el sistema impositivo, debido al crecimiento de los Estados y por la implementación de un Estado benefactor logrando con ello la recolección de mayores recursos.

Para Guatemala el período de la conquista, significo el desaparecimiento parcial o total de algunos pueblos indígenas y con ello todas sus costumbre, tradiciones su forma de vida; causando con esto y cambio en esas sociedades. Para los conquistadores (los españoles) era una gran necesidad la obtención de mayores cantidades de ganancias

²⁴ **Derecho financiero parte II derecho tributario.** Pág. 89.



de la conquista lo que causo que se utilizara cualquier medio para la realización de ese fin.

Tan grande era la necesidad de la obtención de ganancias que surge como medio la esclavitud, la expropiación de tierras que desde sus orígenes pertenecían a los pueblos indígenas, la tributación, la encomienda, el repartimiento entre otras figuras que fueron formaron la historia de Guatemala, lo que ha provocado giros enormes en la economía del país.

Es por ello que la corona española deja implementado un fuerte sistema de monopolio dentro del comercio.

La ciudad de Santiago de Guatemala fue establecida como un puerto de entrada y salida de todos los productos que eran traficados por España, cumpliendo en ese momento con el pago de la tributación.

De lo antes expuesto nace la denominación de economía que no es mas que la esclavitud y tributación forzosa a la que fueron sometidos los pueblos indígenas.

Teniendo la corona española la gran necesidad de obtener recursos económicos, principalmente cuando esta enfrentaba guerras con otros Estados europeos y siempre teniendo como fin buscar una recaudación con ganancias exorbitantes y entregarlas a su país que fue el precursor en todas las colonias americanas de un sistema impositivo de tributos.



5.2. Carácter contributivo y legal de los tributos:

En sentido estricto el carácter contributivo de los tributos, significa que estos son ingresos que el Estado obtiene para darle cumplimiento al gasto público y por ende a la cobertura de las necesidades de una sociedad. Siendo un deber de los ciudadanos contribuir al gasto público, debido a que el Estado logra cubrir las necesidades de una colectividad a través de la tributación.

Con la existencia de dicho carácter se logra diferenciar los tributos de otras prestaciones de índole patrimonial que el Estado exige y cuya finalidad es sancionadora como es el caso de las multas. Pese a que los tributos tienen como objetivo primordial el financiamiento de las cargas del Estado, puede concurrir objetivos de carácter política económica.

Al referirse de carácter legal, el tributo es impuesto de forma unilateral por los entes públicos facultados para ello, de conformidad con los principios constitucionales y demás reglas jurídicas aplicables al caso, sin que concurra la voluntad del obligado en la relación tributaria.

Debido al carácter coercitivo del mismo, para garantizar una auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones que se tenían frente a los monarcas medievales y que se encuentra en el origen de los Estados constitucionales, en la actualidad el derecho tributario norma el principio de legalidad. En virtud del mismo, se establece que se reserva a la ley la facultad de establecer de todos y cada uno de los



componentes de la obligación tributaria o al menos de sus componentes esenciales al momento de darle cumplimiento.

5.3. Clasificación de los tributos

Cada país se distingue por su sistema impositivo aunque existe mucha similitudes entre sistemas de varios países, Guatemala se destaca por mantener un sistema impositivo estatal en el que se reconocen diversas figuras tributarias como lo son: impuestos, arbitrios, tasas y contribuciones especiales.

Existe una clasificación legal que regula el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, Artículo 10: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras”.

Indicado lo anterior se desarrollara a continuación una a una de las figuras tributarias que regulan el sistema impositivo en Guatemala las que además de encontrarse en la doctrina también son regulados por normas legales:

5.3.1. Impuesto

Monterroso indica “Es aquel tributo exigido en correspondencia a una prestación que se concreta de modo individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva el sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un



patrimonio, la circulación de bienes, la adquisición de rentas, ingresos o el consumo”.²⁵

Dicha carga del impuesto es sobre todas las personas que puedan pagarlos, es decir tomando en cuenta la capacidad económica de estas, la que resulta ser dependiente de la riqueza que tiene por posesión de un patrimonio ya sean impuestos directos y los respectivos impuesto al consumo sean indirectos, obviamente por la capacidad de consumir.

Guillermo Cabanellas y Luis Alcalá Zamora lo define como: “Contribución, gravamen, carga o tributo que se ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas”.²⁶

Mientras que el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, Artículo 11 establece al respecto “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente”.

Es considerado entonces que el impuesto es una carga, prestación o contribución de cumplimiento obligatorio para parte de todas las personas tanto individuales como colectivas, el cual debe ser pagado de forma efectiva al Estado, para que este pueda darle cumplimiento a su fin primordial y con ello cubrir las necesidades de la población.

²⁵ **Ibíd.** Pág. 89.

²⁶ **Diccionario enciclopédico de derecho usual.** Pág. 664.



Entre las características citadas por Monterroso Velásquez de los impuestos se encuentra:

- **Obligatoriedad:** Consiste en la obligación de dar dinero, impuesta esta obligación por la Constitución Política de la República de Guatemala.
- **Estatal:** Debido a que es una obligación que nace del poder imperio del Estado, lo que lo hace coercitivo y la facultad por parte el Estado para hacerlo efectivo utilizando todos los medios legales establecido en las leyes de la materia respectivamente, a través de los órganos administrativos, tanto como para su creación, aplicación y recaudación.
- **Legalidad:** Debidamente establecido en nuestro ordenamiento jurídico por el principio de reserva de ley.
- **Generalidad:** Por ser aplicable a todas las personas que habitan el territorio nacional tanto individual como colectivas.
- **Especialidad:** Va en dependencia de la capacidad económica de las personas, basándose en la realización de determinados actos.

De los antes expuesto se puede observar la importancia de la existencia del impuesto, en un país.

