

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a knight on horseback, holding a shield and a sword. Above the knight is a crown with a cross on top. To the left of the crown is a castle tower, and to the right is a lion rampant. The entire scene is set against a background of a landscape with mountains and a river. The Latin motto "CAETERAS ARBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER" is inscribed around the perimeter of the seal.

**IMPORTANCIA DEL OMBUDSMAN TRIBUTARIO,
COMO PROTECTOR DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE
Y SU FUNCIÓN EN EL ACCESO A LA JUSTICIA FISCAL**

LICENCIADA

MARÍA ISABEL MENDOZA GARCÍA

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2019

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**IMPORTANCIA DEL OMBUDSMAN TRIBUTARIO,
COMO PROTECTOR DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE
Y SU FUNCIÓN EN EL ACCESO A LA JUSTICIA FISCAL**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

por la Licenciada

MARÍA ISABEL MENDOZA GARCÍA

previo a conferírsele el Grado Académico de:

**MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO
(Magister Scientiae)**

Guatemala, septiembre de 2019

**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: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III: M. Sc. Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González
VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia
SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

CONSEJO ACADÉMICO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

DECANO: Lic. Gustavo Bonilla
DIRECTOR: Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando
VOCAL: M. Sc. Armin Cristóbal Crisóstomo López
SECRETARIO: M. Sc. Alex Waldemar González Cobar

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado).

Alveño & Asociados

Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando.

Abogado y Notario.

Guatemala, 11 de Junio de 2019.

Doctor Luis Ernesto Cáceres López
Director de la Escuela de Postgrado,
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales,
Universidad de San Carlos de Guatemala,
Ciudad Universitaria, Zona 12.


Estimado Dr. Cáceres López:

En virtud de la designación en mi recaída, para establecer y dar seguimiento a las recomendaciones que el Honorable Tribunal Examinador, hiciera al trabajo de tesis defendido por la maestranda **MARÍA ESABEL MENDOZA GARCÍA**, evento realizado el 17 de Mayo de 2019, he de informarle lo siguiente:

1°. La maestranda antes nombrada, realizó, de manera satisfactoria, las recomendaciones que se le hicieron, por parte del Tribunal Examinador, en la defensa de su trabajo de tesis intitulado *“Importancia del ombudsman tributario, como protector de derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia fiscal”*.

2°. En tal virtud, rindo mi **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la maestranda, **MARÍA ISABEL MENDOZA GARCÍA**, pueda continuar los trámites pertinentes a fin de lograr su graduación como **MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO**.

Sin más que consignar, me suscribo como su atento servidor,



Doctor Marco Aurelio Alveño Ovando

Cc. Archivo.

4ª Calle 7-53, Zona 9 – Edificio Torre Azul – 8º nivel – Oficina 804.
Teléfono 23610229.

Correo electrónico: maaodoctorando@gmail.com

Guatemala, 3 de septiembre de 2019

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado,
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos gramaticales de la tesis:

**IMPORTANCIA DEL OMBUDSMAN COMO PROTECTOR DE DERECHOS
DEL CONTRIBUYENTE Y SU FUNCIÓN EN EL
ACCESO A LA JUSTICIA FISCAL**

Esta tesis fue presentada por la Lcda. María Isabel Mendoza García, de la Maestría en Derecho Tributario de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, una vez realizadas las correcciones indicadas, la tesis puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Mildred C. Hernández Roldán
Revisora
Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 5456

Mildred Catalina Hernández Roldán
Colegiado 5456



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 20 de septiembre del dos mil diecinueve.-----

En vista de que la Licda. María Isabel Mendoza García aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 70-2019 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“IMPORTANCIA DEL OMBUDSMAN TRIBUTARIO, COMO PROTECTOR DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y SU FUNCIÓN EN EL ACCESO A LA JUSTICIA FISCAL”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

Índice



Introducción	
Capítulo I, El poder tributario, sus limitaciones y la relación jurídica tributaria	1
1.1 El poder tributario.....	1
1.2 Límites al ejercicio del poder tributario.....	3
1.2.1 Principio de legalidad	4
1.2.2 Principio de capacidad contributiva.....	6
1.2.3 Principio de igualdad	8
1.2.4 Principio de generalidad	9
1.2.5 Principio de justicia y equidad tributaria	9
1.2.6 Principio de no confiscación	10
1.2.7 Principio de no doble imposición	11
1.3 Relación jurídica tributaria	11
1.3.1 La obligación tributaria	12
1.4 Sujeto activo	14
1.5 Sujeto pasivo	14
1.6 Los contribuyentes	15
1.6.1 Derechos de los contribuyentes	16
1.6.2 Obligaciones de los contribuyentes	20
Capítulo II, Acceso a la justicia fiscal	23
2.1 Acceso a la justicia	23
2.1.1 Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre	24
2.1.2 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos	24
2.1.3 Convención Americana sobre Derechos Humanos	25
2.2 Acceso a la justicia fiscal	27
2.3 La Administración Tributaria	28
2.4 Procedimiento administrativo tributario en Guatemala	30
2.4.1 Inicio	30
2.4.2 Notificaciones	32



2.4.3 Prueba	32
2.4.4 Resolución final	33
2.5 Los recursos administrativos en la Administración Tributaria	33
2.6 Proceso contencioso administrativo tributario	35
2.6.1 La demanda.....	38
2.6.2 Emplazamiento.....	40
2.6.3 Actitudes del demandado.....	40
2.6.4 Período de prueba.....	41
2.6.5 La vista.....	42
2.6.6 Sentencia.....	42
2.7 Garantías constitucionales en materia tributaria	43
2.7.1 La acción constitucional de amparo	44
2.7.2 La inconstitucionalidad de las leyes tributarias	46
2.7.2.1 Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos	47
2.7.2.2 Inconstitucionalidad de las leyes de carácter general	48
2.7.3 Corte de Constitucionalidad	49
2.8 Instituciones que protegen el acceso a la justicia fiscal en Guatemala	50
2.8.1 Intendencia de atención al contribuyente, Superintendencia de Administración Tributaria.....	50
2.8.2 Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor (DIACO)	54
2.8.3 Procurador de los Derechos Humanos	55
Capítulo III, El Ombudsman tributario en el derecho comparado	58
3.1 Servicio del Defensor del Contribuyente: Estados Unidos	59
3.1.1 Naturaleza jurídica y estructura orgánica	60
3.1.2 Funciones y atribuciones	60
3.1.2.1 Asistencia individual	61
3.1.2.2 Defensa sistémica	62
3.1.3 Panel de la Defensa del Contribuyente	62
3.2 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: México.....	63
3.2.1 Naturaleza jurídica y estructura orgánica	64
3.2.2 Funciones y atribuciones	65



3.2.2.1	Asesoría y orientación	66
3.2.2.2	Consultas	66
3.2.2.3	Representación y defensa legal	66
3.2.2.4	Procedimiento de queja y reclamación	66
3.2.2.5	Investigación y análisis de problemas sistémicos	67
3.2.2.6	Reuniones con autoridades fiscales	67
3.2.2.7	Opinión técnica a solicitud de la Administración Tributaria	68
3.2.2.8	Proponer a la Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna.....	68
3.2.2.9	Presentar ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.....	68
3.2.2.10	Acuerdos conclusivos	68
3.3	Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero: Colombia	70
3.3.1	Naturaleza jurídica y estructura orgánica	70
3.3.2	Funciones y atribuciones	70
3.4	Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero: Perú	72
3.4.1	Naturaleza jurídica y estructura orgánica	72
3.4.2	Funciones y atribuciones	72
3.5	Consejo para la Defensa del Contribuyente: España.....	73
3.5.1	Naturaleza jurídica y estructura orgánica	75
3.5.2	Funciones y atribuciones	76
3.6	Similitudes y diferencias de las instituciones que defienden los derechos de los contribuyentes.....	78

**Capítulo IV, El papel del Ombudsman tributario como protector
de derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia**

fiscal	80	
4.1	Análisis, discusión y presentación de resultados	80
4.2	Iniciativa que dispone aprobar Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, No. de registro 5408	98
4.3	El Ombudsman de los contribuyentes, una propuesta para Guatemala	102
4.3.1	Naturaleza jurídica y estructura orgánica.....	104



4.3.2 Objeto.....	105
4.3.3 Funciones y atribuciones	105
4.3.3.1 Asistencia individual	105
4.3.3.2 Defensa sistémica	106
4.3.3.3 Asesoría legal gratuita	106
4.3.3.4 Otras funciones	107
Conclusiones.....	108
Referencias bibliográficas.....	110
Anexos.....	116
Anexo I Cuadros de información	
Anexo II Cuadro de cotejo I	
Anexo III Cuadro de cotejo II	
Anexo IV Solicitudes de información	
Anexo V Glosario	

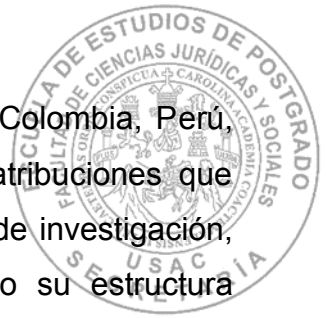
Introducción



El ordenamiento jurídico guatemalteco está integrado por una cantidad extensa de normas. Estas son aprobadas año con año por un número amplio de instituciones que tienen la facultad de legislar, desde el ámbito de su competencia, de cada una de ellas. En este sentido, la legislación tributaria no solo está integrada por una serie de normas ordinarias, sino también por reglamentos, normas administrativas como acuerdos y resoluciones, criterios de la Corte de Constitucionalidad, inconstitucionalidades, es más, si se realiza una consulta en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria (en adelante SAT) se pueden encontrar más de 300 cuerpos legales que conforman el ordenamiento jurídico tributario del país. De manera adicional, existe legislación tributaria que, está en constantes reformas, tal es el caso del Código Tributario, vigente desde 1991, que ha sido reformado doce veces y también la Corte de Constitucionalidad, que ha declarado cuatro inconstitucionalidades generales y una suspensión provisional actualmente vigente. Esto provoca un grado de complejidad, que para que un contribuyente haga valer sus derechos es necesario que se asesore por expertos para interpretarlas y demandar su cumplimiento.

En Guatemala, algunas instituciones que podrían velar, hasta cierto punto, por los derechos de los contribuyentes de forma general son el Procurador de los Derechos Humanos y la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor. Sin embargo, ante la especificidad y la complejidad de la legislación tributaria, y la carga de trabajo que tienen ambas instituciones la atención que pueden brindar a los contribuyentes es limitada. También, entre los órganos y dependencias de la SAT, existe la Intendencia de Atención al Contribuyente, como su nombre indica, brinda atención a los contribuyentes, pero no así una asesoría en caso de controversia con la propia administración tributaria.

Ante el estado de indefensión de los contribuyentes frente a la Administración Tributaria, lo que ocasiona una vulneración al derecho de igualdad en la relación tributaria, y para garantizar el ejercicio del acceso a la justicia fiscal y administrativa, varios países han adoptado la figura del *Ombudsman* del contribuyente, tal es el caso



de México, España, Estados Unidos, Canadá, Reino Unido, Francia, Colombia, Perú, Australia, entre otros, con una estructura orgánica, competencia y atribuciones que varía de país a país. Es por ello que, por medio del presente trabajo de investigación, se pretende estudiar y analizar la figura del *Ombudsman* tributario su estructura orgánica, facultades, atribuciones y competencia en las legislaciones de Estados Unidos, México, Colombia, Perú y España, con el objeto de proponer este órgano administrativo para Guatemala. Ello, con la finalidad de procurar la defensa de los derechos de los contribuyentes y el acceso efectivo a la justicia tributaria.

Como consecuencia de lo anteriormente expuesto, se estimó necesario establecer como pregunta de investigación ¿por qué el *Ombudsman* tributario es una figura de necesaria creación en Guatemala para garantizar los derechos de los contribuyentes y el acceso a la justicia tributaria?, y, para el efecto, se planteó la siguiente hipótesis: El *Ombudsman* tributario, es un órgano administrativo cuya función es la defensa de los derechos de los contribuyentes que existe en legislaciones de países como Estados Unidos, México, Colombia, Perú, España, entre otros, y su creación en Guatemala es indispensable para garantizar el ejercicio del derecho de acceso a la justicia tributaria.

Para confirmar la hipótesis se planteó el objetivo general de investigación, que consiste en: *Determinar la importancia de la figura del Ombudsman tributario para garantizar la protección y el ejercicio de los derechos de los contribuyentes y el acceso a la justicia fiscal en Guatemala.* Este se pretende alcanzar con el planteamiento de los siguientes objetivos específicos: a) Determinar las limitaciones al poder tributario en el ordenamiento jurídico guatemalteco, así como también en la doctrina. b) Identificar el ejercicio al acceso a la justicia fiscal de los contribuyentes en Guatemala. c) Analizar la figura del *Ombudsman* de los contribuyentes en el derecho comparado, particularmente en Estados Unidos, México, Colombia, Perú y España.

Se pretende lograr los objetivos a través del desarrollo de cuatro capítulos. El Capítulo I se refiere al poder tributario y sus limitaciones, que consisten en los principios tributarios contemplados en la Constitución Política de la República de Guatemala y la relación jurídica tributaria, pues esta es la base de donde se debe partir para determinar

el porqué de los tributos y del poder tributario y los derechos y obligaciones que tienen los contribuyentes originados de una relación jurídica tributaria con el sujeto activo que siempre será el Estado.



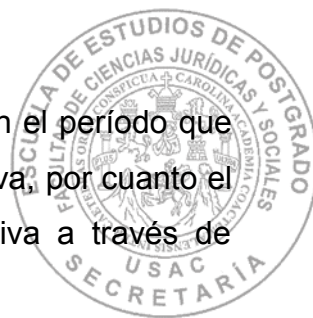
El Capítulo II se titula “Acceso a la justicia fiscal”. Se parte de los conceptos generales: del acceso a la justicia para determinar los alcances del acceso a la justicia fiscal, las garantías e instituciones a las que se acude para llevar a cabo los procedimientos con los que se pretende resolver conflictos o controversias derivadas de la relación jurídica tributaria y tres instituciones específicas que velan de cierta manera por los derechos de los contribuyentes y que se refiere, particularmente, a la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor, Procuraduría de Derechos Humanos y la Intendencia de Atención al Contribuyente de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se continúa con el Capítulo III, en cual se procede a exponer las instituciones u órganos encargados de la defensa de los derechos de los contribuyentes en Estados Unidos, México, Colombia, Perú y España, para lo cual se analiza su objeto de creación, naturaleza jurídica, estructura orgánica, sus atribuciones y funciones.

Finalmente, se concluye el presente estudio con el Capítulo IV denominado “El papel del *Ombudsman* tributario como protector de derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia fiscal”. En él se muestra el análisis, discusión y presentación de resultados de la investigación realizada, el análisis de la Iniciativa que dispone aprobar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, número de registro 5408, y se concluye con el título del *Ombudsman* de los contribuyentes, una propuesta para Guatemala.

La investigación es documental, descriptiva y transversal. Es documental porque se lleva cabo un estudio profundo de documentos; es descriptiva pues se describe un fenómeno que consiste en que, ante el estado de indefensión de los contribuyentes frente la Administración Pública, la figura del *Ombudsman* tributario se hace necesaria para garantizar los derechos que les asiste; y es transversal pues se

recogen y analizan datos en un momento determinado, es decir, en el período que se lleva a cabo la investigación. La base de la investigación es cualitativa, por cuanto el estudio se orienta más hacia la obtención de resultados y cuantitativa a través de estadística descriptiva, porque se busca obtener estadísticas sencillas.



En el desarrollo de la investigación se aplicaron los métodos de investigación analítico, que permitió descomponer en partes la información obtenida para comparar y generar inferencias acerca de la misma; sintético para construir un tejido teórico entre la doctrina y la legislación guatemalteca en cuanto a las instituciones contempladas en la ley. Inductivo y deductivo debido a que se describieron las características generales a partir de las singulares y se partió de lo general hacia las características singulares del tema objeto de estudio. Se inició la teoría sobre el tema de la realidad actual (aplicación de la legislación en otros países) y también se utilizó el análisis de derecho comparado para determinar si es regulada la figura del *Ombudsman* tributario en legislaciones de otros países para proponer una figura propia para Guatemala, atendiendo a las necesidades del país y el contexto.



Capítulo I

El poder tributario, sus limitaciones y la relación jurídica tributaria

1.1 El poder tributario

El Estado se organiza para poder alcanzar su principal objeto que lo constituye la realización del bien común, para ello necesita obtener los recursos económicos que le permitan garantizar su funcionamiento y satisfacer las necesidades de la población por medio de los servicios públicos y, aunque no es la única, los tributos son la principal fuente de recursos para poder sufragar los gastos públicos. La Corte de Constitucionalidad de Guatemala en los expedientes acumulados 1766-2001y 181-2002, en sentencia de fecha 15 de diciembre de 2003, indicó que:

“Los impuestos, se considera que estos generalmente representan un cuota parte de producción de los servicios públicos indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social; lo cual da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y, a su vez, sea un derecho para el Estado de percibirlos”.

El Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, de aquí en adelante Código Tributario, en el artículo 9 establece que en el ejercicio de su poder tributario, el Estado exige tributos con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, que se encuentran contemplados en el Título I de la Constitución Política de la República de Guatemala, en lo sucesivo Constitución Política. Estos consisten en la protección a la persona y a la familia y, el principal, el fin supremo, la realización del bien común, que logrará con la prestación de servicios públicos como son la educación, la seguridad, salud, tutela judicial, comunicación, entre otros.

Es por ello que el poder tributario:

“Constituye un atributo esencial del Estado. No es posible concebir ninguna organización política en que falte ese poder, que nos es, en definitiva, sino la facultad de imponer tributos que procuren al ente público los recursos necesarios para el



cumplimiento de sus fines. Ahora bien en el moderno Estado constitucional ese poder ha dejado de ser una fuerza o poder de hecho para convertirse en un poder jurídico, que se ejercita dictando normas” (Sainz, 1962, p. 275).


La Corte de Constitucionalidad en el Expediente 3785-2008, en sentencia de fecha 23 de julio de 2009 manifestó que:

“(…) la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a los diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso (...) y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del Texto supremo. A pesar de lo anterior, la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada, enunciado como el principio de no confiscación”.

Para Villegas (2001, p.185):

“La potestad tributaria, considerada en un plano abstracto, significa, por un lado, supremacía, y, por otro, sujeción. Es decir: la existencia de un ente que se coloca en un plano superior y preeminente, y frente a él, a una masa indiscriminada de individuos ubicada en un plano inferior”. Además recalca que, “la potestad tributaria es la capacidad potencial de obtener coactivamente prestaciones pecuniarias de los individuos y de requerir el cumplimiento de los deberes instrumentales necesarios para tal obtención”.

El poder tributario o la potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a sufragar los gastos públicos. Es exclusivo del Estado y lo ejerce a través de los tres poderes del Estado. Al Poder Legislativo, en observancia del principio de legalidad expide las leyes que establecen los tributos y los elementos esenciales de los mismos; al Poder Ejecutivo, le corresponde aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa



para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y, finalmente, al Poder Judicial, a través del ejercicio de la función jurisdiccional del Estado dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo. Se observa, entonces, que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes (Rodríguez, 1986).

En síntesis, se puede afirmar que el poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear tributos, de exigir a las personas que se encuentren en los supuestos que la ley establece el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluso de forma coactiva, con la finalidad de poder sufragar el gasto público y así cumplir con los fines por los cuales fue creado.

1.2 Límites al ejercicio del poder tributario

El poder tributario o la potestad tributaria no es absoluta, pues el poder tributario solo puede ejercerse sujetado por una serie de principios que se encuentran contemplados en la Constitución Política, y cumplen una doble función. La primera función la constituye en ser un parámetro que debe ser observado por los legisladores al momento de elaborar un ley tributaria, pues al no cumplir con los principios contemplados en el texto constitucional pueden ser objeto de ser declarados inconstitucionales. La segunda función es orientadora del Organismo Judicial, al momento de ejercer el control de constitucionalidad de las normas tributarias, garantizando la defensa y la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, en caso de que una norma sea arbitraria o contraria a sus derechos, es por ello que los principios constitucionales tributarios constituyen verdaderas limitaciones al ejercicio del poder tributario, pues son especiales manifestaciones de los

derechos y garantías fundamentales del contribuyente (Peralta, 2014).

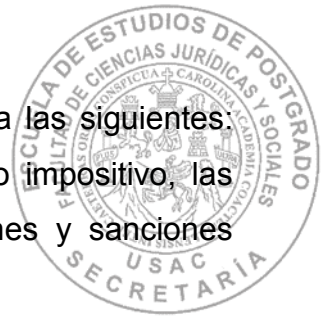
Entre los principios constitucionales que limitan el poder tributario del Estado se encuentran los siguientes: principio de legalidad, principio de capacidad de pago, principio de generalidad, principio de igualdad, principio de no confiscación, y principio de no doble imposición, entre otros.

1.2.1 Principio de Legalidad

El principio de legalidad implica que no puede haber tributo sin ley previa, *nullum tributum sine lege*, también se le conoce como reserva de ley. Se refiere a que la potestad tributaria del Estado debe ser íntegramente ejercida por medio de normas legales, es decir, que la creación de impuestos es facultad exclusiva del Poder Legislativo (Giuliani, 1973). En sentencia de fecha 15 de mayo de 2008 la Corte de Constitucionalidad estableció en el expediente 2951-2008 que “el principio de legalidad se refiere a que al Congreso... le corresponde, con exclusividad, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, atendiendo a las necesidades del Estado y la justicia y equidad tributaria; lo cual, además de referirse al citado origen y procedencia de los impuestos, implica que al decretarlos deban determinarse las bases de recaudación, especialmente el hecho generador, las exenciones, el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos, así como las infracciones y sanciones tributarias que deben revestir las características de seguridad y certeza jurídicas para poder ser comprensibles y exigibles al contribuyente”.

En Guatemala, este principio se encuentra contemplado en el artículo 239 de la Constitución Política que se concatena asimismo con el artículo 171 literal c), que se refiere a las funciones del Congreso de la República, ya que establece que este, únicamente por medio de una ley, puede crear tributos. Pero, más allá de solamente la creación de los mismos, el principio de legalidad también implica que los legisladores están obligados a señalar las características de los tributos, el contenido y el alcance de la obligación tributaria, lo cual se ve reflejado cuando el artículo 239



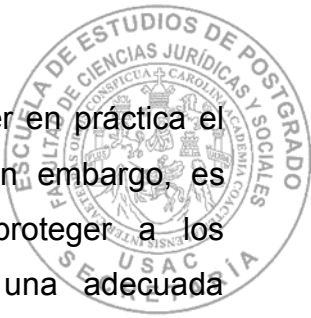


señala que debe establecer las bases de recaudación, y específica las siguientes: hecho generador, exenciones, sujeto pasivo, base imponible y tipo impositivo, las deducciones, descuentos, reducciones y recargos y las infracciones y sanciones tributarias.

Lo expuesto en el párrafo anterior se ve reforzado por el criterio sostenido por la Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 11 de septiembre de 1996, en los expedientes acumulados 886-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96 en la cual señaló, que: “El régimen constitucional guatemalteco no solo prescribe el requisito de legalidad para la imposición de las cargas tributarias sino que exige que sus elementos esenciales (forma, contenido y alcances de la obligación) estén establecidos en la ley”.

En la parte considerativa del Código Tributario se resalta que el principio de legalidad, en materia tributaria, tiene como objeto el evitar arbitrariedades y abusos de poder, pues ya el artículo 239 constitucional indica la potestad exclusiva del Congreso de la República de determinar las bases imponibles y los tipos impositivos. Más adelante, en el artículo 3 establece la ley en mención; regula que es materia privativa, es decir que se requiere la emisión una ley para decretar tributos ordinarios y extraordinarios, establecer el sujeto pasivo, la base imponible y el tipo impositivo. También otorga exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones; tipifica instrucciones y establece sanciones, entre otros, todo esto en concordancia con el principio de legalidad consagrado en el artículo 239 del texto constitucional.

La doctrina ha coincidido en que el principio de legalidad tiene tres papeles importantes, que se pueden resumir de la siguiente manera: a) garantiza el respeto al denominado “principio de autoimposición”, de manera que los ciudadanos no paguen más tributos que aquellos que sus legítimos representantes hayan consentido y así evitar abusos de poder y evitar arbitrariedades; b) cumple una clara función de protección al derecho de propiedad, que los tributos implican restricciones a este derecho al requerir a los particulares parte de su patrimonio para cubrir las



necesidades públicas; y, c) es un mecanismo técnico útil para poner en práctica el principio de igualdad de los ciudadanos ante la ley tributaria. Sin embargo, es necesario acotar que este principio no solamente pretende proteger a los ciudadanos, sino también, este se constituye para promover una adecuada redistribución de las rentas en la búsqueda de una sociedad más justa y solidaria (Peralta, 2014).

El principio de legalidad consiste, entonces, en la garantía que tiene el ciudadano al limitar que el tributo solo puede ser creado por una ley promulgada por el Congreso de la República y que las implicaciones y los alcances del mismo, así como todos sus elementos, deben estar contemplados en ella, pues en caso contrario puede ser sujeta a declaración de inconstitucionalidad.

1.2.2 Principio de capacidad contributiva

Consiste en el principio de la capacidad de pago, que complementa el principio de legalidad al constituirse como una limitación de carácter material y no legal, con el propósito de tener un tributo justo y razonable. Todo tributo debe establecerse en atención a la capacidad económica de las personas individuales o jurídicas, ya que de lo contrario derivaría en la arbitrariedad o en la irracionalidad. Este principio se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política.

La Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 12 de junio de 2014 en el expediente 540-2013 señaló que “el principio de capacidad de pago en materia tributaria... constituye un mandato que el Estado, en el ejercicio de su poder tributario, debe considerar para la aprobación de una carga tributaria, en la cual se tomen en cuenta las cualidades individuales y personales de los contribuyentes a efecto de que su participación en la financiación del gasto público constituya un sacrificio proporcional a su condición patrimonial particular; de acuerdo a la materia imponible de que se trate”.

En cuanto a este principio también se pronunció en sentencia del 24 de abril de 2008, en el expediente 775-2007 al establecer que “el principio de capacidad de

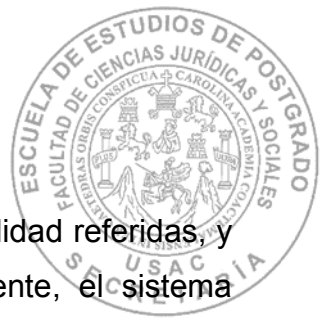


pago debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y de esta forma, el sacrificio igual. Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador debe fijar parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan impositivos mínimos y máximos; y a la vez, establece exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen los gastos necesarios para poder percibir la renta”. En igual sentido, se pronunció en el Expediente 3240-2013, sentencia de fecha 3 de julio de 2014, Expediente 1553-2011, sentencia de fecha 15 de mayo de 2012; expedientes acumulados 125-2009 y 198-2008, sentencia de fecha 18 de marzo de 2010, entre otros.

Para Villegas la capacidad contributiva tiene cuatro implicaciones fundamentales:

- 1) Todos los que tengan medio suficientes para pagar los tributos deben contribuir, con excepción de aquellos que por no contar con un nivel económico mínimo puedan aportar a esa carga.
- 2) El sistema tributario debe estructurarse de tal manera que los de mayor capacidad económica tengan una participación mayor en el pago de los tributos.
- 3) No puede señalarse como hechos imposables circunstancias o situaciones que no sean abstractamente idóneas para reflejar capacidad contributiva.
- 4) En ningún caso el tributo que recaiga sobre un contribuyente puede exceder la razonable capacidad contributiva de las personas, ya que de lo contrario se está atentando contra la propiedad, confiscándola ilegalmente (Villegas, 2001).

De este principio también se deriva el principio de proporcionalidad, que se refiere a que “fijación de contribuciones concretas a los habitantes de la nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva, ya que lo deseado es que el aporte no resulte 'desproporcionado' en relación a ella (Villegas, 2001, pág. 205)”.

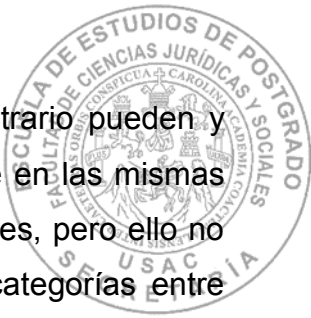


De acuerdo a las citas de sentencias de la Corte de Constitucionalidad referidas, y la doctrina es evidente que este principio busca que, efectivamente, el sistema tributario sea justo y equitativo, pues obliga al legislador a establecer tributos de acuerdo a una adecuada distribución de la carga tributaria que atienda a la capacidad económica que tenga la persona para contribuir a los gastos públicos, procurando así la igualdad entre quienes se encuentran en circunstancias similares.

1.2.3 Principio de igualdad

La igualdad tributaria es la contribución de todos los habitantes del suelo guatemalteco según su aptitud patrimonial de prestación. Este principio no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones (Villegas, 2001). Ello implica que la ley no puede contener discriminaciones arbitrarias, que la ley puede buscar un igualación por medio de la distribución de la riqueza y que la administración no puede efectuar discriminaciones no incluidas en la ley (Giuliani, 1973).

