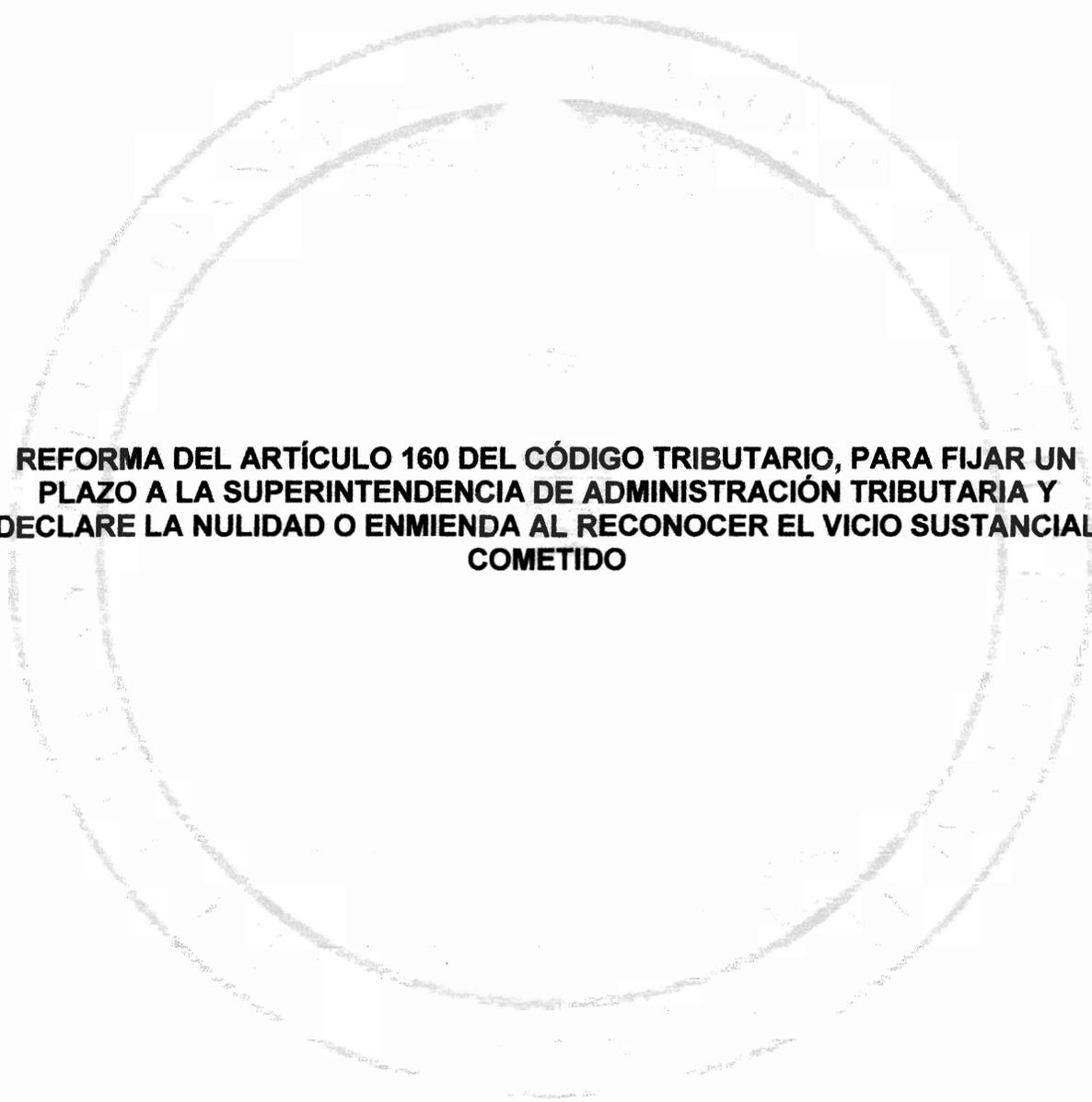


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



**REFORMA DEL ARTÍCULO 160 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, PARA FIJAR UN
PLAZO A LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y
DECLARE LA NULIDAD O ENMIENDA AL RECONOCER EL VICIO SUSTANCIAL
COMETIDO**

ANDREA VIRGINIA MERIDA MAZARIEGOS

GUATEMALA, JULIO DE 2016

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

**REFORMA DEL ARTÍCULO 160 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, PARA FIJAR UN
PLAZO A LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y
DECLARE LA NULIDAD O ENMIENDA AL RECONOCER EL VICIO SUSTANCIAL
COMETIDO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

ANDREA VIRGINIA MERIDA MAZARIEGOS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, julio de 2016

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

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL I: Lic. Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II: Licda. Rosario Gil Pérez
VOCAL III: Lic. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V: Br. Freddy Noé Orellana Orellana
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

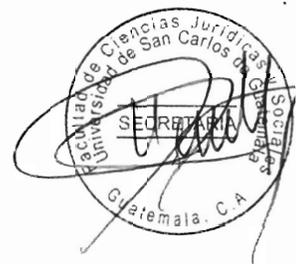
Primera Fase:

Presidente: Licda. Adela Lorena Pineda Herrera
Vocal: Licda. Ana Elvira Polanco Tello
Secretario: Lic. Gustavo Adolfo Barreno Queme

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Edgar Rolando Cuyun Bustamante
Vocal: Licda. Emma Graciela Salazar Castillo
Secretario: Licda. Gloria Isabel Lima

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 el Examen General Público).



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala,
 12 de enero de 2015.

Atentamente pase al (a) Profesional, FLOR DE MARIA GIRON LOPEZ
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
ANDREA VIRGINIA MERIDA MAZARIEGOS, con carné 201014440,
 intitulado REFORMA DEL ARTÍCULO 160 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, PARA FIJAR UN PLAZO A LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DECLARE LA NULIDAD O ENMIENDA AL
RECONOCER EL VICIO SUSTANCIAL COMETIDO.

Hago de su conocimiento que está facultado (a) para recomendar al (a) estudiante, la modificación del
 bosquejo preliminar de temas. las fuentes de consulta originalmente contempladas; así como, el título
 de tesis propuesto.

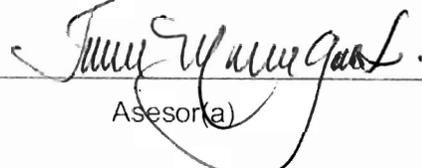
El dictamen correspondiente se debe emitir en un plazo no mayor de 90 días continuos a partir de
 concluida la investigación, en este debe hacer constar su opinión respecto del contenido científico y
 técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros
 estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, la conclusión discursiva, y la
 bibliografía utilizada, si aprueba o desaprueba el trabajo de investigación. Expresamente declarará
 que no es pariente del (a) estudiante dentro de los grados de ley y otras consideraciones que estime
 pertinentes.

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.


 DR. BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 30 / 11 / 2015


 Asesor(a)



Licda. Flor de María Girón López
Abogada y Notaria
Teléfono No. 41513056



Guatemala, 20 de enero de 2016

Doctor
Bonerge Amilcar Mejía Orellana
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Doctor Mejía Orellana:

En cumplimiento del nombramiento de fecha quince de enero de dos mil quince, emitido por la Unidad de Asesoría de Tesis, procedí a ASESORAR el trabajo de tesis de la bachiller **ANDREA VIRGINIA MERIDA MAZARIEGOS**, intitulada: **"REFORMA DEL ARTÍCULO 160 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, PARA FIJAR UN PLAZO A LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DECLARE LA NULIDAD O ENMIENDA AL RECONOCER EL VICIO SUSTANCIAL COMETIDO"**, declarando expresamente que no soy pariente de la bachiller dentro de los grados de ley por lo que me complace manifestarle lo siguiente:

1. Para el efecto me permito informar a usted : a) que el trabajo de tesis que procedí a asesorar se encuentra elaborado conforme a la perspectiva doctrinaria adecuada y moderna de los textos legales relacionados con la disciplina penal; b) que el trabajo referido se encuentra contenido en cinco capítulos, comprendiendo en los mismos aspectos importantes del tema, de tal forma que la autora en el análisis realizado demuestra que efectivamente, el Artículo 160 último párrafo del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, debe ser reformado en el sentido de establecer un plazo a la Superintendencia de Administración Tributaria para que declare, de oficio, la enmienda o la nulidad en los expedientes administrativos que así lo ameriten y evitar de esta manera la declaración tardía por este ente y afectar de manera negativa al contribuyente, y de esta manera no permitir que el procedimiento administrativo tributario se tenga que retrotraer por una declaración tardía por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria en cuanto a poder enmendar los vicios sustanciales cometidos en el expediente administrativo y poderlo corregir en el momento oportuno.

Licda. Flor de María Girón López
Abogada y Notaria
Teléfono No. 41513056

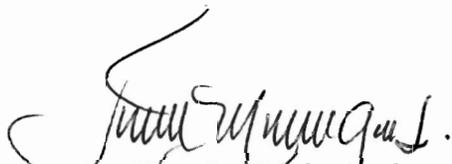


2. Que realicé las recomendaciones del caso, así como las correcciones atinentes y necesarias, mismas que fueron observadas y cumplidas fehacientemente por la sustentante del presente trabajo.

En mi opinión, la tesis, efectivamente cumple con los requisitos del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, y para el efecto hago constar que: a) el contenido científico y técnico contribuye a concientizar sobre la necesidad de reformar el Código Tributario en su Artículo 160; b) en cuanto a la metodología utilizada, en su desarrollo se observó la aplicación científica de los métodos analítico e inductivo; c) en lo concerniente a las técnicas de investigación la sustentante aplicó las técnicas de investigación documental y la ficha bibliográfica; d) para el efecto, la redacción utilizada reúne las condiciones exigidas en cuanto a claridad y precisión, de tal forma que sea comprensible al lector; e) en la conclusión discursiva la sustentante brinda un importante aporte jurídico, así como un enfoque doctrinario y legal, al recomendar que se propicie una iniciativa de ley, para que se reforme el Artículo 160 último párrafo del Código Tributario, porque sólo de esta forma se puede evitar que la Superintendencia de Administración Tributaria declare, de oficio, tardíamente la nulidad o la enmienda en un procedimiento administrativo tributario; f) la bibliografía utilizada es reciente, acorde y exacta para cada uno de los temas desarrollados en la tesis.

De lo expuesto deriva que es invaluable la contribución científica que la sustentante realiza en la tesis; por lo que al haberse cumplido los requisitos legales exigidos, resulta pertinente aprobar el informe final de tesis y para el efecto emito **DICTAMEN FAVORABLE**.

Atentamente,


Licda. Flor de María Girón López
Abogada y Notaria
Colegiado No. 9052

Flor de María Girón López
Abogada y Notaria



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 23 de junio de 2016.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis de la estudiante ANDREA VIRGINIA MERIDA MAZARIEGOS, titulado REFORMA DEL ARTÍCULO 160 DEL CÓDIGO TRIBUTARIO, PARA FIJAR UN PLAZO A LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y DECLARE LA NULIDAD O ENMIENDA AL RECONOCER EL VICIO SUSTANCIAL COMETIDO. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

WELM/srrs.

Lic. Daniel Mauricio Tejeda Ayestas
 Secretario Académico



Lic. Aidán Ortiz Orellana
 DECANO





DEDICATORIA

- A DIOS:** El Ser Supremo, por ser la luz que alumbró y guió mi camino, llenándome de sabiduría, fortaleza y entendimiento, permitiéndome día a día ir tejiendo un sueño que ahora muere, porque se ha convertido en una realidad, gracias a Él y a las personas que puso en mi camino.
- A MIS PADRES:** César Humberto Mérida Barrios por su apoyo y amor y María del Carmen Mazariegos Santizo, a la gran mujer, madre y gran amiga incondicional, por su amor, ejemplo, dedicación, apoyo incondicional y por ser el pilar fundamental para lograr este triunfo, todo mi amor, admiración e infinito agradecimiento para ti. Te amo.
- A MIS HERMANOS:** Leslie Alejandra, Vivian Lisette y Julio César, por el apoyo y cariño brindado a lo largo de mi vida.
- AL LICENCIADO:** William Ramos Aguilar y a su familia, por su apoyo y contribuir a la realización del presente triunfo alcanzado.
- A MIS AMIGOS (AS):** Ada Alejandra Ramos Colindres, Jennifer Rosaura Conde Pereira por su sincera, valiosa y desinteresada amistad y su gran apoyo en los buenos y malos momentos juntas, Mónica Ayala, Ariel Monterroso y Manolo De León, con quienes compartí momentos inolvidables dentro y fuera de las aulas Universitarias.
- A MI ASESOR (A):** Licenciada Flor De María Girón López, por su tiempo y apoyo brindado para la realización del presente trabajo.
- AL LICENCIADO:** M.A. William Enrique López Morataya, por haber dedicado su tiempo y conocimiento en la revisión del presente trabajo en la etapa de comisión y estilo.