Siendo entonces que con el nacimiento del impuesto el Estado puede darle cumplimiento a su obligación y poder obtener el bien común de la sociedad, siendo el fin supremo de este; así como al momento que la población cumple con el deber de contribuir al gasto público, el mismo logra obtener los recursos suficientes para poder



suplir la necesidades básicas del país y con ello haciendo un país desarrollado tanto en el ámbito financiero, alimenticio, educativo y cultural.

5.3.2. Arbitrio:

Este es un tributo bastante particular, debió a que es decretado a favor de una o varias municipalidades.

Siendo decretado para beneficio de los vecinos de un lugar para llevar a cabo obras determinadas para dicho municipio en particular.

Con respecto a la definición de arbitrio Monterroso nos indica “Es el dinero que el vecino paga al municipio a través las municipalidades con el fin de que éstos puedan cumplir con la prestación de servicios públicos”.²⁷

En particular los arbitrios se pueden definir entonces como las cuotas que las municipalidades cobran a los vecinos, para que con ello se logre el mejoramiento del municipio, para proporcionarle bienestar al mismo.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, Artículo 12 lo define como: “Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.

²⁷ **Ibíd.** Pág. 114.



Su principal objetivo es coadyuvar al desarrollo de una comuna tomando en cuenta las obras de interés colectivo que benefician a las municipalidades considerandos estos como entes autónomos en la administración del territorio nacional por lo tanto los vecinos asentados en ellos, son los que deben de cumplir con esa carga tributaria.

5.3.3. Tasa

Gladys Monterroso indica al respecto: “Es la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace unos de cierto servicios públicos, en un tributo cuyo hecho generador es la actividad del Estado, hallándose esta actividad íntimamente ligada a un contribuyente en un momento determinado”.²⁸

Otros lo ven como una prestación pecuniaria que el Estado exige a todos aquellos hace uso de ciertos servicios públicos.

En ese contexto se puede definir la tasa como: un impuesto que es exigido como una contraprestación por un servicio público que es otorgado de forma individual a todos los usuarios.

El Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 72 regula al respecto “El municipio debe regular y prestar los servicios públicos municipales de su circunscripción territorial y por lo tanto, tiene competencia para establecerlos, mantenerlos, ampliarlos mejorarlos, en los términos indicados en

²⁸ **Ibíd.** Pág. 110.



los artículos anteriores, garantizando un funcionamiento eficaz, seguro, continuo y , en su caso, la determinación cobro de tasas, contribuciones equitativas y justas. Las tasas y contribuciones deberán ser fijadas atendiendo los costos de operación, mantenimiento y mejoramiento de calidad y cobertura de servicios.”

Gladys Monterroso indica ciertas características:

- Exigido por el Estado
- Creado por una ley respectiva
- La recaudación es destinada al servicio que cumple
- El pago es divisible

5.3.4. Contribuciones especiales

Para Carlos Giuliani Fonrouge, “Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados a la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado”.²⁹

Las contribuciones especiales son entonces un tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales propiamente.

Tributo consistente en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un

²⁹ Ob. Cit. Pág. 112.



aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de determinadas obras públicas o establecimiento o ampliación de la misma.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Artículo 13 las define como: “Contribuciones especiales 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.

Contribuciones especiales 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”.

En ese contexto las contribuciones especiales son prestaciones en dinero que el Estado recibe de los particulares teniendo como objeto el bienestar común, dicho bienestar se obtiene de un valor mayor de sus bienes o propiedades, por la realización de la misma obra.

Sus características esenciales son:

- De naturaleza tributaria
- Una actividad productora de beneficios



CAPÍTULO VI

6. Análisis jurídico y doctrinario de los medios de impugnación en el código tributario guatemalteco

Los medios de impugnación conocidos también como medios de defensa o recursos administrativos, son actos administrativos con los que pueden defender sus derechos subjetivos o intereses legítimos todas aquellas personas (administrados) que se consideren afectados por la resolución emitida por un órgano administrativo.

En se contexto se puede establecer que los medios de impugnación, son aquellos recursos que los particulares tienen para oponerse a las resoluciones emitidas por la administración pública.

Gabino Fraga, citado por Hugo H. Calderón Morales define el recurso administrativo como el que “Constituye un medio legal de que dispone el particular, a efecto en sus derechos e intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad, lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad a la inoportunidad del mismo”.³⁰

Siendo entonces medio de impugnación porque obligan al propio órgano a revisar nuevamente su actuación, son medios legales porque son puestos a disposición de los

³⁰ Derecho procesal administrativo. Pág. 79.



particulares para lograr que la administración rectifique su actuación.

6.1. Clases de procedimiento administrativo

Para Hugo Calderón, debe ser conceptualizado, como, la serie de fases que comprende un expediente administrativo, que se ejecutan por o antes las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos cuya finalidad es la decisión administrativa”.³¹

El procedimiento administrativo se encuentra formado por una serie de etapas que ejecuta el órgano administrativo o la administración tributaria según sea el caso de oficio o a solicitud de un particular interesado, con el fin de emitir una decisión.

Considerando lo anterior abordaremos las clases de procedimientos administrativos:

- **Iniciado a solicitud del interesado:** Una vez iniciado por el interesado, su trámite debe ser impulsado de oficio y debe observar las formalidades mínimas, como iniciar presentando memoriales, los que deberán cumplir con los requisitos establecidos en el Artículo 122 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, no obstante que la citada norma legal ha previsto que omisión de cualesquiera de los requisitos, no será motivo para rechazar la solicitud, pero debe de llevarse a cabo la subsanación de las omisiones respectivas, lo cual establece un plazo legal de 15 días los cuales son improrrogables.

³¹ **Ibíd.** Pág. 20.