La Corte de Constitucionalidad, en sentencia de fecha 31 de julio de 2003 en el expediente 641-2003 estableció lo siguiente: “En su manifestación más sencilla, la igualdad consiste en dar igual tratamiento impositivo a los contribuyentes que se encuentren en igualdad de circunstancias o condiciones. Es universalmente aceptado por la doctrina tributaria que el principio de igualdad no priva ni restringe la facultad del Estado para que, en ejercicio de su poder de imperio, establezca categorías de contribuyentes, afectándoles con diferentes tributos o grave determinadas actividades mientras exime otras, siempre que tales distinciones tengan una base razonable y respondan a una finalidad económica o social del Estado... La garantía de igualdad tributaria, en realidad, lo que establece, es que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias. Deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos para



determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado”.

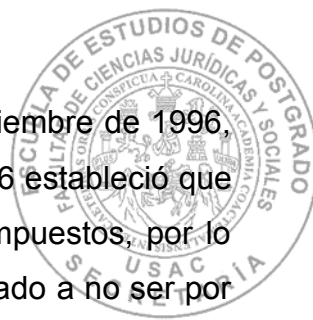
Aunque este principio tributario no se encuentra expresamente regulado en la Constitución Política, sí se encuentra recogido en los artículos 4°. y 243 de la Ley Suprema, pues este principio tiene una relación directa con el principio de capacidad de pago o capacidad contributiva, toda vez que a una misma capacidad contributiva con respecto a una misma base de riqueza, el tributo debe establecerse en el mismo sentido para todas las personas que están en el mismo supuesto.

La finalidad de este principio es evitar la discriminación y arbitrariedad de los órganos del Estado, y tiene una doble connotación; la primera implica un trato igual a personas que se encuentran bajo las mismas condiciones y, la segunda, un trato diferente a situaciones o categorías de personas diferentes, siempre y cuando se analice el motivo que lo hace razonable atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso concreto que justifica un trato diverso. Es decir, que no toda desigualdad implica discriminación, sin embargo, esta facultad es discrecional, pues no es posible medir hasta dónde es aceptable la desigualdad.

1.2.4 Principio de generalidad

Este principio alude al carácter extensivo de la tributación y significa que cuando una persona física o ideal se halla en las condiciones que marcan, según la ley, la aparición del deber de contribuir, este deber debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad o estructura. Es decir, que cualquier persona que coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él (Villegas, 2001).

La Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 11 de septiembre de 1996, en expedientes acumulados 886-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96 estableció que la generalidad “se refiere a que todos los individuos deben pagar impuestos, por lo que nadie puede quedar exento de la obligación del impuesto analizado a no ser por la única excepción de carecer de capacidad de pago”.




1.2.5 Principios de justicia y equidad tributaria

Sobre los principios de justicia y equidad tributaria la Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 11 de septiembre de 1996, citada en el numeral anterior también dijo que “existe una prescripción constitucional que obliga a que los tributos al fisco sean justos y equitativos, por lo que, para cumplirla, los impuestos deben ser racionalmente calculados sobre indicadores o manifestaciones de la riqueza del obligado”.

Estos principios tienen una relación íntima con los principios de igualdad y capacidad de pago o contributiva, pues implican que aunque todas las personas en el territorio del país deben contribuir al gasto público por medio del pago de tributos, debe existir una distribución justa de la carga tributaria de acuerdo a las condiciones económicas de cada contribuyente, es decir de acuerdo a los ingresos que recibe. Los principios mencionados se encuentran regulados en los artículos 239 y 243 de la Constitución Política, y se refieren a que el sistema tributario debe basarse en la justicia y equidad tributaria, implican que se oponen a la arbitrariedad y se tiene por observado cuando el tributo es razonable, por eso estos dos principios están íntimamente relacionados con los principios de capacidad contributiva e igualdad tributaria.

1.2.6 Principio de no confiscación

El principio de no confiscación se encuentra regulado en el artículo 243 de la Constitución Política. La Corte de Constitucionalidad estableció en los expedientes acumulados 2947-2008 y 3108-2008, en sentencia de fecha 3 de diciembre de 2008,



que “lo que se prohíbe es el impuesto confiscatorio, es decir, aquel impuesto excesivo, que produce efectos indeseables, que excede el límite de lo razonable o aquellos que sustraigan una parte sustancial de la propiedad o la renta”. También señaló en sentencia de fecha 29 de agosto de 2007 en el expediente 1783-2007 que: “Existe confiscatoriedad tributaria cuando el Estado se apropia de los bienes de los contribuyentes, al aplicar una disposición tributaria en la cual el monto llega a extremos insostenibles por lo exagerado de su *quantum*, desbordando así la capacidad contributiva de la persona, y vulnerando por esa vía indirecta a la propiedad privada”.

Este principio responde a la protección del derecho a la propiedad privada, pues prohíbe al legislador crear un impuesto que, al ser aplicado, provoque el desapoderamiento de los bienes de los contribuyentes, pues la norma tributaria ha previsto un monto insostenible de pagar atentando contra la capacidad contributiva de las personas y vulnerando así el derecho a la propiedad privada.

1.2.7 Principio de no doble imposición

La doble imposición es el fenómeno tributario que se da cuando una misma persona es sujeto pasivo en dos o más relaciones jurídico tributario por el mismo hecho generador, en el mismo período impositivo. A este principio también se le conoce como *Non Bis in Idem*, y está contemplado en el artículo 143 de la Constitución Política y en el 153 del Código Tributario, el cual establece que queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

Para el autor Luqui (1989) existe doble o múltiple tributación “cuando un mismo contribuyente está sometido al pago de más de un impuesto, de igual naturaleza por el mismo hecho generador, por idéntico período, aplicado por un mismo ente político que tenga el correspondiente poder originario para crearlo” (p. 166).



1.3 Relación jurídica tributaria

Existen dos posiciones distintas en la doctrina para definir la relación jurídica tributaria. La primera de ellas señala que la relación jurídico tributaria es un vínculo jurídico entre sujeto activo, el Estado; y sujeto pasivo, el contribuyente, que comprende no solo la obligación de pagar al sujeto activo una determinada cantidad de dinero en concepto de tributo, sino también implica una serie de obligaciones y deberes recíprocos entre las partes, y todo ese complejo conjunto de obligaciones y deberes recíprocos así como también la obligación principal, a la que denominan obligación tributaria que consiste en el pago del tributo, es lo que constituye la relación jurídico tributaria.

El autor Rodríguez (1982) expone que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de la existencia de la obligación fiscal sustantiva, puesto que esta solo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquellas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada (p. 112).

Una segunda postura la define, en palabras del autor Villegas (2001) como “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” (p. 246). Los autores que sostienen esta postura consideran que existe una simple relación obligacional que consiste en el pago del tributo, y alrededor de esta otras relaciones distintas que constituyen las relaciones formales.

Conforme a lo expuesto se encuentra más afinidad con la primera postura, aquella que considera que la relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, pues es posible que exista una relación tributaria sin que se llegue a originar la obligación tributaria. Un ejemplo sencillo de esto puede ser un profesional inscrito como pequeño contribuyente, que no haya prestado servicios en determinado período de tiempo, no generó la obligación del pago del 5 %

pero aun así tiene la obligación de prestar declaraciones en cero ante la Administración Tributaria, pues en caso contrario se le penalizará. La relación jurídica tributaria existe aunque la obligación tributaria no nació.

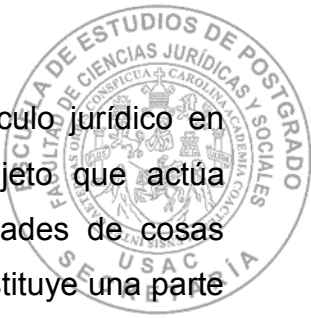


1.3.1 La obligación tributaria

El Código Tributario regula la obligación tributaria en el Título II, y la define en el artículo 14 como “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. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente”.

La Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en cuanto a esta en sentencia de fecha 21 de agosto de 2009 en el expediente 1688-2009 y la define “como el vínculo entre el acreedor y el deudor tributario, establecido por ley, que tiene por objeto el cumplimiento de la prestación tributaria, siendo esta exigible coactivamente”.

Emilio Margáin citado por Rodríguez (2001) señala que la obligación tributaria es el “vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie” (p.110). La autora Luchena (2006) indica que: “Si con el término «obligación» se hace referencia a aquella situación jurídica, en la cual una persona (acreedor) tiene un derecho (llamado derecho de crédito), que le permite exigir o reclamar un comportamiento de otra persona, y esta última (deudor) porta el deber jurídico de realizar en su favor aquel comportamiento, la «obligación tributaria» será el vínculo jurídico fundamental, aunque no el único, mediante el cual la Hacienda Pública será titular de un derecho de crédito frente a los particulares, deudores de una suma de dinero a título de tributo” (p. 1).



Fonrouge (1973) manifiesta que “la obligación tributaria es un vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto denominado deudor, debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse de recursos pecuniarios” (p. 349).

La obligación tributaria es, entonces, el deber que una persona individual o jurídica tiene de contribuir al gasto público que se origina cuando se cumple con el presupuesto del hecho generador establecido en la ley que da surgimiento al tributo. Consiste en una obligación de dar y es exigible coactivamente y está compuesta por tres elementos fundamentales: el sujeto activo que lo constituye el Estado; el sujeto pasivo o terceros, que son los contribuyentes; y objeto, que consiste en la prestación pecuniaria eventualmente en especie.

1.4 Sujeto activo

El Estado es el sujeto activo de la relación jurídica tributaria y es el acreedor del impuesto a quien está obligado a pagar el sujeto pasivo. El Congreso de la República es el órgano del Estado a quien le compete crear los tributos por medio de la ley; el sujeto activo es el órgano administrativo que tiene la facultad de exigir el cumplimiento del objeto de una obligación. El Código Tributario en el artículo 17 establece que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo. La principal obligación del sujeto activo de la relación tributaria la constituye la recaudación de las contribuciones que surgen de los tributos, aunque también tiene otras complementarias como planificar, organizar, dirigir, controlar, fiscalizar y supervisar todas las actividades que surjan como consecuencia de la aplicación de la recaudación y fiscalización de los tributos, tal y como lo establece el artículo 19 del Código Tributario.



1.5 Sujeto pasivo

El sujeto pasivo de la relación tributaria es el obligado a cumplir con el pago de una prestación determinada al Estado para soportar el gasto público. El Código Tributario en el artículo 18 lo define como el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

Para Villegas (2001) existen varias corrientes en la doctrina con relación al sujeto pasivo en la relación tributaria, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- a) Primera corriente: divide a los sujetos pasivos en dos categorías el contribuyente que es el sujeto pasivo por deuda propia y el responsable, que es el sujeto pasivo por deuda ajena, esta es la corriente más aceptada.
- b) Segunda corriente: indica que el sujeto pasivo solo puede ser el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a otros pagadores.
- c) Tercera corriente: señala que únicamente son sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto, excluye al responsable como sujeto pasivo.
- d) Cuarta corriente: sólo puede ser nominado sujeto pasivo quien concretamente paga el tributo al fisco, pero nunca quien únicamente está obligado a resarcir a aquel que pagó por él.
- e) Quinta corriente: adopta la postura de una división tripartita de los sujetos pasivos y los definen así: a) contribuyente, es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo, es el deudor a título propio, pues es él el que realiza el hecho imponible; b) sustituto, es el sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que por disposición de ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria; y, c) responsable solidario, es el tercero ajeno al acontecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado del acaecimiento.

Conforme a las cinco corrientes expuestas y analizadas, se puede inferir que la corriente que sigue el Código Tributario es la primera, pues señala en el artículo 18

que el sujeto pasivo de la obligación tributaria es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias sea en calidad de contribuyente o de responsable.



1.6 Los contribuyentes

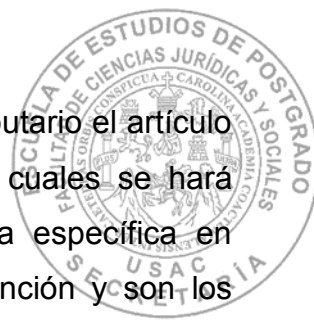
De acuerdo a las corrientes de la doctrina expuestas en el apartado anterior, se extrae que el contribuyente es el sujeto pasivo por deuda propia. El Código Tributario proporciona una definición precisa en el artículo 21 en donde señala que son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria. El contribuyente es “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. Es aquel cuya capacidad contributiva, tuvo normalmente en cuenta el legislador al crear el tributo, es el ‘realizador’ del hecho imponible y es —por consiguiente— quien sufre en sus bienes el detrimento económico tributario” (Villegas, 2001, p. 257).

1.6.1 Derechos de los contribuyentes

Además de los derechos que se encuentran contemplados en los principios constitucionales, desarrollados con anterioridad en el presente trabajo, una de las reformas a las que ha estado sujeto el Decreto 6-91, Código Tributario, se llevó a cabo por medio del Decreto 37-2016 del Congreso de la República, denominado Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria.

De acuerdo con la parte considerativa del Decreto 37-2016 en mención, las reformas atienden a la necesidad de incorporar mecanismos que contribuyan a lograr el cumplimiento de los objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria, también a la necesidad de fortalecer la gobernanza, mejorar la eficiencia de procesos, transparentar las acciones de la administración tributaria, entre otros.

Para el efecto, por medio del artículo 50, se adicionó al Código Tributario el artículo 21 “A” que establece los derechos de los contribuyentes, a los cuales se hará referencia a continuación y también son contemplados de forma específica en normas de la Constitución Política o artículos del Código en mención y son los siguientes:

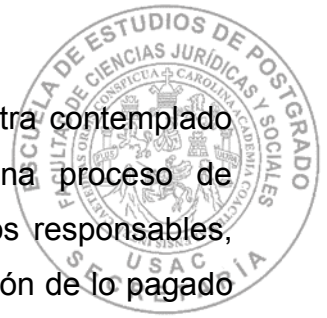


- a) Ser tratado con imparcialidad y ética por el personal al servicio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Este derecho también es garantizado en el artículo 96 del Código Tributario cuando establece que existe incumplimiento de deberes, cuando el funcionario o empleado de la Administración Tributaria, abusando de su cargo o función, ordene o cometa cualquier acto arbitrario o ilegal, en perjuicio del fisco, de los contribuyentes y responsables o de terceros; cuando omita, rehúse hacer o retarde cualquier acto propio de su función o cargo y asimismo, cuando revele o facilite la revelación de hechos, actuaciones o documentos de los que tenga conocimiento por razón de su cargo y que por disposición de la ley, deban permanecer en secreto o confidencia.
- b) Garantizar el carácter reservado de los datos personales, informes, antecedentes tributarios u otros obtenidos por la administración tributaria, en los términos previstos en la ley. Este derecho de reserva también se encuentra regulado en el artículo 30 del Código Tributario, el cual señala que la Administración Tributaria y sus funcionarios recibirán la información bajo reserva de confidencialidad, también está recogido en el artículo 96 citado en el numeral anterior, en cuanto el incumplimiento de deberes que puede incurrir un funcionario si no cumple con la confidencialidad a la que se hace referencia.
- c) Ser informado y asistido por la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Se relaciona con el artículo 98 del Código Tributario último párrafo pues de acuerdo con el mismo todo funcionario o empleado de la



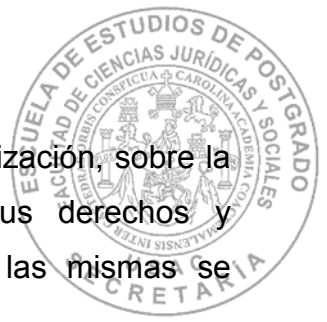
Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará.

- d) Formular consultas y a obtener respuesta correspondiente. Este derecho también se complementa con lo establecido en el artículo 98 del Código Tributario último párrafo mencionado en el numeral anterior y particularmente con el artículo 102 que establece que la Administración Tributaria atenderá las consultas que se le formulen por quien tenga un interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, con relación a la aplicación de este Código y de las leyes tributarias.
- e) Realizar todas las peticiones y cuestiones que se formulen en los procedimientos de aplicación de los tributos. Este derecho también está garantizado en el artículo 28 de la Constitución Política.
- f) Obtener a su costa copia de: los documentos que conforman los expedientes administrativos; las declaraciones o informes que haya presentado a la Administración Tributaria; y, otras actuaciones realizadas en la Administración Tributaria en los términos previstos en la ley, excepto las derivadas de investigaciones tributarias que no se hayan concluido. Esto deviene del derecho constitucional establecido en el artículo 30 sobre la publicidad de los actos administrativos, denominado como derecho de acceso a la información, que se encuentra contemplado y desarrollado en la Ley de Acceso a la Información Pública.
- g) No proporcionar a la Administración Tributaria los documentos de identificación personal y los utilizados para el registro, inscripción o actualización, ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria.
- h) Repetición y devolución de los pagos en exceso, en la forma, procedimiento



y plazo que establece la ley. Este procedimiento se encuentra contemplado en el artículo 153 del Código Tributario, y se denomina proceso de restitución, es a través de este que los contribuyentes o los responsables, podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente.

- i) Se aplique la prescripción de la acción de la Administración Tributaria para determinar obligaciones, imponer sanciones y exigir el pago de la deuda tributaria en los casos previstos en el Código Tributario. El artículo 47 del Código Tributario contempla la prescripción que consiste en que el derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de 4 años.
- j) Conocer el estado de las actuaciones administrativas y de la tramitación de los procedimientos en que sea parte. Sobre este particular, la Administración Tributaria deberá poner a disposición de los contribuyentes en el portal de Internet de la Institución, un vínculo que muestre la etapa en la que se encuentra el proceso. El artículo 126 de la ley referida establece el acceso a las actuaciones y podrán ser consultarlas sin más exigencia que la justificación de la identidad del contribuyente, los responsables o sus representantes legales o los profesionales que hayan sido autorizados por aquellos para el efecto.
- k) Se identifique el personal de la Administración Tributaria, bajo cuya responsabilidad se tramitan los procedimientos en que sea parte. Específicamente el artículo 152 del Código Tributario establece que todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria.



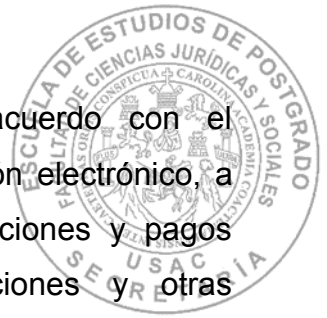
- l) Ser informado al inicio de las actuaciones de control o fiscalización, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos de ley.
- m) Rectificar declaraciones de acuerdo con lo dispuesto con el Código Tributario, el artículo 106 preceptúa que el contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiere corregirla, podrá presentarla o rectificarla, siempre que esta se presente antes de ser notificado de la audiencia.
- n) Impugnar las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en los términos previstos por la ley. Los medios para presentar impugnaciones de preferencia serán electrónicos. Las impugnaciones de las resoluciones de la Administración Tributaria se encuentran reguladas en el Capítulo VII, del Título IV denominado Procedimiento ante la Administración Tributaria del Código Tributario.
- o) Al debido proceso, audiencia y de defensa, los cuales se encuentran contemplados en el artículo 12 de la Constitución Política.
- p) A presentar alegatos y pruebas, dentro de los plazos establecidos por la Administración Tributaria y de conformidad a la ley. Los medios para presentar alegatos y pruebas de preferencia serán electrónicos. Este derecho está relacionado directamente con el derecho señalado en el numeral anterior.
- q) Toda solicitud de información que haga la SAT a los contribuyentes o a terceros, con fines de fiscalización, deberá hacerla en el requerimiento de información que origina el proceso administrativo. Las ampliaciones posteriores a dicha solicitud, deberán guardar relación con el mismo proceso. Lo referente a este derecho se encuentra regulado en los artículos 30, 30 "A", 30 "B" y 30 "C" del Código Tributario.



1.6.2 Obligaciones de los contribuyentes

La principal obligación de los contribuyentes o responsables es el pago de los tributos, tal y como lo establece el artículo 23 del Código Tributario, que están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por la legislación; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, por medio del artículo 51, también adicionó al Código Tributario el artículo 21 “B”. Este establece expresamente las obligaciones de los contribuyentes, sean sujetos de imposición o no, entre otras, las siguientes:

- a) Presentar declaraciones, notificaciones, autoliquidaciones y otros documentos que requiera la legislación tributaria y la administración tributaria para el cumplimiento de sus funciones. El numeral 9 del artículo 94 del Código Tributario señala que es una infracción a los deberes formales presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica, y será sancionado con multa.
- b) Mantener en su domicilio fiscal o en la oficina del contador, los libros de contabilidad y registros tributarios que las normas correspondientes establezcan, durante el plazo establecido en la ley. El domicilio fiscal es el lugar que el contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que este pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias, artículo 114 del Código Tributario.
- c) Atender las citaciones, comunicaciones y notificaciones por vía electrónica o cualquier otro medio válido en derecho realizadas por la Administración Tributaria. El artículo 98 “A” del Código Tributario señala que la

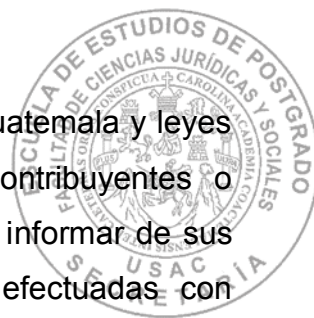


Administración Tributaria podrá establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan. Establecida la dirección electrónica, el contribuyente debe notificar a la Administración Tributaria los cambios de la misma. El numeral 10 del artículo 94 del Código Tributario señala que será sancionado con multa el contribuyente que no acuda a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerido.

- d) Respaldar todas las operaciones que realice en la ejecución de sus actividades mercantiles, comerciales, profesionales y de cualquier índole, sobre las que existan obligaciones establecidas en la legislación fiscal, por medio de la documentación legal correspondiente. El artículo 94 del Código Tributario contempla infracciones a los deberes formales entre los cuales se encuentran no llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados, dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas y llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Ambas se encuentran sancionadas con pago de la multa que corresponda.

- e) Suministrar a la Administración Tributaria la información que requiera para el cumplimiento de sus funciones, en la forma y plazos que establece la ley. En ese sentido el artículo 30 del Código Tributario establece la obligación de toda persona individual o jurídica de proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos, dejando a salvo los datos

protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes especiales. La Administración Tributaria avisará a los contribuyentes o terceros, por los medios que estime pertinentes, que deben informar de sus actividades afectas generadoras de tributos, exentas o efectuadas con terceros. Le corresponde una sanción por incumplimiento de los deberes formales la no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias, de acuerdo con el numeral 13 del artículo 94 del Código Tributario.



Capítulo II

Acceso a la justicia fiscal



2.1 Acceso a la justicia

El derecho de acceso a la justicia es un derecho humano que consiste en la facultad otorgada a todas las personas en condiciones de igualdad, para que conozcan los derechos que les asisten y puedan recurrir al Estado, ya sea a la Administración Pública o a los tribunales de justicia a hacerlos valer con el objeto de resolver un problema o un conflicto.

El acceso a la justicia, en términos generales, es imprescindible para garantizar el efectivo disfrute de los derechos humanos reconocidos en la legislación nacional e internacional, pues es a través de ella que las personas pueden acudir al Estado a solicitar protección y, también, para procurar solucionar sus conflictos por medio de mecanismos de solución de controversias siguiendo los estándares del debido proceso para procurar la paz social. El Estado tiene la obligación de garantizar a todas las personas la accesibilidad a ciertos mecanismos judiciales que permitan la tutela de los derechos humanos, para hacer efectivo el acceso a la justicia, por ello debe asumir las desigualdades económicas y sociales que pueden enfrentar ciertos grupos para buscar esa protección. El objeto del mismo es garantizar la asistencia judicial a todas las personas y asegurar la igualdad de las partes en el desarrollo de cada proceso concreto y a la posibilidad de que las personas accedan al conocimiento jurídico mínimo para comprender el sentido y alcance de sus derechos en el desarrollo de un proceso (Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 2011).

Para Monroy (2010) el acceso a la justicia “es el derecho que tiene toda persona, independientemente de su condición económica, social, política, de género o de cualquier otra índole, de acudir ante las autoridades competentes ministeriales, -judiciales o administrativas– para obtener la protección de sus derechos” (p. 3). Mientras que Hernández (2006), afirma que “el acceso a la justicia supone la disponibilidad efectiva de cauces institucionales destinados a la protección de derechos y a la resolución de

conflictos de variada índole, de manera oportuna y con base en el ordenamiento jurídico” (p. 18).

El acceso a la justicia es un derecho humano fundamental en un sistema democrático que tenga por objeto garantizar los derechos de todos por igual. Cuando otros derechos son violados, constituye la vía para reclamar su cumplimiento ante los tribunales y garantizar la igualdad ante la ley (Birgin y Kohen, 2006, p. 15).

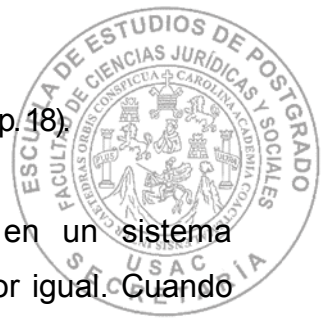
El acceso a la justicia se encuentra contemplado en varios instrumentos internacionales ratificados por Guatemala, entre los cuales se encuentran los siguientes:

2.1.1 Declaración Universal de Derechos Humanos

La Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 10 de diciembre de 1948, establece en los artículos 8 y 10 el derecho de toda persona a un recurso efectivo para que la ampare contra actos violatorios de sus derechos fundamentales y a que en condiciones de igualdad sea oída públicamente, con justicia, por un tribunal independiente e imparcial, para la determinación de sus derechos y obligaciones o para el examen de cualquier acusación penal.

2.1.2 Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre

La Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana, señala en el artículo XVIII establece el derecho de justicia por el cual toda persona puede ocurrir a los tribunales para hacer valer sus derechos, así como también disponer de un procedimiento sencillo que la ampare contra actos de autoridad que violen o pongan en peligro los derechos que le asisten.





2.1.3 Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos

El Pacto Internacional de Derecho Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Resolución 2200 A (XXI), del 16 de diciembre de 1966, en los artículos 2, 3 y 15 recogen el derecho de acceso a la justicia, que señalan a su vez otros derechos que lo integran como lo son el derecho a interponer un recurso efectivo, el derecho de igualdad, el principio de legalidad, de irretroactividad, entre otros.

2.1.4 Convención Americana sobre Derechos Humanos

La Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida también como Pacto de San José de Costa Rica, suscrita el 22 de noviembre de 1969, desarrolla de una forma más amplia los alcances de este derecho que se considera regulado en los artículo 8 y 25, que se refieren a garantías judiciales y protección judicial respectivamente. El artículo 8 señala que “toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”, y además contempla todos los derechos que le asisten a una persona inculpada de un delito penal. El artículo 25, por su parte, establece el derecho que tiene toda persona a ser oída por las autoridades judiciales para exigir el respeto de otros derechos que han sido vulnerados o están amenazados de serlo y la obligación de dar una respuesta adecuada.

Aun cuando el acceso a la justicia no se encuentra expresamente establecido en la Convención Americana sobre Derechos Humanos, es sabido que está reconocido en los artículos 8 y 25. Estos artículos comprenden varios derechos que deben ser observados en procesos judiciales y administrativos, entre los que destacan el derecho a un debido proceso, el derecho a un plazo razonable, el derecho a un juez imparcial y el derecho a contar con un recurso efectivo, los cuales, en su conjunto, constituyen

elementos indispensables para un acceso efectivo a la justicia (Instituto Interamericano de Derechos Humanos, 2011).

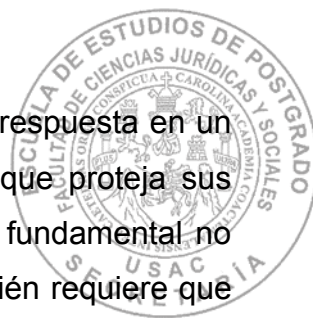


El acceso a la justicia es un derecho humano fundamental en un sistema democrático que tenga por objeto garantizar los derechos de todos por igual. Cuando otros derechos son violados, constituye la vía para reclamar su cumplimiento ante los tribunales y garantizar la igualdad ante la ley. Como todo derecho, el acceso a la justicia requiere un sistema de garantías que posibilite su pleno ejercicio, a su vez, este derecho supone la obligación del Estado de crear las condiciones jurídicas y materiales que garanticen su vigencia en condiciones de igualdad. Esto implica que el Estado no solo debe abstenerse de obstaculizar el goce y el ejercicio del derecho a acceder a la justicia sino que debe adoptar acciones positivas y remover los obstáculos materiales que impiden su ejercicio efectivo (Birgin y Kohen, 2006).

Aun en aquellos países en los cuales los órganos jurisdiccionales se encuentran protegidos constitucionalmente, los jueces y magistrados gozan de independencia y las leyes son redactadas siguiendo un criterio de justicia social, el ordenamiento jurídico y las instituciones preestablecidas brindan escasos beneficios para las personas que no cuentan con los medios económicos para poder defenderse o exigir sus derechos. Repetidos estudios sobre el acceso a la justicia han demostrado que hay dos factores predominantes que permiten determinar si la gente puede utilizar los remedios legales disponibles en un sistema. El primero y, sin duda, el más importante, es el acceso a recursos económicos, para poder contratar abogados y recurrir a las instituciones legales puede resultar muy costoso en sí mismo, pero, además, implica otros costos de oportunidad que, para las personas que no tienen los recursos económicos suficientes, normalmente representan tiempo fuera de las actividades que les proveen sustento económico. El segundo factor al que usualmente se refieren los distintos estudios es la habilidad institucional, la habilidad de entender y utilizar el sistema (Birgin y Gherardi 2012).