**A LA
UNIVERSIDAD DE
SAN CARLOS DE
GUATEMALA:**

En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales y a sus catedráticos por haberme brindado la preparación académica para el futuro ejercicio de esta profesión y quienes día a día transmitieron sin egoísmo sus conocimientos a mi persona.

**AL PUEBLO DE
GUATEMALA:**

Por haber sustentado mis estudios y al cual le debo un infinito agradecimiento esperando poder compensarlo con mi trabajo digno al servicio del mismo.



PRESENTACIÓN

El presente trabajo se llevó a cabo de acuerdo al tipo de investigación cualitativa, teniendo como técnica fundamental la observación y el análisis de las sentencias emitidas por la honorable Corte de Constitucionalidad, que se refieren al problema planteado. Se realizó en el ámbito del derecho tributario, por cuanto tiene sus orígenes en los procedimientos administrativos tributarios en los cuales intervienen la Superintendencia de Administración Tributaria, ente encargado de llevarlos a cabo y el contribuyente o responsable.

Para llevar a cabo la presente investigación se analizaron los expedientes comprendidos del año 2010 al año 2014, años en los cuales se da una mayor incidencia de este problema.

La falta de un plazo legal para que la Superintendencia de Administración Tributaria, declare, de oficio, la enmienda o nulidad dentro de un expediente administrativo versus el plazo de tres días que la ley otorga al contribuyente para su planteamiento desde el momento que verifica el vicio sustancial, error u omisión dentro de un expediente administrativo, refleja una violación al principio de igualdad entre sujeto activo y pasivo.

Con esta investigación se demuestra que realmente existe una desigualdad entre sujeto activo y pasivo de la relación jurídico tributario, poniendo en un plano de desigualdad al sujeto pasivo, lo cual podría modificarse mediante una reforma al Artículo 160 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala; y de esta manera, evitar que la Superintendencia de Administración Tributaria declare la enmienda o nulidad mucho tiempo después de conocida la infracción cometida y no perjudique al contribuyente o responsable.

HIPÓTESIS

Mediante la reforma al Artículo 160 del Código Tributario, estableciendo un plazo para la declaratoria, de oficio, de la nulidad o la enmienda al procedimiento, a la Superintendencia de Administración Tributaria, se evitaría que esta se encuentre en un plano de ventaja frente al contribuyente, ya que a este, la ley sí le fija un plazo de tres días que inician a partir que conoce el yerro cometido; y a partir de ahí, promueva el remedio procesal; reflejándose una desigualdad entre ambos sujetos, los cuales dentro de la tramitación del procedimiento administrativo deben gozar de las mismas garantías, derechos y obligaciones.





COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Ha quedado establecido que no existe un plazo, para que la Superintendencia de Administración Tributaria, como ente encargado de la tramitación de expedientes administrativos tributarios, al tener pleno conocimiento de errores o vicios sustanciales cometidos en la tramitación de los mismos declare, de oficio, la enmienda o la nulidad según sea el caso, declarándola mucho tiempo después de conocido el vicio sustancial o error cometido, afectando directamente al contribuyente o responsable.

Derivado de lo anterior, y para evitar que se sigan dando casos en los cuales se afecte al contribuyente con la aplicación tardía de los remedios procesales con los que cuentan tanto este, como la Superintendencia de Administración Tributaria, se hace necesaria la reforma al Artículo 160 del Código Tributario en su último párrafo, a través del cual, se le fije expresamente, un plazo igualitario de tres días, contados a partir de que tenga pleno conocimiento del vicio sustancial o error cometido y declare, de oficio, la enmienda o la nulidad al procedimiento administrativo tributario.

ÍNDICE



Introducción.....	i
-------------------	---

CAPÍTULO I

1. Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	1
1.1. Antecedentes.....	1
1.2. Motivos de su creación.....	2
1.3. Objeto.....	3
1.4. Funciones.....	4
1.5. Figuras organizativas.....	5
1.5.1 El Directorio.....	5
1.5.2 El superintendente.....	7
1.5.3 Intendencias.....	8
1.6. Dependencias.....	10

CAPÍTULO II

2. Relación jurídico tributario.....	11
2.1 Denominaciones.....	11
2.2 Definición doctrinaria.....	11
2.3 Definición legal.....	13
2.4 Naturaleza.....	13
2.5 Características.....	14
2.6 Elementos.....	17
2.6.1 Elemento personal.....	17
2.6.2. Hecho generador.....	22
2.6.3. Elemento temporal.....	23
2.6.4. Elemento cuantitativo.....	23
2.6.5. Elemento impositivo.....	23
2.6.6. Elemento finalista.....	24



CAPÍTULO III

3.	Procedimiento administrativo tributario.....	25
3.1.	Definición.....	26
3.2.	Determinación del impuesto	27
3.3.	Formas de establecer la determinación tributaria.....	28
3.3.1.	Por el sujeto pasivo.....	28
3.3.2.	Determinación de oficio.....	29
3.3.3.	Determinación mixta.....	30
3.4.	Estructura del procedimiento administrativo tributario.....	30
3.4.1.	Iniciación.....	30
3.4.2.	Verificación o comprobación.....	31
3.4.3.	Audiencia.....	32
3.4.4.	Período de prueba.....	33
3.4.5.	Medidas para mejor resolver.....	34
3.4.6.	Resolución.....	34
3.5.	Recursos en contra de las resoluciones emitidas por la administración tributaria	35
3.5.1.	Recurso de revocatoria.....	35
3.5.2.	Recurso de reposición.....	37

CAPÍTULO IV

4.	Remedios procesales dentro de un procedimiento administrativo tributario	41
4.1.	Definición.....	41
4.2.	Enmienda del procedimiento.....	42
4.2.1.	Definición.....	42
4.2.2.	Naturaleza jurídica.....	43
4.3.	Nulidad.....	44
4.3.1.	Antecedentes.....	44
4.3.2.	Definición.....	45



4.3.3. Características.....	
4.4. Procedencia y tramitación de la nulidad y enmienda.....	47
4.5. Inexistencia de un plazo para que la Superintendencia de Administración Tributaria declare, de oficio, la enmienda o nulidad en un procedimiento administrativo tributario una vez conocido el vicio sustancial cometido.....	48

CAPÍTULO V

5. Estudio y análisis de los pronunciamientos de la Corte de Constitucionalidad Con relación al plazo para declarar, de oficio, la nulidad o enmienda en un procedimiento administrativo tributario	55
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	65
ANEXOS.....	67
BIBLIOGRAFÍA.....	76



INTRODUCCIÓN

Todo procedimiento administrativo en su desarrollo debe contar con los mismos derechos y obligaciones para los sujetos que intervienen en el, respetando y aplicando el principio de igualdad el cual está garantizado constitucionalmente, derivado de ello el interés de la presente investigación es, para que a la Superintendencia de Administración Tributaria se le fije un plazo para que declare la enmienda o la nulidad una vez tenga pleno conocimiento de la infracción cometida dentro del expediente administrativo evitando de esta manera la vulneración al principio de igualdad y desventaja entre ambos sujetos y que el contribuyente o responsable por esa falta de decretoria, de oficio, se vea perjudicado.

Asimismo los objetivos logrados con la investigación fueron: determinar en qué consiste la declaratoria de nulidad o enmienda, dentro del procedimiento administrativo y cuáles son sus efectos jurídicos cuando esta se lleva a cabo mucho tiempo después de conocido el vicio sustancial o infracción; así como, establecer la desigualdad existente entre el sujeto activo y el sujeto pasivo dentro de la relación jurídica tributaria, al no existir un plazo igualitario para, declarar la nulidad o enmienda dentro del procedimiento administrativo una vez conocido el vicio sustancial. Los cuales se pudieron llevar a cabo por medio del respectivo análisis de las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad en esta materia.

Se comprobó la hipótesis basada en la propuesta de reformar el Artículo 160 en su último párrafo del Código Tributario, para fijarle un plazo igualitario a la Superintendencia de Administración Tributaria para declarar, de oficio, la enmienda o la nulidad, una vez tenga pleno conocimiento del vicio sustancial o error cometido.

La presente tesis está estructurada en cinco capítulos; siendo los siguientes: en el capítulo uno, se presentan aspectos relativos a la Superintendencia de Administración Tributaria como lo es su creación, forma organizativa y demás elementos de dicho ente; el capítulo dos, se refiere a la relación jurídico tributaria definiendo a la misma y estableciendo los elementos que la conforman; en el capítulo tres, se aborda lo



referente al procedimiento administrativo tributario, haciendo énfasis a cada una de sus etapas; en el capítulo cuatro, se desarrolla lo relacionado a los remedios procesales dentro de un procedimiento administrativo tributario como lo son la nulidad y la enmienda al procedimiento; y en el capítulo cinco, se hace un breve análisis de las sentencias emitidas por la Corte de Constitucionalidad en cuanto a la declaratoria tardía de la nulidad o enmienda por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se utilizó el método deductivo, mediante el cual se analizó la información proveniente de casos concretos en los cuales se declaró, de oficio, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, la nulidad o enmienda en un procedimiento administrativo mucho tiempo después de tener pleno conocimiento del vicio sustancial cometido, aplicando la técnica documental para la obtención material de las sentencias emitidas por la Corte de Constitucional.

Se concluye, en la evidente necesidad de reformar el Artículo 160 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Que la desigualdad de que es objeto el contribuyente o responsable, al imponérsele un plazo para el planteamiento de la enmienda o nulidad según sea el caso, plazo que no se le impone a la Superintendencia de Administración Tributaria, así como los efectos de la tardía declaración de la misma.



CAPÍTULO I

1. Creación de la Superintendencia de Administración Tributaria

1.1. Antecedentes

“El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997, un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país, dentro de las que se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- para modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en el Programa de Modernización del Sector Público y en los Acuerdos de Paz.

El proyecto de creación y puesta en marcha de la Superintendencia de Administración Tributaria se inició en septiembre de 1997, con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficaz y eficiente, que se encargara de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente”.¹

En base a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en sus Artículos uno y dos establece que la Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que

¹ Pineda Vicente, Susana Elizabeth. **La garantía de una correcta tributación en la formulación de ajustes relacionados con impuestos de comercio exterior.** Pág. 1



le asigna dicha ley, asimismo, gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Tendrá su domicilio principal, para todos los efectos legales su oficina central en la ciudad de Guatemala y podrá fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar, (Coordinaciones Regionales, Aduanas en general, Gerencias de Apoyo, entre otras), su denominación podrá abreviarse SAT.

1.2. Motivos de su creación

Uno de los motivos más importantes para la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo constituyó la firma de los acuerdos de paz, suscritos por el Gobierno de la República de Guatemala en Diciembre de 1996, mediante los mismos, se adquirió el compromiso de llevar a cabo las medidas pertinentes de administración y legislación tributaria las que permitirán el incremento a la carga tributaria del país.

Otro aspecto relevante, lo constituyó el fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, a través del combate a la evasión, defraudación y contrabando, la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad de los sistemas que se aplican para la recaudación y un mejor servicio y atención a los contribuyentes, de manera que se incentive la moral y educación tributaria de los contribuyentes o responsables quienes deben llevar a cabo el cumplimiento de la obligación tributaria.

Para alcanzar los objetivos anteriormente planteados, se hizo necesaria la creación de una entidad descentralizada, con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, en la cual el Estado delega las facultades y atribuciones necesarias para la debida



administración, recaudación, control y fiscalización de los tributos, la cual gozaría de independencia económica, funcional y administrativa.

La finalidad de la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria de Guatemala, fue algo más allá que la organización de una renovada y vigorizada entidad encargada de la recaudación y fiscalización de los tributos en el país.

1.3. Objeto

La responsabilidad por el manejo de fondos públicos es un pilar de la buena gestión financiera pública. Los entes fiscalizadores son entidades públicas nacionales encargadas de controlar los ingresos y gastos públicos y de dictaminar de manera independiente sobre el uso de los fondos por parte del organismo ejecutivo. Estos objetivos fundamentales rigen la labor de todos los entes de administración fiscalizadora, aunque existen grandes diferencias en cuanto a la estructura de la dirección de las instituciones y su organización general. Estas diferencias tienen su origen en la constitución política de cada Estado, sus leyes orgánicas, reglamentarias y administrativas a nivel interno, la tradición, la historia y una serie de otros factores.

El objeto principal de la Superintendencia de Administración Tributaria, según lo establecido en el Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, es ejercer con carácter exclusivo las funciones de administración, recaudación, fiscalización y control de todos los tributos internos y sobre el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que compete administrar y recaudar a las municipalidades.