Siendo necesario que el contribuyente responsable, acredite la calidad con que actuara, dándose el caso de que si este actúa como tercero depositario, mediante un representante legal o un mandatario, se puede llevar a cabo dicha representación con una copia legalizada de los documentos respectivos.

Entre los procedimientos que puede iniciar el contribuyente, se encuentran: a) solicitud de devolución de créditos fiscales de cualquier naturaleza; b) devolución de pagos indebidos o excesos, entre otros.

A la aceptación de dicha solicitud, nacen obligaciones para la administración tributaria, tales como notificar resolución a la solicitud en que se otorga audiencia respectiva al caso, y de llevar a cabo la notificación de la opinión o dictamen correspondiente.

Dentro de un procedimiento administrativo tributario se manejan como prueba, todos aquellos medios de prueba admitidos por derecho; los documentos que se presentan como prueba dentro del expediente, podrán ser presentados en original, copia o fotocopia simple no obstante la administración tributaria podrá solicitar la presentación de los documentos en original o fotocopias legalizadas del mismo.

Se puede dar el caso de que se puede solicitar o realizarse de oficio diligencias para mejor resolver, antes de ser dictada la resolución fina, dichas diligencias serán practicadas en un plazo de 15 días hábiles, teniendo como finalidad establecer:

- Que se tenga a la vista cualquier documento que se considere necesario.



- Que se lleve a cabo la práctica de cualquier diligencia que se considere necesaria.
 - Que se tenga a la vista las actuaciones pertinentes.
- Iniciado de oficio por la administración tributaria: Este es conocido también como procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración, el cual se desarrolla de una manera muy breve. Siendo necesario que se acredite la calidad con que se actúa.

Este es iniciado de oficio por la administración tributaria cuando existe la necesidad de exigir el cumplimiento de una obligación tributaria, notificando de conformidad con la ley al contribuyente del requerimiento respectivo, otorgándole el plazo legal para llevar a cabo dicho cumplimiento.

Al momento que el contribuyente deja de cumplir ante el requerimiento respectivo, la administración tributaria opta por acudir ante la vía judicial, lo cual conlleva a la iniciación de un proceso penal por resistencia a la acción fiscalizadora.

Una vez el contribuyente cumple con el requerimiento, la administración tributaria, sigue con la recepción de las pruebas respectivas, al momento de analizar las pruebas se obtiene como resultado diferencia en la determinación y el pago del tributo o en el incumplimiento de la obligación, esta deberá conceder audiencia al contribuyente, por el plazo legal de 30 días hábiles lo que son improrrogable, para que al efecto el administrado formule descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su



oposición y defensa.

Si el contribuyente no evacua su audiencia se dicta la resolución respectiva que determina el tributo correspondiente y con ello interés, recargos, multas y confirma los ajustes respectivos.

Al contrario si el contribuyente evacua la audiencia en la presenta todos los medios de prueba, se decretan medidas para mejor resolver.

Existe un plazo de 30 días hábiles siguientes al agotar el procedimiento respectivo para que se dicte la resolución administrativa. Dicha resolución puede ser impugnada por medio de los recursos administrativos de revocatoria y reposición.

➤ Los procedimientos de defensa del contribuyente: Como defensa del contribuyente se encuentra el recurso de revocatoria y de reposición; los que constituyen también procedimientos administrativos tributarios en materia de defensa del contribuyente, frente a las resoluciones que le sean desfavorables, dictadas dentro del procedimiento administrativo, no importando si este fue iniciado de oficio por la administración tributaria o a petición de parte por el contribuyente afectado por la misma.

El recurso de revocatoria, este puede ser planteado como medio de control o de defensa en contra de las resoluciones originarias de autoridades subordinadas de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Mientras que el recurso de reposición, es planteado como medio de control o de defensa de las resoluciones originarias del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

6.2. Los recursos administrativos o medios de impugnación

Los procedimientos de impugnación de las resoluciones administrativas, se constituyen por todos aquellos recursos con los que cuentan los particulares para oponerse frente a las resoluciones dictadas por la administración pública. Debido a que todo administrado goza del derecho de que se le aplique el principio de legalidad y juridicidad en las resoluciones dictadas, siempre y cuando vayan apegada a la ley.

Diversos autores han escrito acerca de los recursos administrativos y en ese contexto citamos a Gabino Fraga, que define de una forma muy particular el recurso haciéndolo de la siguiente manera: “constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos e intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin que dicha autoridad, lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de comprobar la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”.³²

Entendemos entonces que son recursos administrativos porque se resuelven dentro de

³² Ob. Cit. Pág. 243.



la administración, obligando al propio órgano que lleve a cabo una revisión nuevamente de su actuación.

Los medios de impugnación son conocidos también como: impugnaciones, medios de defensa, derecho de revisión y remedio administrativo.

6.3. Recursos como medios de defensa

Estos nacen a favor de los administrados, nunca a favor de la o en beneficio de la administración pública, cuando esta emita resoluciones que resulten desfavorables para los administrados o no sean dictadas en el tiempo establecido en ley.

En el derecho procesal administrativo se desarrollan dos vías: a) la vía administrativa, los recursos administrativos propiamente y b) la vía judicial, surgiendo el proceso contencioso administrativo y el amparo, para que estos tengan cavidad debe darse primero el agotamiento de los recursos administrativos.

De lo antes expuesto concluyo que el recurso administrativo es una acto procesal con el cual se defiende el particular ante la administración pública, por medio de la solicitud de revisión a la resolución desfavorable de una petición.

En un principio, la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República, buscaba regular la unificación de los procedimientos de los recursos administrativos. Pero con posterioridad el Artículo 1 del Decreto 98-97 del Congreso de



la República, adiciono el Artículo 17 “bis” el cual regula las excepciones a la aplicación de los procedimientos respectivos, estableciendo “Excepciones. Se exceptúan en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la presente ley, para la substanciación de los recursos de reposición y revocatoria, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos en el Código de Trabajo y por el Código Tributario respectivamente”.