De acuerdo a lo expuesto, el acceso a la justicia es el conjunto de principios, garantías e instituciones que permiten a toda persona acudir a un órgano

preestablecido en ley, para que conozca su conflicto y le otorgue una respuesta en un tiempo razonable y así obtener una solución a su problema o para que proteja sus derechos o restituya aquellos que han sido vulnerados. Este derecho fundamental no supone únicamente obligaciones de no hacer a los Estados, sino también requiere que cree mecanismos adecuados para que las personas obtengan una solución a sus conflictos.



2.2 Acceso a la justicia fiscal

Con el conocimiento de los alcances del derecho fundamental de acceso a la justicia, el acceso a la justicia fiscal se refiere a los derechos que tiene el contribuyente para conocerlos, ejercerlos y defenderlos, a través de los mecanismos e instituciones preestablecidas en ley por el Estado. El ejercicio de este derecho implica necesariamente que las personas conozcan sus derechos, así como también a las instituciones a las que deben acudir, los procesos que deben impulsar y las disposiciones legales o fundamento legal que les permita exigirlos.

Este derecho se relaciona íntimamente con el derecho de igualdad, el cual implica para la materia tributaria, la obligación del Estado de garantizar la existencia de un sistema de justicia al cual el contribuyente pueda recurrir para evitar la vulneración de sus derechos o exigir la reparación de estos (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014).

“El derecho humano fundamental de acceso a la justicia constituye el pilar de la paz social en la medida que permite dirimir los conflictos personales sin apelar a la violencia. Al mismo tiempo, en el plano de las relaciones entre el ciudadano y el poder, se erige como sostén del Estado democrático de derecho. A través del juicio administrativo (tradicionalmente llamado contencioso administrativo) resulta posible acudir a los jueces para revisar la conducta de los funcionarios públicos, exigir que rindan cuentas de sus actos y anular sus decisiones ilegales. Desde este ángulo el acceso al sistema de prestación jurisdiccional posee un valor agregado que va más allá de la posibilidad de resolver pacíficamente una contienda entre particulares,

erigiéndose en un mecanismo de control social contra la corrupción política y en favor del buen gobierno” (Botassi, 2012, p. 40).



La mayoría de los Estados occidentales modernos han adoptado medidas tendientes a asegurar la asistencia de un abogado a cargo del Estado en los procesos penales en aquellos casos en que el acusado de un delito no estuviera en condiciones de procurarse una defensa, pero también en muchos países desarrollados existe un reconocimiento generalizado al derecho a la asistencia jurídica gratuita en casos civiles. Ya sea por disposición expresa de la constitución o de leyes especiales del Estado o como consecuencia de la interpretación que los tribunales hicieron de la garantía del debido proceso, lo cierto es que en estos países el derecho a la asistencia en juicio de un abogado es corriente en muchos casos de naturaleza civil y no sólo cuando la libertad física de una persona se encuentra en peligro (Birgin y Gherardi, 2012).

La Corte Interamericana de Derechos Humanos señaló en el párrafo 28 de Opinión Consultiva OC-11/90 lo siguiente: “28. En materias que conciernen con la determinación de [los] derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter el artículo 8 no especifica garantías mínimas, como lo hace en el numeral 2 al referirse a materias penales. Sin embargo, el concepto de debidas garantías se aplica también a esos órdenes y, por ende, en ese tipo de materias el individuo tiene derecho también al debido proceso que se aplica en materia penal. Cabe señalar aquí que las circunstancias de un procedimiento particular, su significación, su carácter y su contexto en un sistema legal particular, son factores que fundamentan la determinación de si la representación legal es o no necesaria para el debido proceso”.

De los párrafos anteriores se puede extraer que, aunque en un principio los derechos que integran el derecho de acceso a la justicia fueron pensados para ser ejercidos en principio en el ámbito penal, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha expresado la necesidad de que también sea aplicado a otras ramas del derecho, como lo es la materia tributaria. Asimismo, es importante observar que la obligación de su observancia no corresponde con exclusividad a los órganos jurisdiccionales, pues los funcionarios de la Administración Pública también deben

sujetarse a los alcances de este derecho en lo que sea aplicable.



2.3 La Administración Tributaria

De conformidad con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 3 el objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer, de acuerdo con el artículo 24 literales que enumeran funciones específicas, por lo que se hará referencia únicamente las que se consideran más importantes para la presente investigación, entre las cuales se encuentran las siguientes: ejercer la administración del régimen tributario; aplicar la legislación tributaria; la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, así como organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes los tributos que adeuden, sus intereses y si corresponde, sus recargos y multas; sancionar a los sujetos pasivos tributarios, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras; presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público; establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y todas aquellas que se vinculen con la Administración Tributaria y los ingresos provenientes de impuestos.

Adicional a las funciones específicas establecidas en el artículo señalado en el párrafo anterior, los artículos 22 y 23 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establecen la autoridad, jerarquía y competencias así como también, las atribuciones respectivamente. Por su parte, el artículo 1, del cuerpo legal citado, señala que la Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad descentralizada con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.



El Acuerdo de Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria Número 007-2007, aprobó el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria el cual establece que esta es la entidad estatal a la que compete desarrollar y aplicar los sistemas tributario y aduanero del país, conforme a lo establecido en la legislación. El Reglamento en mención establece y describe la estructura y organización interna de la Administración Tributaria y desarrolla sus competencias administrativas.

2.4 Procedimiento administrativo tributario en Guatemala

Calderón, en el libro de Balbé y Franch (2002) señala que el procedimiento administrativo es la serie de fases o etapas que comprende un expediente administrativo, que se ejecutan por sí o ante las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos cuya finalidad es la decisión administrativa. Es decir, que es el conjunto ordenado de actos dirigidos a la adopción de una resolución final por un órgano de la Administración Pública. Por tanto, los trámites previos son instrumentales respecto a la decisión definitiva. Lo único que produce efectos jurídicos es el acto o resolución final, el hecho de autorizar, no autorizar, sancionar, amonestar al particular o administrado” (p. 213).

En ocasiones, los términos proceso y procedimiento se emplean como sinónimos, sin embargo, tienen una concepción distinta que merece la pena señalar. Acosta (1988) argumenta que el proceso es: “El conjunto de actos realizados conforme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí y buscan una finalidad, que es la resolución de un conflicto, la restauración de un derecho, o resolver una controversia preestablecida, mediante una sentencia. En esencia, el proceso siempre resulta materialmente jurisdiccional. En cambio, el procedimiento administrativo está integrado por un conjunto de normas legales y/o reglamentarias y hechos administrativos encaminados a producir un acto administrativo” (p. 340).

Por ello, el procedimiento administrativo es el conjunto ordenado de actos dirigidos a



la adopción de un acto o resolución final por un órgano de la Administración Pública, que será el único que produce efectos jurídicos pues autoriza o no, sanciona o amonesta al particular o al administrado (Balbé y Franch, 2002).

El procedimiento administrativo tributario es definido por De León (2013, p. 18) como la “etapa por medio de la cual, la SAT nombra a funcionarios y empleados, para que inicien el procedimiento de comprobación, verificación e investigación, de la correcta determinación de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y/o responsables, notificando por los medios legales establecidos, los resultados de la misma, para que el obligado tributario, desarrolle sus fundamentos de hecho y derecho sobre los cuales descansa su aceptación o defensa y que obtenga como resultado la resolución del procedimiento, para su archivo o prosecución correspondiente”.

Ávila (2001) afirma que esta es la serie de actos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación, control y fiscalización de los tributos, decisión materializada en una resolución susceptible de reclamo o impugnación (p. 13).

En términos generales, las fases o etapas del procedimiento administrativo son las siguientes:

2.4.1 Inicio

De acuerdo con la doctrina el proceso administrativo inicia de oficio o a instancia de parte. La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 28, reconoce el derecho de petición que les asiste a los habitantes; este señala que tienen derecho a dirigir peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. El Código Tributario, por su parte, establece en los artículos 121 y 122 el inicio del proceso administrativo de oficio o a instancia de parte, respectivamente, enumera expresamente los requisitos que debe contener la solicitud inicial del particular y que la omisión de

uno o más de los requisitos no implica el rechazo de la solicitud, pues lo único que faculta a la Administración Tributaria el rechazo de la misma es que sea contraria a la decencia, a la respetabilidad de la ley y de las autoridades o contentan palabras o frases injuriosas, rechazo que debe ser debidamente razonado.



La Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 17 de febrero de 2009, expediente 1375-2009, señaló: “El derecho de peticionar a las autoridades es un derecho fundamental..., que permite a los habitantes de este país dirigirse a los poderes públicos, ya sea por un interés general o particular y como consecuencia, del ejercicio del mismo, da origen a un deber que es de obligatorio cumplimiento para la Administración Pública, que es el derecho de resolver lo pedido... si la autoridad impugnada no emite resolución teniendo la obligación de resolverla, viola el derecho de petición del postulante, por lo que el mismo puede acudir al amparo para que se fije un término razonable con el objeto de que cese la demora en resolver y notificar lo decidido”.

El artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, Decreto No. 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, establece que: “Toda persona tiene derecho a pedir amparo, entre otros casos: f) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite”.

De acuerdo al artículo citado y en concordancia con el criterio sostenido por la Corte de Constitucionalidad señalado, la Administración tiene la obligación de tramitar y resolver las peticiones que realicen los particulares en un plazo que no exceda 30 días, que cuentan a partir de la última diligencia que se realizó en el expediente respectivo previo a resolver, en ese sentido si se incumpliére la obligación el particular puede interponer una acción constitucional de amparo, para que el tribunal constitucional obligue a la autoridad recurrida, es decir la Administración Tributaria, a resolver la petición planteada.



2.4.2 Notificaciones

En todo proceso administrativo las notificaciones son fundamentales, ya que es a través de ellas que el particular tendrá conocimiento de las decisiones de la Administración Pública y que efectivamente podrá ejercer su derecho de defensa. En concordancia con estos derechos fundamentales, el artículo 127 del Código Tributario establece que toda audiencia, opinión, dictamen o resolución debe hacerse saber a los interesados en la forma que establece la ley y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar sus derechos.

El Código Tributario establece dos clases de notificaciones, personales o por otro procedimiento idóneo. Se notifican personalmente, de acuerdo con el artículo 130, las resoluciones que determinen tributos o intereses, impongan sanciones, confieran o denieguen audiencias, decreten o denieguen la apertura a prueba, denieguen una prueba ofrecida, las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad en relación con algún asunto. Todas las anteriores se deben practicar dentro del plazo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, tal y como preceptúa el artículo 132 de la ley citada. Para las notificaciones no personales, la Administración Tributaria podrá establecer otro procedimiento idóneo, siempre que garantice el derecho de defensa del contribuyente (artículo 137 del Código Tributario).

2.4.3 Prueba

En el procedimiento administrativo tributario puede llevarse a cabo la fase probatoria, ya sea propuesta por la propia Administración o por el particular. El Código Tributario faculta a utilizar todos los medios de prueba admitidos en derecho, de conformidad con el artículo 142 "A", y de acuerdo con el artículo 143 de la ley citada, el período de prueba será de 30 días hábiles cuando se discutan cuestiones de hecho.

Asimismo, la Administración Tributaria está facultada a llevar a cabo diligencias para mejor resolver, antes de dictar la resolución final, dentro de un plazo no mayor a 15 días hábiles, según el artículo 144 del Código Tributario.



2.4.4 Resolución final

El objeto de todo proceso administrativo lo constituye la declaración unilateral de voluntad del órgano administrativo competente que decidirá sobre el asunto sometido a su conocimiento, a la que se le denomina resolución administrativa y que surtirá efectos cuando sea notificada al particular y tercero involucrados. La Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala establece en el artículo 3 que: “Las resoluciones administrativas serán emitidas por autoridad competente, con cita de las normas legales o reglamentarias en que se fundamenta. Es prohibido tomar como resolución los dictámenes que haya emitido un órgano de asesoría técnica o legal. Las resoluciones serán notificadas a los interesados personalmente citándolos para el efecto; o por correo que certifique la recepción de la cédula de notificación. Para continuar el trámite deberá constar, fehacientemente, que el o los interesados fueron debidamente notificados con referencia expresa de lugar, forma, día y hora”.

Esta resolución no necesariamente es definitiva, pues se encuentra sujeta a impugnaciones por parte del interesado o el afectado, en casos de inconformidad.

2.5 Los recursos administrativos en la Administración Tributaria

Los actos de la Administración Pública se encuentran sujetos al principio de legalidad que rige el actuar de todos los funcionarios del Estado en el ejercicio de sus funciones. Los artículos 152 y 154 de la Constitución Política de la República recogen este principio, el cual implica que el ejercicio del poder está sujeto a las limitaciones señaladas por la Constitución Política y la ley, toda vez que los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a

la ley jamás superior a ella.

En cuanto al principio de legalidad al que se encuentra sujeta toda la Administración Pública, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado, en el expediente 5332-2015, sentencia de fecha 26 de mayo de 2016 que: “El principio de legalidad en materia administrativa, el cual debe ser observado por quienes desempeñan una función pública, dispone que todo actuar de la administración pública que incida sobre los derechos de un particular debe estar autorizado por el ordenamiento jurídico. En ese sentido, a un funcionario público solamente le está permitido realizar lo que una disposición normativa expresa le autoriza a hacer, y le está prohibido, todo lo no expresamente autorizado... si el funcionario público es el depositario de autoridad y no puede hacer con esta potestad conferida sino lo que el ordenamiento jurídico le permite, todo aquello que realice fuera de esa autorización normativa se configura en un acto arbitrario, que deberá ser declarado inválido”.

De esa cuenta se evidencia que el particular tiene el derecho a la legalidad de los actos emitidos por la Administración Pública y, por tanto, le asiste también el derecho a exigir a la Administración que se sujete a lo establecido por el ordenamiento jurídico. Rodríguez (1982) manifestó que: “Una manera de ejercer un control de legalidad sobre los actos de la Administración que permite, a la vez, el restablecimiento de esa legalidad si ha sufrido alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa legalmente establecidos y al alcance de los particulares, que proporcionan a estos la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación de la ley aplicada o sin la aplicación de la debida. De estos medios de defensa, los que se hacen valer ante la propia autoridad administrativa genéricamente se denominan recursos administrativos” (p. 249).

El recurso administrativo lo constituye, entonces, el procedimiento por medio del cual un particular manifiesta sus inconformidades en contra del acto o resolución administrativa por considerar que tiene vicios de forma o fondo, para el examen de la legalidad la misma y posterior revocación, modificación o anulación, y así la legalidad de los actos es restablecida.





El Código Tributario establece en el artículo 154 que las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, el recurso deberá ser presentado dentro del plazo de 10 días hábiles contados a partir del día siguiente de la notificación de la resolución. El funcionario ante quien se interponga el recurso se limitará a conceder o denegar el trámite y elevar las actuaciones al Tribunal correspondiente, dentro de un plazo de 5 días hábiles.

El recurso se debe resolver dentro de los 30 días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver, en caso contrario, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o reposición, para el efecto de que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo, de acuerdo con lo establecido en el artículo 157 del Código Tributario. Sin embargo, el particular también está en la facultar de interponer una acción constitucional de amparo, para obligar a la autoridad impugnada a emitir la resolución que en derecho corresponda, tal y como fue explicado anteriormente.

2.6 Proceso contencioso administrativo tributario

Con el objeto de examinar la observancia del principio de legalidad que rige las actuaciones de la Administración Pública, y ejercer un control de la juridicidad de sus actos, la Constitución Política de la República contempló el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, el que, de acuerdo con el artículo 221, tiene como función “contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas”.

El Código Tributario señala que el recurso de lo contencioso administrativo, así lo denomina, procede en contra de las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por los órganos administrativos competentes que se deberá imponer en el plazo de 30 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la



fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso (artículo 161).

Macías y Escobar, en el libro de Balbé y Franch (2002) en cuanto al proceso contencioso administrativo señalaron lo siguiente: “Mediante este proceso se solventan judicialmente las controversias derivadas de una decisión de la Administración Pública que ha afectado derecho e intereses, y con ello, como también hemos puesto de manifiesto en el tema anterior, el ordenamiento guatemalteco se alinea con los ordenamientos que atribuyen el control de la legalidad de las actuaciones administrativas a los tribunales de justicia (sistemas de control judicial), frente aquellos otros ordenamientos que, con fundamento en una lectura histórica del principio de división de poderes (que de división pasa a convertirse en auténtica ‘separación’), establecen sistemas de autocontrol en los que las funciones de revisión son asumidas por órganos de la propia Administración (sistemas de control administrativo)” (p. 281).

Al proceso Contencioso Administrativo Tributario le son aplicables las normas contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial, de conformidad con el artículo 168 del Código Tributario.

2.6.1 La demanda

El Proceso Contencioso Administrativo inicia con la demanda, que constituye la petición que la parte actora realiza, fundamentada en ley, a un órgano jurisdiccional preestablecido para que declare, reconozca, extinga o modifique un derecho. Macías y Escobar en el libro de Balbé (2002) señalan que: “Mediante la demanda, la parte que inicia el proceso contencioso-administrativo pide al Tribunal su intervención para la composición de *Litis*, detallando los hechos, ofreciendo las pruebas, indicando las normas que sustentan la petición y su expresa solicitud de revisión del acto que ha afecto sus derechos o intereses. El demandante o actor asume esta iniciativa y tiene por objeto persuadir al tribunal para que adopte una decisión sobre lo pedido” (p. 290).



El Código Tributario señala en el artículo 161, que contra las resoluciones de revocatoria dictadas por la Administración Tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso contencioso administrativo. El plazo para interponerlo será de treinta días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso administrativo y que deberá contener los requisitos que establece el artículo 28 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

El artículo 28 del Ley de lo Contencioso Administrativo establece los requisitos que debe contener la demanda, entre los cuales se encuentran los siguientes: designación de la sala de lo contencioso al cual se dirige; nombre del demandante o representante legal, lugar para recibir notificaciones, y nombre del abogado bajo cuya dirección y procuración se actúa; identificación de los documentos con que acredita la calidad con que actúa así como que se acompañen a los mismos; indicación del órgano administrativo a quien se demanda y el lugar para notificarle; identificación del expediente administrativo, de la resolución que se contraviene, de la última notificación, y nombre y lugar para notificar a otras personas interesadas en el asunto; relación de los hechos y fundamento de derecho; ofrecimiento de medios de prueba; petición; lugar y fecha; firma del demandante y firma y sello del abogado o los abogados directores.

Si la demanda contiene todos los requisitos de forma el tribunal solicitará los antecedentes al órgano administrativo, dentro de los cinco días de la presentación de la demanda. Sin embargo, si esta no cumple todos los requisitos, el tribunal solicitará se subsanen aquellos que lo sean y si no son subsanables rechazará de plano.

El órgano administrativo requerido deberá enviar los antecedentes con informe circunstanciado dentro de los diez días hábiles siguientes a aquel en que se haya recibido el pedido de remisión. Remitidos los antecedentes al tribunal este examinará la demanda con relación a los mismo y si se encuentra arreglada a

derecho la admitirá para su trámite, por medio de una resolución que se deberá dictar dentro de los tres días de recibidos lo antecedentes o en que haya vencido el plazo para su envío.



2.6.2 Emplazamiento

Macías y Escobar (2002) afirman que: “El emplazamiento constituye la convocatoria que se hace a una persona por orden de juez para que comparezca en el tribunal dentro del término que se le designe, con el objeto de poder defenderse de los cargos que se le hacen, oponerse a la demanda, usar su derecho o cumplir con lo que se le ordena” (p. 294).

El artículo 35 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece que en la resolución en que se le da trámite a la demanda se emplazará al órgano administrativo, a la Procuraduría General de la Nación, a las personas que tengan interés en el expediente y a la Contraloría General de Cuentas, cuando se refiera al control y fiscalización de la hacienda pública, dándoles audiencia por el plazo común de quince días.

2.6.3 Actitudes del demandado

Ante el emplazamiento notificado el demandado puede asumir distintas actitudes que se encuentran reguladas en los artículos del 36 al 40 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y son las siguientes:

- a) Excepciones previas: las cuales se pueden interponer dentro del quinto día del emplazamiento y son la incompetencia; litispendencia; demanda defectuosa; falta de capacidad legal; falta de personalidad; falta de personería; caducidad; prescripción; cosa juzgada y transacción, las cuales se tramitarán en la vía de los incidentes. Declaradas sin lugar, el demandado tendrá cinco días siguientes a la notificación para contestar la demanda.
- b) Rebeldía: ante la incomparecencia del demandado para presentar una



actitud ante el emplazamiento realizado por el tribunal competente, se tendrá por contestada la demanda en sentido negativo.

- c) Contestación de la demanda: la demanda puede ser contestada en sentido positivo o negativo. En sentido positivo se refiere a allanarse a la demanda, el cual se debe presentar ya sea a través de memorial de allanamiento ya sea con firma legalizada o presentándose para su ratificación. En sentido negativo se refiere al memorial presentado por la parte demandada con todos los requisitos que la ley establece para la demanda, negando lo afirmado por el demandante presentando todos sus argumentos fácticos y jurídicos para manifestar su inconformidad con lo pretendido por la parte actora.
- d) Excepciones perentorias: estas deberán señalarse en el memorial en el cual se contesta la demanda en sentido negativo para atacar el fondo del asunto y se resolverán en sentencia.
- e) Reconvención: en el mismo memorial de contestación de la demanda en sentido negativo se puede presentar la reconvención también denominada contrademanda y consiste en asumir la actitud de demandante.

2.6.4 Período de prueba

El período de prueba está contemplado en los artículos 41 y 42 de la Ley de lo Contencioso Administrativo. El proceso se abrirá a prueba por el plazo de 30 días, es decir, que las partes probarán los hechos controvertidos en el proceso, para que el tribunal pueda convencerse sobre a quién le asiste el derecho o los derechos reclamados.

El tribunal puede prescindir del período de prueba cuando la *Litis* se refiere a cuestiones de derecho o cuando el tribunal considere que existen suficientes elementos de convicción en el expediente, en todo caso, la resolución que establece la omisión de esta etapa procesal debe ser motivada.



2.6.5 La vista

De conformidad con lo establecido en el artículo 43 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, vencido el período de prueba, se señala día y hora para la vista, que constituye la etapa en que las partes podrán presentar sus argumentos y conclusiones finales sobre los elementos fácticos y jurídicos sometidos a examen en el proceso.

2.6.6 Sentencia

La Ley de lo Contencioso Administrativo establece en el artículo 45 que la sentencia examinará en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada, pudiéndola revocar, confirmar o modificar, de conformidad con lo establecido en el artículo 142 de la Ley del Organismo Judicial, las sentencias deben dictarse dentro de los quince días después de la vista. La sentencia señalará un plazo prudencial al órgano administrativo que corresponda para ejecutar lo resuelto.

Es importante recalcar que el Código Tributario contempla lo referente al contenido de la sentencia en el artículo 165 "A", la cual debe determinar si la resolución recurrida se apegó a la ley y a los principios jurídicos aplicables a las actuaciones de la Administración Tributaria y hará un análisis sobre cada una de las mismas en su parte considerativa, lo cual está en concordancia con la debida fundamentación de los fallos que constituye uno de los pilares fundamentales del derecho de defensa contemplado en el artículo 12 constitucional. Asimismo, establece el artículo en mención, que la sentencia deberá declarar la confirmación, modificación, revocación o anulación de la resolución recurrida y a imponer el pago de costas a la parte vencida. En contra de las resoluciones que pongan final al proceso, se interpondrá el recurso de casación, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 107 del jefe de Estado.



2.7 Garantías constitucionales en materia tributaria

Las garantías constitucionales son instrumentos que en la propia Constitución Política se han establecido con la finalidad de evitar el abuso de poder por parte de los gobernantes frente a los gobernados. Estas se encuentran contempladas en el Título VI de la Constitución Política de la República de Guatemala y más desarrolladas en la y en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto No. 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente y las constituyen la exhibición personal, el amparo e inconstitucionalidad de las leyes.

Monzón y Cordón, (2013) indican que: “La Constitución no solamente reconoce en sus normas elementos de naturaleza política, económica, social o de técnica jurídica para asegurar su supremacía, sino que, además, instaura otros instrumentos por los cuales, mediante la intervención de los órganos de la jurisdicción, puede reclamarse la observancia estricta de sus preceptos” (p. 699). Continúan indicando que “las garantías constitucionales pueden conceptualizarse como los mecanismos de orden estrictamente procesal que la Constitución establece para asegurar el respeto y observancia de sus mandatos, tanto en lo que respecta a los derechos fundamentales, como el resto de sus disposiciones” (p. 701).

La Corte de Constitucionalidad en el expediente 2585-2009, sentencia de fecha 26 de agosto de 2009, consideró que: “La Constitución y la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, delimitan el campo de procedencia de dos acciones específicas de defensa del orden constitucional, a saber: amparo e inconstitucionalidad de leyes en caso general. En primer término, el amparo se ha instaurado contra las amenazas de violaciones a los derechos o para restaurar el imperio de los mismos, cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan. En el segundo supuesto, su planteamiento se encamina a cuestionar la compatibilidad de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general, con el texto supremo”.



Jorge Mario García Laguardia (2013) señaló que: “Las garantías son los medios técnico-jurídicos orientados a proteger las disposiciones constitucionales cuando estas son infringidas, reintegrando el orden jurídico violado. Existen amplios campos del derecho, especialmente del constitucional y del internacional, que carecen de normas de efectividad. Sus disposiciones muchas veces no son más que expresión de deseos. Por eso, se fortalece en los últimos años una tendencia a encontrar normas de garantías, que hagan efectivas las disposiciones de carácter sustantivo” (p. 620).

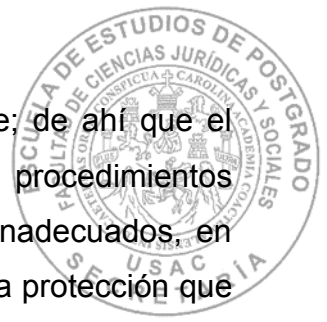
Debido a que no es objeto de la presente investigación desarrollar detalladamente lo relativo a las garantías constitucionales, únicamente se hará referencia cuando proceden las mismas en materia tributaria, en específico para defender los derechos de los contribuyentes, y que se refiere específicamente a la acción constitucional de amparo y la inconstitucionalidad de las leyes ya sea en casos concretos o de carácter general.

2.7.1 La acción constitucional de amparo

La acción constitucional de amparo se instituye con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan, de conformidad con el artículo 265 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 8° de la Ley de Amparo, Exhibición Penal y Constitucionalidad.

La Corte de Constitucionalidad en el expediente 3334-2006, sentencia de fecha 22 de marzo de 2007, ha sostenido que: “La acción de amparo se ha instituido para la protección preventiva de los más elementales derechos que la Constitución, los tratados internacionales y las leyes garantizan a las personas, así como para restituir aquellos que se vean vulnerados en forma consumada por

acto, resolución o disposición emanada de autoridad competente; de ahí que el accionar de una autoridad que inobserve por una parte, procedimientos establecidos en una norma específica, o argumente elementos inadecuados, en perjuicio de quien busca protección, resulta agravante e impone la protección que el amparo conlleva”.



En materia tributaria y en concordancia con el artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, la procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado. Toda persona tiene derecho a pedir amparo, entre otros casos:

- a) Para que se le mantenga o restituya en el goce de los derechos y garantías que establece la Constitución o cualquiera otra ley.
- b) Para que se declare en casos concretos que una ley, un reglamento, una resolución o acto de autoridad, no obligan al recurrente por contravenir o restringir cualesquiera de los derechos garantizados por la Constitución o reconocidos por cualquiera otra ley o no le es aplicable al recurrente por violar un derecho constitucional.
- c) Cuando la autoridad de cualquier jurisdicción dicte reglamento, acuerdo o resolución de cualquier naturaleza, con abuso de poder o excediéndose de sus facultades legales, o cuando carezca de ellas o bien las ejerza en forma tal que el agravio que se causare o pueda causarse no sea reparable por otro medio legal de defensa. Este supuesto sucede en el momento en la que la Superintendencia de Administración Tributaria o el Presidente de la República apruebe algún reglamento que transgrede algún derecho de los contribuyentes contemplados en la Constitución Política de la República.
- d) Cuando en actuaciones administrativas le exijan al afectado el cumplimiento de requisitos, diligencias o actividades no razonables o



ilegales, o cuando no hubiere medio o recurso de efecto suspensivo. En este caso si a un contribuyente se le exigiría algún requisito no contemplado en el Código Tributario o en los reglamentos respectivos podría recurrir a la vía del amparo para que cese el agravio.