1.4. Funciones

La Superintendencia de Administración Tributaria cuenta con una serie de funciones las cuales se encuentran debidamente enumeradas en el Artículo 3 de su Ley Orgánica, de las cuales se enumeran específicamente las siguientes:

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior.
- b) Administrar el sistema aduanero de la República, conforme a la ley.
- c) Cumplir y hacer cumplir las leyes tributarias,
- d) Facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciendo con ellos una relación transparente, honesta y efectiva,
- e) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- f) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales necesarias para cobrar los tributos que adeuden los contribuyentes.
- g) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias.
- h) Establecer los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- l) Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria.



- j) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias.
- k) Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.

1.5. Figuras organizativas

Dentro de su estructura organizacional la Superintendencia de Administración Tributaria, cuenta con:

- a) El Directorio
- b) El Superintendente
- c) Intendencias
- d) Dependencias con funciones de apoyo técnico
- e) Dependencias con funciones de gestión de recaudación
- f) Dependencias con funciones de ejecución

1.5.1. El Directorio

El Directorio es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria; le corresponde dirigir la política de la administración tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la Institución.

Integración del Directorio

Según lo establecido en el Artículo número 15 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria Acuerdo de Directorio 07-2007 y sus modificaciones, el Directorio de la Superintendencia Administración Tributaria se



integrará con seis directores, tal como lo establece el Artículo ocho de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las ausencias temporales del Presidente y Secretario del Directorio, se suplirán en primer lugar en forma exoficio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo presidirá. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que el designe y por el Superintendente de administración tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como secretario del Directorio. Su suplente el intendente que el designe. Las ausencias temporales de los demás directores del directorio, serán suplidas por el director suplente nombrado para tal efecto. Se procederá de esta misma manera, en los casos de ausencia definitiva de un director titular.

En el caso de una vacante de director suplente, el Presidente de la República nombrará al sustituto de conformidad con el procedimiento establecido en la Ley. Los directores suplentes pueden asistir a las sesiones ordinarias y extraordinarias, pero cuando no estén sustituyendo a un director titular, participarán con voz pero sin voto.

Funciones del Directorio

De acuerdo a lo establecido en el Artículo número siete de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria tendrá entre otras funciones las siguientes:



Emitir opinión previa a su presentación sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiere afectar la recaudación tributaria.

Aprobar y reformar, a propuesta del superintendente, los reglamentos internos de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Asesorar al Organismo Ejecutivo en materia de legislación y política tributaria.

Aprobar o dictar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria, de las leyes tributarias y aduaneras y de sus reglamentos.

Resolver los recursos administrativos que le corresponda conforme a la ley.

1.5.2. El superintendente

Es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Institución. Todo ello de conformidad con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en su Artículo número 22. El Superintendente es el secretario del Directorio, calidad en la cual será asistido con personal que dependerá del Despacho del Superintendente.

Funciones y atribuciones

Dentro de las funciones y atribuciones que le corresponden al Superintendente en base al Artículo 25 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria Acuerdo de Directorio 07-2007 y sus modificaciones se establecen entre otras las siguientes:



Ejercer la representación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria la cual podrá delegar conforme lo establece la ley.

Resolver los recursos administrativos que le competen, según el código tributario y demás leyes en materia tributaria.

Emitir las resoluciones necesarias para el ejercicio de sus competencias.

Celebrar contratos, convenios interinstitucionales, convenios de cooperación y, en general, toda clase de actos directamente vinculados con el desarrollo de las funciones propias de la Superintendencia de Administración Tributaria, o relacionados con la administración del recurso humano, su patrimonio y recursos propios que le correspondan.

1.5.3 Intendencias

Las intendencias se estructurarán y organizarán bajo criterios de eficiencia, eficacia y descentralización, conforme a las competencias, funciones y atribuciones que el reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria asigne a cada una de ellas. Dentro de las intendencias que la ley establece se encuentran las siguientes:

a) Intendencia de aduanas

Es la encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal, del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a los distintos regímenes aduaneros.



b) Intendencia de recaudación y gestión

Dirige las actividades relacionadas con la gestión, recaudación, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la Superintendencia Administración Tributaria; planifica, coordina y evalúa, las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la Superintendencia de Administración Tributaria; administra las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes.

c) Intendencia de fiscalización

Es la responsable de coordinar y controlar la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización, planificación y programación en el ámbito nacional, el control y la fiscalización de los tributos, incluyendo los que gravan las operaciones relacionadas con el comercio exterior, así también es la encargada de resolver en forma originaria las solicitudes y procedimientos derivados de las acciones de verificación o de fiscalización, conforme a lo establecido en el Artículo 98 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al Superintendente.

d) Intendencia de asuntos jurídicos

La intendencia de asuntos jurídicos, es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la Superintendencia de Administración



Tributaria ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad y tribunales de justicia tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las demás dependencias que forman parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.

1.6. Dependencias

De acuerdo al Artículo número siete del Reglamento Interno de de la Superintendencia de Administración Tributaria, son dependencias de dicha entidad, las figuras organizativas cuyas funciones principales son de normativa sustantiva, de apoyo técnico, auditoría interna, de gestión de recursos y de ejecución. Las dependencias se clasifican de la siguiente manera:

- Dependencias con funciones de apoyo técnico;
- Dependencias con funciones de gestión de recaudación; y
- Dependencias con funciones de ejecución.



CAPÍTULO II

2. Relación jurídico tributaria

2.1. Denominaciones

La relación jurídico tributaria, es una de las tantas denominaciones que recibe esta institución, pues dicha denominación dependerá del país y del autor que la aborde para su estudio, por lo anterior encontramos las siguientes denominaciones de acuerdo al particular punto de vista de cada autor:

autor	denominación
• Giulliani Fonrouge	Obligación Tributaria
• Ernest Blumenstein	Crédito Impositivo
• Dino Jarach	Relación Jurídico Tributaria Substancial
• Héctor Villegas	Relación Jurídico Tributaria Principal

De esta cuenta se puede observar que a esta institución del derecho tributario se le puede denominar de distintas maneras de acuerdo al autor o al país en el que nos encontremos, en nuestro caso, el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Título II, le denomina simplemente "Obligación Tributaria".

2.2. Definición doctrinaria

Héctor Villegas, la denomina relación jurídico tributaria principal, definiéndola de la siguiente manera: "Es el vínculo jurídico obligacional que se entabla 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”.²

La definición del autor citado, define a la relación jurídico tributaria como la pretensión de una prestación, no como la relación producto del hecho generador ya consumado por el sujeto pasivo, por lo que su definición crea cierta incertidumbre.

Para Giuliani Fonrouge la relación jurídico tributaria “Es el vínculo personal entre el Estado y el sujeto pasivo consistente siempre en dar sumas de dinero o cantidades de cosas, tiene su fuente principal en la ley es autónoma, aun con respecto a otras instituciones del derecho público”.³

La definición anterior es acertada y técnicamente aceptada por la claridad con que aborda las características de la relación jurídico tributaria.

El autor Margáin citado por Raúl Rodríguez brinda la siguiente definición: “La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y al sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria”.⁴

² B. Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 246

³ Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**. Pág. 358

⁴ Rodríguez Lobato, Raúl. **Derecho fiscal**. Pág. 112



La relación jurídico tributaria es una de las instituciones más importantes en el derecho tributario, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, siendo esta una obligación eminentemente de dar, pago del tributo, la cual cojoa al sujeto pasivo o contribuyente como un deudor tributario frente al Estado, el estudio y análisis de la misma es de suma importancia en la rama del derecho tributario, ya que sin lugar a dudas crea un nexo entre sujeto activo y pasivo la cual se origina realizando el hecho generador establecido legalmente, y asegura su debido cumplimiento a través de la utilización de una serie de instrumentos con los que cuenta la administración tributaria de acuerdo a sus facultades.

2.3. Definición legal

Nuestra legislación, específicamente el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 14 define a la relación jurídico tributaria de la siguiente manera: la obligación tributaria la 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 y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

2.4. Naturaleza

“La relación jurídico tributaria corresponde al derecho público, constituye una institución autónoma, y corresponde a la relación que se crea entre el Estado y los particulares



contribuyentes o responsables como consecuencia del ejercicio del poder del Estado de exigir el pago de los tributos y como consecuencia de la ocurrencia del hecho generador, su naturaleza por lo tanto es de una institución de derecho público”.⁵

La naturaleza de la relación jurídico tributaria corresponde al área del derecho público independientemente que sea originada en actos del derecho privado, constituye una institución autónoma y es la vinculación que se crea entre el Estado como sujeto activo de la misma y los particulares, que al realizar el hecho generador establecido legalmente se convierten en contribuyentes y se constituyen como sujetos pasivos, como consecuencia del ejercicio del poder imperio del Estado, ya que el pago de los tributos es exigible coactivamente.

2.5. Características

La relación jurídico-tributaria, presenta las características siguientes:

a) Coordinación entre las nociones de relación jurídica tributaria y potestad tributaria.

Para el autor Héctor Villegas esta característica se enfoca en que “La actividad estatal se desarrolla entonces no como actividad de previsión normativa, sino como actividad realizadora, para cumplir la cual, prescinde de su poder de imperio y se ubica como cualquier acreedor que pretende el cobro de lo que cree le es adeudado. Como todo acreedor, el fisco encamina su actividad a conseguir, mediante la actuación concreta del mandato normativo abstracto, el paso material a sus aéreas de una determinada cuota de riqueza privada”.⁶

⁵ Soto Tarecena, Oscar Noe. **Limitaciones jurídico-legales del contador público y auditor, y su relación como consultor tributario en la ciudad de Quetzaltenango.** Pág. 40

⁶ B. Villegas. **Op. Cit.** Pág. 248



En este sentido la potestad tributaria no nace de actos arbitrarios al contrario esta potestad nace o bien tiene su origen a través de una ley, quiere decir que el Estado exige el cumplimiento de una obligación tributaria, con base en el principio de legalidad el cual establece que todo tributo debe estar basado en ley para su exigibilidad por parte del Estado.

Conforme lo anterior, se puede decir que el poder tributario se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a un órgano específico para crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria al sujeto pasivo, la que, conforme la Constitución Política de la República de Guatemala, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en su Artículo 239.

b) El destinatario legal tributario

Para Villegas esta característica consiste en que: “El destinatario legal es, en consecuencia, aquel personaje con respecto al cual el hecho imponible ocurre o se configura (o si se prefiere, quien queda encuadrado en el hecho imponible). En otras palabras: el personaje que ejecuta el acto o se halla en la situación fáctica que la ley seleccionó como presupuesto hipotético y condicionalmente del mandato de pago de un tributo.”⁷

Al referirnos al destinatario legal tributario nos referimos al sujeto que queda como obligado por mandato de la ley al cumplimiento de una obligación tributaria, es el

⁷ *Ibid.* Pág. 249



sujeto pasivo, quien es el elemento principal de la relación jurídico tributaria y el cual es designado por la ley para el pago efectivo del tributo, al incurrir este en el hecho generador establecido por la ley.

c) El destinatario legal tributario debe ser un particular.

El tratadista Héctor Villegas, citando a Dino Jarach establece lo siguiente en cuanto a esta característica: “La capacidad contributiva significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarla a contribuir a los gastos públicos. Pero estos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyese al Estado, a las entidades públicas o las dependencias de ellas. Las situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad contributiva a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas.”⁸

Dicha característica se refiere a que el destinatario legal es decir el sujeto pasivo debe ser siempre un particular debido a que el Estado y sus entidades descentralizadas y autónomas no tienen capacidad contributiva y estas a su vez tienen asignadas finalidades y funciones distintas no siendo así la carga tributaria que el Estado debe percibir proveniente de los particulares, por lo anterior el sujeto pasivo es el designado

⁸ **Ibid.** Pág. 250



por imperativo legal para soportar la carga tributaria y dar cumplimiento a la obligación tributaria.

d) La relación jurídica se traba entre personas

Héctor Villegas al respecto opina: “A esta altura de la evolución del derecho tributario ya no cabe duda de que la relación jurídica tributaria principal se *traba entre personas*, y jamás podrá decirse que la obligada al pago es una cosa, como a veces se ha sostenido respecto a los impuestos inmobiliarios y aduaneros.”⁹

El sujeto pasivo es el único por potestad legal obligado al pago del tributo por contar con la capacidad necesaria para hacerse responsable de efectuar el pago pecuniario del tributo y por consiguiente darle cumplimiento a la obligación tributaria originada. Es improcedente establecer que la relación jurídica se trabe no entre personas ya que los bienes indistintamente de su clasificación no cuentan con la capacidad necesaria para soportar la carga tributaria frente al Estado y dar cumplimiento a la prestación pecuniaria.