Confirmado lo anterior con el Artículo 45 de la Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, regulando dicho Artículo la clase de recurso a utilizar, dependiendo del caso ya sea en contra de lo resuelto por el Directorio donde procede el recurso de reposición y contra lo resuelto por el superintendente, los intendentes procede el recurso de revocatoria.

6.4. Clasificación de los medios de defensa

Actuando estos como medio de defensa para el particular afectado por una resolución emitida por la administración pública.

Al momento que un administrado considere que una resolución siendo un acto de la administración pública, no ha sido dictada conforme a la ley, la cual resulta ser desfavorable para sus intereses, se ha dejado de resolver algo al respecto o esta no ha sido emitida en el tiempo legal, en ejercicio de su derecho, como defensa puede interponer los medios de defensa siguientes:



➤ **Recurso de revocatoria:**

Es el medio de impugnación conocido en la doctrina como recurso de alzada, el cual es interpuesto en contra de lo resuelto por un órgano subordinado, siendo el superior jerárquico del órgano administrativo quien debe resolverlo.

El fundamento legal del recurso de revocatoria, se encuentra en los siguientes Artículos: Artículo 17 "Bis" del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, que fue adicionada por el Artículo 1 del Decreto 98-97 del Congreso de la República, que establece como excepción en materia tributaria, la no aplicación del procedimiento del recurso de revocatoria, el cual se encuentra regulado en el cuerpo legal en mención, debiéndose aplicar el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.

El Artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, regula que para las resoluciones de la administración pública se debe aplicar el recurso revocatoria lo establecido en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y en el mismo contexto los Artículos 154, 155, 156, 157 y 159 del mismo decreto anteriormente descrito.

Asi como también se establece que el recurso de revocatoria procede contra las resoluciones dictadas por el superintendente y los intendente.

- **Procedencia:** Procede contra la resoluciones o actos administrativos que son



originarias de funcionarios que tengan superior jerárquico, tratándose de la administración tributaria, procederá en contra de todas las resoluciones de las intendencias de fiscalización o de gestión, así como las emitidas por cualquier funcionario que jerárquicamente se encuentre en relación de dependencia jerárquica de dichos órganos.

- **Interposición:** Se interpone ante el mismo órgano administrativo que dictó la resolución, por escrito en un plazo de 10 días hábiles siguientes al recibo de la notificación, siendo un requisito esencial debido que si no se interpone el recurso dentro del plazo señalado se tendrá tácitamente consentida la resolución y prescribe el derecho de impugnar.

Los requisitos para su interposición se encuentran regulados en los Artículos 122 y 154 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

- **Procedimiento:** Cumpliendo con los requisitos y el plazo establecido en ley, se presenta al funcionario que dictó la resolución, siendo este un subordinado únicamente concede o deniega el recurso. Al momento que se admite el recurso, son elevadas las actuaciones al superior jerárquico en un plazo de 5 días.

Habiéndose elevado el expediente, el superior jerárquico de la administración tributaria, si lo considera necesario procede a recabar dictamen de la dependencia técnica de dicha administración, la cual deberá rendirlo en un plazo de 15 días hábiles; dándose audiencia obligatoria a la Procuraduría General de la Nación por el plazo de 15 días hábiles.



Llevándose a cabo lo anterior es facultativo para el superior jerárquico, decretar diligencias para mejor resolver, siendo estas decretadas de oficio o a petición de parte, dentro del plazo de 15 días hábiles.

Vencido el plazo de las diligencias para mejor resolver si se acordaron, al evacuar la audiencia de la Procuraduría General de la Nación el expediente se encuentra en estado de resolver.

Encontrándose en estado de resolver en un plazo de 30 días hábiles siguientes, el superior jerárquico deber dictar la resolución del recurso, ya sea, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida.

- Ocurso: Procede cuando el interesado se presenta ante la autoridad superior a solicitar que se lleve a cabo la revisión de las actuaciones de la autoridad subordinada cuando esta se haya negado a elevar el recurso.

Consistiendo entonces en que la autoridad superior realiza la revisión la razón por la cual fue denegado el trámite del recurso de revocatoria, siempre y cuando exista una previa petición por parte del interesado afectado, procediendo a analizar ordenando concederlo o denegarlo.

Procede en los casos siguientes:

- Si el funcionario facultado no dicta la resolución respectiva.



- Si se da denegación del trámite del recurso: En este caso el particular puede recurrir al ocurso dentro de un plazo 3 días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria del recurso, ante el superior jerárquico.

En el caso que sea la denegatoria del trámite del recurso de revocatoria, el superior jerárquico solicita un informe al funcionario que se negó a darle trámite, dentro del plazo de 5 días hábiles siguientes y si lo considere necesario solicita el expediente original.

Si se declara la improcedencia del ocurso, la administración tributaria interpone una multa de mil quetzales al recurrente.

Pero si se declarara con lugar el ocurso, la administración tributaria entrara a conocer el recurso de revocatoria en definitiva sobre el fondo del recurso.

- Resolución: Se pueden dar las siguientes resoluciones:
 1. Resuelve anulando la resolución recurrida, siendo entonces una resolución favorable.
 2. Confirma la resolución, siendo entonces desfavorable.
 3. No se resuelve y como consecuencia surge el silencio administrativo adjetivo teniendo entonces el recurrente las siguientes opciones:
 - a) Esperar
 - b) Acudir a la vía judicial, a través de un contencioso administrativo
 - c) Interponer un amparo



➤ **Recurso de reposición:**

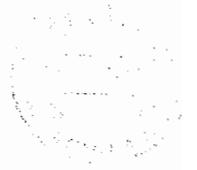
Hugo Calderón ha escrito “Es un medio de impugnación que doctrinariamente se le denomina el recurso gracioso y jerárquico, el cual se plantea contra lo resuelto por un órgano superior jerárquico y el propio órgano administrativo es el que debe revisar su propia actuación y resolver el recurso”.³³

Dicho recurso procede contra de las resoluciones emitidas por el órgano superior de la administración tributaria, actuando como un medio de control que se plantea para impugnar las resoluciones originarias del superior jerárquico de la administración tributaria, es decir directorio de la superintendencia de la administración tributaria.