- e) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite. Cuando haya concurrido ya el plazo de 30 días hábiles, desde que se realizó la última diligencia en el expediente, sin dictar resolución final en el procedimiento administrativo, es derecho del particular iniciar una acción constitucional de amparo para obligar a la autoridad a resolver.
- f) En los asuntos de los órdenes judicial y administrativo, que tuvieren establecidos en la ley procedimientos y recursos, por cuyo medio puedan ventilarse adecuadamente de conformidad con el principio jurídico del debido proceso, si después de haber hecho uso el interesado de los recursos establecidos por la ley, subsiste la amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

2.7.2 La inconstitucionalidad de las leyes tributarias

La Constitución Política de la República de Guatemala también ha contemplado la garantía de la inconstitucionalidad de las leyes, ya sea de carácter general o aplicable en casos concretos, como garantía de la superioridad de la Constitución.

La Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 13 de agosto de 2003, en los expedientes acumulados 825-2000, 1305-200 y 1342-2000, sostuvo el criterio, que: “El sistema de control constitucional guatemalteco está orientado hacia una posición ecléctica entre el llamado sistema de control constitucional difuso o ‘norteamericano’, que simplemente propende a la inaplicación de las normas que contraríen la Constitución en el caso concreto; y el llamado sistema de control



constitucional concentrado o 'austriaco', que admite la vigencia y eficacia de la norma hasta su declaratoria de inconstitucionalidad”.

La doctrina ha acotado que las “sentencias del Tribunal Constitucional sobre la constitucionalidad o no de determinados tributos pueden considerarse como enjuiciamientos que toman como parámetro principal los derechos constitucionales de los ciudadanos. La inconstitucionalidad representaría la imposibilidad de mantener una situación tributaria que entraña la vulneración de derechos constitucionales de los ciudadanos, con independencia de las razones de 'eficiencia' que justifiquen mantenimiento, futuro o pasado. El legislador tributario decidiría con autonomía sobre la 'eficiencia' en materia tributaria (contando con la información suministrada por sus electores), pero su límite constitucional vendría definido por los derechos constitucionales de los ciudadanos” (Ruiz, 2006, p. 99).

2.7.2.1 Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos

La inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos se refiere a la facultad que tienen las personas en un proceso de plantearla como acción, excepción o incidente para que sea beneficiado únicamente en el caso concreto.

El artículo 266 constitucional y el artículo 116 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad establecen la garantía constitucional de la inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos, los cuales indican que en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley.

En el Expediente 1199-2009, en sentencia de fecha 17 de julio de 2009, la Corte de Constitucionalidad sentó el criterio que: “La acción de inconstitucionalidad en caso concreto tiene como efecto exclusivo el de

determinar que la norma o normas impugnadas deben dejar de aplicarse a un caso concreto, ello siempre que la norma denunciada colisione con algún artículo de la Constitución”.

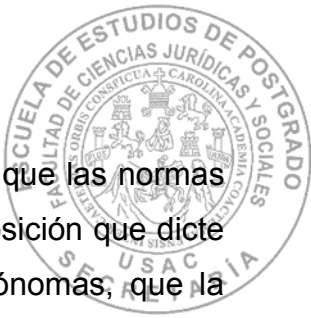


La inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos es un medio de defensa constitucional que puede plantearse en cualquier jurisdicción ordinaria, por ello es aplicable en materia tributaria, y busca procurar que las partes puedan evitar que derechos fundamentales sean violentados por disposiciones ordinarias que transgredan preceptos constitucionales y así procurar la preeminencia de la Constitución por sobre cualquier otra norma.

2.7.2.2 Inconstitucionalidad de las leyes de carácter general

La inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos y disposiciones de carácter general pretende una declaratoria de inconstitucionalidad que sea aplicable para todos. Se encuentra contemplada en los artículos 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y 133 de la Ley de Amparo Exhibición Personal y Constitucional, los cuales establecen que la inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad se plantearán directamente ante la Corte de Constitucionalidad.

La Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 26 de enero de 2010, en el expediente 2489-2009 declaró que: “La declaratoria de inconstitucionalidad de una ley es excepcional, y procede cuando una norma confronta directamente mandatos o preceptos constitucionales, o bien, cuando la normativa impugnada no sea susceptible de ser interpretada conforme la Constitución; de esa cuenta, si la norma superior determina la validez de la inferior y esta puede ser interpretada de acuerdo con la Constitución, los poderes constituidos deben ceñirse a la interpretación que, a la luz de la Carta Magna, realice la Corte de Constitucionalidad, supremo intérprete de la misma”.



Es por medio de la acción de inconstitucionalidad general que las normas ordinarias, reglamentos y también cualquier otro tipo de disposición que dicte el Organismo Ejecutivo y entidades descentralizadas y autónomas, que la Corte de Constitucionalidad ejercerá el control constitucional, al examinarlas y analizarlas, para posteriormente determinar si estas han transgredido o contradicen las disposiciones contenidas en la Constitución Política.

2.7.3 Corte de Constitucionalidad

La Corte de Constitucionalidad es un tribunal de jurisdicción constitucional que le corresponde garantizar el orden constitucional en Guatemala. El artículo 268 de la Ley Suprema, establece que es un tribunal permanente de jurisdicción privativa, cuya función esencial es la defensa del orden constitucional, es decir, que su función principal es impartir y administrar justicia constitucional. La misma Corte ha señalado, en el expediente 5851-2014, sentencia de fecha 24 de junio de 2015 que: “Se instituye como un tribunal permanente y de jurisdicción privativa cuya función esencial es garantizar la defensa del orden constitucional, función que realiza por conducto de sus pronunciamientos definitivos, aunado a que, en concordancia con las normas constitucionales que la regulan, se erige como el intérprete último y final del significado y alcance de las normas que integran el Texto Supremo”.

En lo que se refiere a la materia tributaria, la Corte de Constitucionalidad conoce todas las apelaciones de los fallos de amparo e inconstitucionalidades en casos concretos, amparos en única instancia, recurso en queja e inconstitucionalidades de carácter general de leyes tributarias.

2.8 Instituciones que protegen el acceso a la justicia fiscal en Guatemala

Ha quedado definido con anterioridad que uno de los elementos de la relación jurídica tributaria es el sujeto activo que siempre será el Estado, y que uno de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico guatemalteco así como también del derecho tributario guatemalteco, lo constituye el principio de igualdad. Para que este principio sea eficaz en el ámbito tributario y evitar una relación de poder o de superioridad frente al sujeto pasivo, el Estado debe contar con mecanismos para hacer realidad la igualdad jurídica entre desiguales y para controlar y verificar que las instituciones que brindan atención a los contribuyentes la llevan a cabo de conformidad con la ley.

Actualmente no existe ningún órgano del Estado que vele por la garantía y protección de los derechos de los contribuyentes, o que preste asesoría o representación legal gratuita, sin embargo, sí existen algunas instituciones que proporcionan algún tipo de atención y asesoría a los contribuyentes, entre ellas se encuentran la Intendencia de Atención al Contribuyente de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor y el Procurador de los Derechos Humanos. No obstante, a las dos últimas, ante la especificidad y la complejidad de la legislación tributaria, y la carga de trabajo que tienen ambas instituciones solo les resulta factible prestar una atención limitada.

2.8.1 Intendencia de Atención al Contribuyente, Superintendencia de Administración Tributaria

La Intendencia de Atención al Contribuyente de la Superintendencia de Administración Tributaria es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente; y, planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias



(Portal de la Superintendencia de Administración Tributaria, 2018).



El Acuerdo de Directorio Número 014-2016 de la Superintendencia de Administración Tributaria, aprobó las Reformas al Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. El artículo 2 del Acuerdo de Directorio No. 14-2016 reforma los numerales 2); 4) 6); y,8) del artículo 8 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, y establece que:

2) Funciones normativas y sustantivas: Corresponden estas funciones a las dependencias responsables de dictar y actualizar las normas relativas a las funciones sustantivas de la Institución, así como definir criterios, medios, herramientas y orientaciones generales aplicables a la ejecución de las mismas, representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT.

Las dependencias que realizan estas funciones son:

a. Intendencia de Atención al Contribuyente.

De acuerdo con el artículo 5 del Acuerdo de Directorio No. 14-2016, que reforma el numeral 3) del artículo 13 del Acuerdo de Directorio 007-2007, las Intendencias dependen jerárquicamente del Superintendente, por lo tanto, la Intendencia de Atención al Contribuyente depende jerárquicamente del Superintendente.

Anteriormente, el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria señalaba en el artículo 51, que la Gerencia de Atención al Contribuyente era la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente, y contemplaba 14 funciones específicas. Sin embargo, este artículo fue derogado por el artículo 16 del Acuerdo de Directorio No. 14-2016, y por el artículo 8 del acuerdo en mención, se adicionó al Capítulo V del Acuerdo de Directorio Número 007-2007 el artículo 30 Quáter, el cual crea la

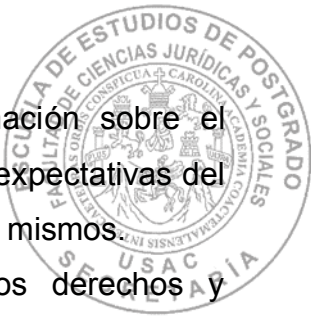


Intendencia de Atención al Contribuyente.

El artículo 30 Quáter del Reglamento Orgánico Interno, ahora señala que Intendencia de Atención al Contribuyente es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se presente un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimiento y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente; y, planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Aunque el contenido no difiere sustancialmente a como se encontraba regulada anteriormente como Gerencia, las funciones específicas sí denotan una mayor independencia de esta Intendencia. Se podrá observar a continuación las 19 funciones específicas que ahora establece el Reglamento que se deben desarrollar bajo las orientaciones estratégicas del superintendente, las cuales son las siguientes:

- a. Asesorar al superintendente en asuntos concernientes a la atención al contribuyente y promoción de la cultura tributaria.
- b. Coordinar y asegurar que la atención al contribuyente que se brinda se realice de forma eficiente, flexible, cordial, confiable, de calidad y con buena imagen.
- c. Planificar, coordinar la implementación y evaluar las actividades de las Divisiones de Atención al Contribuyente de las Gerencias Regionales, estableciendo conjuntamente con estas sus objetivos y metas.
- d. Emitir, planificar implementar, monitorear, ejecutar, modificar y evaluar las directrices, políticas, manuales, normas y procedimiento en materia de su competencia, en coordinación con las otras Intendencias, con el objeto que los procesos administrativos y operativos, se lleven a cabo bajo criterios de facilidad y simplicidad, que conduzcan a la satisfacción de los contribuyentes con los servicios institucionales.

- 
- e. Implementar procedimiento que permitan conocer información sobre el comportamiento, requerimientos, percepciones, actitudes y expectativas del contribuyente, y proponer cuando corresponda, mejora a los mismos.
 - f. Orientar en materia tributaria y administrativa sobre los derechos y obligaciones de los contribuyentes.
 - g. Evaluar periódicamente el nivel de satisfacción de los contribuyentes con los servicios de la SAT y propiciar las acciones correctivas que correspondan.
 - h. Emitir las directrices normativas que en el ámbito de su competencia deberán seguir los demás órganos y dependencias de la SAT, así como evaluar la aplicación y resultados de las mismas.
 - i. Implementar procesos de formación y capacitación dirigidos a contribuyentes y auxiliares de la función pública.
 - j. Elaborar estadísticas e indicadores de gestión relacionados con el servicio y atención al contribuyente.
 - k. Canalizar, atender, gestionar y dar seguimiento a las quejas, reclamos y denuncias presentadas por los contribuyentes, con relación a servicios prestados por la SAT, contando para ello con el apoyo de la Gerencia de Asuntos Internos.
 - l. Administrar el Centro de Documentación de la SAT.
 - m. Administrar el Centro de Atención Institucional a Distancia.
 - n. Diseñar, promover, dirigir, ejecutar y evaluar las actividades, proyectos y programas de educación y promoción de la cultura tributaria en los diversos sectores sociales del país.
 - o. Coordinar, formular y evaluar la ejecución de los planes, proyectos y programas relativos a su competencia.
 - p. Promover conjuntamente con los órganos y dependencias de la institución, una cultura de servicio y atención al contribuyente por parte de todo el personal, y velar porque las relaciones corresponden a esa cultura institucional.
 - q. Promover, gestionar y establecer los convenios, y en general las alianzas institucionales con el fin de potenciar y fortalecer la efectividad de sus



acciones.

- r. Otras funciones que, en materia de su competencia, le asigne o delegue el Superintendente de Administración Tributaria.

De acuerdo a las reformas realizadas al Reglamento Orgánico Interno de la SAT y las funciones indicadas, se puede extraer que ahora la Intendencia de Atención al Contribuyente es un órgano que se encuentra subordinado únicamente al Directorio y Superintendente de la SAT, que asesora al Superintendente en asuntos relacionados con la atención al contribuyente. Aunque las funciones de la Intendencia de Atención al Contribuyente son muy similares a las que anteriormente tenía la Gerencia, se diferencia sustancialmente en que ahora como Intendencia no propone, sino corresponde coordinar y asegurar que la atención que se brinde sea eficiente, cordial y confiable, además, tiene la facultad de implementar procesos que permitan una relación continua y cercana con los contribuyentes.

2.8.2 Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor (DIACO)

A través de la Ley de Protección al Consumidor y Usuario, Decreto 006-2003 del Congreso de la República de Guatemala, se crea la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor, en lo sucesivo DIACO, como una dependencia del Ministerio de Economía, cuyas principales atribuciones son velar por el respeto y cumplimiento de los derechos de los consumidores o usuarios y de las obligaciones de los proveedores y aplicar las medidas necesarias para propiciar la equidad y seguridad jurídica en las relaciones entre proveedores, consumidores y usuarios.

De acuerdo con el artículo 3 de la ley mencionada en el párrafo anterior, es usuario la persona individual o jurídica que adquiere a título oneroso o por derecho establecido legalmente, servicios prestados o suministrados por proveedores de carácter público o privado, y son servicios públicos los servicios de energía eléctrica, telecomunicaciones en general y agua potable, recolección de desechos,

transporte, combustible, así como cualesquiera otros servicios públicos que se prestan a usuarios o consumidores, por medio de empresas organizadas públicas o privadas para la prestación generalizada de estos servicios.



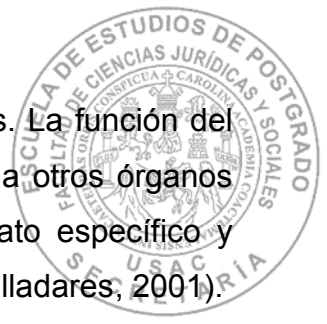
Un contribuyente, en su calidad de usuario del servicio prestado por la Superintendencia de Administración Tributaria, podría acudir a la DIACO para solicitar su intervención en los conflictos o inconformidades que podría ocurrir en las actuaciones de la Administración que le afectan.

2.8.3 Procurador de los Derechos Humanos

El Procurador de los Derechos Humanos, también conocido en la doctrina como *Ombudsman* o Defensor del Pueblo, es un órgano de control de la Administración Pública en defensa de los derechos humanos contemplados en la Constitución Política de la República, en los tratados, convenios, declaraciones, instrumentos internacionales. La Constitución Política de la República establece en el artículo 274, que el Procurador de los Derechos Humanos “es un comisionado del Congreso de la República para la defensa de los derechos humanos que la Constitución garantiza. Tendrá facultades de supervisar la administración”.

En Latinoamérica la Constitución Política de la República de Guatemala de 1985, crea por primera vez la Institución del *Ombudsman*, Defensor del Pueblo o Procurador de los Derechos Humanos. Guatemala es el primer país de la región en contemplar esta figura en su ordenamiento jurídico, y es hasta el 18 de agosto de 1987 que esta institución inicia su funcionamiento. La función del Procurador de los Derechos Humanos es la de mediar para que se corrija la falta o violación a un derecho que se haya podido producir, a él le corresponde la fiscalización de la administración pública por medio de supervisiones y monitoreos, también, conoce las denuncias interpuestas por los usuarios para brindarles asesoría y asistencia, y en los casos que considere que lo amerite, abre un expediente para realizar verificaciones y emitir una resolución en donde declare la violación a un derecho

humano y señale las recomendaciones que considere pertinentes. La función del *Ombudsman* no es realizar las actividades que le corresponden a otros órganos administrativos del Estado, sino hacer que se cumpla el mandato específico y proteger y apoyar al ciudadano que se encuentra desprotegido (Valladares, 2001).



La Ley de la Comisión de los Derechos Humanos del Congreso de la República y del Procurador de los Derechos Humanos, Decreto 54-86 del Congreso de la República, define al Procurador como un comisionado del Congreso para la defensa de los derechos humanos reconocidos por la legislación guatemalteca, señala que no está supeditado a organismo, institución o funcionamiento alguno, que actuará con absoluta independencia. Sus atribuciones esenciales, de conformidad con la ley citada, son promover el buen funcionamiento de la gestión administrativa; investigar y denunciar comportamientos administrativos lesivos a los intereses de las personas; investigar denuncias planteadas sobre violaciones a los derechos humanos; emitir recomendaciones y censura pública cuando lo amerite; promover acciones o recursos legales cuando sea procedente, entre otras.

La doctrina ha considerado que el *Ombudsman* debe contar con tres elementos indispensables: “1) Es un funcionario independiente... representante de la legislatura, por lo general establecido en la Constitución, y que vigila la Administración. 2) Se ocupa de las quejas específicas de los ciudadanos contra las injusticias o errores administrativos. 3) Tiene el poder de investigar, criticar y dar a la publicidad de las acciones administrativas, pero no revocarlas” (Rowat, 1973, p. 39).

La Corte de Constitucionalidad, en el expediente 669-94, sentencia de fecha 3 de agosto de 1995, indicó lo siguiente: “Dentro de las notas características que distinguen la figura del Procurador de los Derechos Humanos se encuentran, que es un cargo personal, de origen constitucional que ha sido instruido para la defensa de los derechos humanos y con facultades para supervisar a la administración pública, siendo como tal un fiscalizador de esta. Su objetivo es

doble, asegurar el adecuado funcionamiento de la actividad administrativa y tutelar los derechos de las personas frente a la administración”.



El Procurador de los Derechos Humanos es un órgano de control político cuya función principal es la defensa y promoción de los derechos humanos en Guatemala, así como también la supervisión a la administración pública de conformidad con las leyes y normas que la rigen. Le corresponde también conocer denuncias en contra de los órganos del Estado que han inobservado o vulnerado algún derecho que les asiste a los particulares, sin embargo, su intervención carece de poder coercitivo pues únicamente puede realizar objeciones de conciencia aunque también le asiste el derecho y la obligación de proteger los intereses difusos.



Capítulo III

El *Ombudsman* tributario en el derecho comparado

En el capítulo anterior se desarrolló a grandes rasgos la figura del Procurador de los Derechos Humanos en Guatemala, un comisionado del Congreso de la República para la defensa de los derechos humanos con facultadas legales para supervisar a la Administración Pública, constituyéndose como un fiscalizador de esta, un órgano de control político.

El término *Ombudsman*, es de origen sueco, y puede tener varios significados como representante, mediador, agente, guardián. El *Ombudsman*, o Defensor del Pueblo, en la mayoría de legislaciones es “una institución independiente, de control no jurisdiccional, con un titular nombrado por el Organismo Legislativo, única instancia ante la que tiene que rendir cuentas, que tiene encomendada la doble misión de velar por los derechos fundamentales y controlar el buen funcionamiento de todas las administraciones públicas. Tiene alcance estatal y la obligación específica de atender y tramitar las quejas que recibe directamente de los ciudadanos en los casos de vulneración de derechos fundamentales o de supuesta mala administración, además de poder actuar por iniciativa propia. Su mandato no coincide con los períodos de las legislaturas. Normalmente está instituido por la Constitución y tiene capacidad de recurrir la inconstitucionalidad de las leyes. Es el modelo que nació en los países escandinavos y que tiende a ser considerado como *Ombudsman* o Defensor del Pueblo propiamente dicho en la medida que se aúnan en él todas las características señaladas” (Mora, 2016, p. 44).

Las competencias desarrolladas con anterioridad corresponden a un Defensor del Pueblo, que conocerá sobre las posibles violaciones a todos los derechos humanos, sin embargo, algunos países han instituido *Ombudsman* para la defensa de derechos o poblaciones específicas, como por ejemplo derechos de la mujer, de la niñez y adolescencia, de los consumidores, de libertad de prensa, de las personas trabajadoras, del derecho a la no discriminación y, también, de los contribuyentes. De hecho, en Guatemala, figuras similares podrían ser la Oficina Nacional de Prevención

de la Tortura y la Comisión Presidencial contra la discriminación y el racismo.



Algunos países han determinado la importancia de la existencia de instituciones que tengan facultades específicas en la protección de los derechos que les asisten a los contribuyentes, con la necesidad de compensar una relación tributaria desigual entre el contribuyente y el Estado, para que esta sea más equilibrada en aras de la justicia y equidad tributaria y así mejorar el sistema tributario y la confianza de los contribuyentes en el mismo.

La figura del *Ombudsman* Tributario, Defensor del Contribuyente o Procurador de los Derechos del Contribuyente, pretende mejorar las relaciones entre la Administración Tributaria y los particulares para que sean equilibradas, y procurar alcanzar el efectivo ejercicio de los derechos y garantías de los contribuyentes proporcionando una respuesta ágil y eficaz a los conflictos tributarios que se puedan suscitar. El objeto, la organización y funciones y atribuciones de cada una de ellas varía de país a país, es por ello que a continuación se expondrá la regulación de estas en los países de Estados Unidos, México, Colombia, Perú y España.

3.1 Servicio del Defensor del Contribuyente: Estados Unidos

En Estados Unidos existe el Servicio del Defensor del Contribuyente, en inglés *Taxpayer Advocate Service*, un órgano independiente dentro de la Administración Tributaria de los Estados Unidos de América, que tiene como objeto ser la voz del contribuyente ante la Administración Tributaria, asegurar que todo contribuyente sea tratado de manera justa y que conozca y entienda sus derechos. Esta oficina ofrece a los contribuyentes, si son elegibles, ayuda gratuita frente a la Administración Tributaria.

En 1979 la Administración Tributaria de los Estados Unidos creó la Oficina del *Ombudsman* del Contribuyente para abogar por los contribuyentes ante el Estado, la cual fue modificada en su organización en los años 1988, 1996, 1997, 1998, 2011 y en el 2014, como resultado de la propuesta presentada por la Abogada Nacional de los Contribuyentes en años anteriores. La Administración Tributaria adoptó la propuesta

para renovar los derechos de los contribuyentes para que estos fueran claros y comprensibles para la ciudadanía.



3.1.1 Naturaleza jurídica y estructura orgánica

Es un órgano independiente dentro de la Administración Tributaria, que presta servicios de defensa al contribuyente, tienen al menos un defensor del contribuyente local en cada Estado, así como también en el Distrito de Columbia y Puerto Rico.

3.1.2 Funciones y atribuciones

La Carta de Derechos del Contribuyente (TBOR, por sus siglas en inglés), es el documento pilar de los Estados Unidos de América, que destaca los 10 derechos fundamentales que tienen los contribuyentes al tratar con el Servicio de Impuestos Internos, es decir, la Administración Tributaria y son los siguientes:

- a) El derecho de estar informado.
- b) El derecho de recibir servicio de calidad.
- c) El derecho de pagar no más de la cantidad correcta de impuestos.
- d) El derecho de cuestionar la posición de la Administración Tributaria y de ser escuchado.
- e) El derecho de apelar una decisión de la Administración Tributaria en un foro autónomo.
- f) El derecho de llegar a una resolución.
- g) El derecho de privacidad.
- h) El derecho de confidencialidad.
- i) El derecho de contratar a un representante.
- j) El derecho de tener un sistema de impuestos que sea justo y adecuado.

Para velar por su cumplimiento, los Estados Unidos de América creó el *Servicio del Defensor del Contribuyente*, quien ejerce sus funciones desde dos ámbitos distintos, uno de ámbito individual, y otro de ámbito colectivo, que se explican a

continuación:



3.1.2.1 Asistencia individual

El contribuyente que tenga alguna reclamación individual, duda o necesidad de asesoría puede comunicarse vía telefónica con el Servicio del Defensor del Contribuyente, para que le sea facilitada información y orientación tributaria, la cual puede versar sobre la interpretación y cumplimiento de normas tributarias, así como también sobre el estado del trámite de un expediente administrativo. Asimismo, puede acudir a las oficinas del servicio o incluso plantear sus dudas por vía electrónica. Este procedimiento es gratuito.

Los contribuyentes pueden presentar reclamaciones de las actuaciones de la Administración Tributaria que le causa inconformidad, por escrito a través de un formulario, en el cual debe indicar su nombre, supuesto de hecho, antecedentes, problema, y el agravio que le causó la administración tributaria y la ayuda que solicita. El Servicio de Defensor del Contribuyente tiene la potestad de suspender el procedimiento tributario, si se considera que se puede evitar un grave daño al contribuyente que solicita la protección, ya sea este daño pecuniario o que ofenda el sentido elemental de la justicia del común de los contribuyentes.

Adicional al procedimiento descrito, existe la Defensa de casos o clínicas para contribuyentes de bajos ingresos, que proporciona asistencia legal gratuita o por un cobro mínimo frente a la Administración Tributaria si el contribuyente califica para recibir ayuda, a quien le asignarán un defensor que realizará una revisión independiente e imparcial de su problema, le brinda acompañamiento en cada etapa del proceso, actualizándolo sobre el progreso del mismo y aconsejar para evitar futuros problemas tributarios. Algunas clínicas proporcionan representación profesional ante la Administración Tributaria o en un tribunal, en auditorías, apelaciones, disputas de cobro de impuestos y otros asuntos. En este programa también participan organizaciones sin fines de lucro,

así como universidades. Además, algunas de ellas proporcionan información sobre los derechos de los contribuyentes y sus responsabilidades, en diferentes idiomas para las personas que hablan inglés como segundo idioma.



3.1.2.2 Defensa Sistémica

El programa de Defensa Sistémica es la función a cargo del Servicio de Defensor del Contribuyente que consiste en examinar problemas colectivos, no casos concretos. El programa de Defensa Sistémica tiene la obligación de analizar y examinar normas, procedimientos y políticas tributarias que afectan a un número significativo de contribuyentes en el ejercicio de sus derechos, para rendir informe a la Administración y al Congreso con el objeto de proponer reformas y soluciones. Este programa actúa de oficio a instancia de parte, pues cualquier contribuyente puede presentar un formulario de presentación de asuntos de la Defensa Sistémica con el objeto de analizar y determinar los pasos a seguir para resolverlo. Este órgano de administración también es el encargado de realizar los informes que se presentan dos veces al año en el Congreso.

3.1.3 Panel de la Defensa del Contribuyente

El Panel de la Defensa del Contribuyente no constituye una función del Servicio del Defensor del Contribuyente, este es más bien un órgano de consulta del Departamento del Tesoro. Por medio de este Panel los contribuyentes tienen la oportunidad de proporcionar opiniones y comentarios directamente a la Administración Tributaria (TAP, por sus siglas en inglés). El TAP es un panel independiente de ciudadanos voluntarios, 95 en total elegidos por dos años a través de un concurso público, que escuchan a los contribuyentes, identifican los problemas más comunes y hacen sugerencias para mejorar el servicio de Administración Tributaria y la satisfacción al Contribuyente. Rozas y Andrés (2004) indican que el “TAP es un órgano de consulta del Departamento del Tesoro y tiene asignada la función específica de constituir el marco de encuentro entre la Administración

Tributaria y los ciudadanos” (p. 150).



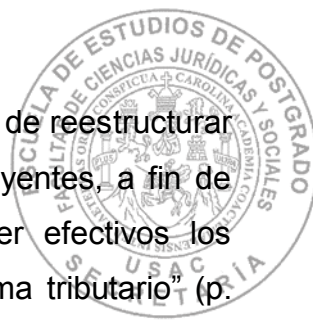
De acuerdo a los servicios que presta y la forma en que está conformado el Servicio del Defensor del Contribuyente, se puede sustraer que, aunque es un órgano con independencia de funciones, se encuentra dentro de la Administración Tributaria, lo cual podría afectar la autonomía de la institución. Sin embargo, la diversidad de los servicios que presta de la forma en que se encuentra estructurado, puede garantizar el efectivo ejercicio del derecho de defensa del contribuyente frente a la administración, pues aunque puede ser asistido por defensa particular, si el contribuyente no cuenta con los suficientes recursos económicos para costearlo, puede solicitar el servicio de defensa gratuita, lo cual le garantiza el efectivo ejercicio de los derechos que le asisten frente al Estado. Se considera relevante recalcar la facultad que tiene el Servicio del Defensor del Contribuyente de suspender un procedimiento tributario por perjudicar los derechos de los particulares; es un recurso efectivo que ampara al contribuyente frente a la vulneración de un derecho.

Además, cuenta con un órgano que analiza y examina problemas colectivos que está en la facultad de exponer ante el Congreso y la Administración Tributaria, la reforma de normas, procedimientos y políticas que perjudican a un número significativo de contribuyentes. Finalmente, asimismo, cuenta con un órgano consultivo Panel de la Defensa del Contribuyente, que permite ser un enlace del contribuyente frente a la Administración Tributaria, para conocer por medio de la fuente directa que son los contribuyentes, las deficiencias y los problemas del sistema tributario.