2.6. Elementos

2.6.1. Elemento personal

El elemento personal de la relación jurídico tributaria se encuentra compuesto por los entes que la conforman siendo los siguientes:

⁹ *Ibid.* Pág. 251

a) Sujeto activo

El tratadista Héctor Villegas con respecto al sujeto activo acota lo siguiente: “El hecho de ser el mismo Estado el titular de la potestad (ya sea originaria o derivada) en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del *vinculum iuris* tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos”.¹⁰

Atendiendo a lo establecido en el Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 17 define al sujeto activo de la siguiente manera: “...sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo...”.

Queda comprendido como sujeto activo el Estado por excelencia y todas sus instituciones tanto centralizadas como descentralizadas y todo ente al cual la Ley le otorgue el derecho de poder llevar a cabo la recaudación pecuniaria la cual al realizarse materializa el cumplimiento de la obligación jurídico tributario. Entre las instituciones recaudadoras de tributos tenemos por ejemplo: la Superintendencia de Administración Tributaria, Municipalidades, Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, Dirección General de Herencias, Legados y Donaciones, entre otras.

b) Sujeto pasivo

El tratadista Héctor Villegas, citado por Carmen Díaz Dubón y Lizzett Nájera Flores, menciona varias corrientes acerca del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria: “La

¹⁰ *Ibid.* Pág. 254



corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes categorías, contribuyente: sujetos pasivos por deuda propia, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria. La otra corriente considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto.”¹¹

A continuación se cita la sentencia emitida por la Honorable Corte de Constitucionalidad la que hace alusión al sujeto pasivo, estableciendo: “...cualquier regulación reglamentaria con respecto del sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad profesional, solamente puede consistir en regular lo relativo al cobro administrativo del tributo y los procedimientos relativos al contenido material de la ley, sin darle otro sentido, ni agregar elementos materiales que ni la Constitución ni la Ley le dan...” según Gaceta No. 31, Expediente No. 231-93.

El Código Tributario en su Artículo 18 define al sujeto pasivo de la siguiente manera: 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.

El sujeto pasivo generalmente es el sujeto sobre el cual recae por mandato de la Ley la obligación de satisfacer el tributo posteriormente a incurrir en el hecho generador legalmente establecido, comúnmente se le conoce como contribuyente.

¹¹ Díaz Dubón, Carmen, Nájera Flores. Derecho financiero II. Pág. 21



La doctrina clasifica de la siguiente manera al sujeto pasivo:

- Contribuyente

Con respecto al contribuyente el autor Héctor Villegas refiere "Recibe el nombre convencional de contribuyente el destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco. Al estar a él referido el mandato de pago tributario, pasa a ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal. Lógicamente se trata de un deudor a título propio".¹²

El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala divide al contribuyente de la siguiente manera: a. Obligado por cuenta propia. 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. b. Obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.

Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la Ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

¹² B. Villegas. Op. Cit. Pág. 257



Es el destinatario legal tributario que debe de pagar el tributo al fisco. Es el caso de un deudor a título propio, y quien es el realizador del hecho imponible establecido por la norma tributaria.

En base a nuestra legislación tributaria tenemos que establecer que el contribuyente puede serlo a título propio o a título ajeno como lo es el caso de:

- Responsable solidario

Citando a Héctor Villegas nos refiere lo siguiente en cuanto a esta institución: “En efecto, todos aquellos a quienes la Ley declara sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria principal (o sea, potenciales *deudores*) son igualmente “responsables” con respecto a la pretensión crediticia estatal, con prescindencia de si son o no los “realizadores” del hecho imponible. Todos los deudores (a título propio o ajeno) son responsables”.¹³

Se da cuando a la par del contribuyente se encuentra una tercera persona que es solidario ante el fisco, y que es ajena al hecho generador que contiene la Ley tributaria, pero que de igual manera, conjuntamente con el sujeto pasivo, es responsable de las cargas tributarias.

c) Sustituto

Al respecto Héctor Villegas nos indica: “El sustituto que es ajeno a la realización del hecho imponible ocupa el puesto que hubiera debido ocupar el “realizador” del hecho imponible, y desplaza a este último de la relación jurídica tributaria principal. Por ello, el

¹³ B. Villegas. **Op. Cit.** Pág. 259

sustituto no queda obligado “junto a” el destinatario legal tributario (como sucede con el responsable solidario), sino “en lugar del destinatario legal tributario”, motivando ello la exclusión de este último de la relación jurídica principal”.¹⁴

Es el caso en el cual el sujeto pasivo no soporta la carga tributaria y por lo tanto con permiso de Ley la traspasa a otros. Una tercera persona ajena al hecho generador cumple con el pago de una obligación tributaria de un contribuyente responsable. Por lo general esta figura la encontramos en lo que son los denominados impuestos indirectos, en palabras generales sustituye al sujeto pasivo de la obligación tributaria

2.6.2. Hecho generador

Denominado también hecho imponible o tipicidad expresa, y se entiende como aquella hipótesis por la cual nace una obligación tributaria. El hecho generador no es más que la actividad generadora de rentas del sujeto pasivo que da origen a una obligación tributaria.

Todo hecho generador para que pueda dar nacimiento a una obligación tributaria en base al principio de legalidad debe estar debidamente establecido en norma jurídica.

Elementos de la acción para que sea considerado hecho generador:

- La descripción objetiva de un hecho o situación
- Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos.

¹⁴ B. Villegas. **Op. Cit.** Pág. 260



- El momento en que debe configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible.
- Lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible que es su aspecto espacial.

2.6.3. Elemento temporal

Se refiere a la época o momento o plazo señalado por la Ley para hacer efectivo el pago de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, después de haber incurrido en el hecho generador.

2.6.4. Elemento cuantitativo

Es la base mensurable del aspecto material de la hipótesis de la Ley Tributaria, que va a permitir fijar el criterio para la determinación en cada obligación tributaria concreta. Derivado del valor que se le asigne al objeto impositivo, será calculado el monto de este elemento cuantitativo.

2.6.5. Elemento impositivo

En este sentido la honorable Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado al respecto "...es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar

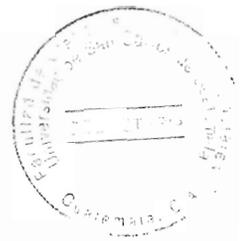


así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente...” según Gaceta No. 8, Expedientes Acumuladas Nos. 10-88, 11-88 y 38-88.

Denominado también como base impositiva es decir, el porcentaje legal que el contribuyente debe pagar al sujeto activo de la relación jurídico tributaria, porcentaje que debe calcularse por ejemplo sobre el valor del contrato o sobre las rentas obtenidas, entre otros.

2.6.6. Elemento finalista

Denominado también como objeto impositivo, derivado de la finalidad que persiguen todos los tributos la cual es de carácter económico, todo tributo a) momento de su creación llevara implícito el objeto que desee gravar.



CAPÍTULO III

3. Procedimiento administrativo tributario

La Superintendencia de Administración Tributaria como entidad encargada de la recaudación, control y fiscalización de los impuestos es quien lleva a cabo la iniciación del procedimiento administrativo tributario mediante las formas de determinación del tributo, las cuales pueden ser de oficio por la administración tributaria, de manera voluntaria por el sujeto pasivo contribuyente o responsable y en forma mixta poniéndose de acuerdo en la determinación sujeto activo y pasivo.

Derivado de lo anterior se dará surgimiento a una serie de etapas o de fases que serán desarrolladas por la actividad administrativa tributaria lo que llevará al órgano administrativo a la emisión de una resolución administrativa, la cual podrá ser favorable o desfavorable al contribuyente; esta resolución administrativa es susceptible de impugnación mediante los recursos administrativos de revocatoria o reposición los cuales se encuentran establecidos en el Código Tributario.

Es importante resaltar, que durante el desarrollo del referido procedimiento administrativo, el ente estatal encargado de llevar a cabo su tramitación debe basar su actuación en los principios de juridicidad y legalidad, mismos que son propios del derecho administrativo.

Atendiendo a lo anterior, la Corte de Constitucionalidad ha emitido pronunciamiento en el siguiente sentido: "...en el ámbito administrativo, los derechos de audiencia y el



debido proceso se ven transgredidos cuando la autoridad administrativa asume una posición excesivamente formalista frente a la actitud del administrado, desnaturalizando los principios de oficiosidad, celeridad, sencillez y eficacia del trámite que rigen sus procedimientos, sobre todo, si tal posición impide que el administrado pueda acceder a los medios de impugnación que la ley pone a su alcance...”. Gaceta 85. Expediente 141-2007. Fecha de sentencia: 19 de septiembre de 2009.

3.1. Definición

Según el autor Hugo Calderón: “El procedimiento administrativo está constituido por un conjunto de trámites y formalidades ordenados y metodizados en leyes y reglamentos administrativos, que determinan los requisitos previos que deben preceder al acto administrativo con su antecedente y fundamentación que son necesarios para su perfeccionamiento y condiciona su validez al mismo tiempo que para la realización de su fin”.... El procedimiento administrativo puede ser conceptualizado también como la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados e impugnación del acto administrativo, las fases etapas que comprende un expediente administrativo o los funcionarios o empleados públicos, cuya finalidad es la decisión o acto administrativo”.¹⁵

Al respecto el autor Jorge Mario Castillo González nos brinda la siguiente definición: “El proceso o procedimiento administrativo es la manera sistemática de tramitar los

¹⁵ Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 20



expedientes en la administración pública, en el sentido de que los funcionarios y los empleados ejecuten determinadas actividades relacionadas o vinculadas entre sí, con el objeto de tomar la decisión administrativa que, generalmente, se denomina resolución”.¹⁶

Al referirnos al procedimiento administrativo tributario debemos tomar en cuenta que se trata de una secuencia de pasos, etapas o fases debidamente ordenadas que deben de seguirse una en pos de la otra llenando los requisitos establecidos para el efecto en el Código Tributario, en dicho procedimiento lo que se busca es la emisión de una resolución, por parte, en este caso de la Superintendencia de Administración Tributaria respecto de alguna inconformidad en cuanto a la recaudación, control y fiscalización de los tributos, la cual podrá ser impugnada por el sujeto que se considere afectado.

3.2. Determinación del impuesto

El autor Giulliani Fonrouge la define de la siguiente manera: “Es el acto o conjunto de actos emanados de la administración de los particulares o en ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”.¹⁷

Nuestro Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, define en el Artículo 103 a la determinación de la obligación tributaria como el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda

¹⁶ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Págs. 405 y 406

¹⁷ Giulliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**. Pág. 40



conforme a la ley o a ambos coordinadamente declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma.

Es la acción que realiza ya sea la administración tributaria de oficio, el sujeto pasivo o responsable de manera voluntaria o ambos en forma coordinada, la cual consiste en la declaración o requerimiento según sea el caso, mediante formulario o medio legal estableciendo la base imponible y el tributo a pagar.

3.3. Formas de establecer la determinación tributaria

Hay tres formas clásicas para llevar a cabo la determinación tributaria: Por el sujeto pasivo de manera voluntaria, determinación de oficio y determinación mixta.

3.3.1. Por el sujeto pasivo

El contribuyente o responsable teniendo la capacidad plena para poder elaborar su determinación y presentarla ante la Superintendencia de Administración Tributaria podrá realizarla en forma voluntaria sin requerimiento alguno de la misma, por los medios que establece la Ley tributaria como la presentación de formularios electrónicos o cualquier otro que la misma establezca para el efecto.

Esta forma de determinación se da cuando se realiza completamente por el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, de tal suerte que la facultad de revisión de la administración tributaria como autoridad puede ser ejercitada. Esta forma de

determinación también recibe el nombre de declaración jurada y tiene carácter de norma general, se da porque en nuestra ley tributaria la determinación de oficio es subsidiaria de la declaración jurada.



La determinación de la obligación tributaria la realiza el contribuyente por medio de un formulario, que proporciona la Superintendencia de Administración Tributaria y que tiene efectos de declaración jurada, pero la cual manifiesta de manera directa la voluntad del sujeto pasivo.

El Código Tributario al respecto indica en su Artículo 105, que la determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establece la misma Ley.

3.3.2. Determinación de oficio

Esta forma de determinación como su nombre lo indica es llevada a cabo por la administración tributaria en los siguientes casos: a) cuando el contribuyente o responsable omita la presentación de la declaración; b) cuando no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, careciendo la misma de elementos como la omisión de datos, inexactitud, falsedad o error en los datos presentados. Casos en los cuales la administración tributaria procederá a realizar la determinación de oficio de los tributos en base a informes, declaraciones anteriores presentadas por el contribuyente o responsable o cualquier información que le permita dar indicios para la correcta determinación.



