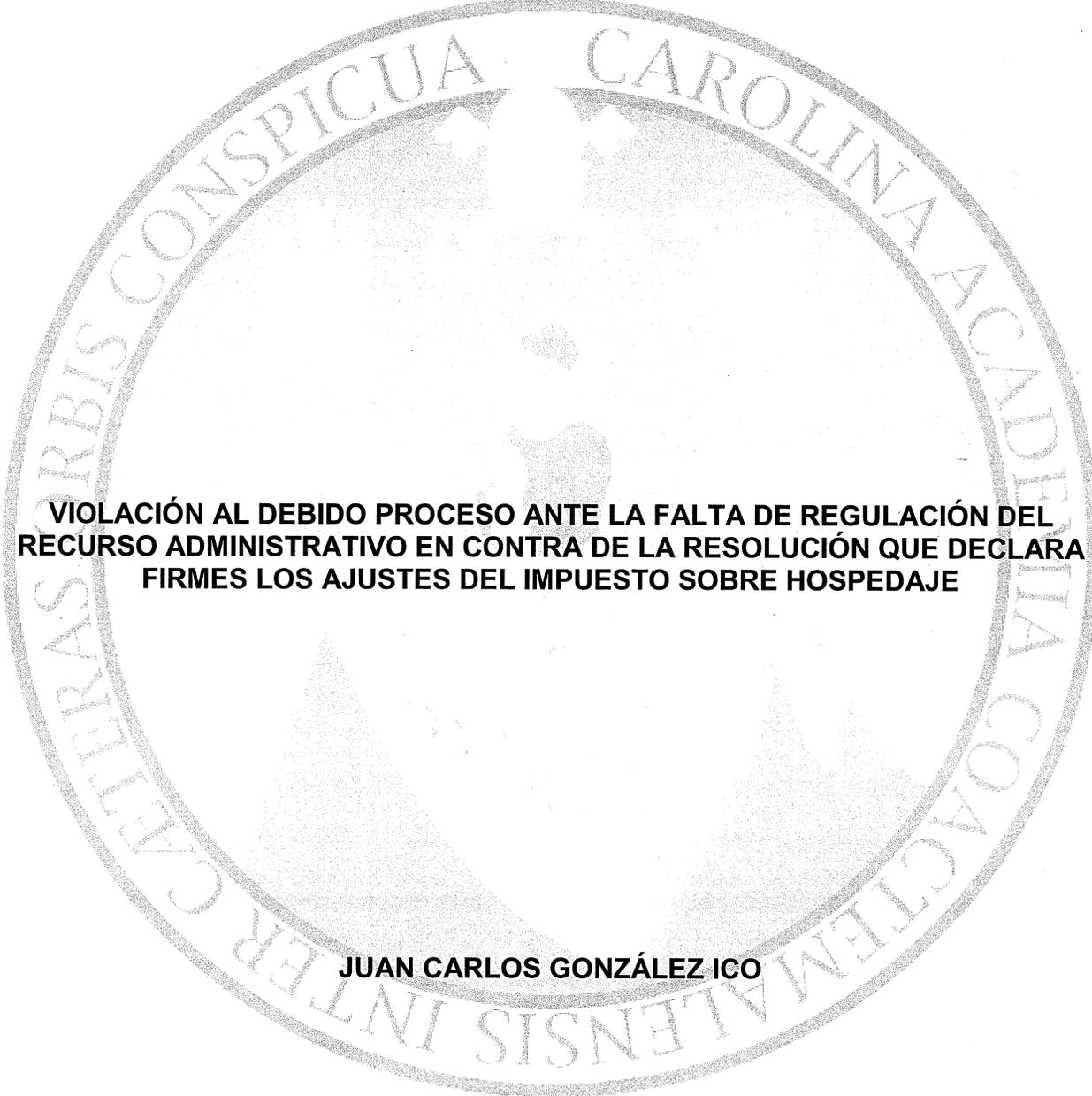


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a large, circular emblem. It features a central figure, likely a religious or historical figure, surrounded by a Latin inscription: "ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CETEPAS".

**VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO ANTE LA FALTA DE REGULACIÓN DEL
RECURSO ADMINISTRATIVO EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE DECLARA
FIRMES LOS AJUSTES DEL IMPUESTO SOBRE HOSPEDAJE**

JUAN CARLOS GONZÁLEZ ICO

GUATEMALA, MARZO DE 2020

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

**VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO ANTE LA FALTA DE REGULACIÓN DEL
RECURSO ADMINISTRATIVO EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE DECLARA
FIRMES LOS AJUSTES DEL IMPUESTO SOBRE HOSPEDAJE**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

JUAN CARLOS GONZÁLEZ ICO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, marzo de 2020

**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: Lic. Juan José Bolaños Mejía

VOCAL IV: Br. Denis Ernesto Velásquez González

VOCAL V: Br. Abidán Carías Palencia

SECRETARIO: Lic. Fernando Antonio Chacón Urizar

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente: Licda. Heidi Yohanna Argueta Pérez

Vocal: Lic. Mario Roberto Morales Salazar

Secretaria: Licda. Alis Julieta Pérez Castillo

Segunda Fase:

Presidente: Licda. Auda Marinelli Pérez Teni

Vocal: Lic. Saúl Sigfredo Castañeda Guerra

Secretaria: Licda. Irma Leticia Mejicanos Jol

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



Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 07 de febrero de 2018.