3.2 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: México

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, en lo sucesivo PRODECON, es un organismo descentralizado, con autonomía técnica funcional, que proporciona de forma gratuita servicios de orientación, asesoría, consulta, representación legal y defensa, investigación, quejas, y reclamaciones contra actividades de las autoridades fiscales que vulneren los derechos de los contribuyentes. La Procuraduría de Derechos del Contribuyente (2014) señaló que “la creación de organismos especializados en la

protección de los derechos de los contribuyentes, nace de la necesidad de reestructurar el modelo de relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, a fin de procurar el justo equilibrio en la relación jurídica tributaria, y hacer efectivos los derechos y garantías del contribuyente, así como de mejorar el sistema tributario” (p. 65).



La creación del PRODECON se llevó a cabo a través de tres leyes distintas. La primera fue promulgada en el 2004, Código Fiscal de la Federación en el artículo 18-B el cual establece que la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes; está a cargo de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. La segunda, es la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que recoge los derechos y garantías del contribuyente en la relación jurídico tributaria; y la tercera, Ley Orgánica del PRODECON, la que establece la creación de un organismo específico que velará por el efectivo ejercicio de los derechos de los contribuyentes. Sin embargo, es hasta el 1 de septiembre de 2011 que el PRODECON inició actividades con el nombramiento de la Primera Procuradora de la Defensa del Contribuyente.

En palabras de Bernal (2017): “Resulta fácil apreciar que el papel del *Ombudsman* Fiscal es fomentar el acceso a la justicia fiscal a través de procedimientos nuevos, informales y accesibles. Debido a la gran complejidad de la legislación fiscal o a las dificultades para acudir a los tribunales, la opción para los contribuyentes de acudir a un Defensor del Pueblo aparece con un especial atractivo” (p. 39).

3.2.1 Naturaleza jurídica y estructura orgánica

El PRODECON es un órgano público, descentralizado, con personalidad jurídica, patrimonio propio y autonomía técnica, funcional y de gestión, que está integrada por el Procurador de la Defensa del Contribuyente, quien es el titular de ese organismo; un Órgano de Gobierno de la Procuraduría, integrado por el Procurador de la Defensa del Contribuyente y seis Consejeros independientes, con suplentes, nombrados por el Presidente de la República; la Secretaría General; delegaciones regionales o estatales, cada una de ellas con un delegado;

y, asesores jurídicos de la Procuraduría, que se encargan de prestar personalmente el servicio de asesoría y representación legal.



Además, se encuentra integrada por cinco Subprocuradurías, las cuales son las siguientes:

- a) Subprocuraduría General, encargada de concretar Acuerdos Conclusivos.
- b) Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente, cuyas principales funciones son brindar asesoría, defensa de los contribuyentes, representación legal, análisis de consultas formuladas por los contribuyentes, entre otras similares.
- c) Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes, se concentra el carácter de *Ombudsman* del Contribuyente, pues está encargada de dar atención a quejas y reclamos por actos de autoridades fiscales que vulneran los derechos de los contribuyentes.
- d) Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos, con funciones específicas para el estudio y análisis del sistema tributario, analizar las normas fiscales, dar respuesta a consultas que presenten los contribuyentes.
- e) Subprocuraduría de Cultura Contributiva y Relaciones Institucionales, realiza campañas de comunicación y divulgación de los derechos y garantías de los contribuyentes.

3.2.2 Funciones y atribuciones

De conformidad con la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, las atribuciones de PRODECON son asesoría, orientación, consulta, representación y defensa legal, queja y reclamación, investigación y análisis de problemas sistémicos, reuniones con autoridades fiscales, opinión técnica, propuesta de modificaciones a normas administrativas y legales, acuerdos conclusivos, entre otras. Cada una de estas atribuciones son procedimientos con actividades concretas a seguir para alcanzar el fin para el cual cada una de ellas fue creada. A manera de ilustrar cada una de ellas, a continuación se explican de

manera concisa, en qué consisten y el objeto de las mismas.



3.2.2.1 Asesoría y orientación

La asesoría carece de formalismos y tiene como objeto atender las solicitudes de los contribuyentes cuando consideran que un derecho les ha sido vulnerado, ofreciendo opciones para solucionar el problema, indicando los alcances de las mismas. La orientación se lleva a cabo cuando a la PRODECON le son planteados problemas que no son de su competencia, para informar a la persona a qué autoridad debe recurrir y las acciones que podría tomar.

3.2.2.2 Consultas

Es la solicitud de opinión que realiza el contribuyente por escrito a PRODECON en su calidad de órgano técnico especializado en materia tributaria quien le responderá por medio de un dictamen.

3.2.2.3 Representación y defensa legal

A través de esta atribución de PRODECON se constituye como abogada defensora de los particulares, si no contaren con abogado particular, quien promoverá en su nombre los recursos administrativos que proceden y ejercerá las acciones que considera pertinentes hasta obtener una resolución final. Este servicio es prestado de forma gratuita siempre que no exceda de 30 veces el salario mínimo vigente para el Distrito Federal.

3.2.2.4 Procedimiento de queja y reclamación

PRODECON tiene la facultad de conocer e investigar las quejas en contra de los funcionarios de la Administración Tributaria cuando los contribuyentes consideren que se les ha vulnerado un derecho. PRODECON procede a analizar la información necesaria y por medio de un proceso sencillo y con

pocos formalismos, para verificar que la actuación de la administración tributaria se encuentra apegada a derecho.



De acuerdo con la PRODECON (2014): “Este procedimiento se crea con el objeto de contribuir al acceso a la justicia y, por tanto, evitar la dilación en la administración de esta, para coadyuvar a la solución de los conflictos derivados por violaciones a los derechos humanos mediante un sistema alternativo de protección de derechos” (p. 101). Este proceso concluye con una recomendación que irá acompañada de la indicación precisa de las medidas correctivas que se propongan a las autoridades involucradas, sin embargo, esta carece de carácter coercitivo, es decir, la resolución no es vinculante, por lo que los funciones de la Administración Tributaria pueden abstener de cumplir con lo señalado.

3.2.2.5 Investigación y análisis de problemas sistémicos

Este es un procedimiento que lleva a cabo PRODECON para investigar aquellos problemas que afectan a un grupo significativo de contribuyentes, con la finalidad de realizar cambios administrativos o a normas legales para lograr una mayor protección a los derechos de los contribuyentes. Este procedimiento concluye con un Dictamen de Desestimación o un Dictamen de Recomendación Sistémica cuando, a su juicio, determina que es necesario corregir la práctica que constituye una vulneración a los derechos fundamentales de los contribuyentes.

3.2.2.6 Reuniones con autoridades fiscales

PRODECON tiene la facultad de convocar a autoridades fiscales de forma periódica o extraordinaria, para que exista un constante intercambio de ideas sobre los problemas de los contribuyentes con la finalidad de proponer soluciones para mejorar y fortalecer las relaciones entre autoridades y contribuyentes, las autoridades que no asistan o que no hayan justificado

previamente su inasistencia, podrán ser multados por la PRODECON.



3.2.2.7 Opinión técnica a solicitud de la Administración Tributaria

Tanto el jefe de la Administración Tributaria como las Administraciones Generales, pueden solicitar a la PRODECON la emisión de opinión especializada sobre la interpretación de normas fiscales.

3.2.2.8 Proponer a la Administración Tributaria modificaciones a su normatividad interna

PRODECON puede proponer la modificación de normas administrativas que estime que vulneran los derechos de los contribuyentes.

3.2.2.9 Presentar ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales

De oficio o a petición de parte, PRODECON tiene la facultad de proponer la modificación de normas fiscales, si tras un análisis determina que los derechos de los contribuyentes son vulnerados.

3.2.2.10 Acuerdos conclusivos

Los acuerdos conclusivos son un método alternativo de resolución de controversias en procedimientos de auditoría, que median entre el contribuyente y la autoridad administrativa para dar por terminadas, de manera anticipada y consensuada, las diferencias que se suscitan con motivo de la calificación de hechos u omisiones (uno o varios) consignados por las autoridades revisoras en los procedimientos de comprobación en donde podría haber incumplimiento de las normas tributarias. En estos procedimientos PRODECON actúa como mediador y conciliador ya que guía a las partes para que lleguen a una solución consensuada, que ponga fin a la auditoría o revisión, y elabore el proyecto de acuerdo conclusivo que suscribirá el contribuyente y autoridad revisora, en su calidad de órgano

descentralizado, autónomo especializado en materia tributaria.

Además de las atribuciones antes desarrolladas, la PRODECON tiene facultad sancionadora, pues está autorizada para imponer sanciones a las autoridades fiscales cuando no rindan informe en el plazo y términos establecidos o no acompañen los documentos que, sean necesarios como soporte, en el procedimiento de queja y reclamación, no se pronuncien sobre el cumplimiento de una recomendación, no asistan a reuniones periódicas convocadas por la Procuraduría y cuando se nieguen a cumplir la recomendación que les dirija la Procuraduría sobre algún acto que haya sido declarada nulo por el órgano competente por ausencia total de fundamentación y motivación. Finalmente, también tiene la facultad de promover una nueva cultura contributiva para mejorar el sistema tributario mexicano (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014).

De acuerdo con Bernal (2017) en el año 2016 en el PRODECON se prestaron 102 525 servicios de asesoría y consulta fiscal; 10 234 servicios de representación y defensa legal; 27 936 servicios de quejas contra actos de autoridad; y 2071 acuerdos conclusivos, es decir, que en el año 2016 se prestaron un total de 142 771 servicios a contribuyentes.

Se considera pertinente hacer mención que en el desarrollo de la presente investigación la mayoría de información sobre estudios, divulgación de derechos y servicios, manuales, bibliografía en general que se encontró, provienen del PRODECON. Además, de las instituciones estudiadas, a criterio de la investigadora, es la que mejor estructura orgánica tiene pues se encuentra bien delimitada formalmente, expone organigramas de cada una de las dependencias que la integran. Adicional a lo descrito, de acuerdo a las atribuciones que le han sido designadas legalmente, se han establecido procedimientos específicos y desarrollados de forma muy puntal sobre cada uno de los pasos a seguir en la sustentación de cada uno de ellos.



3.3 Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero: Colombia



La Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero es un órgano especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, creada de conformidad con el artículo 31 del Decreto 1071 de 1999 del Presidente de la República de Colombia, en ejercicio de las facultades extraordinarias conferidas en el artículo 79 de la Ley 488 del 24 de diciembre de 1998, con el fin de garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan en ejercicio de las funciones asignadas por la ley a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales.

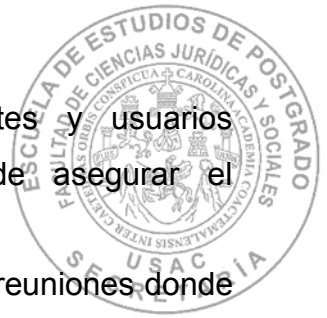
3.3.1 Naturaleza jurídica y estructura orgánica

El Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero es un órgano especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, designado por el Presidente de la República, para un período de un año, de terna que le proponga anualmente la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera nacional. Tiene jurisdicción a nivel nacional y cuenta con delegados regionales seleccionados por el Defensor del Contribuyente y el Usuario Aduanero, son funcionarios de libre nombramiento y remoción, seleccionados por el Defensor del Contribuyente y el Usuario Aduanero, de terna propuesta por la respectiva Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera Regional y nombrados por el Director General de la Administración Tributaria.

3.3.2 Funciones y atribuciones

De acuerdo con el artículo 31 del Decreto 1071 de 1999 del Presidente de la República de Colombia son funciones del Defensor del Contribuyente las siguientes:

- a) Formular recomendaciones al Director General de la Administración Tributaria para asegurar una adecuada, justa y oportuna prestación del servicio fiscal.



- b) Realizar seguimiento, a solicitud de los contribuyentes y usuarios aduaneros, a los procesos de fiscalización, a fin de asegurar el cumplimiento del debido proceso.
- c) Participar, si lo considera conveniente, como veedor en las reuniones donde se promuevan correcciones de declaraciones por parte de los contribuyentes y usuarios, y velar porque una vez producida la respectiva corrección, las mismas sean respetadas por los funcionarios de la Administración Tributaria.
- d) Velar porque las actuaciones de las diferentes dependencias de la Administración Tributaria se cumplan dentro del marco de los principios constitucionales de equidad y transparencia que rigen el ejercicio de la función pública.
- e) Participar en las reuniones de la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera, y presentar a la misma un informe trimestral sobre el desarrollo de sus actividades.
- f) Canalizar las inquietudes que tengan los contribuyentes y usuarios sobre deficiencias de la adecuada prestación del servicio por parte de la Administración Tributaria, realizar las verificaciones que sean del caso, formular las recomendaciones para superarlas y poner en conocimiento de las autoridades y dependencias pertinentes sus conclusiones, con el fin de que se apliquen los correctivos y/o sanciones que resulten procedentes.

Los contribuyentes pueden acudir a la Defensoría mencionada si consideran que se les ha vulnerado algún derecho establecido en ley o si consideran que las actuaciones de la Administración Tributaria no se ajustan a las normas establecidas; si la Administración Tributaria no ha resuelto una solicitud o reclamación en el plazo establecido o estuviere inconforme con la respuesta. Asimismo, los contribuyentes pueden recurrir a la Defensoría para presentar sugerencias o propuestas para contribuir a mejorar los procesos o servicios prestados por la Administración Tributaria y la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero ejercerá su función de defensa cuando existan indicios que permitan razonablemente inferir que las actuaciones y servicios prestados por

parte de la Administración Tributaria han vulnerado o puesto en peligro los derechos de los contribuyentes.



Es de resaltar que el Defensor del Contribuyente y del Usuario Aduanero pertenece a la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, y es designado por el Presidente de la República, para un período de un año, de terna que le proponga anualmente la Comisión Mixta de Gestión Tributaria y Aduanera nacional, lo cual puede restarle autonomía en el ejercicio de sus funciones.

3.4 Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero: Perú

La Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero en Perú es un órgano del Estado adscrito al sector economía y finanzas que tiene como objeto garantizar los derechos de los administrados en las actuaciones que realicen o que gestionen ante las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal conforme a las funciones que se establezcan mediante Decreto Supremo. Esta fue creada a través del Decreto Legislativo No. 953 del Presidente de la República de Perú, Duodécima Disposición Final. El Decreto Supremo No. 050-2004-EF del Presidente de la República de Perú, constituye las normas reglamentarias relativas a su actuación y establece sus funciones.

3.4.1 Naturaleza jurídica y estructura orgánica

La Oficina de Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero es un órgano adscrito al sector de economía y finanzas, con independencia funcional.

3.4.2 Funciones y atribuciones

La finalidad de la Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero es velar por el respeto de los derechos de los contribuyentes y usuarios aduaneros frente a las actuaciones ante la Administración Tributaria y de acuerdo con el artículo 1 del Decreto Supremo No. 050-2004-EF del Presidente de la República, señala las



siguientes funciones:

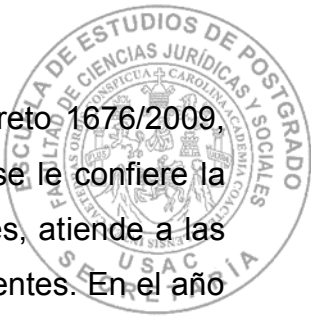
- a) Recibir y atender las quejas y sugerencias formuladas por los contribuyentes, relativas a la actuación de las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal.
- b) Recabar la información y documentación necesaria de las Administraciones Tributarias y del Tribunal Fiscal para una mejor dilucidación de las quejas y sugerencias que reciba.
- c) Velar que las actuaciones de los diversos Órganos de las Administraciones Tributarias y el Tribunal Fiscal se cumplan, sin excesos, dentro del marco normativo vigente.
- d) Proponer al Ministro de Economía y Finanzas modificaciones normativas y procesales en materia de su competencia.
- e) Informar al Ministro de Economía y Finanzas sobre la queja, previa evaluación de los descargos que debe presentar la entidad quejada.
- f) Las demás funciones que le asigne el Ministro dentro del marco de su competencia.

Sus principales funciones son atender de manera gratuita las quejas y sugerencias relativas a las actuaciones de las Administración Tributarias y el Tribunal Fiscal, a efecto que se cumplan y proponer al ministro de Economía y Finanzas modificaciones normativas y procesales materia de su competencia (Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 2014).

Es importante resaltar que el Defensor del Contribuyente y Usuario Aduanero, pese a que tiene independencia funcional, depende del Ministerio de Economía y Finanzas, por ello se puede dudar que su actuar sea objetivo e imparcial, al ser parte del Gobierno Central, con un presupuesto asignado por este; su función de fiscalizador del órgano del que depende se puede ver comprometida.

3.5 Consejo para la Defensa del Contribuyente: España

El Consejo Nacional para la Defensa del Contribuyente en España, en adelante CDC, es un órgano colegiado adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda, que vela



por la efectividad de los derechos de los contribuyentes. El Real Decreto 1676/2009, regula el CDC, este expone que por medio de la Ley 58/2003 al que se le confiere la función de velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes, atiende a las quejas por estos formuladas y realizan sugerencias y propuestas pertinentes. En el año 1996, el CDC había sido creado por medio de una norma reglamentaria, sin embargo, ante la necesidad de la existencia de un órgano específicamente pensado para desarrollar una función de protección de los derechos de los obligados tributarios, se promulgó el Real Decreto 1676/2009, que eleva su regulación a rango legal.

El Real Decreto 1676/2009 señala que la función principal del CDC es la de defensa de los derechos de los obligados tributarios, los cuales primordialmente son de acuerdo con el Consejo para la Defensa del Contribuyente (2016): “Derechos como los de conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, a ser tratado con el debido respeto y consideración por el personal al servicio de la Administración Tributaria, a ser oído en trámite de audiencia, así como a formular alegaciones, y, muy particularmente, el reconocido en la letra p) del artículo 34.1 LGT: el derecho a formular quejas y sugerencias en relación con el funcionamiento de la Administración Tributaria” (p. 10).

Esto permite la mejora de los servicios prestados por la Administración Tributaria, tanto por las quejas presentadas por los usuarios de tales servicios, como también por las sugerencias y propuestas de todo tipo planteadas por el propio CDC, siempre con el objetivo común de apuntalar la evolución y desarrollo de un sistema tributario moderno, que debe tener entre sus prioridades la de buscar y conseguir el equilibrio entre garantizar el cumplimiento del principio constitucional según el cual los ciudadanos deben contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, y aplicar el sistema tributario con absoluto sometimiento a la legalidad, salvaguardando así, entre otros, el principio de seguridad jurídica.



3.5.1 Naturaleza jurídica y estructura orgánica

El Consejo para la Defensa del Contribuyente tiene la naturaleza jurídica de órgano colegido de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuesto; actúa con independencia en el ejercicio de sus funciones.

Se encuentra integrado por 16 vocales de la siguiente manera: ocho vocales representantes de los sectores profesionales y académicos relacionados con el ámbito tributario y de la sociedad en general. Cuatro de dichos vocales deberán pertenecer al ámbito académico y los otros cuatro deberán ser profesionales en el ámbito tributario, todos ellos de reconocido prestigio, nombrados por un período de cinco años renovables a propuesta del Secretario de Estado de Hacienda; cuatro vocales representantes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria; un vocal representante de la Dirección General de Tributos; un vocal representante de la Dirección General del Catastro, propuestos por el Secretario de Estado de Hacienda; un vocal representante de los Tribunales Económico Administrativos, propuesto por el Secretario de Estado de Hacienda; y finalmente, un vocal, el abogado del Estado jefe de la Abogacía del Estado en materia de hacienda y financiación territorial de la Secretaría de Estado de Hacienda, que, además, será el Secretario del Consejo para la Defensa del Contribuyente.

La crítica a la integración del Consejo para la Defensa del Contribuyente es, que pese a la independencia en el ejercicio de sus funciones establecida en ley, y a pesar de los esfuerzos por involucrar a diferentes sectores profesionales y académicos en el ámbito tributario, todos los vocales son nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda, por lo tanto, quien decide su integración al final siempre será el ministro. En ese sentido, este órgano depende orgánicamente de la Secretaría de Estado de Hacienda, a quien por mandato debe fiscalizar, lo cual puede provocar desconfianza por parte de la población para la presentación de quejas o sugerencias.

3.5.2 Funciones y atribuciones

De acuerdo con el artículo 3 del Decreto Real 1676/2009 son funciones para la Defensa del Contribuyente, las siguientes:

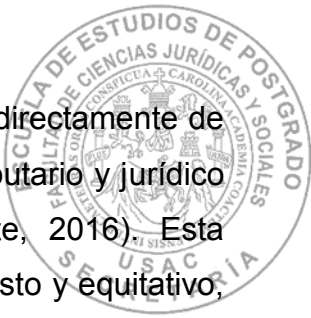


- a) Atender las quejas que tienen relación directa o indirecta con el funcionamiento de los órganos y unidades administrativas que conforman la Secretaría de Estado y de Hacienda y Presupuesto, así como el resto de la Administración del Estado con competencias tributarias. En particular, podrán presentarse quejas en relación con el ejercicio efectivo de los derechos de los obligados tributarios en el seno de los procedimientos administrativos de naturaleza tributaria; las relativas a la deficiencia en la accesibilidad de las instalaciones, la calidad o accesibilidad de la información, trato a las ciudadanos, calidad del servicio, entre otras. También las hay en contra de una persona en particular con motivo de un procedimiento tributario en el cual fue parte. Estas quejas no tienen la calidad de recurso administrativo.

El procedimiento para la tramitación de las quejas, de acuerdo con el Consejo para la Defensa del Contribuyente (2016): “Se trata de un procedimiento cuyo objetivo es que, siendo ágil, permita una atención individualizada de la situación jurídica concreta del contribuyente por parte de los servicios responsables. Una función prioritaria de las Unidades Operativas es que se dé a las quejas la solución más adecuada a cada caso, bajo los criterios de eficacia, agilidad y objetividad. Cuando el obligado tributario no se mostrare de acuerdo con la solución dada por el servicio responsable, será la Comisión Permanente o el Pleno, en su caso, quien analizará el caso y dará la contestación que considere procedente, pudiendo, si así lo considera procedente, proponer el inicio de un procedimiento de revisión, una modificación normativa o elaborar un informe que elevará al órgano competente en cada caso” (p. 19).



- b) Recabar y contrastar la información necesaria acerca de las quejas presentadas, al efecto de verificar y constatar su trascendencia y realizar posteriormente, en su caso, las correspondientes propuestas para la adopción de las medidas que fueran pertinentes.
- c) Remitir informe a los órganos de la Administración Tributaria afectados por la queja, cuando durante su tramitación se hubiesen detectado actos susceptibles de revisión. A estos efectos, el Consejo para la Defensa del Contribuyente podrá promover, específicamente, el inicio del procedimiento de revocación.
- d) La decisión sobre el inicio del procedimiento de revocación corresponderá al órgano competente de la Administración Tributaria. Las quejas particulares pueden finalizar en una propuesta de inicio de un procedimiento de revocación por el CDC del acto administrativo que las provoca.
- e) Recibir las sugerencias que tienen por objeto la mejora de la calidad o accesibilidad de los servicios, el incremento en el rendimiento o en el ahorro del gasto público, la simplificación de trámites administrativos o el estudio de la supresión de aquellos que pudieran resultar innecesarios, la realización de propuestas de modificaciones normativas, así como, con carácter general, la propuesta de cualquier otra medida que suponga un mayor grado de satisfacción de la sociedad en sus relaciones con la Administración Tributaria y para la consecución de los fines asignados a la misma.
- f) Elaborar propuestas e informes por propia iniciativa, en relación con la función genérica de defensa del contribuyente. Esta función ha sido calificada como un enlace entre la sociedad civil y la Administración Tributaria. Funciona de dos maneras, la primera a través de sugerencias presentadas por los interesados cuando advierten que puede sucederle el



mimo problema a una pluralidad de sujetos; y la segunda, directamente de los vocales del Consejo, al ser conocedores del ámbito tributario y jurídico en general (Consejo para la Defensa del Contribuyente, 2016). Esta función es primordial para asegurar un sistema tributario justo y equitativo, pues es el Consejo el órgano de Gobierno que tiene un acercamiento con los contribuyentes quienes manifiestan sus peticiones, quejas y sugerencias en para lograr un ejercicio efectivo de los derechos que les asisten.

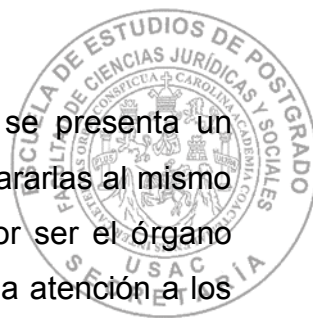
- g) Elaborar una memoria anual en la que queden reflejadas las actuaciones llevadas a cabo a lo largo del ejercicio y se sugieran las medidas normativas o de otra naturaleza que se consideren convenientes, a fin de evitar la reiteración fundada de quejas por parte de los contribuyentes.
- h) Asesorar al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos en la resolución de aquellas quejas y sugerencias en que aquel lo solicitase.
- i) Proponer al Secretario de Estado de Hacienda y Presupuestos, a través del Presidente del Consejo para la Defensa del Contribuyente, aquellas modificaciones normativas o de otra naturaleza que se consideren pertinentes para la mejor defensa de los derechos de los obligados tributarios.

De acuerdo con la Memoria de Labores 2016, el Consejo conoció 18 561 quejas y sugerencias, 17 107 de ellas era quejas de las cuales fueron contestadas 17 053. En 16 747 de ellas los contribuyentes no presentaron ninguna inconformidad.

3.6 Similitudes y diferencias de las instituciones que defienden los derechos de los contribuyentes

En el presente capítulo se expuso la estructura orgánica y las funciones y atribuciones de instituciones que protegen los derechos de los contribuyentes en

Estados Unidos, México, Colombia, Perú y España. A continuación se presenta un cuadro comparativo para sintetizar sus similitudes y diferencias y comparárlas al mismo tiempo con la Intendencia de Atención al Contribuyente de la SAT, por ser el órgano administrativo del Estado, cuya función principal consiste en velar por la atención a los contribuyentes, que esta se preste con un servicio eficaz y eficiente en Guatemala.



Capítulo IV

El papel del *Ombudsman* tributario como protector de derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia fiscal



4.1 Análisis, discusión y presentación de resultados

En el desarrollo de este trabajo se partió de conceptos generales hacia las características particulares del objetivo general de la presente investigación, que consiste en determinar que la figura del *Ombudsman* de los derechos de los contribuyentes es indispensable para el efectivo acceso a la justicia fiscal y proteger sus derechos.

Para alcanzar el objetivo general se desarrolló el concepto del poder tributario como la facultad que tiene el Estado de crear tributos y exigir a las personas que se encuentren en los supuestos que la ley establece, el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluso de forma coactiva, con la finalidad de obtener los recursos necesarios para sufragar el gasto público, que permita prestar servicios públicos como lo son la seguridad, educación, salud, comunicaciones, entre otros, para cumplir con los fines de su creación y en particular el bien común. La potestad tributaria del Estado comprende tres funciones, desde los tres organismos del Estado. La normativa, que se lleva a cabo a través de las facultades de legislar que le corresponde al Congreso de la República; la administrativa, facultad del Gobierno central por la que se pretende aplicar la ley impositiva; y, la jurisdiccional, que se refiere a conocer las controversias entre los particulares y el Estado.

Algunos autores señalaban que el poder tributario implica que los particulares se encuentren en una posición inferior frente al Estado, y es por ello que se establecieron límites a este poder consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, conocidos como principios tributarios. Entre estos se encuentran los siguientes: legalidad, igualdad, capacidad contributiva, generalidad, no doble imposición, no confiscación; los que velan, además, por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona.



Todos los principios mencionados se encuentran contemplados en la Constitución, y cada uno de ellos ha sido desarrollado por la Corte de Constitucionalidad en distintos fallos con el objeto de facilitar la interpretación de los mismos.

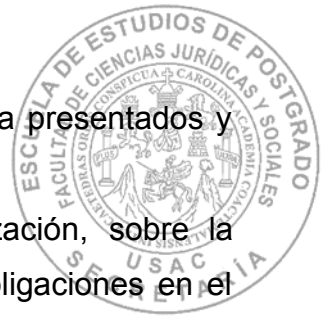
Se consideró necesario presentar el concepto de la relación jurídica tributaria como el conjunto de obligaciones que se deben tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo, con ocasión de una obligación tributaria, pero con la posibilidad que esta nunca se origine, pues es necesario exponer la diversidad de obligaciones y derechos que devienen de una relación jurídica tributaria, y la necesidad y obligación que tienen los particulares de conocerlos y comprenderlos para hacerlos valer.

En particular, la obligación tributaria es el deber que una persona individual o jurídica tiene de contribuir al gasto público que se origina cuando se cumple con el presupuesto del hecho generador establecido en la ley que da surgimiento al tributo. Consiste en una obligación de dar y es exigible coactivamente y está compuesta por tres elementos fundamentales: el sujeto activo que lo constituye el Estado; el sujeto pasivo o terceros, que son los contribuyentes; y el objeto, que consiste en la prestación pecuniaria eventualmente en especie.

El Código Tributario proporciona una definición precisa del término contribuyente, que define como la persona individual, 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.

A través de la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria, se reformó el Código Tributario, de manera que se adicionó al Código Tributario el artículo 21 "A", que establece los derechos de los contribuyentes, aunque son 17 derechos los que se contemplaron en el artículo, todos ellos se encuentran regulados de una u otra forma en el articulado del Código Tributario, con excepción de los siguientes:

a) No proporcionar a la Administración Tributaria los documentos de identificación



personal y los utilizados para el registro, inscripción o actualización, ya presentados y que se encuentren en poder de la Administración Tributaria;

- b) Ser informado al inicio de las actuaciones de control o fiscalización, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones ya que las mismas se desarrollen en los plazos de ley; y
- c) Al debido proceso, audiencia y de defensa.