En base al Artículo 107 del Código Tributario previamente a la determinación de oficio, la administración tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de diez días hábiles. Si transcurrido dicho plazo el contribuyente o responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto. Esta forma de determinación de la obligación tributaria puede realizarla el ente recaudador de dos formas: sobre base cierta o sobre base presunta.

3.3.3. Determinación mixta

Este tipo de determinación del tributo la efectúa la administración con cooperación del contribuyente o responsable. Aquí el sujeto pasivo aporta datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscalizador y no el sujeto pasivo, estando este de acuerdo en que dicho monto lo fije la administración tributaria. En esta clase de determinación tributaria participan coordinadamente la administración tributaria y el contribuyente o responsable según sea el caso.

3.4. Estructura del procedimiento administrativo tributario

El procedimiento administrativo tributario al estar revestido de pocas etapas y teniendo como una de sus características la sencillez y poco formalismo cuenta con la siguiente estructura.

3.4.1. Iniciación

La iniciación del procedimiento administrativo tributario se da cuando se lleva a cabo la determinación de la obligación tributaria ya sea de forma voluntaria por el contribuyente o responsable o de oficio por la administración tributaria.

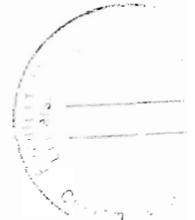


En la práctica la administración tributaria inicia los expedientes administrativos tributarios de oficio, o bien porque se origine una solicitud del contribuyente, nombrando un auditor tributario para que realice auditoría de campo a algún contribuyente que la administración tributaria designe.

El auditor nombrado se constituye en el domicilio fiscal del contribuyente y le requiere documentos de respaldo de su contabilidad que le permitan establecer la renta neta y así poder determinar la base imponible para determinar el impuesto que se generó. De los hallazgos, el auditor tributario facciona el acta correspondiente en la que se hace constar dicha situación y acompaña a la misma toda la documentación que le fuere proporcionada por el contribuyente, posteriormente las diligencias se remiten a un órgano interno de la administración tributaria (Inspecciones fiscales) para que con base en la documentación acompañada emita un dictamen.

3.4.2. Verificación o comprobación

De acuerdo al Artículo 146 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, la Administración Tributaria se ve obligada a verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pagos de impuestos, fundamentándose para ello en las atribuciones que le son conferidas de acuerdo al Artículo 98 del mismo cuerpo legal numeral 3, en el cual se le faculta a la administración tributaria para llevar a cabo la verificación del contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes.



3.4.3. Audiencia

Una vez efectuados los ajustes o reparos por parte de la administración tributaria se le informa al contribuyente o responsable mediante el acto de notificación. En cuanto a la notificación, el Código Tributario refiere una sección específica para llevar a cabo dicho acto.

En base al Artículo 146 del Código Tributario se confiere audiencia al contribuyente o responsable por un plazo de 30 días hábiles improrrogables, siguientes a la notificación con la finalidad que pueda presentar los descargos u ofrezca los medios de prueba que puedan justificar su oposición y defensa en contra de la administración tributaria, esto en caso de que se formulen ajustes al contribuyente o responsable, caso contrario sucede cuando solo se imponen sanciones en el cual la audiencia es por un plazo de 10 días hábiles improrrogables siguientes a la notificación.

Si el contribuyente o el responsable tributario no evacúa la audiencia antes indicada, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y/o multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago (se exige el pago por la vía del procedimiento económico coactivo), siguiendo para el efecto lo que establece el Código Tributario en sus Artículos 172, 173 y 174 en los cuales se indica la procedencia, requisitos que debe llenar el título ejecutivo administrativo y la iniciación del procedimiento económico coactivo.



3.4.4. Período de prueba

Cabe mencionar que Manuel Ossorio define a la prueba de la siguiente manera:

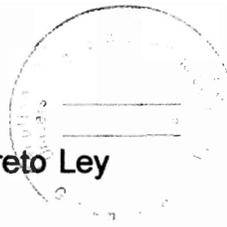
“Conjunto de actuaciones que dentro de un juicio cualquiera que sea su índole, se encaminan a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensa de sus respectivas pretensiones litigiosas”.¹⁸

Al evacuarse la audiencia si se solicita apertura del periodo de prueba, este se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación que la solicitud, dicho periodo será de 30 días improrrogables los cuales empezarán a contar a partir del sexto día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Al referirnos al periodo de prueba no podemos dejar de lado lo establecido en el artículo 143 de nuestro Código Tributario el cual establece los siguientes lineamientos: el periodo de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten; asimismo, no se admitirán las pruebas presentadas fuera del periodo establecido en la ley, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.

Se hace necesario resaltar que en materia tributaria no se establece una enumeración específica de los medios de prueba que puedan presentar los interesados que intervienen en el procedimiento administrativo tributario, por lo tanto se hace necesaria

¹⁸ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Pág. 817



la aplicación de los medios de prueba enumerados taxativamente por el Decreto Ley 107, Código Procesal Civil y Mercantil.

3.4.5. Medidas para mejor resolver

La administración tributaria, tendrá como facultad antes de emitir la resolución final, de oficio o a petición de parte, acordar para mejor resolver, se haya o no evacuado la audiencia, que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente; se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen realizado; y que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente. El plazo para practicar estas diligencias para mejor resolver no debe ser mayor de 15 días hábiles. Es importante establecer que contra la resolución que ordene las diligencias para mejor resolver no procederá recurso alguno.

3.4.6. Resolución

Al referirnos a la resolución nos referimos a una resolución de tipo administrativa no judicial ya que no estamos ante un proceso judicial sino ante un procedimiento administrativo. Al respecto Manuel Ossorio nos brinda la siguiente definición respecto a la resolución: "Acción y efecto de resolver o resolverse. Solución de problema, conflicto o litigio. Decisión, actitud".¹⁹

Llevadas a cabo las etapas o fases descritas anteriormente, el expediente se encuentra en estado de resolver, para lo cual la administración tributaria tiene un plazo

¹⁹ Ossorio. **Op. Cit.** Pág. 876

de 30 días hábiles siguientes a la conclusión de la etapa que corresponda, para emitir la resolución final.

Las notificaciones de las resoluciones administrativas, la administración tributaria las realizará dentro de los 10 días hábiles contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, bajo pena para el notificador en caso de incumplimiento de Q. 10.00 de multa la primera vez y, de Q. 25.00 la segunda vez y destitución la tercera vez.

3.5. Recursos en contra de las resoluciones emitidas por la administración tributaria.

Los recursos que específicamente se desarrollan en la actividad tributaria son dos, recurso de revocatoria y recurso de reposición.

El licenciado Calderón refiere: "Que la aplicación de estos recursos contra la Administración Tributaria, cuando se trate exclusivamente de resoluciones de carácter tributario se aplican los regulados en el Código Tributario".²⁰

3.5.1. Recurso de revocatoria

Según el Catedrático Rafael Godínez Bolaños en su Colección Juritex-29 establece la procedencia de este recurso de la siguiente manera atendiendo al Código Tributario.

²⁰ Calderón Morales. Op. Cit Pág. 204



“El recurso de revocatoria tributaria al sistematizar la regulación legal indicada, podemos afirmar lo siguiente, según el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala:

1. Procede en contra de las resoluciones formales, escritas y notificadas, originarias de las dependencias o subordinados del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Artículo 154 del Código Tributario.

No procede en contra del silencio administrativo porque el Código establece sanciones para los funcionarios que incumplan y no resuelvan al final del procedimiento, en el plazo de 30 días hábiles de concluido el trámite según lo establecido en el Artículo 149 del Código Tributario. Debemos interpretar que la norma señala una obligación imperativa a los responsables de los expedientes tributarios y no la pueden eludir sin ser sancionados, hasta con destitución.

2. El recurso se plantea por escrito ante el funcionario que dictó la resolución originaria con los requisitos formales indicados en el Artículo 122 del referido cuerpo legal.

3. La impugnación puede ser interpuesta por uno o más sujetos legitimados. La condición de legitimidad es consecuencia de haber actuado y nunca haber abandonado el procedimiento administrativo que dio origen a la resolución recurrida.

4. El recurso debe ser presentado dentro del plazo de los 10 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución originaria que se impugna. Cuando no se plantea el recurso, la resolución queda firme, es consentida por el contribuyente y debe ser ejecutada en forma voluntaria o de no ser cumplida, la Superintendencia de

Administración Tributaria debe demandar su ejecución en la vía judicial (Proceso económico coactivo)".²¹



El funcionario ante quien se imponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria dentro del plazo de cinco días hábiles siguientes a que fue concedido. Si lo deniega, deberá razonar el rechazo.

3.5.2. Recurso de reposición

Según el autor Rafael Godínez Bolaños en su Colección Juritex-29 al igual que el recurso de revocatoria establece la procedencia de este recurso de la siguiente manera, atendiendo a lo establecido en el Código Tributario.

“El recurso de reposición según el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, procede de la siguiente manera:

1. Procede en contra de las resoluciones formales, escritas y notificadas, originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, según lo establecido en la referida Ley Artículo 158.

No procede en contra del silencio administrativo porque el Código Tributario establece sanciones para los funcionarios que incumplan y no resuelvan al final del procedimiento, en el plazo de 30 días hábiles de conducido el trámite, según lo establecido en la referida Ley Artículo 149.

²¹ Godínez Bolaños, Rafael. **Los recursos administrativos de revocatoria y reposición en el código tributario.** Págs. 2 y 3



Sin embargo, si el Directorio cae en el supuesto de omisión en resolver el interesado puede esperar que se dicte la resolución o, presentar acción de amparo dentro de los 30 días calendario siguientes al vencimiento del plazo para resolver, para que el tribunal de amparo le fije un último plazo al Directorio y dentro del mismo, dicte la resolución originaria. Vencido el plazo sin que el Directorio resuelva, según la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente se tiene por agotada la vía administrativa, se supone que la petición es resuelta en forma desfavorable (silencio administrativo en sentido negativo) y el perjudicado puede plantear demanda ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

2. El recurso se plantea por escrito ante el Directorio con los requisitos formales indicados en el Artículo 122 del Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

3. La impugnación puede ser interpuesta por uno o más sujetos legitimados. La condición de legitimidad es consecuencia de haber actuado y nunca haber abandonado el procedimiento administrativo que dio origen a la resolución recurrida.

4. El recurso debe ser presentado dentro del plazo de los 10 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución originaria del directorio, lo anterior según lo establecido en los Artículos 157 y 154.

Asimismo, observamos de manera somera que el procedimiento administrativo tributario es un procedimiento eminentemente sencillo y revestido de poco formalismo lo que lo hace un procedimiento rápido y en el cual los sujetos que intervienen lo

pueden desarrollar sin mayores inconvenientes, su sencillez en cuanto al cumplimiento de solemnidades en cada una de sus etapas lo hace un poco más rápido





CAPÍTULO IV



4. Remedios procesales dentro de un procedimiento administrativo tributario

4.1. Definición

El autor Eduardo Pallares, al referirse a los remedios de los actos jurídicos, establece: “Cuando un acto jurídico tiene algún vicio interno o externo, es necesario corregirlo para que produzca los efectos correspondientes. Su corrección se lleva a cabo por el remedio jurídico”.²²

Así entonces, el autor citado, llama remedio jurídico, a la forma en que debe corregirse un vicio que se ha producido en un acto jurídico para que este, una vez sea subsanado, pueda surtir los efectos correspondientes.

Los remedios procesales como son conocidos doctrinariamente son los medios que se utilizan para poder enmendar o subsanar los errores o vicios que puedan ser cometidos como resultado de la tramitación de un procedimiento administrativo tributario, ya que en el desarrollo de cada una de las etapas del mismo pueden cometerse ciertos errores que afectan cada una de sus etapas o fases, desviando el debido desenvolvimiento del procedimiento lo que puede repercutir en una resolución desfavorable a cualquier sujeto por la falta de aplicación de dichos remedios en la oportunidad respectiva, llegando con ello a la vulneración de ciertos derechos constitucionales.

²² Pallares, Eduardo. **Diccionario de derecho procesal civil**. Pág. 629



Se hace necesaria la utilización de los remedios procesales, para poder subsanar o remediar errores que puedan darse en la tramitación de un procedimiento administrativo tributario y reencausarlo a manera que cada una de sus fases se desenvuelvan atendiendo al debido proceso tal y como lo establece nuestra Constitución Política de la República de Guatemala. Que la oportuna aplicación de dichos remedios traiga consigo como consecuencia dejar sin efecto lo actuado que contiene el vicio o error. Por lo anterior, los remedios procesales pueden ser utilizados tanto en este caso por la Administración Tributaria de oficio o por el contribuyente o responsable, más adelante se establecerán cuales son los remedios procesales para subsanar o enmendar los vicios o errores dentro de un procedimiento administrativo tributario.