El Artículo 17 “Bis” de la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República, establece que en materia tributaria se aplicaran los procedimientos del recurso de reposición regulados en el Código Tributario, respectivamente.

Asi como también se indica en el Artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, que cuando se trate de resoluciones de la administración tributaria, se aplicara el procedimiento del recurso de reposición regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República. Estableciendo que el recurso de reposición procede contra las resoluciones emitidas por el directorio de la superintendencia de la administración tributaria.

³³ **Ibíd.** Pág. 140.



Su procedimiento se encuentra regulado en los Artículos 157, 158 y 159 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

- **Interposición:** Se interpone por escrito en un plazo de 10 días hábiles siguientes al de la notificación desfavorable, ante el mismo directorio de la superintendencia de administración tributaria, siendo este que dicto la resolución que resulto ser desfavorable para el administrado que se vio afectado por la misma.

No se requiere que cumpla con formalidades legales únicamente que sea presentado en tiempo, pero el presente recurso administrativo, según el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, en su Artículo 154, solo es necesario que el memorial de interposición reúna los requisitos esenciales del Artículo 122 del mismo cuerpo legal.

Estableciendo también dicho Artículo que si se omitiere alguno de los requisitos regulados en este, que no podrá ser motivo de rechazo de la solicitud.

- **Procedimiento:** Se interpone en un plazo de 10 días hábiles siguientes a la última notificación de la resolución que se recurre.

Se presenta ante el directorio quien fue el que la dicto, y si lo considera necesario, recabará dictamen de la dependencia técnica de la administración tributaria, que deberá rendirlo dentro del plazo de 15 días hábiles; dándole audiencia obligatoria a la Procuraduría General de la Nación por un plazo d 15 días hábiles.



Llevado a cabo lo anterior, es facultativo para el directorio dictar diligencias para mejor resolver, ya sean de oficio a petición de parte, dentro del plazo de 15 días hábiles.

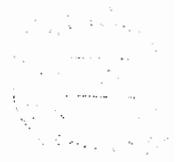
Vencido el plazo de las diligencias para mejor resolver o no se acordó dictar las mismas, al evacuar la audiencia a la Procuraduría General de la Nación, el expediente se encuentra en estado de resolver.

Dentro de 30 días hábiles, siguientes a la fecha en que se encuentra el expediente en estado de resolver, el directorio de la administración tributaria, debe dictar la resolución del recurso de reposición, ya sea, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución impugnada.

- Resolución: Se puede resolver de las formas siguientes:
- Si resuelve anulando la resolución recurrida, favorable.
- Si resuelve confirmando la resolución recurrida, es desfavorable.

En este caso, si el administrado no está de acuerdo, debido que ya no existe recurso administrativo pendiente, se tiene por agotada la vía administrativa, pudiendo accionar la vía judicial, para que a través de la sentencia se deje sin efecto lo resuelto por el directorio.

Agotada la vía administrativa, se puede iniciar un proceso contencioso administrativo, interponiéndose dentro del plazo de 3 meses siguientes a la última resolución del recurso de reposición.



Dándose en algunos casos que no se resuelve y ya han transcurridos 30 días hábiles siguientes a la fecha que el expediente se encuentra en estado de resolver, en este caso se produce un silencio administrativo adjetivo, por lo que el administrado puede optar por:

- Seguir esperando
- Proceder a la vía judicial, interponiendo un recurso contencioso administrativo.

Interposición de amparo: según lo establece el Artículo 10 y 49 del Decreto 1-86 del Congreso de la República, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, regulando un plazo de 30 días hábiles siguientes a la fecha que el expediente se encuentra en estado de resolver.

6.5. Silencio administrativo

Es una figura en la que recae la administración tributaria, la cual se encuentra sujeta al control legal, surgiendo por la inacción de la administración pública cuando exista una petición realizada por algún particular, también por la falta de resolución ante la interposición de los recursos administrativo.

Hugo Calderón indica al respecto que es “La figura jurídica en la que, el órgano administrativo dotado de competencia administrativa, no resuelve las peticiones o las impugnaciones de los administrados”.³⁴

³⁴ Derecho administrativo I. Pág. 227.



En ese contexto, cabe indicar entonces que el silencio administrativo es cuando la administración pública deja de resolver una petición hecha por un particular, dentro del plazo legal.

Existen algunas condiciones para que se pueda dar un silencio administrativo y surta efectos legales, entre las que se encuentran:

- Que la administración pública deba legalmente hacer o resolver algo, teniendo competencia para lo mismo.
- Que exista un plazo legal, el mismo haya transcurrido y la administración pública no se pronuncie o actué al respecto.

6.6. Clases de silencio administrativo

Según la doctrina, las clases de silencio administrativo son:

- De naturaleza sustantiva: surgiendo el mismo cuando existe la petición de un particular, quien lleva a cabo dicha petición en base a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, y no obtiene la resolución administrativa a que esta obligada a emitir la administración pública. No teniendo efectos tanto favorables o desfavorables, debió a que no se encuentra regulado en la ley y por ende no se le han designado.

Teniendo el administrado las siguientes alternativas:



- Consentir el silencio y esperar por un tiempo indefinido la resolución
- Rechazar el silencio por parte de la administración pública y acudir a la vía judicial, a través de la interposición de un amparo.