Merece la pena prestar atención al derecho de ser informado al inicio de las actuaciones de control o fiscalización, sobre la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que las mismas se desarrollen en los plazos de ley, pues este constituye una obligación que la Administración Tributaria debe observar en las actuaciones que lleve cabo, pues una persona que no conoce sus derechos no puede defenderlos. En cuanto al derecho al debido proceso, audiencia y de defensa, es un avance que se encuentre contemplado en el Código Tributario, pues aunque este es una garantía constitucional, el que se encuentre expresamente regulado en el Código Tributario obliga a la Administración Tributaria a observarlo, respetarlo y protegerlo.

La Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, también adicionó al Código Tributario el artículo 21 “B”, que establece obligaciones de los contribuyentes, todas y cada una de ellas se encuentran contempladas en otros artículos del Código Tributario, pero se hace más comprensible para cualquier lector que las obligaciones se encuentren en un solo artículo y no dispersos.

El capítulo II se desarrolló con la finalidad de alcanzar el objetivo específico que se refiere a “Comprender el acceso a la justicia fiscal y el ejercicio de este derecho en Guatemala”. Se partió con el concepto general de este derecho como un derecho humano, que consiste en la facultad otorgada a todas las personas en condiciones de igualdad, para que conozcan los derechos que les asisten y puedan recurrir al Estado, ya sea a la Administración Pública o a los tribunales de justicia, a hacerlos valer con el objeto de resolver un problema o un conflicto.



Se pudo determinar que el derecho fundamental de acceso a la justicia no es un derecho que se haga exigible exclusivamente en los tribunales de justicia en procesos judiciales, pues este también es aplicable en procesos administrativos, es decir, ante la administración pública, tal y como se ha establecido en el artículo 8 de la Convención Americana de los Derechos Humanos.

Es preciso recalcar que el derecho de acceso a la justicia implica no solo la declaración de los derechos que lo integran, como el debido proceso, plazo razonable, el derecho a un juez imparcial, a un recurso efectivo, sino también la existencia de mecanismos e instituciones preestablecidas en donde se hagan exigibles y de realizar acciones concretas para eliminar los obstáculos existentes para que estén disponibles para todas las personas en condiciones de igualdad.

El derecho de acceso a la justicia es un derecho fundamental en todos los países democráticos, pues es a través de él que se hacen exigibles todos los derechos que les asisten a los ciudadanos.

Es oportuno enfatizar lo que se señaló en su oportunidad en cuanto a que para garantizar el acceso a la justicia es importante también observar dos factores que generalmente son ignorados. Uno de ellos consiste en contar con los recursos para contratar a un abogado que represente a la persona y la disponibilidad de tiempo que tenga la persona para realizar las actividades que implica defender un derecho, esto es algo que a las personas con escasos recursos les resulta imposible. Un segundo factor se refiere al servicio eficaz que presta la institución u órgano al que se acuda para hacer valer los derechos, así como también a la habilidad de entender los mismos y el sistema.

Con el conocimiento de los alcances del derecho fundamental de acceso a la justicia, el acceso a la justicia fiscal se refiere a los derechos que tiene el contribuyente para conocerlos, ejercerlos y defenderlos, a través de los mecanismos e instituciones preestablecidas en ley por el Estado. El ejercicio de este derecho implica



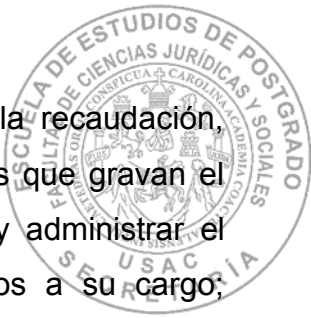
necesariamente que las personas conozcan sus derechos, así como también a las instituciones a las que deben acudir, los procesos que deben impulsar y las disposiciones legales o fundamento legal que les permita exigirlos.

Se conoció que la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha manifestado que en materias que conciernen con la determinación de los derechos y obligaciones civiles, laborales, fiscales y de otras materias, la persona también tiene derecho al debido proceso que se aplica en materia penal, que es a la materia que se refiere el artículo 8 de la Convención Americana de Derechos Humanos. En otras palabras, aunque en un principio los derechos que integran el derecho de acceso a la justicia, fueron pensados para ser ejercidos en principio en el ámbito penal, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha expresado la necesidad de que también sea aplicado a otras ramas del derecho, como lo es la materia tributaria. Esto es indispensable porque existen una serie de problemas jurídicos que se pueden suscitar en la vida de las personas que no estarán relacionados con el derecho penal, pero que sin duda alguna los afectarán de una manera significativa.

El acceso a la justicia fiscal implica que todas las personas en condiciones de igualdad tengan el acceso a los órganos jurisdiccionales o administrativos a quienes deben hacer un reclamo para obtener una resolución; a que el servicio que se preste ya sea a nivel administrativo o judicial sea justo y en un plazo razonable y finalmente que todos conozcan los derechos que les asiste y los mecanismos e instituciones para hacerlos a los que deben acudir para hacerlos exigibles.

Una segunda parte del capítulo II se enfocó en desarrollar las instituciones a las que se acude para hacer valer los derechos con ocasión de una relación tributaria, así como también dirimir las controversias que se originen de esta y las instituciones a las que se puede acudir para exigir la protección al derecho de acceso a la justicia fiscal.


Con relación a la Administración Tributaria es expreso que el objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer la



administración del régimen tributario; aplicar la legislación tributaria; la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, así como organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas; sancionar a los sujetos pasivos tributarios, de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras; presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público; establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos provenientes de tributos.

En el ejercicio de la función de la administración del régimen tributario, la aplicación de la legislación tributaria y la recaudación, control y fiscalización de los tributos, la Superintendencia de Administración Tributaria actúa como sujeto activo de la relación tributaria frente a una cantidad de sujetos pasivos. De acuerdo al cuadro 4.1 que se adjunta en el Anexo I, se determinó que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene relación con 85 119 250 de contribuyentes inscritos, de los cuales 903 169, para ser exactos, son pequeños contribuyentes, es decir, que facturan menos de Q150,000.00 en un año calendario.

Se trató superficialmente el proceso administrativo tributario, pues no era objeto de la presente investigación desarrollar los procesos específicos que se conocen en la SAT como, por ejemplo, de determinación de la obligación tributaria, procedimiento de restitución o sobre infracciones tributarias. Sin embargo, sí se considera oportuno recalcar la complejidad del conocimiento de las normas tributarias, no únicamente por la cantidad de ellas, el contenido y su interpretación, sino también por las reformas a las que constantemente están sujetas.



Se requirió a la Superintendencia de Administración Tributaria el número de solicitudes iniciales de procesos administrativos de los años 2016, 2017 y 2018, sin embargo, en resolución No. R-SAT-IAJ-DC-UIP-1955-2018, se señaló que esa información es inexistente; también señalaron que es inexistente la información sobre el número de sanciones interpuestas por infracciones a los deberes formales establecidas en el artículo 94 del Código Tributario. Se considera que no es posible cumplir con la función de implementar procedimiento que permitan conocer información sobre el comportamiento, requerimientos, percepciones, actitudes y expectativas del contribuyente, y proponer cuando corresponda, mejora a los mismos, así como tampoco de coordinar y asegurar que la atención al contribuyente que se brinda se realice de forma eficiente, flexible, cordial, confiable, de calidad y con buena imagen, si no se cuenta con información estadística que refleje las acciones que se llevan a cabo en tal institución, por ejemplo, no es posible determinar cuáles son las principales peticiones de fondo de los particulares con relación a las solicitudes iniciales de procedimientos administrativos pues se desconoce incluso cuántas ingresan a la Institución. Otro ejemplo lo constituye la inexistencia de información concreta sobre las infracciones a los deberes formales, que no permite determinar cuáles son los más recurrentes y así tampoco se pueden conocer las necesidades de la población o cómo mejorar el servicio.

En cuanto a la cantidad de normas que integran el derecho tributario en el país, la legislación tributaria está conformada por una serie de normas ordinarias, reglamentos, normas administrativas como acuerdos y resoluciones, criterios de la Corte de Constitucionalidad, inconstitucionalidades, que provocan un grado de complejidad tal, que es necesario de expertos para interpretarlas y exigir las. A manera de ejemplo, si se realiza una consulta en el portal de la Superintendencia de Administración Tributaria en el enlace de Legislación, se pueden encontrar más de 300 cuerpos legales que conforman el ordenamiento jurídico tributario del país.

Adicional a la innumerable legislación tributaria que existe en el país, esta es constantemente reformada. En ese sentido, el Código Tributario vigente desde 1991 ha sido reformado al 2018 doce veces y también la Corte de Constitucionalidad ha

declarado cuatro inconstitucionalidades generales y una suspensión provisional actualmente vigente.



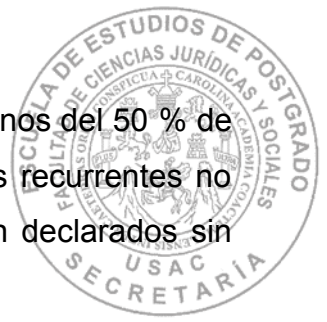
A criterio de la investigadora, la cantidad voluminosa de normas que integran el derecho tributario y la constante reforma a las mismas, provoca un grado de complejidad tal, que para que un contribuyente pueda hacer valer sus derechos es necesario que se asesore por expertos para interpretarlas y exigir las, sin embargo, si no se cuentan con los recursos económicos suficientes demandar sus derechos u obtener una mejor solución a sus conflictos se hace imposible. En ese sentido, los contribuyentes se encuentran en un estado de indefensión ante el Estado, que provoca una vulneración a sus derechos y al acceso a la justicia fiscal en particular, pues si no cuentan con recursos económicos suficientes no pueden contratar a alguien que los represente, les brinde asistencia, asesoría y apoyo.

El objeto de todo procedimiento administrativo lo constituye la declaración unilateral de voluntad del órgano administrativo competente, que decidirá sobre el asunto sometido a su conocimiento, a la que se le denomina resolución administrativa y que surtirá efectos cuando sea notificada al particular y tercero involucrados. En el supuesto de que el particular no esté de acuerdo con la resolución emanada por el órgano administrativo, la ley lo faculta para interponer un recurso.

El recurso administrativo es el procedimiento por medio del cual un particular manifiesta sus inconformidades en contra del acto o resolución administrativa, por considerar que tiene vicios de forma o fondo, con el objeto de que se lleve a cabo un examen de la legalidad la misma y posterior revocación, modificación o anulación, para restablecer la legalidad de los actos.

De conformidad con información proporcionada a la investigadora por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, que se expone en el Anexo I en el Cuadro 4.2, en el 2017 se presentaron 1128 recursos de revocatoria en materia tributaria, dos fueron rechazados, 25 fueron declarados con lugar y 303 sin lugar. Asimismo, al 31 de agosto 2018 se presentaron 839, se declararon únicamente siete

con lugar y 351 sin lugar. Los datos antes descritos evidencian que menos del 50 % de los recursos que ingresan son resueltos, y se puede presumir que los recurrentes no contaban con una asesoría adecuada porque casi en su totalidad son declarados sin lugar.



También se determinó que no es posible conocer la relación entre el número de solicitudes iniciales de procedimientos administrativos en la SAT, con cifras de los recursos administrativos planteados, pues como se indicó con anterioridad, el dato que se refiere al número de solicitudes iniciales de procedimientos administrativos es información inexistente, de ahí la trascendencia de la existencia de dicho indicador, pues sin él no es posible determinar cuántas solicitudes se plantean por año y cuántas de estas se resuelven, dato que es indispensable para medir la eficacia o ineficacia del procedimiento. Además, se considera que merece la pena resaltar lo referente a la relación entre recursos presentados la cual es bastante menor a los resueltos y casi la totalidad de ellos son declarados sin lugar; ello puede deberse a la falta de conocimiento de las personas para exigir sus derechos o de una asistencia legal no idónea.

Con el objeto de examinar la observancia del principio de legalidad que rige las actuaciones de la Administración Pública y ejercer un control de la juridicidad de sus actos, la Constitución Política de la República contempló el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, el que, de acuerdo con el artículo 221, tiene como función “contralor de la juridicidad de la Administración Pública y tiene atribuciones para conocer en caso en los que exista contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas”.

El Código Tributario señala que, en contra de las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por los órganos administrativos competentes, cabe el recurso de lo contencioso administrativo, que se deberá interponer en el plazo de 30 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso. Al

Organismo Judicial se le requirió información sobre procesos ~~contencioso-~~ administrativos ingresados en contra de la Superintendencia de ~~Administración~~ Tributaria, del 2016 al 19 de septiembre de 2018, que constan en el Cuadro 4.3, en el Anexo I, y en el cual se puede observar que ingresan anualmente entre 600 a 700 procesos y se resuelven con lugar entre 130 y 140 al año, y sin lugar entre 200 a 220, por ello se puede afirmar que se encuentran en mora, pues únicamente una tercera parte de la cantidad de recursos que ingresan son resueltos por año.

Al proceso Contencioso Administrativo Tributario le son aplicables las normas contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial, de conformidad con el artículo 168 del Código Tributario. Es con ese fundamento que es posible la interposición de un recurso de casación en contra de las resoluciones emanadas por los tribunales de lo contencioso administrativo. En cuanto a recursos de casación, de acuerdo con información proporcionada por el Organismo Judicial, la cual se adjunta en el Anexo I, como Cuadro 4.4. y Cuadro 4.5, respectivamente, en el año 2017 ingresaron 224 recursos de casación en contra de procesos contenciosos administrativos tributarios.

Además del procedimiento administrativo, los recursos administrativos, el proceso contenciosos administrativo y casación, existen otros medios de defensa que pueden ser utilizados por los contribuyentes, contempladas en la Constitución Política y se refiere a las garantías constitucionales.

Las garantías constitucionales son instrumentos que en la propia Constitución Política se han establecido con la finalidad de evitar el abuso de poder por parte de los gobernantes frente a los gobernados a través de la intervención de órganos jurisdiccionales constitucionales. Debido a que no es objeto de la presente investigación desarrollar detalladamente lo relativo a las garantías constitucionales, únicamente se hará referencia cuándo proceden las mismas en materia tributaria, en específico para defender los derechos de los contribuyentes, y que se refiere específicamente a la acción constitucional de amparo y la inconstitucionalidad de las leyes ya sea en casos



concretos o de carácter general.

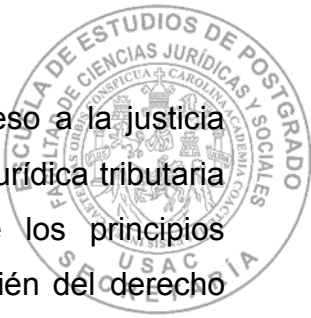
La acción constitucional de amparo se instituye con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. En el Cuadro 4.6 que se adjunta en el Anexo I, se expone los números de amparos en donde la Superintendencia de Administración Tributaria es la autoridad impugnada de 2016 a 19 de septiembre de 2018 y se puede observar que aproximadamente ingresan entre 250 y 300 acciones de amparo al año.

La Constitución Política de la República de Guatemala, también ha contemplado la garantía de la inconstitucionalidad de las leyes, ya sea de carácter general o aplicable en casos concretos, como garantía de la superioridad de la Constitución. Este constituye un medio de defensa del contribuyente, y busca procurar que las partes puedan evitar que derechos fundamentales sean violentados por disposiciones ordinarias que transgredan preceptos constitucionales y así procurar la preeminencia de la Constitución por sobre cualquier otra norma.

Por medio de la acción de inconstitucionalidad general que las normas ordinarias, reglamentos y también cualquier otro tipo de disposición que dicte el Organismo Ejecutivo y entidades descentralizadas y autónomas, la Corte de Constitucionalidad ejercerá el control constitucional, al examinarlas y analizarlas, para posteriormente determinar si estas han transgredido o contradicen las disposiciones contenidas en la Constitución Política.

A la Corte de Constitucionalidad se le solicitó información sobre estadísticas de los años 2016, 2017 y 2018, desglosadas por año del número de inconstitucionalidades de carácter general interpuestas contra normas tributarias, sin embargo, en resolución con fecha 24 de septiembre de 2018, en el expediente UIPCC-62- 2018, señaló que no se obtuvieron datos ya que al momento no se registra en el sistema casos que son con lugar o no.



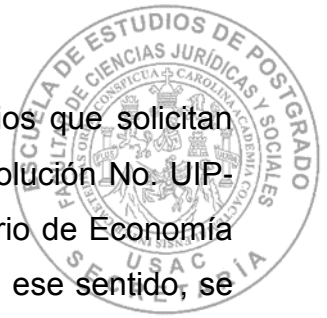


El capítulo II se finalizó con las instituciones que protegen el acceso a la justicia fiscal en Guatemala. Se expuso que uno de los elementos de la relación jurídica tributaria es el sujeto activo que siempre será el Estado, y que uno de los principios fundamentales del ordenamiento jurídico guatemalteco así como también del derecho tributario guatemalteco, lo constituye el principio de igualdad. Para que este principio sea eficaz en el ámbito tributario y evitar una relación de poder o de superioridad frente al sujeto pasivo, el Estado debe contar con mecanismos para hacer realidad la igualdad jurídica entre desiguales y para controlar y verificar, que las instituciones que brindan atención a los contribuyentes la llevan a cabo de conformidad con la ley.

Actualmente, no existe ningún órgano del Estado que vele por la garantía y protección de los derechos de los contribuyentes, o que preste asesoría o representación legal gratuita, sin embargo, sí existen algunas instituciones no especializadas en materia tributaria, que proporcionan atención y asesoría a los contribuyentes. Entre estas se encuentran la Intendencia de Atención al Contribuyente de la Superintendencia de Administración Tributaria, la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor y el Procurador de los Derechos Humanos, sin embargo las dos últimas, ante lo específico y complejo que resulta la legislación tributaria y la carga de trabajo que tienen, solo prestan una atención limitada.

Atendiendo a las definiciones proporcionadas por la Ley de Protección al Consumidor y Usuario, un contribuyente cuyos derechos considere vulnerados o tenga inconformidad con el actuar de la Superintendencia de Administración Tributaria, podría acudir a la DIACO para solicitar su intervención en su calidad de usuario del servicio prestado por la SAT.

De acuerdo con el mandato anteriormente expuesto y tomando en consideración que la Superintendencia de Administración Tributaria presta servicios públicos a los contribuyentes, se procedió a solicitar información a la DIACO, adscrita al Ministerio de Economía, en el ejercicio del derecho al acceso a la información pública. La información requerida consistía en proporcionar datos sobre denuncias de usuarios interpuestas en contra de la SAT, las causas de tales denuncias, si llevaban a cabo capacitaciones a



usuarios sobre los derechos de los contribuyentes y si existen usuarios que solicitan asesoría en materia tributaria en dicha Dirección. Sin embargo, en resolución No. UIP-MINECO-239-2019, de fecha cuatro de septiembre de 2018 el Ministerio de Economía se limitó a responder que no cuentan con la información solicitada. En ese sentido, se concluye que no es una prioridad de dicho órgano administrativo, tener un registro de la atención que brindan a usuarios contribuyentes, y que no realizan capacitaciones sobre los derechos de los contribuyentes.

El Procurador de los Derechos Humanos es un órgano de control político cuya función principal es la defensa y promoción de los derechos humanos en Guatemala y la supervisión y monitoreo a la administración pública de conformidad con las leyes y normas que la rigen. Le corresponde también conocer denuncias en contra de los órganos del Estado, que han inobservado o vulnerado algún derecho que les asiste a los particulares, sin embargo, su intervención carece de poder coercitivo pues únicamente puede realizar objeciones de conciencia aunque también le asiste el derecho y la obligación de proteger los intereses difusos. Es por ello que, al ser la Superintendencia de Administración Tributaria una institución del Estado, al Procurador de los Derechos Humanos también le corresponde fiscalizarla y recibir denuncias de los particulares.

Con fundamento en el mandato expuesto en el párrafo anterior, se solicitó información en cuanto a las acciones realizadas por la Procuraduría de Derecho Humanos en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria en el período comprendido entre 2016 al 13 de septiembre de 2018, en el municipio de Guatemala. En el cuadro 4.7 que se adjunta en el Anexo I, consta que únicamente se presentaron entre 1 a 5 denuncias en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria y que en ese período de tiempo no se llevaron a cabo supervisiones administrativas a dicha institución del Estado.

En cuanto a la información proporcionada por las Auxiliaturas Departamentales, cabe mencionar que en la Auxiliatura departamental de Sacatepéquez indicaron que personas se acercan a buscar asesoría en relación con la ubicación de la SAT, plazos

para presentación de declaraciones, formas de presentación así como medios de defensa e impugnación de las resoluciones vertidas por el Tribunal Tributario y Aduanero. Por parte de la Auxiliatura departamental de Petén, señalaron que personas se acercan a solicitarles información sobre convenios de pago con la SAT. La Auxiliatura departamental de Huehuetenango señaló que realizaron un monitoreo a la SAT en 2018 y que recibieron una denuncia en contra de la institución en 2017 y otra en 2018.

Para concluir con el análisis del capítulo II, se analizó a la Intendencia de Atención al Contribuyente de la Superintendencia de Administración Tributaria, pues esta es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente; así como también planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Su creación es reciente ya que se llevó a cabo por medio del Acuerdo de Directorio Número 014-2016 de la Superintendencia de Administración Tributaria, aprobó las Reformas al Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

De acuerdo con las reformas realizadas al Reglamento Orgánico Interno de la SAT y las funciones establecidas, se extrae que la Intendencia de Atención al Contribuyente es un órgano que se encuentra subordinado únicamente al Directorio y superintendente de la SAT, que asesora al superintendente en asuntos relacionados con la atención al contribuyente. Aunque las funciones de la Intendencia de Atención al Contribuyente son muy similares a las que anteriormente tenía la Gerencia, se diferencia sustancialmente en que ahora como Intendencia no propone, sino le corresponde coordinar y asegurar que la atención que se brinde sea eficiente, cordial y confiable, además, tiene la facultad de implementar procesos que permitan una relación continua y cercana con los contribuyentes.

De acuerdo a información proporcionada por la SAT, las personas que brindan




atención a los contribuyentes, son los funcionarios y empleados de la Intendencia de Atención al Contribuyente que laboran en la Intendencia de Atención al Contribuyente que laboran en: Unidad de Servicios Telefónicos, Departamento de Gestión de Servicios al Contribuyente (atención a consultas que realizan por vía telefónica, redes, correo electrónico y chat), Departamento de Calidad del Servicio (recepción y gestión de denuncias), Departamento de Cultura Tributaria y Capacitación al Contribuyente (brinda atención a estudiantes y capacitación) y se encuentra conformada por el siguiente personal: Departamento de Calidad del Servicio: 11; Departamento de Cultura Tributaria y Capacitación al Contribuyente: 35; Departamento de Normatividad de Atención al Contribuyente: 15; Intendencia de Atención al Contribuyente: 8; Asesores: 12; Departamento de Gestión de Servicios al Contribuyente: 2; Unidad de Servicios Telefónicos, Departamento de Gestión de Servicios al Contribuyente: 23; Unidad de Tecnología del Servicio: 4.

Con la finalidad de determinar la cantidad de consultas tributarias y aduaneras presentadas en la SAT se llevó a cabo la solicitud de información en donde la SAT indicó que en el período comprendido del 2016 al 31 de agosto de 2018. En el 2016 se llevaron a cabo 191 consultas, en 2017, 179, y a agosto de 2018, 132, que es un número bastante bajo en comparación con el número de contribuyentes que existen en el país. Dicha información consta en el Cuadro 4.8 que se adjunta en el Anexo I.

Se ha expuesto que el acceso a la justicia fiscal se refiere a los derechos que tiene el contribuyente para conocerlos, ejercerlos y defenderlos, a través de los mecanismos e instituciones preestablecidas en ley por el Estado. El ejercicio de este derecho implica necesariamente que las personas conozcan sus derechos, así como también a las instituciones a las que deben acudir, los procesos que deben impulsar y las disposiciones legales o fundamento legal que les permita exigirlos.

Se señalaron los diferentes procesos que puede llevar a cabo un contribuyente para hacer valer sus derechos, el proceso administrativo, los recursos administrativos, el proceso contencioso administrativo, casación, y las garantías constitucionales. También se conoció que los particulares pueden acudir a la DIACO, Procuraduría de los



Derechos Humanos y a la Intendencia de Atención del Contribuyente de la SAT, para interponer denuncias o quejas y para que ejerzan un control sobre la SAT. Sin embargo se evidenció que la DIACO carece de información relacionada con las denuncias interpuestas en contra de la SAT y no divulgan los derechos de los contribuyentes. La Procuraduría de Derechos Humanos en los últimos tres años no ha llevado a cabo supervisiones administrativas a la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo tanto no se evidencia si lleva a cabo una fiscalización. Además, ambas instituciones carecen de los conocimientos técnicos en la materia tributaria para proporcionar información que asesore a los contribuyentes que lo requieren.

En cuanto a la Intendencia de Administración Tributaria, se reconoce el esfuerzo realizado por la SAT para su creación, pues se considera que el objetivo fue otorgarle más independencia en el ejercicio de sus funciones para mejorar la calidad del servicio. Se evidencia lo anterior pues de acuerdo con esas nuevas disposiciones, la Intendencia mencionada jerárquicamente depende únicamente del Superintendente de Administración Tributaria, sin embargo, las funciones que tiene a su cargo no están encaminadas a la defensa de los derechos de los contribuyentes tal cual. Tampoco se puede alcanzar a través de ellas mejorar las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente para que sean equilibradas, y es por ello que se puede concluir que en Guatemala no existe una institución u órgano administrativo especializado en materia tributaria que vele por la observancia de los derechos de los contribuyentes.

Considerando la inexistencia de un órgano o ente estatal especializado en materia tributaria que defienda los derechos de los contribuyentes, se estimó oportuno analizar la experiencia de otros países con instituciones creadas para ese fin. Por ello se estableció como objetivo específico analizar la figura del *Ombudsman* de los contribuyentes en el derecho comparado, particularmente en Estados Unidos, México, Colombia, Perú y España. Para el efecto se procedió a comparar su objeto de creación, fundamento legal, naturaleza jurídica y estructura orgánica, funciones y atribuciones para lograr determinar si la existencia de esta figura es necesaria y si está puede ayudar a garantizar los derechos de los contribuyentes, información que consta en el



Cuadro de cotejo No. 1, que se adjunta como Anexo II.

El nombre de la institución varía de país a país, en Estados Unidos se le conoce como Servicio del Defensor del Contribuyente, en México como Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en Colombia y Perú como Defensoría del Contribuyente y del Usuario y en España como Consejo para la Defensa del Contribuyente.

En cuanto al fundamento legal de creación y organización México y España cuentan con una ley del Organismo Legislativo, pues han considerado que la defensa de los derechos de los contribuyentes debe ser elevado a rango legal, en el caso específico de México, para que PRODECON iniciara sus actividades se promulgaron tres leyes distintas, una para crear la Institución, otra para establecer los derechos de los contribuyentes y otras para regular la organización de la institución.

Las instituciones de todos los países coinciden en que su objeto de creación es la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes. Ya se expuso, anteriormente, que en Guatemala no existe una institución cuyo objeto de creación sea la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes.

La naturaleza jurídica y estructura orgánica de las instituciones son todos órganos o instituciones públicos, sin embargo, únicamente PRODECON en México es descentralizado, porque no tiene una relación directa con la Administración Pública Federal, con personalidad jurídica y presupuesto propio. Tanto en Estados Unidos, Colombia, Perú y España las instituciones que defienden los derechos de los contribuyentes son parte de la Administración Tributaria. En el caso de Estados Unidos el Servicio del Defensor del Contribuyente tiene independencia de funciones, al igual que el Consejo Nacional para la Defensa del Contribuyente, sin embargo, en España particularmente se critica la falta de autonomía del CDC, pues a pesar de que su integración involucra a diferentes sectores profesionales y académicos en el ámbito tributario, todos los vocales son nombrados por el Ministro de Economía y Hacienda, por lo tanto, quien decide su integración al final siempre será el ministro. En ese sentido, este órgano depende orgánicamente de la Secretaría de Estado de Hacienda, a quien

por mandato debe fiscalizar, lo cual puede provocar desconfianza por parte de la población para la presentación de quejas o sugerencias.




En cuanto a las funciones y atribuciones todas las instituciones prestan el servicio de asistencia individual. Estados Unidos por medio de reclamaciones en formularios, México a través de tres modalidades, asesoría y orientación, que puede ser por teléfono; consultas por escrito, y procedimientos de queja y reclamación; Perú y Colombia procedimientos de quejas, al igual que España.

La función de Defensa Sistémica, es decir, el análisis y examen de normas y procedimientos que afecta a un número significativo de contribuyentes, es indispensable para determinar problemas colectivos y proponer soluciones o reformas a normas o servicios. Estados Unidos, México y España sí prestan este servicio; en el caso de Perú, este tiene la facultad de proponer al Ministro de Economía modificaciones a normativas y procesales de la materia de su competencia. Estas dos funciones se consideran indispensables para garantizar la efectiva protección de los derechos del contribuyente y el acceso a la justicia fiscal.