A continuación, se describirán los remedios procesales según lo establecido en nuestro Código Tributario los cuales podrán ser aplicados de oficio por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria y a petición de parte por el contribuyente o responsable.

4.2. Enmienda del procedimiento

4.2.1 Definición

Citando a la catedrática Gladys Monterroso Velásquez, al referirse a la enmienda la define de la siguiente manera: "Aunque no es propiamente un recurso, sí es considerado un medio de defensa del contribuyente, por lo que se hace necesario incluirlo en esta parte del procedimiento. La enmienda del procedimiento constituye un acto por medio del cual de oficio o a solicitud de parte, la administración tributaria, al

existir error en el procedimiento, corrige sus actuaciones y por lo tanto deja sin efecto lo actuado, regresando al momento en que se cometió el error”.²³

Cabanellas establece lo siguiente sobre la enmienda del procedimiento expresando: “La revocación o corrección de una sentencia del tribunal inferior recurrida por uno de los litigantes”.²⁴

Se puede definir a la enmienda del procedimiento tributario en este caso como un medio de defensa procesal por medio del cual se faculta a la administración tributaria para que pueda corregir los errores en que se hubiese incurrido durante el desarrollo del procedimiento administrativo tributario, es decir, es la rectificación de errores tanto de forma como de fondo, o la rectificación hecha por un órgano superior de la resolución emitida por él mismo, que ha sido motivo de impugnación por alguno de los sujetos legitimados y en dado caso es la revocación o corrección de una resolución, recurrida por uno de los sujetos que se ve afectado desfavorablemente.

4.2.2. Naturaleza jurídica

La naturaleza jurídica de la enmienda, consiste precisamente, en la creación de un principio procesal con la finalidad de detener el procedimiento una vez la Superintendencia de Administración Tributaria como encargada de impulsar el procedimiento tributario descubre una infracción, error o vicio en la tramitación o

²³ Monterroso Velásquez de Morales, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte II – derecho tributario**. Pág. 139

²⁴ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Pág. 120



desarrollo del procedimiento sujeto a su conocimiento, de tal suerte que, el detenerlo para hacer un estudio de lo actuado y encontrar la falla en la que se ha incurrido, tiene como consecuencia anular, o dejar sin efecto todas las diligencias que fuere necesario, a partir inclusive de la actuación en la que se cometió el error, aún con él o sin consentimiento de los sujetos y aunque las etapas del procedimiento hubieren precluido.

Conlleva la naturaleza jurídica de la enmienda del procedimiento, llevar a cabo el procedimiento administrativo tributario, sin defectos, omisiones, errores o vicios, en cada etapa desarrollada, respetando así los principios procesales que permiten la aplicación de los principios generales del derecho como la legalidad, seguridad, justicia, igualdad, libertad y paz.

4.3. Nulidad

4.3.1. Antecedentes

Antes de establecer una definición de lo que es la nulidad, estableceremos a continuación los antecedentes de tan importante remedio procesal.

Como antecedentes tenemos que, en "Guatemala este recurso fue introducido en nuestro sistema procesal instituido eminentemente como un remedio procesal, adicional, en los casos que no procedía el recurso de casación y apelación, ya que, en la legislación se encontraban muy limitados. Este recurso se interponía contra resoluciones y también contra ilegalidades del procedimiento, o por falta de una resolución judicial y estos fueron establecidos como vicios de procedimientos, en los



casos que no procedía la apelación por encontrarse tan limitada, se planteaba la nulidad en lo cual para los profesionales del derecho venía a beneficiarlos en su acción frente a una resolución, ya que la nulidad era un trámite más sencillo y por lo cual se comenzaron a interponer mas nulidades en los tribunales de justicia, dentro de nuestro Código Tributario podemos establecer que es un remedio procesal a diferencia del Código Procesal Civil y Mercantil que lo establece eminentemente como un recurso”.²⁵

4.3.2. Definición

Según el autor Eduardo Couture la nulidad es: “Un medio de impugnación dado a las partes perjudicadas por un error de procedimiento, para obtener su reparación”.²⁶

El autor Manuel Ossorio define la nulidad como “Ineficiencia en un acto jurídico como consecuencia de carecer de las condiciones necesarias para su validez sea de fondo o de forma, o, como dicen otros autores, vicio de que adolece un acto jurídico si se ha realizado con violación u omisión de ciertas formas o requisitos indispensables para considerarlo como válido, por lo cual la nulidad se considera ínsita en el mismo acto, sin necesidad de que se haya declarado o juzgado”.²⁷

El recurso de nulidad, es un medio de impugnación establecido a favor del sujeto que se ve perjudicado por la advertencia de un vicio sustancial cometido en el

²⁵ Fino Soto, Crystian Arlyn. **El abuso de los remedios procesales (nulidad por violación de la ley y nulidad por vicios de procedimiento) y la no aplicación de la literal “c” del artículo 66 de la ley del organismo judicial por parte de los jueces de primera instancia del ramo civil.** Pág. 47

²⁶ Couture, Eduardo. **Derecho procesal civil.** Pág. 372

²⁷ Ossorio. **Op. Cit.** Pág. 652



desenvolvimiento de un procedimiento administrativo tributario para obtener su reparación. La nulidad establece, indistintamente, el error o acto nulo, como sinónimo de acto equivocado, el cual deberá ser subsanado inmediatamente y dejarse sin efecto lo actuado.

La nulidad en materia tributaria, corresponde no única y estrictamente a los recursos o medios de impugnación, si no a la teoría general de los actos procesales y la totalidad o parte de una resolución, anulando o dejando sin efecto de esta manera todos aquellos actos procesales y resoluciones administrativas en las cuales se advierten vicio sustancial.

4.3.3. Características

La nulidad es de carácter general a todo el derecho y no particular a cada una de sus ramas. Una vez admitidas ciertas nociones que forman la base de toda concepción acerca de la nulidad, comunes a todas las aéreas del Derecho, las soluciones se aplican y se hacen específicas, adecuadas a cada una de las ramas del ordenamiento jurídico vigente.

La competencia o aptitud para realizar el acto, aparecen en todos los sectores del mundo jurídico, por ejemplo una constitución es nula si se le sanciona a espaldas del poder soberano el que sabemos perfectamente radica en la población, un acto administrativo es nulo si este es sancionado por quien ya no es parte del órgano administrador; un contrato es nulo si se otorga dicho contrato sin el consentimiento de una de las partes o bien sin los demás elementos esenciales del consentimiento, una

sentencia es nula si la expide un juez manifiestamente en violación a lo establecido al ordenamiento jurídico, pero la nulidad de la constitución, la del acto administrativo, del contrato y de la sentencia, tienen una de ellas una disciplina apropiada en consideración a necesidades de carácter político social, económico o jurídico.

La nulidad genérica es común a todo el Derecho, los principios específicos son variables y contingentes. Cada uno en razón a circunstancias de lugar y tiempo.

4.4. Procedencia y tramitación de la nulidad y enmienda

En base al Artículo número 160 de nuestro Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, la nulidad y enmienda del procedimiento operan de la siguiente manera:

La administración tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o a petición de parte, podrá:

Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento.

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación. En ningún caso se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.



Para los efectos del cuerpo legal referido, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

La enmienda o nulidad será procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer estos haya vencido. Es improcedente la enmienda o la nulidad cuando estas se interpongan después del plazo de tres días de conocida la infracción. La Administración Tributaria resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de 15 días de su interposición. Esta resolución no será impugnabile.

4.5. Inexistencia de un plazo para que la Superintendencia de Administración Tributaria declare, de oficio, la enmienda o nulidad en un procedimiento administrativo tributario una vez conocido el vicio sustancial cometido

De conformidad con el Artículo 98 del Código Tributario la Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. En el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, su Ley Orgánica, Código Tributario y leyes específicas de cada impuesto y sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.



En ese sentido, cuando se ha originado una fiscalización a un contribuyente y éste no está de acuerdo con la determinación realizada por la administración tributaria, la legislación antes enumerada, provee una serie de mecanismos legales para que el contribuyente, en el uso de su derecho de defensa, pueda contra argumentar y ofrecer pruebas para desvanecer el ajuste o reparo realizado por el ente fiscalizador.

Dentro de los mecanismos legales con los que cuenta el contribuyente encontramos los remedios procesales de enmienda y nulidad, los cuales según el Artículo 160 del Código Tributario pueden ser solicitados por el contribuyente o bien declarados de oficio por la Administración Tributaria, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento o bien cuando se advierta vicio sustancial en ellas, fijándose para ello un plazo que opera únicamente para el contribuyente, situación que lo coloca en un plano de desventaja frente al ente fiscalizador a quien, la ley, no le impone plazo alguno, como lo hace con el contribuyente.

Al darse esta situación, se violenta el principio de igualdad, en virtud que para la tramitación de un procedimiento administrativo es indispensable que tanto al sujeto activo y sujeto pasivo de la obligación tributaria, la Ley les dé un trato en similares condiciones, reconociéndoles los mismos derechos y obligaciones, y la falta de fijación de un plazo a la Superintendencia de Administración Tributaria para que declare la enmienda o la nulidad según sea el caso pone en un plano de desventaja al sujeto pasivo afectándole de manera negativa, incluso puede verse afectado el contenido de la resolución administrativa que sea dictada por dicho ente recaudador.



Como efecto de dicha problemática se tiene que ante la falta de un plazo en el Artículo 160 del Código Tributario a la Superintendencia de Administración Tributaria, existe la probabilidad que dicha institución realice la declaratoria mucho tiempo después de tener pleno conocimiento del vicio sustancial, afectando de manera directa al contribuyente, a quien la ley sí se le impone el plazo de tres días a partir que este conoce de la infracción cometida para solicitar el correctivo procesal.

El impacto que ha causado dicha problemática radica en el hecho que la legislación tributaria no regula un plazo para que la Superintendencia de Administración Tributaria declare de, oficio, la enmienda o nulidad desde el momento en que conoce de la infracción cometida o el vicio sustancial en el expediente administrativo y ello conlleva la probabilidad que el contribuyente se vea afectado directamente, ya que dicha declaratoria puede suscitarse mucho tiempo después trayendo como consecuencia el retardo en las actuaciones para dilucidarse y concluir un expediente sujeto a procedimiento administrativo sujeto a la administración tributaria.

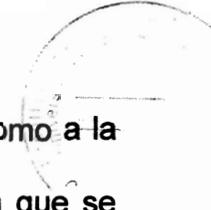
El problema se agrava cuando un expediente administrativo ya ha cumplido con todas las etapas que establece el Código Tributario, esperando únicamente que el órgano de la Superintendencia de Administración Tributaria (Directorio) resuelva un recurso de revocatoria y en vez de ello declara la enmienda o nulidad de actuaciones, retrotrayendo todo el procedimiento incluso desde el inicio del mismo, si el vicio sustancial o la infracción cometida tuvo lugar en dicha instancia, lo cual demuestra que

el vacío legal en torno al plazo que debe fijarse a la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que se hace necesaria la inclusión de dicho plazo.

En base a lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala la cual acoge el principio de igualdad estableciendo que toda situación igual debe de tratarse de igual manera, a la misma vez establece que cualquier situación desigual deberá tratarse en la misma forma desigual pero siempre y cuando se establezca la causa que justifica dicha desigualdad.

En el procedimiento administrativo tributario se observa una notoria desigualdad entre sujeto pasivo y sujeto activo los cuales conforman el elemento personal de la relación jurídico tributaria en el sentido que al momento que el sujeto pasivo, contribuyente o responsable conoce de algún defecto, omisión o bien de algún vicio sustancial cometido durante la tramitación del procedimiento administrativo tributario debe declarar la enmienda o la nulidad según sea el caso dentro de los tres días siguientes de conocida la infracción, ya que caso contrario, será improcedente, sucediendo todo lo contrario con la Superintendencia de Administración Tributaria a la cual no se le fija ningún plazo para dicha declaratoria, colocando en un plano de eminente desigualdad a ambos sujetos, y de ventaja a la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se hace evidente una reforma a la Ley ordinaria, Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 160 último párrafo, de conformidad con el procedimiento de reforma de la Ley, atribución que le corresponde



al Congreso de la República de Guatemala, para que tanto al contribuyente como a la Superintendencia de Administración Tributaria, se les fije un plazo igual para que se declare de oficio, la enmienda o nulidad una vez tengan pleno conocimiento de la infracción cometida en el debido desenvolvimiento de cada una de las etapas del procedimiento administrativo tributario y que de esta manera se pueda evitar que en el mismo se vea perjudicado el contribuyente, y asimismo ambos sujetos dentro del procedimiento administrativo tributario puedan hacer uso de los mismos mecanismos de reparación de las actuaciones vulneradas en un plazo que pueda operar para ambos, llevándose a cabo un procedimiento tal y como debe ser, cumpliendo todas y cada una de sus etapas, evitando el retardo en la tramitación del mismo por las infracciones cometidas, las cuales al ser declaradas tardíamente de conocidas por el ente recaudador, afectan la rapidez del procedimiento, siendo no viable esta situación ya que una de las características de este tipo de procedimiento es la celeridad y sencillez la cual se ve afectada por las declaraciones tardías.