En materia tributaria, existe el silencio administrativo de naturaleza sustantiva, teniendo efectos favorables, establecido en el Artículo 41 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, "Retenciones. Las personas individuales o jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los registros mercantiles o civiles, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así esté autorizado, en los plazos y condiciones que dicha ley especifique.

No obstante lo anterior, el contribuyente podrá solicitar a la administración tributaria que no se efectuó la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca. La administración tributaria deberá resolver dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente".

- De naturaleza adjetiva: Este surge por la falta de la resolución de un recurso interpuesto contra una resolución administrativa. Siendo su naturaleza procesal, pues al momento que un particular impugna una resolución pasa de lo sustantivo a lo procesal.



Su fundamento legal se encuentra en el Artículo 16 del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, el cual establece “Transcurrido treinta días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que el ministerio o la autoridad correspondiente haya proferido resolución, se tendrá, para el efecto de usar la vía contencioso administrativa, por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución que motivó el recurso.

El administrado, si conviene a su derecho, podrá accionar para obtener la resolución del órgano que incurrió en el silencio”.

Existiendo una excepción en materia tributaria, ya que el Código Tributario regula los procedimientos aplicables cuando se trate de recursos tanto de revocatorio como de reposición, así como el silencio administrativo adjetivo, lo que se encuentra regulado en el Artículo 157 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, estableciendo “Transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto que el interesado puede interponer el recurso de lo contencioso administrativo.

Es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso de lo contencioso administrativo.

En consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego



interponer dicho recurso”.

Produciéndose los efectos siguientes:

- Por la falta de resolución del recurso, se tiene resuelto desfavorablemente.

Pudiendo optar el interesado por:

- Consentir el silencio y espera indefinidamente la resolución.
- Negarse a la aceptación del silencio y acudir a la vía judicial, interponiendo un amparo y ejerciendo con ello un control judicial en contra del órgano administrativo que dejó de resolver.
- Ejercer su derecho de acudir a la vía de lo contencioso administrativo, debido a que el recurso fue resuelto tácitamente de forma desfavorable, quedando así agotada la vía administrativa.

6.7. Análisis y soluciones de los medios de defensa

Debido a la importancia y relevancia que tienen y han tenido los medios de defensa o recursos administrativos, específicamente el recurso de revocatoria y de reposición, resulta de suma importancia que el Estado, siendo el que debe velar por el bienestar de la población en general, de a conocer de un forma periódica y constantemente la información necesaria y llevar a cabo un método adecuado para capacitar a los empleados y funcionarios públicos, de la administración tributaria, para lograr con ello



la prestación un mejor servicio ante los administrados.

Cumpliendo con lo establecido en la norma legal, dándose dentro del plazo respectivo, se obtiene resultados positivos para la administración pública en representación del Estado.

Asi como para los contribuyentes es necesario que estos sean conocedores del derecho que les asiste ante la administración tributaria de poder solicitar la revisión de una resolución que se emitido y no fue apega al derecho, dictada de forma desfavorable para los intereses de los mismos, o ya sea que no fue emitida en el plazo estipulado en la ley.

Resultando necesario como importante que los administrados en su papel de contribuyentes tengan conocimiento de los medios de defensa que existen, para que estos puedan oponerse a las resoluciones emitidas por administración atributaría, cuando estos consideren que están siendo violentados en sus derechos.

Todo expuesto anteriormente tiene un fundamento legal, encontrándose regulado en leyes específicas, siendo estas la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-98 del Congreso de la República y en Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República específicamente.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

En Guatemala existe un desconocimiento por parte de los pobladores en su papel de contribuyentes acerca de los medios de impugnación regulados en Código Tributario guatemalteco, los que funcionan como medio de defensa para los administrados al momento que se vean afectados sus intereses por las resoluciones emitidas en forma desfavorable o fuera del tiempo establecido en ley por la Superintendencia de Administración Tributaria.

Debido al desconocimiento del derecho que les asiste como administrados de poder interponer recursos administrativos en contra de dicha institución, muchas veces se ven violados sus derechos al dictarse resoluciones que en definitiva provocan resultados negativos a sus intereses.

Partiendo del desconocimiento de los administrados en necesario dar a conocer a los contribuyentes acerca del derecho que les asiste de impugnar las resoluciones que les sean desfavorables, así mismo deben llevarse a cabo capacitaciones de forma constante para que los empleados y funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, tengan un mejor conocimiento acerca de los recursos administrativos, logrando con ello que se emitan resoluciones apegadas a la legislación vigente en el País .