Adicional a las funciones antes mencionadas, llama la atención que en el caso de México y Estados Unidos, un contribuyente puede solicitar representación legal gratuita si no tuviere los recursos económicos suficientes para contratar un profesional, no todas las personas pueden optar a uno pues sí requieren ciertos requisitos que se deben alcanzar, por ejemplo, un máximo específico de ingresos por año. Esto permite que exista un efectivo ejercicio de derecho de defensa pues el particular que no tenga recursos suficientes para costearlo puede aplicar para que le proporcionen uno, esto se considera un gran avance en lo que se refiere a los mecanismos necesarios para garantizar el acceso a la justicia fiscal. Únicamente las instituciones del *Ombudsman* en Estados Unidos, México y España deben presentar un informe anual ante el Congreso de la República.

Asimismo, en el Cuadro de Cotejo número 1 se realizó un análisis comparativo entre las figuras del *Ombudsman* tributario en los países ya mencionados y la Intendencia de



Atención al Contribuyente de la Superintendencia de Administración Tributaria, para determinar si su objeto, estructura, fundamento y atribuciones pueden encajar en la figura de un Defensor del Contribuyente. Se considera que aun cuando sí le asiste la función de recibir quejas, reclamos, denuncias presentados por los contribuyentes con relación a los servicios y divulgar los derechos de los contribuyentes, estas atribuciones aunadas a las demás funciones que se establecen en el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, buscan únicamente mejorar el servicio que se presta, esta idea se encuentra reforzada cuando indica expresamente que la Intendencia referida es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y público en general se preste un servicio se eficaz y eficiente, por lo tanto se puede concluir que su creación y organización están enfocadas en los servicios que presta la Administración Tributaria, no así en la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes, así como también en el efectivo ejercicio del derecho de acceso a la justicia.

4.2 Iniciativa que dispone aprobar Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, No. de registro 5408

Actualmente, existe la iniciativa de ley denominada “Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, con número de registro 5408. De acuerdo con la misma, esta tiene por objeto crear una entidad especializada que garantice el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia tributaria a través de la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones a la autoridad tributaria.

La iniciativa en mención está conformada por cinco capítulos y 29 artículos. La exposición de motivos consta únicamente de una página, en donde se explica que se han creado similares instituciones alrededor del mundo y que la SAT ha incrementado el número de órganos que la integran, pero no así una estructura que asesore y acompañe a los contribuyentes.

Con el objeto de exponer las similitudes entre la Ley Orgánica de la Procuraduría de

Defensa del Contribuyentes del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y la Iniciativa de Ley No. 5408 que dispone aprobar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, se realizó el Cuadro de cotejo No. 2, que se acompaña como Anexo III en el presente trabajo de investigación.




El artículo 1 de la iniciativa señala que es su objeto “establecer la organización y funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia tributaria a través de la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones a la autoridad tributaria en los términos regulados en esta norma” el cual coincide con exactitud con lo establecido en la Ley Orgánica del PRODECON.

Sobre la naturaleza jurídica de la institución señala el artículo 2, que es una entidad autónoma, con personalidad jurídica, patrimonio propio y con autonomía técnica, funcional y administrativa, quien prestará servicios de forma gratuita, que constituye la misma naturaleza jurídica que aquella que se establece en la Ley Orgánica del PRODECON.

El artículo 5 regula 16 atribuciones, entre ellas se encuentran:

- a) Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes.
- b) Conocer quejas y formular recomendaciones no vinculantes.
- c) Proporcionar información a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones.
- d) Promover el conocimiento de las disposiciones tributarias.
- e) Proponer a la SAT modificaciones a normativas internas para mejorar la defensa de los derechos de los contribuyentes.
- f) Identificar problemas sistémicos a efecto de poder realizar recomendaciones correspondientes.
- g) Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras a solicitud de la SAT.
- h) Realizar reuniones periódicas con autoridades de la SAT.

- 
- i) Fomentar una nueva cultura tributaria por medio de campañas de divulgación.
 - j) Presentar informe al Congreso de la República.
 - k) Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante los órganos jurisdiccionales en materia tributaria, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución.

Las atribuciones indicadas cubren las principales necesidades en cuanto a la protección y ejercicio de los derechos de los contribuyentes pues se pretende brindar asistencia individual, defensa sistémica, asesoría en consultas y conocimiento y divulgación de los derechos. Es de resaltar que por medio de esta ley también se pretende brindar representación gratuita a los contribuyentes en los recursos administrativos y procesos en los tribunales de justicia, lo cual es necesario para garantizar un efectivo ejercicio del derecho de acceso a la justicia. Sin embargo, no se tomó en consideración que este servicio sea limitado para personas cuyo ingresos no superen cierta cantidad que no les permita pagar un abogado defensor, pues en caso contrario se podría sobrecargar, sobrepasando la capacidad que tiene la institución para brindar este servicio, dejando en estado de indefensión a personas que sí necesitan la representación legal gratuita.

Es oportuno mencionar que de todas las atribuciones y funciones señaladas en la Iniciativa de ley coinciden con las que se establecen en la Ley Orgánica del PRODECON, con excepción de la facultad del PRODECON de imponer multas y de emitir su Estatuto Orgánico.

La elección del Procurador de la Defensa del Contribuyente corresponderá al Congreso de la República de una terna que someta a su consideración la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda, de acuerdo al proceso establecido de Comisiones de Postulación. Esta elección, en teoría, garantiza la no intromisión del Gobierno central en la designación del Procurador, lo cual es importante para que la Institución tenga la

libertad de fiscalizar, mediar y conocer quejas en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria.



Se pretende que las denuncias y reclamaciones sean sobre presuntas ilegalidades en contra de sus derechos tributarios. A criterio de la investigadora sería más oportuno modificar la palabra ilegalidades por vulneraciones o posibles vulneraciones de los derechos de los contribuyentes. Además, se señala la obligación de habilitar formularios en línea que faciliten el conocimiento de las denuncias.

De la elaboración del Cuadro de cotejo No. 2, se refleja que la iniciativa de Ley 5408 que dispone aprobar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es, en su mayoría, una copia textual de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente de los Estados Unidos Mexicanos, sin duda alguna el objeto, la naturaleza jurídica y estructura orgánica y las atribuciones del PRODECON son un ejemplo para los demás países de una institución que protege los derechos de los contribuyentes y busca un efectivo ejercicio del derecho de acceso a la justicia. Sin embargo, se considera que los diputados deben proponer iniciativas de acuerdo a estudios realizados en el país de acuerdo con las necesidades de la población.

Asimismo, la exposición de motivos no refleja la elaboración de un estudio para determinar la importancia de la creación de la institución y, aunque la promulgación de esta ley puede ser muy beneficiosa para procurar el ejercicio de los derechos de los contribuyentes y al acceso a la justicia, sí se considera indispensable analizar lo referente a la gratuidad de los servicios de representación legal gratuita, pues las personas que sí cuentan con recursos suficientes para asumir los costos de la contratación de profesionales en la materia y requieran los servicios de esta institución, puede provocar sobrecargar la institución a crear, lo cual puede desproteger a grupos vulnerables que sí requieran la representación legal sin costo alguno, no se considera que esto pueda constituir una vulneración al derecho de igualdad pues este derecho lo que busca es la protección en lo posible de las desigualdades de personas que se encuentran en una posición vulnerable, en este caso, que no podrían ejercer su

derecho de defensa por la falta de representación por el impedimento de sufragar los gastos que esta implica.



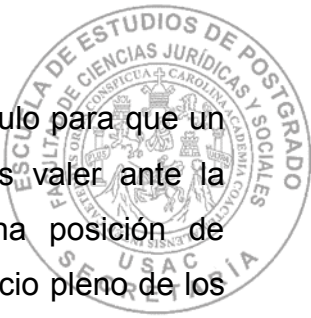
Para finalizar, es importante acotar que la iniciativa analizada se conoció en el pleno el 15 de marzo de 2018 y esta es la última diligencia que se conoce, se llevó a cabo para su aprobación.

4.3 El Ombudsman de los contribuyentes, una propuesta para Guatemala

En la presente investigación se ha ido desarrollando como la recaudación de los tributos es indispensable para poder sufragar los gastos que implican la prestación de los servicios públicos para alcanzar los fines del Estado y, sobre todo, el supremo que consiste en el bien común. Por ello, al Estado le asiste el poder tributario para exigir el pago de tributos incluso de forma coercitiva, un poder que a lo largo de la historia se ha evidenciado la importancia de ser restringido en aras de evitar arbitrariedades por una relación jurídica desigual al ser siempre el sujeto activo de esa relación con el Estado. Estos límites al poder tributario constituyen los principios que rigen al derecho tributario contemplados en la ley suprema que rige todo el ordenamiento jurídico guatemalteco y también son conocidos como derechos de los contribuyentes.

Inspirados en los principios tributarios y en los derechos fundamentales que le asiste a toda persona, se han establecido una serie de derechos de los contribuyentes pues como sujetos pasivos de una relación tributaria en donde el sujeto activo es el Estado, existe una posición de supremacía frente al particular amenazando así el pleno ejercicio del derecho a la igualdad. Contemplar estos derechos en el ordenamiento jurídico del país no es suficiente si no se conocen y si no hay garantías, mecanismos y procedimientos para hacerlos valer, lo que constituye el derecho fundamental de acceso a la justicia tributaria.

La complejidad de las normas tributarias, la cantidad innumerable de ellas, las constantes reformas y modificaciones a las que están sujetas, las inconstitucionalidades que se otorgan con lugar, el número extenso de criterios emitidos por la Corte de




Constitucionalidad para interpretar las normas tributarias son un obstáculo para que un ciudadano que no sea experto en derecho tributario pueda hacerlas valer ante la autoridad que corresponda, colocando a los contribuyentes en una posición de indefensión ante la Administración Tributaria. Estos obstáculos, al ejercicio pleno de los derechos de los contribuyentes y en particular al derecho fundamental de acceso a la justicia, pueden ser superados a través de la existencia de un órgano estatal que vele por los derechos de los contribuyentes.

Las experiencias de países como Estados Unidos, México y España, evidencian cómo una institución creada con el objeto de defender los derechos de los contribuyentes es posible. Es por las razones expuestas que se considera que la hipótesis del presente estudio que consiste en que: “El *Ombudsman* tributario es un órgano administrativo cuya función es la defensa de los derechos de los contribuyentes, que existe en legislaciones de países como Estados Unidos, México, Colombia, Perú, España, entre otros, y su creación en Guatemala es indispensable para garantizar el ejercicio del derecho de acceso a la justicia tributaria” ha quedado comprobada.

Las ventajas de creación de un Defensor de los Derechos del Contribuyente radican en lo siguiente:

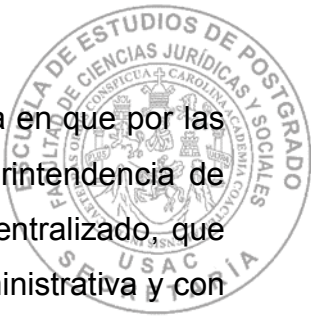
- a) La existencia de una institución o un órgano objetivo, imparcial, con conocimientos técnicos en materia tributaria que brinde asesoría, consultas, orientación a los contribuyentes para que conozcan sus derechos y puedan exigirlos ante las autoridades correspondientes, sin la necesidad de cumplir con formalismos.
- b) Un órgano especializado que fiscalice las actividades que presta la Administración Tributaria para proponer mejoras en el servicio, procesos y atención de los funcionarios que forman parte de ella, a través de reuniones con autoridades o con recomendaciones que emita derivadas de denuncias interpuestas por los particulares.
- c) Un órgano con conocimientos técnicos en materia tributaria que analice, interprete y proponga la modificación o reforma de procedimientos, normas ya sea administrativas o incluso del Congreso de la República para solventar problemas de un gran número de contribuyentes, procurando la justicia y equidad tributaria.

- 
- d) Una entidad facultada para divulgar los derechos de los contribuyentes que promueva un cumplimiento voluntario de las obligaciones de los particulares, permita a los particulares conocer sus derechos para exigirlos.
 - e) Descongestionar los órganos jurisdiccionales tributarios pues es posible proponer otras vías para solventar los problemas entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.
 - f) Que el contribuyente que no tenga los recursos económicos suficientes para contratar un profesional en materia tributaria pueda optar a uno que lo defienda, ahí se supera el obstáculo ocasionado por la pobreza que impide a una persona ejercer su derecho de defensa, así también se garantiza el acceso a la justicia.
 - g) Garantizar el pleno ejercicio, defensa y divulgación de los derechos de los contribuyentes así como también el acceso a la justicia fiscal, pues no se puede garantizar los derechos de los pagadores de impuestos si no hay una tutela judicial efectiva.

La existencia de la figura del *Ombudsman* Tributario, Defensor del Contribuyente, Procurador del Contribuyente es necesaria en Guatemala para alcanzar el acceso a la justicia fiscal y el ejercicio pleno de los derechos de los contribuyentes. A continuación se propondrá el objeto, naturaleza jurídica, estructura orgánica, funciones y atribuciones mínimas que se considera debería contemplar este órgano para lograr una auténtica defensa de los derechos de los contribuyentes.

4.3.1 Naturaleza jurídica y estructura orgánica

La Institución del *Ombudsman* del Contribuyente debería ser una institución pública, descentralizada de la Administración Pública, con personalidad jurídica y patrimonio propio, unipersonal, es decir, que sus ingresos provengan directamente del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado y con autonomía técnica funcional y administrativa, que le permita dictar sus propias normas y procesos internos de acuerdo con las necesidades que vaya detectando en el ejercicio de sus funciones.



La necesidad de que sea una institución descentralizada radica en que por las funciones y atribuciones que le asisten deberá fiscalizar la Superintendencia de Administración Tributaria, la cual, pese a que es un órgano descentralizado, que goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica, administrativa y con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios; su órgano superior, el Directorio está integrado por el ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside y dos miembros nombrados por el Presidente de la República de una lista de candidatos propuesta por la Comisión de Postulación.

El Procurador o Defensor del Contribuyente debería ser electo por el Pleno del Congreso de la República de candidatos propuestos por una Comisión de Postulación, para garantizar de cierta manera, su objetividad, independencia de acción y autonomía.

4.3.2 Objeto

El objeto de la institución a crear debería constituir en la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes.

4.3.3 Funciones y atribuciones

Las funciones y atribuciones del órgano encargado de velar por la protección y defensa de los derechos de los contribuyentes, como mínimo deberían ser las siguientes:

4.3.3.1 Asistencia individual

A criterio de la investigadora, la asistencia individual debe dirigir sus esfuerzos de dos formas. Primero, proporcionar a los contribuyentes un servicio de orientación y asesoría de vía telefónica, personal o por escrito, sobre consultas generales que puedan surgir en el ejercicio de sus derechos y cumplimiento de obligaciones ante la Administración Tributaria.



Segundo, el conocimiento de quejas o denuncias fundamentadas relacionadas con el funcionamiento de la administración tributaria, en particular aquellas que se refieren al ejercicio efectivo de los derechos de los contribuyentes en procedimientos administrativos de carácter tributario, por medio de un proceso breve y sin mayor formalismo, con facultades para requerir información a la Administración Tributaria quien debe estar obligada a proporcionarla por ley bajo sanciones si no fuera entregada, de la que emane una resolución. Se considera relevante acotar la facultad que tiene el Consejo para la Defensa del Contribuyente de España, quien puede proponer, si lo considera procedente, el inicio de un procedimiento de revisión, una modificación normativa o elaborar un informe que elevará al órgano competente en cada caso.

4.3.3.2 Defensa Sistémica

La facultad de Defensa Sistémica debe consistir en analizar a profundidad problemas colectivos, es decir, que afectan a un número significativo de particulares en el ejercicio de sus derechos tributarios, para proponer modificaciones o incluso eliminar normas tributarias, procedimientos administrativos o políticas perjudiciales y así garantizar una mejor y mayor protección a los derechos de los contribuyentes. Esta facultad debería ser iniciada de oficio o a solicitud de parte, de la cual debería resultar un informe con conclusiones y recomendaciones dirigido al órgano administrativo o del Estado para corregir las prácticas perjudiciales.

4.3.3.3 Asesoría legal gratuita

Con el objeto de garantizar un efectivo derecho de acceso a la justicia, la existencia de asesoría legal gratuita es necesaria para que los contribuyentes ejerzan plenamente el derecho de defensa, así se supera la condición de vulnerabilidad en que se encuentran aquellos que no tienen los

recursos para contratar un profesional experto en materia tributaria para que haga valer sus derechos en las instituciones preestablecidas para dirimir controversias y conflictos, obteniendo la resolución más justa.



Sin embargo, sí se considera pertinente limitar este servicio para personas que efectivamente no puedan sufragar los gastos que implica contratar servicios de profesionales, para evitar la utilización de recursos humanos y financieros en la prestación de servicios a personas que sí están en las posibilidades de pagarlos.

4.3.3.4 Otras funciones

Adicional a las funciones específicas anteriormente descritas, se consideran necesarias las siguientes:

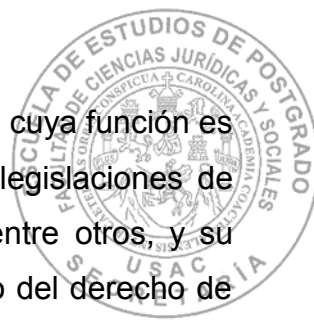
- a) Promocionar, divulgar y promover el conocimiento de los derechos y obligaciones de los contribuyentes.
- b) Proponer a la Administración Tributaria, al Presidente de la República o al Congreso de la República reformas a los procedimientos, normas legales o normativas internas por ser obstáculos en el ejercicio de los derechos de los contribuyentes.
- c) Realizar opiniones o dictámenes técnicos a requerimiento del Presidente de la República, Congreso de la República o Superintendencia de Administración Tributaria.
- d) Rendir informe anual de funciones al Congreso de la República.

Conclusiones

1. El poder tributario es la facultad que tiene el Estado de crear tributos, de exigir a las personas que se encuentren en los supuestos que la ley establece el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, incluso de forma coactiva, el cual no es absoluto y encuentra sus límites en los principios tributarios establecidos en la Constitución Política de la República. Entre estos se encuentran los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, generalidad, no doble imposición, no confiscación, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y constituyen los principales derechos de los contribuyentes.
2. El acceso a la justicia fiscal es un derecho fundamental que consiste en la facultad otorgada a todas las personas en condiciones de igualdad, para que conozcan los derechos que les asisten y puedan recurrir al Estado, ya sea a la Administración Pública o a los tribunales de justicia, a hacerlos valer con el objeto de resolver un problema o un conflicto derivado de una relación jurídica tributaria. Su garantía implica la declaración de derechos, los mecanismos e instituciones para hacerlos valer y el realizar acciones concretas para eliminar los obstáculos existentes.
3. La institución del *Ombudsman* de los contribuyentes en Estados Unidos, México, Colombia, Perú y España es un órgano que tiene como objeto la defensa de los derechos de los contribuyentes y que en su mayoría brindan servicios de asistencia individual, defensa sistémica, y divulgación de los derechos de los contribuyentes. Algunos países como México y Estados Unidos también ofrecen representación legal gratuita para que los contribuyentes sean representados en procesos administrativos o judiciales, si no tienen los recursos suficientes para poder cubrir los gastos de profesionales en materia tributaria. En Guatemala no existe una Institución u órgano del Estado cuyo objeto sea la defensa de los derechos de los contribuyentes.
4. Con el presente trabajo de investigación se confirmó la hipótesis en cuanto a



establecer que el *Ombudsman* tributario es un órgano administrativo cuya función es la defensa de los derechos de los contribuyentes; que existe en legislaciones de países como Estados Unidos, México, Colombia, Perú, España, entre otros, y su creación en Guatemala es indispensable para garantizar el ejercicio del derecho de acceso a la justicia tributaria.



Referencias bibliográficas



1. Acosta Romero, Miguel (1988): Teoría general del derecho administrativo. México: Editorial Porrúa, 9.ª Edición.
2. Andrade-Abularach, Larry y Ferrer Mac-Gregor, Eduardo (2013): La ciencia del derecho procesal constitucional. Guatemala: Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar y el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM.
3. Ávila del Cid, Roberto Carlos (2001): Procedimiento administrativo tributario guatemalteco. Guatemala: Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Rafael Landívar.
4. Balbé, Manuel y Franch, Marta (2002): Manual de derecho administrativo. Una perspectiva desde los ordenamientos jurídicos de Guatemala y España. España: Marquès Tallers Gràfics.
5. Bernal Ladrón de Guevara, Diana, (2017): Los derechos del contribuyente en una sociedad transparente y global, La experiencia del Ombudsman Fiscal Mexicano. México: Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.
6. Birgin H. y Gherardi N. (2012): La garantía de acceso a la justicia aportes empíricos y conceptuales. México: Editorial Fontamara.
7. Birgin, Haydée y Kohen, Beatriz (2006): Acceso a la justicia como garantía de igualdad. Argentina: Editorial Biblos.
8. Botassi Carlos A. (2012): El acceso a la justicia en el proceso administrativo. Argentina: Instituto de Cultura Jurídica y Maestría en Sociología Jurídica.
9. Casal Hernández, Jesús María; "Acceso a la Justicia". Venezuela: Universidad Católica Andrés Bello.
10. Consejo para la Defensa del Contribuyente (2016): "Consejo para la Defensa del Contribuyente. Memoria 2016". España: Ministerio de Hacienda y Función Pública.



11. De León de León, Bayron Inés (2013): Proceso administrativo tributario guatemalteco.
Guatemala: Diseño y Diagramación Nuvola.
12. Giulliani Fonrouge, Carlos M. (1973). Derecho financiero. Volumen I.
Buenos Aires, Argentina: Depalma.
13. Instituto Interamericano de Derechos Humanos (2011). Manual autoformativo sobre acceso a la justicia y derechos humanos.
Chile: Instituto Interamericano de Derechos Humanos.
14. Luchena Mozo, Gracia (2006). La relación jurídico-tributaria. El hecho imponible.
España: Universidad de Castilla-La Mancha.
15. Luqui, Juan Carlos (1989). La Obligación Tributaria, Argentina, tercera edición.
Argentina: Ediciones DePalma.
16. Mora, Antonio y Imbernón García, María José (2003). El Libro del Defensor del Pueblo.
España: Defensor del Pueblo.
17. Moure Pino, Ana María (2014). El Ombudsman un estudio de derecho comparado con especial referencia a Chile.
España: Dykinson, S.L.
18. Navarro Faure, A (2013). Manual de derecho financiero y tributario, Parte General, 2.^a ed.
España: Tirant Lo Blanch.
19. Nerlo Monroy, Ana Luisa (2001): El programa de Derechos Humanos del Distrito Federal en materia de derecho al acceso a la justicia.
México: Editorial Impretel S. A.
20. Peralta, Carlos E. (2015). Tributación y derechos fundamentales los principios constitucionales como límite al poder tributario. Reflexiones a partir de los ordenamientos jurídicos de Brasil y Costa Rica.
Costa Rica: Revista de Ciencias Jurídicas No. 138 (89-134).
21. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (2014). Manual del docente para la asignatura los derechos de los contribuyentes y su defensa. 2.^a Edición.



22. Rodríguez Lobato, Raúl (1982). Derecho fiscal. Segunda Edición. Universidad Autónoma de México. México: Oxford University Press.
23. Rozas Valdez, José Andrés y Andrés Aucejo, Eva. (2004). El Defensor del Contribuyente. Un estudio de Derecho Comparado: Italia Estados Unidos. España: Crónica Tributaria.
24. Rowat, D.C. (1973): El Ombudsman. El defensor del ciudadano. México: Fondo de Cultura Económica.
25. Ruiz Zapatero, Guillermo. (2006). Los efectos de las leyes tributarias inconstitucionales. España: Revista de Administración Pública.
26. Sainz de Brujada, Fernando. (1962) Hacienda y derecho. Tomo II. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
27. Valladares, Leo. (2001). El Ombudsman como canal de acceso a la justicia. Honduras: Revista IIDH, Vol 32-33.
28. Ventura Robles, Manuel E. (2005). “La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos en materia de acceso a la justicia e impunidad”, ponencia presentada el 10 de agosto de 2005 en el Taller Regional sobre Democracia, Derechos Humanos y Estado de derecho, organizado por la Oficina del Alto Comisionado de las Naciones Unidas para los Derechos Humanos.
29. Villegas, Héctor B. (2001). Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Argentina: Ediciones Depalma.

Legislación nacional

1. Constitución Política de la República de Guatemala, Asamblea Nacional Constituyente.
2. Ley de Amparo, Exhibición Personal y Constitucionalidad, Decreto No. 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente.
3. Ley de Protección al Consumidor y Usuario, Decreto 006-2003 del Congreso de la República de Guatemala.
4. Código Tributario, Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala



5. Ley de la Comisión de los Derechos Humanos del Congreso de la República y del Procurador de los Derechos Humanos, Decreto 54-86 del Congreso de la República.
6. Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.
7. Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala.
8. Ley de la Comisión de los Derechos Humanos del Congreso de la República y del Procurador de los Derechos Humanos, Decreto 54-86 del Congreso de la República.
9. Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio Número 007-2007.
10. Reformas al Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio No. 014-2016.

Jurisprudencia

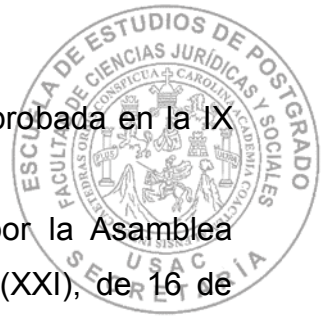
1. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 23 de julio de 2009 en el Expediente 3785-2008.
2. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 12 de junio de 2014 en el expediente 540-2013.
3. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 24 de abril de 2008, en el expediente 775-2007.
4. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 31 de julio de 2003 en el expediente 641-2003.
5. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 11 de septiembre de 1996, en expedientes acumulados 886-96, 887-96, 889-96, 944-96 y 945-96.
6. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 3 de diciembre de 2008 en los expedientes acumulados 2947-2008 y 3108-2008.



7. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 29 de agosto de 2007 en el expediente 1783-2007.
8. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad fecha 3 de agosto de 1995 en el expediente 669-94.
9. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala en los expedientes acumulados 1766-2001y 181-2002.
10. Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 17 de febrero de 2009, expediente 1375-2009.
11. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad en el expediente 2585-2009, sentencia de fecha 26 de agosto de 2009.
12. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 21 de agosto de 2009 en el expediente 1688-2009
13. Corte de Constitucionalidad en el expediente 3334-2006, sentencia de fecha 22 de marzo de 2007.
14. Sentencia de fecha 26 de agosto de 2009, de la Corte de Constitucionalidad en el expediente 2585-2009.
15. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 13 de agosto de 2003, en los expedientes acumulados 825-2000, 1305-200 y 1342-2000.
16. Sentencia de fecha 17 de julio de 2009 de la Corte de Constitucionalidad en el expediente 1199-2009.
17. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad de fecha 26 de enero de 2010, en el expediente 2489-2009.
18. Sentencia de la Corte de Constitucionalidad en el expediente 5851-2014 de fecha 24 de junio de 2015.
19. Sentencia de fecha 3 de agosto de 1995 de la Corte de Constitucionalidad en el expediente 669-94.

Legislación internacional

1. Declaración Universal de Derechos Humanos, adoptada por la Asamblea General de las Naciones Unidas, el 10 de diciembre de 1948.



2. Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre, aprobada en la IX Conferencia Internacional Americana.
3. Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, adoptado por la Asamblea General de las Naciones Unidas mediante la Resolución 2200 A (XXI), de 16 de diciembre de 1966.
4. Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida también como Pacto de San José de Costa Rica, suscrita el 22 de noviembre de 1969.
5. Corte Interamericana de Derechos Humanos (1990): Opinión Consultiva OC-11/90.
6. Decreto 1071 de 1999 del Presidente de la República de Colombia.
7. Carta de los Derechos del Contribuyente, Estados Unidos.
8. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.
9. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos.
10. Decreto 1071 de 1999 del Presidente de la República de Colombia.
11. Decreto Legislativo No. 953 del Presidente de la República de Perú.
12. Decreto Supremo No. 050-2004-EF del Presidente de la República de Perú.
13. Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, España.