Con relación a las características anteriormente mencionadas, la Corte de Constitucionalidad se ha manifestado al respecto, en el siguiente sentido:

“...en el ámbito administrativo, los derechos de audiencia y al debido proceso se ven transgredidos cuando la autoridad administrativa asume una posición excesivamente formalista frente a la actitud del administrado, desnaturalizando los principios de oficiosidad, celeridad, sencillez y eficacia del trámite que rigen sus procedimientos, sobre todo, si tal posición impide que el administrado pueda acceder a los medios de



impugnación que la ley pone a su alcance...”. Según Gaceta 85. Expediente 141-2007.

De fecha 19 de septiembre de 2009. Constitución Política de la República de Guatemala, con notas de jurisprudencia. Ediciones especializadas, mayo de 2014, en su página 398.

Al no declararse la enmienda o nulidad inmediatamente conocido el vicio sustancial cometido, o bien, la infracción cometida, la aplicación de los remedios procesales pierde sentido y razón de ser ya que estos son remedios de aplicación inmediata para evitar el retardo en su tramitación se establece que se puedan aplicar en cualquier etapa del mismo, lo que quiere decir, que se apliquen inmediatamente para poder enmendar el error o la omisión, o bien, dejar sin efecto lo actuado y no retardarlo o dilatarlo declarando la enmienda o la nulidad mucho tiempo después de que se tenga pleno conocimiento de la infracción cometida y retrotraer todo el procedimiento, incluso, al inicio, la característica es poder enmendarlo en un mismo acto y que el procedimiento continúe su curso sin errores, omisiones o vicio sustancial.



CAPÍTULO V

5. Estudio y análisis de los pronunciamientos de la Corte de Constitucionalidad con relación al plazo para declarar, de oficio, la nulidad o enmienda en un procedimiento administrativo tributario

La Superintendencia de Administración Tributaria en cumplimiento de sus funciones como ente recaudador y fiscalizador de los tributos en la República de Guatemala tiene a su cargo la tramitación de los distintos procedimientos administrativos tributarios, los cuales pueden surgir derivado de situaciones como la falta de determinación por parte del contribuyente, o responsable, o bien, por la inconformidad de éste al momento que dicho ente realiza la determinación y brinda audiencia al contribuyente o responsable, para que demuestre su conformidad o inconformidad, o bien al momento de llevar a cabo la verificación y realiza algún ajuste al contribuyente y este no está de acuerdo.

Entre otros casos, derivado de lo anterior en la tramitación de los mismos, puede darse el caso que se cometan errores o bien vicios sustanciales, los cuales deberán ser subsanados mediante los remedios que se establecen para el efecto en el Código Tributario respetando la procedencia de cada uno, de acuerdo al error que haya que subsanar y lo más importante, el plazo que en el se establece para su declaratoria, de oficio, algo que definitivamente la Superintendencia de Administración Tributaria no ha respetado y tampoco ha aplicado al momento de hacer uso de dichos correctivos administrativos para poder subsanar las actuaciones.

Motivo por el cual, nuestro máximo órgano en materia constitucional, la Corte de Constitucionalidad, se ha pronunciado ya en varias ocasiones sobre la declaratoria tardía por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que a continuación me permito realizar el análisis de las siguientes sentencias emitidas por la honorable Corte de Constitucionalidad:

a) Sentencia identificada con el número 648-2005 de fecha seis de septiembre de dos mil cinco. En el caso que se analiza la Superintendencia de Administración Tributaria establece la existencia de una obligación tributaria omitida, confiriéndole al contribuyente, que en este caso en concreto es, Puerto Quetzal Power LLC, audiencia de 30 días, para que dicha entidad se opusiera a la determinación realizada por la administración tributaria, la cual se llevó a cabo el 12 de agosto del año 2004, al evacuarse la misma, el contribuyente manifiesta su inconformidad con el ajuste realizado y solicita la apertura a prueba, ofreciendo los medios de prueba que estimó pertinentes. Como medio de defensa argumentó que el fundamento que había utilizado la administración tributaria para realizar la determinación era erróneo ya que la ley en que se basaba para dicha determinación ya no estaba vigente, razón por la cual procedía la exoneración de tributos, la administración tributaria al observar que su actuación se fundamentó en un error (en una ley derogada), haciendo valer sus facultades legalmente establecidas, emitió el acto reclamado, en legítimo ejercicio de la facultad establecida en el Artículo 160 del Código Tributario, en la que se determinó declarar la nulidad de la audiencia conferida ya que la misma contenía errores del debido proceso, emitiendo la resolución el uno de octubre del mismo año, corriendo

una nueva audiencia y así lograr establecer la determinación de la obligación tributaria fundamentándola con una disposición legal diferente, pero con plena vigencia.



En el caso anterior, la honorable Corte de Constitucionalidad estableció que el conflicto suscitado obedece a la interpretación adecuada que debe dársele al Artículo 160 del Código Tributario, el cual al ser analizado dicho organismo concluyó en lo siguiente: *“Es válido concluir que ambos -el contribuyente y la administración tributaria- tienen el mismo plazo de tres días, bien sea para instar el correctivo, en el caso del primero; o bien para acordar de oficio la decisión de enmendar o anular, en el caso de la segunda. En el caso específico de la declaratoria de nulidad de actuaciones, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, el plazo para promover o acordar la misma principia a correr a partir del momento, en que ambos hubiesen tenido pleno conocimiento del “vicio sustancial”, que motiva la anulación” (sic).*

Derivado de lo anterior, se concluye que el error para el caso en concreto que se analiza radica en que la Superintendencia de Administración Tributaria al momento de declarar la nulidad de las actuaciones no tomó en cuenta el plazo de tres días para declararla desde el día que tuvo pleno conocimiento del error cometido, empezando a correr dicho plazo para la administración tributaria el día doce de agosto del año dos mil cuatro y declarándose la nulidad el uno de octubre del mismo año, infringiendo de esta manera el plazo de los tres días para declararla.



b) Sentencia identificada con el número 3631-2012 de fecha veintidós de enero de dos mil catorce. El cinco de julio de dos mil diez, se nombró notificadora y auditora tributaria así como notificadora y supervisora tributaria, para que verificaran el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de la entidad Corporación, Sociedad Anónima, en los periodos comprendidos del uno de julio del año dos mil ocho al treinta de septiembre del año dos mil ocho. Posteriormente, se le requirió información a la entidad fiscalizada, la cual, el siete de julio del año dos mil diez, compareció a través de su contador general a aclarar ciertos puntos sobre la información requerida, derivado de ello se rindió el informe por parte del auditor tributario nombrado, en el cual se estableció que se le fijaba audiencia por treinta días a la entidad contribuyente para que pudiera manifestar su conformidad o inconformidad con los ajustes, formulados por la administración tributaria. El veintitrés de noviembre del dos mil diez, el contribuyente manifestó su inconformidad con los ajustes, proponiendo como es debido los medios de convicción pertinentes; el quince de abril de dos mil once, se presentó a la División de Resoluciones y Notificaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria quien luego de la verificación de las actuaciones y de la inconsistencia en ellas recomendó el traslado del expediente a la División de Fiscalización de la Gerencia Regional, para que el personal responsable de la revisión, considerara la inconsistencia y observaciones citadas en el informe relacionado, y procediera a anular las actuaciones que no se encuentren ajustadas a derecho y se notifique nueva audiencia al contribuyente. Derivado de ello, el veintiocho de noviembre de dos mil once, se declaró la nulidad de la audiencia de veintitrés de noviembre de dos mil diez.

En el presente caso, la Honorable Corte de Constitucionalidad posteriormente a su análisis concluyó que luego del análisis respectivo al Artículo 160 del Código Tributario que es la norma en cuestión refirió lo siguiente: *“Es válido concluir que ambos –el contribuyente y la administración tributaria- tienen el mismo plazo de tres días, para instar el correctivo, con relación del primero, o bien para acordar de oficio la decisión de enmendar o anular, en cuanto a la segunda. En el caso específico de la declaratoria de nulidad de actuaciones, tanto para el contribuyente como para la administración tributaria, el plazo para promover o acordar la misma principia a correr a partir del momento en que ambos hubiesen tenido pleno conocimiento del “vicio sustancial” que motiva la anulación. La relevancia de la determinación, tanto del día que se empieza a computar como el momento en que finaliza este para acordar la nulidad de actuaciones, obedece a razones de seguridad y certeza jurídicas, y permite colegir en correcta lógica jurídica que ese el remedio procesal no fue instado, o bien la facultad oficiosa no fue ejercida en el plazo antes señalado, el error ha quedado convalidado; y de ahí que, posteriormente, ya no sea posible a la autoridad administrativa acordar su corrección sin trastocar la certeza jurídica y sin incurrir en arbitrariedad por inobservancia del principio de preclusión procesal” (sic).*

Basado en lo anterior, se concluye que en el caso bajo análisis, que la Superintendencia de Administración Tributaria por el hecho de hacer uso de los correctivos que la Ley le confiere, en este caso, Código Tributario en su Artículo 160 como facultad otorgada a la misma, no causa conflicto, el conflicto radica principalmente en que dicho ente recaudador al momento de hacer uso del remedio



procesal de nulidad debió hacer la declaración de oficio dentro del plazo de tres días una vez conocido el error cometido que quiso subsanar, en este sentido, la Administración Tributaria declaró la nulidad de la audiencia el veintiocho de noviembre de dos mil once y la cual debió ser declarada dentro de los tres días siguientes al dieciocho de abril del dos mil once, lo que nos indica que la Superintendencia de Administración Tributaria no toma para sí el plazo de tres días para declarar cualquiera de los remedios (enmienda o nulidad) con los que cuenta por mandato legal para subsanar las inconsistencias de los expedientes administrativos a su cargo, causando así falta de seguridad jurídica hacia el administrado, toda vez que un expediente podría tardar en dilucidarse en vía administrativa, tanto tiempo como sea necesario para que la Administración Tributaria decida declarar una nulidad y/o enmienda.

c) Sentencia identificada con el número 4611-2012 de fecha veintinueve de enero de dos mil catorce. El diecisiete de diciembre de dos mil diez, el contribuyente Productive, Sociedad Anónima, solicitó ante la Aduana Santo Tomás de Castilla, la rectificación de la declaración aduanera respectiva, pues incurrió en omitir la declaración de un excedente de mercancía; el cuatro de enero de dos mil once, fue notificada la resolución dos mil diez – cero cuatro – dieciocho – cero cero dos mil ciento cuarenta y nueve (2010-04-18-002149), por medio de la cual la Administración Tributaria denegó la rectificación solicitada; contra esa decisión interpuso el contribuyente recurso de revisión, el cual fue declarado sin lugar mediante resolución R – dos mil once – cero cuatro – cero uno – cero cero dos mil ochocientos ochenta (R-2011-04-01-002880) de veinticinco de abril de dos mil once, misma que le fue

notificada el cinco de mayo de ese mismo año; el dieciocho de mayo también de dos mil once, el contribuyente interpuso recurso de apelación contra la resolución identificada anteriormente, y al conocer sobre éste, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en funciones de Tribunal Aduanero Nacional, por medio de la resolución ciento noventa y uno - dos mil once (191-2011) de trece de diciembre de dos mil once, dispuso decretar la enmienda del procedimiento a partir del pronunciamiento dos mil diez – cero cuatro – dieciocho – cero cero dos mil ciento cuarenta y nueve (2010-04-18-002149). Estableciéndose así que la Superintendencia de Administración Tributaria vulneró los derechos enunciados, pues la entidad contribuyente no fue citada, oída y vencida como debe de ser en todo procedimiento administrativo de mérito, ya que la Administración Tributaria no procedió a resolver el recurso de apelación interpuesto, así como también dispuso unilateralmente y fuera del plazo establecido en el Código Tributario la enmienda al procedimiento.

Por lo anteriormente expuesto, la Honorable Corte de Constitucionalidad luego del análisis respectivo derivó en lo siguiente, *“En cuanto a la declaratoria de enmienda del procedimiento dispuesta por la autoridad impugnada en la resolución ciento noventa y uno – dos mil once (191-2011), se aprecia, en cuanto a la facultad de la autoridad para emitir este tipo de declaración en materia aduanera, que el Artículo 638 del Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano establece que en lo no previsto en el mismo, los Estados partes podrán resolver conforme su ordenamiento jurídico, y para el caso de Guatemala el Artículo 160 del Código Tributario regula que la Administración Tributaria (autoridad aduanera) de oficio podrá enmendar el trámite del procedimiento,*

dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones en el mismo, por lo que la autoridad aduanera se encuentra facultada para subsanar oficiosamente los referidos vicios procedimentales y para su tramitación deberá aplicar el procedimiento y plazos establecidos en el Código Tributario" (sic).