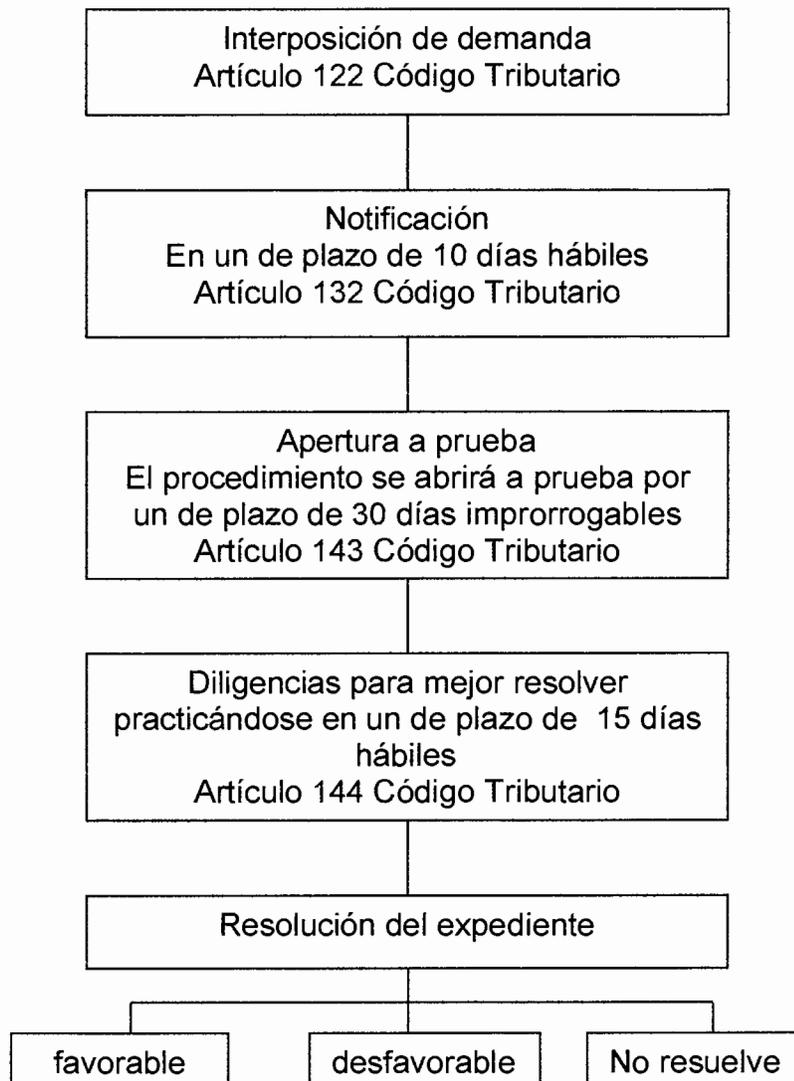


ANEXOS



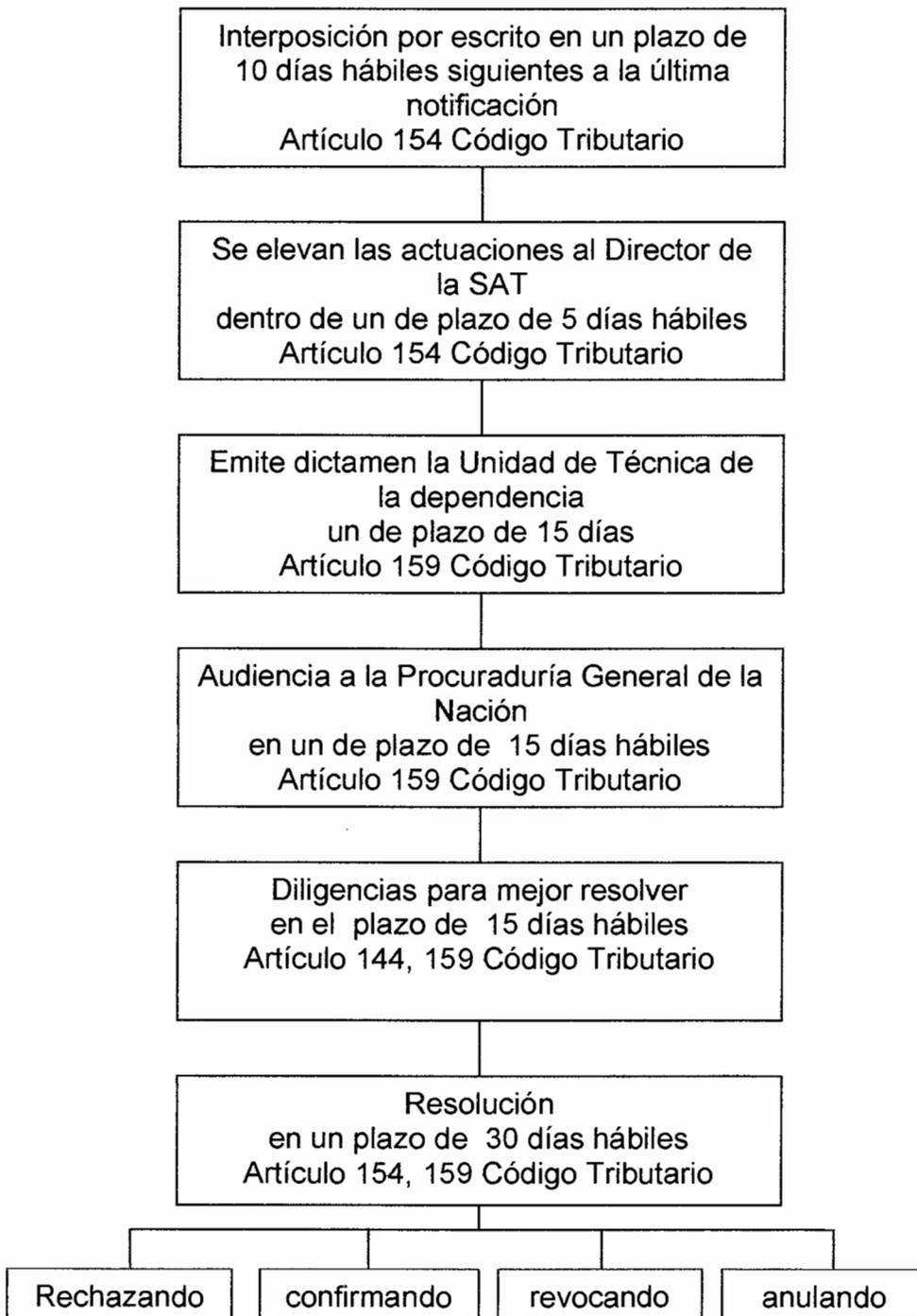


PROCESO ADMINISTRATIVO



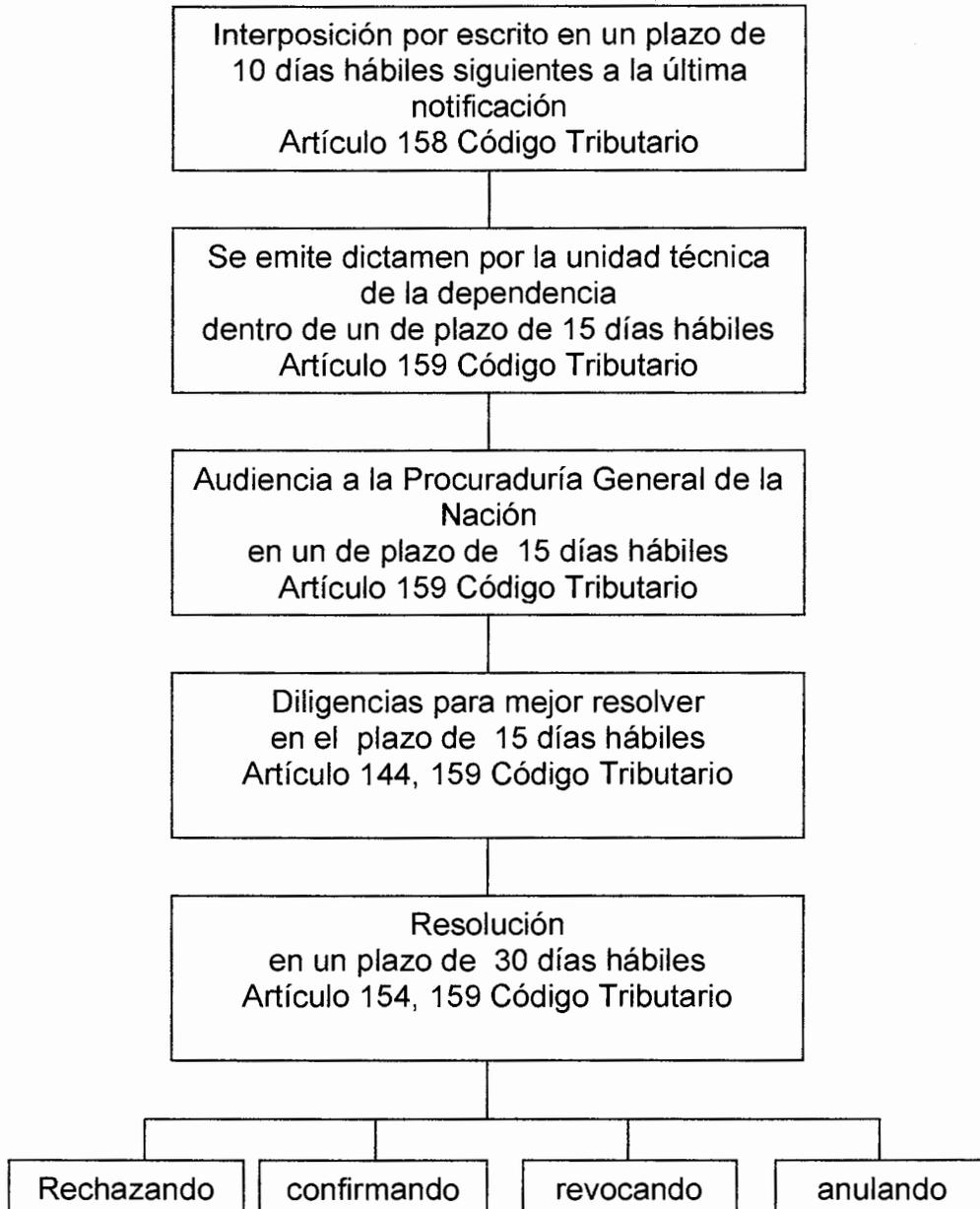


RECURSO DE REVOCATORIA





RECURSO DE REPOSICIÓN





BIBLIOGRAFÍA

BALLBÉ, Manuel y Marta Franch. **Manual de derecho administrativo**. Universidad Autónoma de Barcelona: Ed. Marqués Tallers Gráficos, (s.f).

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1976.

CABANELLAS, Guillermo y Zamora Y Castillo, Luis Alcalá. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. 14ª. ed. Tomo III. Buenos Aires Argentina: Ed. Heliasta S. R.L., 1979.

CALDERON M. Hugo H. **Derecho administrativo I**. 4ª. ed. Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix, 2001.

CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. 6ª. ed. Guatemala: Ed. Litografía Orión, 2005.

FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo**. 40ª. ed. México: Ed. Porrúa, 2000.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero**. 3ª. ed. Vol. I. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1982.

[http://earchivo.uc3m.es/bitstream/10016/9381/1/Proyecto_Docente_RUIZ_ALMENDRA L.pdf](http://earchivo.uc3m.es/bitstream/10016/9381/1/Proyecto_Docente_RUIZ_ALMENDRA_L.pdf). (Consulta: 28/06/2013).

MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. 3ª. ed. Chile: Ed. Jurídica de Chile, 1964.

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos de finanzas, finanzas públicas**. Tomo I. Guatemala: Ed. Taller Estudio de Artes Gráficas, 2006.



MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte II derecho tributario**. 3ª. ed. Guatemala, Centro América: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2004.

REYES PONCE, Agustín. **Administración de empresas teoría y práctica, primera parte**. México: Ed. Iemusa, 1980.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta. **Proyecto docente e investigador en derecho financiero y tributario**. Universidad Carlos III de Madrid, 2007.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Tomo I. Madrid, España: (s.e), 1932.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. 6ª. ed. Buenos Aires, Argentina, 1997.

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, 1986.

Código Tributario. Decreto 6-91, Congreso de la República de Guatemala, 1991.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto 119-96, Congreso de la República de Guatemala, 1996.

Código Municipal. Decreto 12-2002, Congreso de la República de Guatemala, 2002.

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Decreto 1-86. Congreso de la República de Guatemala, 1986.



Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Decreto 1-98, Congreso de la República de Guatemala, 1998.

Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas. Decreto 31-2002, Congreso de la República de Guatemala, 2002.

Ley de Bancos y Grupos Financieros. Decreto 19-2002, Congreso de la República de Guatemala, 2002.