Anexos

Anexo I: Cuadros de respuesta

Anexo II: Cuadro de cotejo 1 y 2

Anexo III: Solicitudes de información

Anexo III: Glosario



ANEXO I



Cuadro 4.1

Contribuyentes inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria

Descripción	Cantidad
Contribuyentes inscritos	85,119,250
Pequeños contribuyentes inscritos	903,169

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria

Cuadro 4.2

Recursos de revocatoria en materia tributaria ante la SAT en el período comprendido de 2016 al 31 de agosto 2018

Revocatoria en materia tributaria	2018	2017	2016
Recursos presentados en materia tributaria	839	1128	8
Recursos rechazados	0	2	0
Recursos con lugar	7	25	0
Recursos sin lugar	351	303	0

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria



Cuadro 4.3

Procesos contencioso-administrativos ingresados en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria, del 2016 al 19 de septiembre de 2018

Procesos	2016	2017	2018
Total	714	594	517
Con lugar	139	129	64
Con lugar parcialmente	56	45	30
Sin lugar	228	202	96

Fuente: Sistema de Gestión de Tribunales, Organismo Judicial

Cuadro 4.4

Recursos de casación de procesos contenciosos-administrativos tributarios ingresados del 2016 al 19 de septiembre de 2018

Ubicación jurídica	Subclase de proceso	2016	2017	2018
Cámara Civil Corte Suprema de Justicia	Fondo	5	224	118
	Fondo y forma	13	26	22
	Forma	0	11	6

Fuente: Sistema de Gestión de Tribunales, Organismo Judicial



Cuadro 4.5

Sentencias de recursos de casación de procesos contenciosos administrativos tributarios dictadas del 2016 al 19 de septiembre de 2018

Ubicación jurídica	Subclase de proceso	Tipo de fallo	2016	2017	2018
Cámara Civil Corte Suprema de Justicia	Fondo	Improcedente	3	59	69
		Procedente	2	60	76
	Fondo y forma	Improcedente	8	7	14
		procedente	1	10	17
	Forma	Improcedente	0	2	1
		Procedente	0	3	

Fuente: Sistema de Gestión de Tribunales, Organismo Judicial

Cuadro 4.6

Amparos en donde la Superintendencia de Administración Tributaria es la autoridad impugnada de 2016 a 19 de septiembre de 2018

Amparos	2016	2017	2018
Interpuestos	292	246	219
Fallos declarados con lugar	178	146	111
Fallos declarados parcialmente con lugar	2	3	1
Fallos declarados sin lugar	53	37	35

Fuente: Sistema de Gestión de Tribunales, Organismo Judicial



Cuadro 4.7

Acciones realizadas por la Procuraduría de Derechos Humanos en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria en el período comprendido entre 2016 al 13 de septiembre de 2018, en el municipio de Guatemala

Acción	2016	2017	2018
Denuncias interpuestas en el municipio de Guatemala	5	2	1
Supervisiones y monitoreos realizados	0	0	0

Fuente: Institución del Procurador de los Derechos Humanos

Cuadro 4.8

Solicitud de consultas tributarias y aduaneras presentadas en la SAT en el período comprendido del 2016 a 31 de agosto de 2018

	2016	2017	2018
Número de consultas	191	179	132

Fuente: Superintendencia de Administración Tributaria

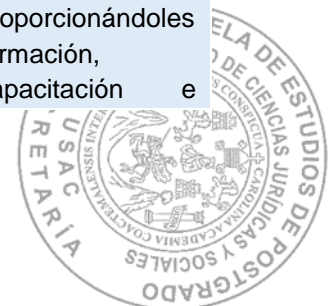


Anexo II

Cuadro de cotejo No.1

Similitudes y diferencias de las Instituciones que protegen los derechos de los contribuyentes

	Estados Unidos	México	Colombia	Perú	España	Guatemala
Nombre de la institución	Servicio del Defensor del Contribuyente	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente	Defensoría del Contribuyente y del Usuario Aduanero	Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero	Consejo Nacional para la Defensa del Contribuyente	Intendencia de Atención al Contribuyente
Fundamento legal de creación y organización	1979: La Administración Tributaria de los Estados Unidos creó la Oficina del <i>Ombudsman</i> del Contribuyente para abogar por los contribuyentes ante el Estado, la cual fue objeto de varias modificaciones hasta constituirse como Servicio del Defensor del Contribuyente.	<ul style="list-style-type: none"> • Código Fiscal de la Federación: En el artículo 18-B, crea el PRODECON. • Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. • Ley Orgánica del PRODECON. 	Un único artículo del Decreto 1071 de 1999 del Presidente de la República.	Decreto Legislativo No. 953 del Presidente de la República, Duodécima Disposición Final. Decreto Supremo No. 050-2004-EF del Presidente de la República, normas reglamentarias.	En 1996 se crea por norma reglamentaria. En la Ley 58/2003 se le confiere la función de velar por los derechos. Real Decreto 1676/2009, regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente; lo eleva a rango legal.	Acuerdo de Directorio 14-2016 de la Superintendencia de Administración Tributaria.
Objeto de creación	Ser la voz del contribuyente ante la Administración Tributaria, asegurar que todo contribuyente sea tratado de manera justa, que conozca y	La protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes.	Garantizar el respeto a los derechos de los contribuyentes, responsables, agentes de retención, declarantes y	Garantizar los derechos de los administrados en las actuaciones que realicen o que gestionen ante las Administraciones Tributarias y el	Velar por la efectividad de los derechos de los contribuyentes.	Velar porque en la atención a los contribuyentes se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e



	entienda sus derechos.		usuarios aduaneros, en las actuaciones que se cumplan de acuerdo con la ley.	Tribunal Fiscal.		información oportuna y fidedigna, conforme a sus necesidades; llevar a cabo proyectos de divulgación, educación y concienciación para fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.
Estructura orgánica	Órgano independiente dentro de la Administración Tributaria de los Estados Unidos de América.	Órgano público, descentralizado, con personalidad jurídica, patrimonio propio y autonomía técnica, funcional y de gestión.	Órgano especial de la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, designado por el Presidente de la República, para un período de un año, con delegados regionales.	Órgano adscrito al sector de economía y finanzas, con independencia funcional.	Órgano colegido de la Administración del Estado, integrado en el Ministerio de Economía y Hacienda y adscrito a la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuesto, actúa con independencia en el ejercicio de sus funciones.	Depende jerárquicamente del Superintendente de Administración Tributaria.



Funciones y atribuciones

<p>Asistencia Individual</p>	<p>Los contribuyentes pueden presentar reclamaciones de las actuaciones de la Administración Tributaria que le causa inconformidad, por escrito a través de formulario.</p>	<p>Asesoría y orientación. Consultas por escrito. Procedimiento de quejas y reclamación.</p>	<p>Ejercerá su función de defensa cuando existan indicios que pueden indicar que actuaciones y servicios prestados por parte de la Administración Tributaria han vulnerado o puesto en peligro los derechos de los contribuyentes.</p>	<p>Atender de manera gratuita las quejas y sugerencias relativas a las actuaciones de la Administración Tributaria y el Tribunal Fiscal.</p>	<p>Atiende quejas tanto por el ejercicio efectivo de los derechos del contribuyente como dirigidos por el mal servicio prestado por un funcionario.</p>	<p>Canalizar, atender, gestionar y dar seguimiento a las quejas, reclamos y denuncias presentadas por los contribuyentes, con relación a servicios prestados por la SAT, contando para ello con el apoyo de la Gerencia de Asuntos Internos.</p>
<p>Defensa sistémica</p>	<p>Analizar y examinar normas, procedimientos y políticas tributarias que afectan a un número significativo de contribuyentes en el ejercicio de sus derechos, para rendir informe a la Administración y al Congreso con el objeto de proponer reformas y soluciones.</p>	<p>Investigación y análisis de problemas sistémicos, con la finalidad de realizar cambios administrativos o a normas legales.</p>		<p>Proponer al ministro de Economía y Finanzas modificaciones normativas y procesales en materia de su competencia.</p>	<p>Elaborar propuestas en relación con la función genérica de defensa del contribuyente. Sugerencias de mejora de servicios.</p>	



Asesoría legal gratuita	Defensa de casos o clínicas para contribuyentes de bajos ingresos, que proporciona asistencia legal gratuita o por un cobro mínimo frente a la Administración Tributaria si el contribuyente califica para recibir ayuda.	Representación y defensa legal si no contaren con abogado particular y si cumple los requisitos.				
Otras atribuciones	El Panel de la Defensa del Contribuyente es un órgano de consulta del Departamento del Tesoro, por medio del cual los contribuyentes tienen la oportunidad de proporcionar opiniones y comentarios directamente a la Administración Tributaria (TAP, por sus siglas en inglés).	Proponer a la Administración Tributaria y a la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales. Acuerdos Conclusivos, método alternativo de resolución de controversias en procedimientos de auditoría.			Las quejas particulares pueden finalizar en una propuesta de inicio de un procedimiento de revocación por el CDC del acto administrativo que las provoca.	
Informe al Congreso	Sí	Sí			Sí	

Fuente: Elaboración propia.



Cuadro de Cotejo No. 2

Cuadro comparativo de las similitudes entre la Ley Orgánica de la Procuraduría de Defensa del Contribuyentes del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos y la Iniciativa de Ley No. 5408 que dispone aprobar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Disposiciones legales	Ley Orgánica de la Procuraduría de Defensa del Contribuyentes del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos	Iniciativa de Ley No. 5408 que dispone aprobar la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Objeto de la ley	La presente ley es de orden público, de aplicación en todo el territorio nacional y tiene por objeto regular la organización y el funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y misión de recomendaciones en los términos que este mismo ordenamiento establece.	La presente ley es de orden público, de aplicación para todo el territorio nacional y tiene por objeto establecer la organización y funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia tributaria a través de la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones a la autoridad tributaria en los términos regulados en esta norma.
Naturaleza jurídica	La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión.	La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente es una entidad autónoma, con personalidad jurídica, patrimonio propio y con autonomía técnica, funcional y administrativa.
Gratuidad de servicios	Los servicios que regula esta ley se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo.	Los servicios que regula esta norma se prestarán gratuitamente bajo los principios de probidad, honradez y profesionalismo.
Prestación de servicios	Los servicios que presta la Procuraduría se otorgarán exclusivamente a petición de parte interesada, por el Procurador de la Defensa del Contribuyente, por los delegados regionales y por el número de asesores jurídicos suficiente para satisfacer la demanda, debiendo contar mínimamente con un delegado y el personal jurídico y administrativo necesario por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.	Los servicios que presta la Procuraduría se otorgarán exclusivamente a petición de parte interesada, por el Procurador de la Defensa del Contribuyente, por los procuradores adjuntos y por el número de asesores jurídicos suficiente para satisfacer la demanda, debiendo contar mínimamente con el personal jurídico y administrativo necesario por cada órgano jurisdiccional tributario.
Atribuciones	Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: ASESORÍA Y CONSULTA I.- Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos	Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente: 1) Atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades tributarias a nivel nacional;



de las Autoridades Fiscales federales.

REPRESENTACIÓN Y PROMOVER RECURSOS

II.- Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución.

FORMULAR RECOMENDACIONES

III.- Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades Fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades.

ORIENTACIÓN Y AUXILIO A CONTRIBUYENTES

IV.- Impulsar con las autoridades fiscales de la Federación, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen.

ESTUDIO, ENSEÑANZA Y DIVULGACIÓN DE DISPOSICIONES FISCALES

V.- Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones fiscales, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente.

SERVICIO PROFESIONAL DE CARRERA

VI.- Instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como base los principios de la Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal.

TRANSPARENCIA E INFORMACIÓN; GESTIÓN

VII.- Atender, dentro de los límites legales que en la

2) Representar al contribuyente ante la autoridad Correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante los órganos jurisdiccionales en materia tributaria, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución.

3) Conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades tributarias por presuntas violaciones a sus derechos, en los términos de la presente ley y, en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias, respecto a la legalidad de los actos de dichas autoridades.

4) Impulsar con las autoridades tributarias, una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes, así como la disposición de información actualizada que oriente y auxilie a los contribuyentes acerca de sus obligaciones, derechos y medios de defensa de que disponen.

5) Promover el estudio, la enseñanza y la divulgación de las disposiciones tributarias, particularmente las relativas a garantías, elementos del acto administrativo, facultades de las autoridades competentes, procedimientos y medios de defensa al alcance del contribuyente.

6) Instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, tomando como base los principios de la Ley de Probidad de Funcionarios y Empleados Públicos.



materia existan para las Autoridades Fiscales, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, difundiendo entre la población establecida en el sistema "Internet", las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre éstos y las Autoridades Fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta ley le concede.

IMPOSICIÓN DE MULTAS

VIII.- Imponer las multas en los supuestos y montos que en esta ley se establecen.

QUEJAS, RECLAMACIONES Y DENUNCIAS

IX.- Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la Autoridad Fiscal esté apegada a derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales.

PROPUESTAS AL SAT

X.- Proponer al Servicio de Administración Tributaria las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes.

IDENTIFICAR PROBLEMAS SISTÉMICOS

XI.- Identificar los problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de

7) Atender, dentro de los límites legales que en la materia existan para las autoridades tributarias, las obligaciones sobre transparencia e información que impone la Ley de Acceso a la Información Pública, difundiendo entre la población en general, a través de la página electrónica que tenga establecida para el efecto, las principales acciones que haya realizado tanto en defensa de los contribuyentes como para mejorar la relación entre estos y las autoridades fiscales, en términos estrictos de las facultades que esta ley le concede.

8) Trasladar a la Superintendencia de Administración Tributaria, la información para que derivado de los procedimientos y requerimientos de información solicitados, al identificar responsabilidad de los empleados o trabajadores de dicha entidad, el órgano superior inicie los procedimientos administrativos correspondientes para su sanción.

9) Recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, con el propósito de verificar que la actuación de la autoridad tributaria esté apegada a derecho a fin de proponer, en su caso, la recomendación o adopción de las medidas correctivas necesarias, así como denunciar ante las autoridades competentes la posible comisión de delitos, así como de actos que puedan dar lugar a responsabilidad civil o administrativa de las autoridades fiscales federales.

10) Proponer a la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) las modificaciones normativas internas para mejorar la defensa de los derechos y seguridad jurídica de los contribuyentes.

11) Identificar los problemas de carácter sistémico que



proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes.

INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES; OPINIÓN

XII.- Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria.

ESTATUTO ORGÁNICO

XIII.- Emitir su Estatuto Orgánico.

AUTORIDADES FISCALES; REUNIONES PERIÓDICAS

XIV.- Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades fiscales federales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se lo solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como, de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a estos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique.

CAMPAÑAS DE COMUNICACIÓN Y DIFUSIÓN

XV.- Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad.

MODIFICACIÓN A DISPOSICIONES FISCALES; PROPUESTAS

XVI.- Proponer a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados modificaciones a las disposiciones fiscales.

OTRAS ATRIBUCIONES

ocasionen perjuicios a los contribuyentes, a efecto de proponer al Servicio de Administración Tributaria las recomendaciones correspondientes;

12) Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras cuando así se lo solicite, la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT).

13) Convocar y realizar reuniones periódicas con las autoridades tributarias nacionales, quienes estarán obligadas a participar, cuando así se lo solicite la Procuraduría en las reuniones que al efecto se programen, para formularle sugerencias respecto de sus actividades, así como de advertir o prevenir la comisión de cualquier acto ilegal en perjuicio de una persona o grupo de personas, o de proponerles se eviten perjuicios o se reparen los daños causados a estos con su ilegal emisión, o por cualquier causa que la justifique.

14) Fomentar y difundir una nueva cultura tributaria realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a estos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad.

15) Presentar de manera anual durante el mes de octubre a la Comisión de Finanzas Públicas y Moneda un informe sobre sus acciones y recomendaciones que contribuyan al fortalecimiento de la Administración Tributaria, incluyendo reformas legales y procedimentales a promover por la autoridad tributaria y el Congreso de la República.



	XVII.- Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.	16) Las atribuciones que deriven de otros ordenamientos.
Estructura y organización	INTEGRACIÓN DE LA PROCURADURÍA La Procuraduría se integra por los siguientes órganos: I. El Procurador de la Defensa del Contribuyente; II. El Órgano de Gobierno de la Procuraduría; III. Delegados Regionales, y IV. Asesores jurídicos.	La Procuraduría se integra por los siguientes órganos: a) El Procurador de la Defensa del Contribuyente; b) Sub Procuradurías; c) Direcciones y Coordinaciones, y d) Asesorías Técnicas.

Fuente: elaboración propia.





ANEXO III



Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Estudios de Post Grado
Maestría en Derecho Tributario

Solicitud de información
Superintendencia de Administración Tributaria

Con un saludo cordial me dirijo a ustedes en mi posición de estudiante de maestría de Derecho Tributario en la Universidad de San Carlos de Guatemala. Actualmente me encuentro elaborando mi trabajo de tesis denominado "*Importancia del Ombudsman tributario como protector de los derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia fiscal*", para lo cual necesito su valiosa colaboración a efecto puedan proporcionarme la información, de conformidad con la Ley de Acceso a la Información Pública, que se detalla a continuación:

1. Estadísticas de los años 2016, 2017 y 2018, desglosadas por año de lo siguiente:
 - 1.1 Número de sanciones interpuestas por infracciones a los deberes formales establecidas en el artículo 94 del Código Tributario.
 - 1.1.1 Número de sanciones interpuestas a pequeños contribuyentes por infracciones a los deberes formales establecidas en el artículo 94 del Código Tributario.
 - 1.2 Número de consultas formuladas por contribuyentes en el ejercicio del derecho establecido en el artículo 102 del Código Tributario
 - 1.2.1 Número de consultas formuladas por pequeños contribuyentes en el ejercicio del derecho establecido en el artículo 102 del Código Tributario.
 - 1.3 Número de determinaciones de tributos de oficio formuladas.
 - 1.3.1 Número de determinaciones de tributos de oficio formuladas a pequeños contribuyentes.
 - 1.4 Número de solicitudes iniciales de procesos administrativos.
 - 1.5 Número de solicitudes iniciales de procesos administrativos rechazadas por motivos de forma.
 - 1.6 Número de solicitudes iniciales de procesos administrativos rechazadas por motivos de fondo.
 - 1.7 Sobre recursos de revocatoria:
 - a. Número de recursos presentados.
 - b. Número de recursos rechazados para su trámite por motivos de forma.
 - c. Número de recursos declarados con lugar.
 - d. Número de recursos de declarados sin lugar.
 - a. Sobre el ocurso:
 - a. Número de recursos presentados.
 - b. Número de recursos declarados con lugar.
 - c. Número de recursos de declarados sin lugar.
 - 1.8 Número de procesos económicos coactivos iniciados.
 - 1.8.1 Número de procesos económico coactivo iniciados en contra de pequeños contribuyentes.



2. Número de contribuyentes inscritos en la SAT.
3. Número de pequeños contribuyentes inscritos en la SAT.
4. ¿Cuál es el órgano de la SAT que verifica que todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes?
5. ¿Cuáles son los requisitos para formular la consulta que se encuentra contemplada en el artículo 102 del Código Tributario?
6. ¿Cuáles son las peticiones de fondo más recurrentes en los procesos administrativos?
7. Sobre la intendencia de atención al contribuyente:
 - 7.1 Indicar fundamento legal de su creación
 - 7.2 Indicar funciones específicas.
 - 7.3 Indicar personas que brindan atención a los contribuyentes.



Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Estudios de Post Grado
Maestría en Derecho Tributario

Solicitud de información **Corte de Constitucionalidad**

Con un saludo cordial me dirijo a ustedes en mi posición de estudiante de maestría de Derecho Tributario en la Universidad de San Carlos de Guatemala. Actualmente me encuentro elaborando mi trabajo de tesis denominado *Importancia del Ombudsman tributario como protector de los derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia fiscal*, para lo cual necesito su valiosa colaboración, a efecto puedan proporcionarme la información, de conformidad con la Ley de Acceso a la Información Pública, que se detalla a continuación:

1. Estadísticas de los años 2016, 2017 y 2018, desglosadas por año de lo siguiente:
 - a. Número de inconstitucionalidades de carácter general interpuestas contra normas tributarias.
 - i. Número de inconstitucionalidades de carácter general interpuestas contra normas tributarias fueron rechazadas para su trámite por motivos de forma.
 - ii. Número de inconstitucionalidades de carácter general interpuestas contra normas tributarias declaradas con lugar.
 - iii. Número de inconstitucionalidades de carácter general interpuestas contra normas tributarias declaradas sin lugar.
 - b. Número de apelaciones de sentencia de amparo presentadas en donde la Superintendencia de Administración Tributaria es la autoridad impugnada.
 - c. Número de apelaciones de sentencia de amparo presentadas en donde las Salas de lo Contencioso administrativo son la autoridad impugnada.
 - d. Número de apelaciones de sentencias de inconstitucionalidad de casos concretos presentadas en contra de normas tributarias.



**Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Estudios de Post Grado
Maestría en Derecho Tributario**

**Solicitud de información
Organismo Judicial**

Con un saludo cordial me dirijo a ustedes en mi posición de estudiante de maestría de Derecho Tributario en la Universidad de San Carlos de Guatemala. Actualmente me encuentro elaborando mi trabajo de tesis denominado *Importancia del Ombudsman tributario como protector de los derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia fiscal*, para lo cual necesito su valiosa colaboración, a efecto puedan proporcionarme la información, de conformidad con la Ley de Acceso a la Información Pública, que se detalla a continuación:

2. Estadísticas de los años 2016, 2017 y 2018, desglosadas por año de lo siguiente:
 - a. Número de amparos en donde la Superintendencia de Administración Tributaria fue o es autoridad impugnada.
 - b. Número de amparos en donde la Superintendencia de Administración Tributaria es autoridad impugnada declarados sin lugar.
 - c. Número de amparos en donde la Superintendencia de Administración Tributaria es autoridad impugnada declarados con lugar.
 - d. Número de acciones de inconstitucionalidad en casos concretos contra normas tributarias.
 - e. Número de acciones de inconstitucionalidad en casos concretos contra normas tributarias declaradas con lugar.
 - f. Número de acciones de inconstitucionalidad en casos concretos contra normas tributarias declaradas sin lugar.
 - g. Número de procesos contenciosos administrativos tributarios planteados en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria.
 - h. Número de procesos contenciosos administrativos tributarios planteados en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria rechazados para su trámite por motivos de forma.
 - i. Número de procesos contenciosos administrativos tributarios declarados con lugar.
 - j. Número de procesos contenciosos administrativos tributarios declarados sin lugar.
 - k. Número de procesos contenciosos administrativos tributarios declarados sin lugar por motivos de forma.
 - l. Número de resoluciones que ordenan el cierre temporal de establecimiento comercial.
 - m. Número de apelaciones interpuestas contra las resoluciones que decreten el cierre del establecimiento comercial.
 - n. Números de casaciones interpuestas contra las salas de lo contencioso administrativo tributario.



- o. Números de casaciones interpuestas contra las salas de lo contencioso administrativo tributario por personas individuales.
- p. Números de casaciones interpuestas contra las salas de lo contencioso administrativo tributario rechazadas para su trámite por motivos de forma.
- q. Números de casaciones interpuestas contra las salas de lo contencioso administrativo tributario declaradas con lugar.
- r. Números de casaciones interpuestas contra las salas de lo contencioso administrativo tributario declaradas sin lugar.



Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Estudios de Post Grado
Maestría en Derecho Tributario

Solicitud de información
Superintendencia de Administración Tributaria

Con un saludo cordial me dirijo a ustedes en mi posición de estudiante de maestría de Derecho Tributario en la Universidad de San Carlos de Guatemala. Actualmente me encuentro elaborando mi trabajo de tesis denominado *Importancia del Ombudsman tributario como protector de los derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia fiscal*, para lo cual necesito su valiosa colaboración, a efecto puedan proporcionarme la información, de conformidad con la Ley de Acceso a la Información Pública, que se detalla a continuación:

1. Estadísticas de los años 2016, 2017 y 2018, desglosadas por año de lo siguiente:
 - 1.1 Número de sanciones interpuestas por infracciones a los deberes formales establecidas en el artículo 94 del Código Tributario.
 - 1.1.1 Número de sanciones interpuestas a pequeños contribuyentes por infracciones a los deberes formales establecidas en el artículo 94 del Código Tributario.
 - 1.2 Número de consultas formuladas por contribuyentes en el ejercicio del derecho establecido en el artículo 102 del Código Tributario
 - 1.2.1 Número de consultas formuladas por pequeños contribuyentes en el ejercicio del derecho establecido en el artículo 102 del Código Tributario.
 - 1.3 Número de determinaciones de tributos de oficio formuladas.
 - 1.3.1 Número de determinaciones de tributos de oficio formuladas a pequeños contribuyentes.
 - 1.4 Número de solicitudes iniciales de procesos administrativos.
 - 1.5 Número de solicitudes iniciales de procesos administrativos rechazadas por motivos de forma.
 - 1.6 Número de solicitudes iniciales de procesos administrativos rechazadas por motivos de fondo.
 - 1.7 Sobre recursos de revocatoria:
 - a. Número de recursos presentados.
 - b. Número de recursos rechazados para su trámite por motivos de forma.
 - c. Número de recursos declarados con lugar.
 - d. Número de recursos de declarados sin lugar.
 - a. Sobre el ocurso:
 - a. Número de recursos presentados.
 - b. Número de recursos declarados con lugar.
 - c. Número de recursos de declarados sin lugar.
 - 1.8 Número de procesos económicos coactivos iniciados.
 - 1.8.1 Número de procesos económico coactivo iniciados en contra de pequeños contribuyentes.



2. Número de contribuyentes inscritos en la SAT.
3. Número de pequeños contribuyentes inscritos en la SAT.
4. ¿Cuál es el órgano de la SAT que verifica que todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes?
5. ¿Cuáles son los requisitos para formular la consulta que se encuentra contemplada en el artículo 102 del Código Tributario?
6. ¿Cuáles son las peticiones de fondo más recurrentes en los procesos administrativos?
7. Sobre la intendencia de atención al contribuyente:
 - 7.1 Indicar fundamento legal de su creación
 - 7.2 Indicar funciones específicas.
 - 7.3 Indicar personas que brindan atención a los contribuyentes.



**Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Estudios de Post Grado
Maestría en Derecho Tributario**

**Solicitud de información
Institución del Procurador de los Derechos Humanos**

Con un saludo cordial me dirijo a ustedes en mi posición de estudiante de maestría de Derecho Tributario en la Universidad de San Carlos de Guatemala. Actualmente me encuentro elaborando mi trabajo de tesis denominado *Importancia del Ombudsman tributario como protector de los derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia fiscal*, para lo cual necesito su valiosa colaboración, a efecto puedan proporcionarme la información, de conformidad con la Ley de Acceso a la Información Pública, que se detalla a continuación:

5. Estadísticas de los años 2016, 2017 y 2018, desglosadas por año de lo siguiente:
 - a. Número de supervisiones realizadas a la Superintendencia de Administración Tributaria.
 - b. Número de monitoreos administrativos realizados a la Superintendencia de Administración Tributaria.
 - c. Número de denuncias interpuestas en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria.
6. ¿Cuáles son los principales motivos por los que las personas denuncian a la Superintendencia de Administración Tributaria?
7. ¿Se acercan personas a la institución para buscar asesoría en temas relacionados con tributos? ¿Qué tipo de asesoría buscan?



**Universidad de San Carlos de Guatemala
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Escuela de Estudios de Post Grado
Maestría en Derecho Tributario**

**Solicitud de información
Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor**

Con un saludo cordial me dirijo a ustedes en mi posición de estudiante de maestría de Derecho Tributario en la Universidad de San Carlos de Guatemala. Actualmente me encuentro elaborando mi trabajo de tesis denominado *Importancia del Ombudsman tributario como protector de los derechos del contribuyente y su función en el acceso a la justicia fiscal*, para lo cual necesito su valiosa colaboración, a efecto puedan proporcionarme la información, de conformidad con la Ley de Acceso a la Información Pública, que se detalla a continuación:

2. Estadísticas de los años 2016, 2017 y 2018, desglosadas por año de lo siguiente:
 - a. Número de denuncias interpuestas en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria.
 - b. Número de capacitaciones realizadas de los derechos de los contribuyentes.
 - c. Número de actuaciones administrativas por infracciones a la Ley de Protección al Consumidor y Usuario realizadas en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria.
3. ¿Cuáles son los principales motivos por los que las personas denuncian a la Superintendencia de Administración Tributaria?
4. ¿Se acercan personas a la institución para buscar asesoría en temas relacionados con tributos? ¿Qué tipo de asesoría buscan?



Anexo IV

Glosario



Agravio: Perjuicio que se hace a alguien en sus derechos e intereses.

Base imponible: Cantidad sobre la que se calculan los impuestos.

Contencioso: Litigioso. Contradictorio, objeto de controversia.

Exención: Dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta.

Fiscalizar: Inspeccionar, revisar. Vigilar, cuidar, estar al tanto; seguir de cerca.

Hecho generador: Presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Imparcialidad: Falta de designio anticipado o de prevención en favor o en contra de alguien o algo, que permite juzgar o proceder con rectitud.

Impugnar: Interponer un recurso contra una resolución judicial.

Instancia de parte: Implica que el órgano que conoce actúa por solicitud del interesado.

Jurisdicción: Poder que tienen los jueces y tribunales para juzgar y hacer ejecutar lo juzgado. Territorio en que un juez ejerce sus facultades de tal.

Naturaleza jurídica: Calificación que corresponde a las relaciones o instituciones jurídicas conforme a los conceptos utilizados por determinado sistema normativo.

Non bis in idem: Proviene del latín y significa la prohibición de sancionar dos veces la

misma infracción.



Nullum tributum sine lege: Proviene del latín, significa no hay tributo si no está en ley.

Prescripción: Modo de extinguirse un derecho como consecuencia de su falta de ejercicio durante el tiempo establecido por la ley.

Real decreto: En las monarquías, por la firma regia, decreto, como manifestación del poder reglamentario del Poder Ejecutivo.

Silencio administrativo: Transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que se haya presentado la solicitud, sin que se dicte la resolución que corresponda, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo.

Sistémica: Pertenece o relativo a la totalidad de un sistema; general, por oposición a local. Pertenece o relativo a un organismo en su conjunto.