Dicha Corte al respecto ha dejado en claro que en cuanto al plazo para solicitar la declaratoria de oficio, tanto el contribuyente como la Administración Tributaria cuentan con el plazo de tres días para instar el correctivo, en el caso del primero; o bien para instarla de oficio en el caso de la segunda.

Derivado de la opinión emitida por la Honorable Corte de Constitucionalidad del caso, se concluye que con relación a la declaratoria del remedio procesal de enmienda del procedimiento dispuesto, en la fecha quince de noviembre de dos mil once, emitido por la Asesoría Técnica del Directorio, dictada en virtud del conocimiento del recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, documento que fue remitido al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria el veintinueve de noviembre de dos mil once y con base al cual, se dictó el acto objeto de cuestionamiento, podemos observar que para el trece de diciembre del año dos mil once, fecha en que se ordenó la enmienda del procedimiento, ya habían transcurrido más de los tres días establecidos para el efecto en el Artículo 160 del Código Tributario.

El hecho de declarar la enmienda, de oficio, no causa inconveniente ya que el referido Artículo faculta a la administración tributaria para declarar de oficio dichos correctivos,

el inconveniente radica cuando ésta ha sido declarada fuera del plazo de tres días contados a partir de la fecha en que se tuvo pleno conocimiento del equívoco cometido por parte de la administración tributaria debido a que el supuesto error fue conocido por parte de dicha institución, el veintinueve de noviembre de dos mil once y se pronunció al respecto por medio del acto reclamado, hasta el trece de diciembre de dos mil once, habiendo transcurrido el plazo de tres días para declarar, de oficio, la enmienda al procedimiento.

En base a lo anterior, se concluye que nuestro máximo órgano en materia constitucional, la Corte de Constitucionalidad, deja en claro que tanto la Superintendencia de Administración Tributaria como el contribuyente cuentan con el plazo de tres días, bien sea para instar el correctivo en el caso del contribuyente o bien para acordar de oficio la decisión de enmendar o anular los actos que adviertan error o vicio sustancial, contados a partir de que tienen pleno conocimiento del vicio sustancial o error, ahora bien, contrario sensu dicha entidad no aplica para sí este plazo ignorando que el mismo opera tanto para el contribuyente como para aquella.

La administración tributaria hace uso de los correctivos mencionados anteriormente declarándolos mucho tiempo después de haber tenido pleno conocimiento del vicio o error cometido, incurriendo en una inobservancia a los principios de preclusión procesal, falta de certeza jurídica y convalidación de los actos, de acuerdo a dicho principio se establece que si el remedio procesal (nulidad o enmienda al procedimiento) no ha sido instado, o bien la facultad oficiosa no fue ejercitada en el plazo establecido

legalmente queda revalidado por el consentimiento expreso o tácito de los sujetos que tienen pleno conocimiento del error o vicio sustancial cometido en la tramitación del expediente administrativo.

El hecho de acordar oficiosamente la nulidad o enmienda extemporáneamente en el desarrollo de un procedimiento administrativo tributario afecta al contribuyente ya que puede darse el caso en el que el mismo procedimiento este por concluir y un error en las actuaciones concluya en tener que retrotraer al inicio las mismas, perjudicando de manera directa adversa e inminente al contribuyente, o bien puede darse el caso como se vio en el análisis anterior que se emita una resolución enmendado o acordando la nulidad de determinada resolución en cuanto que no debiese ser esa la resolución emitida por la administración tributaria sino tendría que ser la emisión de la resolución final que en derecho corresponde, ya que el expediente se encuentra en estado de resolver, por lo tanto corresponde resolverlo y no la aplicación de cualquiera de los remedios procesales ya que la oportunidad para ser uso de ellos ha precluido.

Por lo anteriormente planteado me permito hacer un planteamiento de reforma al Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en su Artículo 160 último párrafo y, de esta manera evitar que la Superintendencia de Administración Tributaria haga uso tardío, en detrimento de los derechos de los contribuyentes, de los remedios procesales concedidos en dicha norma.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Siendo Guatemala un país que cuenta con una amplia gama de legislación, en la cual, principiando por nuestra Constitución Política de la República, se defienden y garantizan derechos tales como: el derecho de igualdad, estableciéndose en su Artículo 4 que todas las personas somos iguales en derechos y obligaciones, teniéndose como única excepción a esta norma, el trato desigual cuando se den circunstancias en las cuales exista una causa debidamente justificada, para su trato desigual.

Derivado de lo anterior, es contraproducente pensar que en una relación jurídica tan trascendente como lo es la relación jurídico tributaria, se deje ver una notoria desigualdad entre sujeto pasivo y activo de la misma, en la que al primero en mención se le impone por la norma un plazo de tres días, contados a partir de que tiene pleno conocimiento del vicio sustancial cometido en la tramitación de un expediente administrativo tributario, para solicitar la nulidad o enmienda según sea el caso; situación totalmente contraria en el sujeto activo, al cual la norma no le establece expresamente ningún plazo para que declare de oficio, la enmienda o nulidad, una vez tiene pleno conocimiento del vicio sustancial cometido.

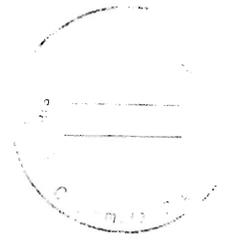
Partiendo del supuesto anteriormente planteado, no hay ninguna causa debidamente justificada que nos lleve a pensar que podría darse un trato desigual en este caso, que es el supuesto que se maneja para establecer que una situación deba tratarse de manera desigual.

Si bien es cierto, la Superintendencia de Administración Tributaria tiene a su cargo una función muy importante y trascendental, en cuanto que le compete la recaudación tributaria, coadyuvando al Estado en la obtención de uno de sus mayores ingresos, todo ello no quiere decir, que posea esta ventaja frente al contribuyente o responsable, perjudicándolo negativamente, ya que al hacer una declaratoria tardía de los remedios procesales con los que cuenta, se pierde la esencia del procedimiento administrativo



tributario, ya que se tiende a retrotraer todo el procedimiento aunque este ya este por finalizarse, así también se rompe con las características de sencillez y rapidez que revisten al mismo.

Derivado de lo anterior, se hace procedente que el Decreto 6-91 Código Tributario en su Artículo 161 en su último párrafo sea reformado en el sentido de fijar expresamente un plazo tanto a la Superintendencia de Administración Tributaria, como al contribuyente o responsable para hacer uso correcto y adecuado de los remedios procesales, que la misma ley les faculta para llevar a cabo un procedimiento administrativo tributario, en el cual ambos sujetos gocen de los mismos derechos y obligaciones y al mismo tiempo, este pueda ser transparente y se respete a el derecho de igualdad consagrado en la Constitución Política de la República de Guatemala, siendo esta la norma superior y por lo tanto toda la normativa inferior debe respetar y no contradecir sus preceptos.



ANEXOS



ANEXO I

Proyecto de reforma a la norma legal para que regule un plazo a la Superintendencia de Administración Tributaria en el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

DECRETO NÚMERO _____

El Congreso de la República de Guatemala,

CONSIDERANDO:

Que la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo cuarto establece el principio de igualdad como principio fundamental aplicable en toda norma legal para regular las relaciones que puedan surgir entre particulares y de los particulares con el Estado a través de sus entidades descentralizadas y autónomas.

CONSIDERANDO:

Que atendiendo a nuestro ordenamiento jurídico tributario vigente todo procedimiento administrativo tributario debe de tramitarse en base a los principios de celeridad, sencillez e igualdad, entre otros en todas las fases del mismo deben observarse los mismos derechos y obligaciones para los sujetos legitimados que intervienen en el mismo.

CONSIDERANDO:

Que el Artículo 160 del Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República establece que la enmienda y nulidad del procedimiento puede ser solicitada tanto de oficio como a petición de parte en cualquier estado del mismo, la cual deberá interponerse cuando no procedan los recursos de revocatoria o reposición, ni cuando el plazo para interponer dichos recursos haya venido. Estableciéndose que es improcedente la interposición de la enmienda o nulidad después del plazo de tres días de conocida la infracción. Estableciendo a la administración tributaria un plazo de quince días después de interpuesta la enmienda o bien en su caso de la nulidad, para resolver.

CONSIDERANDO:

Que en aras de respetar y hacer aplicable materialmente el principio de igualdad y debido proceso que garantiza nuestra Constitución Política de la República de Guatemala, es necesario implementar expresamente en la norma tributaria un plazo igualitario al contribuyente y a la administración tributaria para que dentro del plazo de tres días siguientes de conocida la infracción cualquiera de los sujetos pueda interponer la enmienda o la nulidad en cualquier estado en que se encuentre el procedimiento administrativo tributario y cumplir así con el debido y correcto desarrollo del procedimiento administrativo tributario.

POR TANTO:

Con base en lo regulado y en ejercicio de las atribuciones que le confieren los Artículos 157 y 171, literal a) de la Constitución Política de la República de Guatemala,

DECRETA:

La siguiente:

REFORMA PARA LA FIJACIÓN DE PLAZO A LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, PARA DECLARAR DE OFICIO, LA ENMIENDA O NULIDAD EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO, EN EL DECRETO NÚMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

ARTÍCULO 1º. Se reforma el Artículo 160 último párrafo, el cual queda así:

“Artículo 160. Enmienda y nulidad. La administración tributaria o la autoridad superior jerarquía, de oficio o a petición de parte podrá:

1. Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos de omisiones o procedimiento.
2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas.

En cualquiera de ambo casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación.

En ningún caso se afectara la eficacia de la pruebas legalmente rendidas.

Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

La enmienda o la nulidad será procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer estos haya vencido. Tanto la enmienda como la nulidad deberán ser interpuestas para su validez dentro del plazo de tres (3) días contados a partir del día siguientes en que tanto la administración tributaria o el contribuyente conozcan de la infracción cometida en cualquier fase del procedimiento administrativo, transcurrido dicho plazo sin que ninguno de los sujetos interponga el remedio procesal respectivo se tendrá por convalidado el acto procesal, el sujeto que interponga fuera del plazo establecido la enmienda o la nulidad será improcedente, rechazándose la misma.

La Administración Tributaria resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince (15) días de su interposición. Esta resolución no será impugnabile.

ARTÍCULO 3. De la vigencia. El presente decreto entrará en vigencia ocho días después de su publicación en el Diario Oficial.

Pase al Organismo Ejecutivo para su sanción, promulgación y publicación.

Dado en el Palacio del Organismo Legislativo: en la ciudad de Guatemala, a los días del mes de ... de ...

PRESIDENTE

SECRETARIO

SANCIÓN AL DECRETO NÚMERO _____

Palacio Nacional: Guatemala, a los ... días del mes ... de... de ...

Publíquese y cúmplase”.



BIBLIOGRAFÍA

- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. 10ª. ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Industria Gráfica del Libro, S.R.L. 1976.
- CALDERON MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. 4ª ed. Guatemala, Guatemala: Ed. Estudiantil Fénix, 2003.
- CASTILLO GONZALES, Jorge Mario. **Derecho administrativo, teoría general y procesal**. Guatemala, Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas, 2011.
- DÍAZ DUBÓN, Carmen, Lizzette, Nájera Flores. **Derecho financiero II**. Guatemala, Guatemala: Ed. Praxis, 2002.
- GIULIANI FONRUEGE, Carlos María. **Derecho financiero**. Vol. I; Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma
- GODINEZ BOLAÑOS, Rafael. **Los recursos administrativos de revocatoria y reposición en el código tributario**. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala, 2013.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero parte II-derecho tributario**. 2ª ed. Guatemala, Guatemala: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2003.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. 26ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta, 1999.
- PALLADARES, Eduardo. **Diccionario de derecho procesal civil**. 4ª ed. México: Ed. Porrúa, S.A. 1983.
- PINEDA VICENTE, Susana Elizabeth. **La garantía de una correcta tributación en la formulación de ajustes relacionados con impuestos de comercio exterior**. Tesis (Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales Abogada y Notaria) Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2006.

SOTO TARECENA, Oscar Noe. **Limitaciones jurídicas, legales del contador público y auditor y su relación como consultor tributario en la ciudad de Quetzaltenango.** Quetzaltenango, Guatemala. Tesis (Contador Público y Auditor) Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de San Carlos de Guatemala. 2012.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** 5ª ed. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1994.

Legislación:

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

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

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

Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. Acuerdo de Directorio 007-2007, 2007.