Atentamente pase al (a) Profesional, **KARY IVONNE TENI CACAO**
 _____, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante
JUAN CARLOS GONZÁLEZ ICO, con carné **201112606**,
 titulado **VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO ANTE LA FALTA DE REGULACIÓN DEL RECURSO**
ADMINISTRATIVO EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE DECLARA FIRMES LOS AJUSTES DEL IMPUESTO
SOBRE HOSPEDAJE.

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

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

Adjunto encontrará el plan de tesis respectivo.

LIC. ROBERTO FREDY ORELLANA MARTINEZ
 Jefe(a) de la Unidad de Asesoría de Tesis



Fecha de recepción 10 / 02 / 2018.

Kary Ivonne Teni Cacao
 ABOGADA Y NOTARIA
 Asesor(a)
 (Firma y Sello)

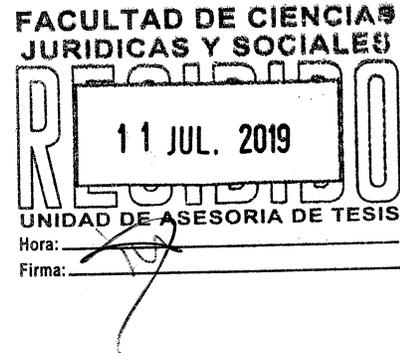


Licda. KARY IVONNE TENI CACAO
ABOGADA Y NOTARIA
19 calle 33-15 zona 7 Guatemala, Guatemala



Guatemala, 10 de julio de 2019

Licenciado Roberto Fredy Orellana Martínez
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



En relación al nombramiento emitido por el despacho a su cargo de fecha siete de febrero de dos mil dieciocho, procedí a asesora al bachiller JUAN CARLOS GONZÁLEZ ICO, en su trabajo de Tesis intitulado **“VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO ANTE LA FALTA DE REGULACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE DECLARA FIRMES LOS AJUSTES DEL IMPUESTOS SOBRE HOSPEDAJE”**, lo cual me permite emitir el siguiente:

DICTÁMEN:

1. El contenido de la tesis llena los requisitos técnicos y científicos, lo cual se observa en cada etapa de la investigación, así como el uso de los métodos analítico y deductivo, las técnicas de investigación utilizadas consistieron en consulta de libros y legislación aplicable, entre las técnicas de campo se hizo uso de entrevistas para recopilar datos e información referente a la presente investigación.
2. Las fuentes bibliográficas son acordes al plan de investigación, la redacción capitular es clara, precisa y lógica, además de utilizar léxico jurídico.

Licda. KARY IVONNE TENI CACAO
ABOGADA Y NOTARIA
19 calle 33-15 zona 7 Guatemala, Guatemala



3. La investigación constituye un aporte científico en cuanto al hacer uso de los medios de impugnación en la administración pública, específicamente en materia tributaria ante el Instituto Guatemalteco de Turismo. Así mismo la investigación constituye una fuente de consulta para profesionales y estudiantes.
4. En cuanto a la conclusión discursiva, en mi opinión es procedente hacer uso de disposiciones contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo para diligenciar el recurso de reposición en contra de la resolución que confirma los ajuste al impuesto sobre hospedaje y así garantizar el derecho al debido proceso y derecho de defensa de los administrados.
5. Hago constar que con el estudiante no tengo ningún parentesco por consanguinidad o afinidad dentro de los grados de ley, ni amistad que puede afectar la imparcialidad de la asesoría prestada.

La tesis que desarrolló el estudiante reúne y cumple con los requisitos establecidos en el Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, por lo que emito **DICTAMEN FAVORABLE** al bachiller JUAN CARLOS GONZÁLEZ ICO, para que puede continuar con el trámite correspondiente y posteriormente evaluarse por el Tribunal Examinador en el Examen Público de Tesis, previo a optar por el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

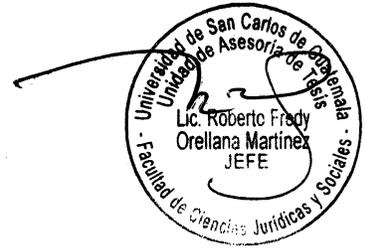
Atentamente,


Licda. Kary Ivonne Teni Cacao
ABOGADA Y NOTARIA

Licda. KARY IVONNE TENI CACAO
Abogada y Notaria
Colegiada No. 7,793



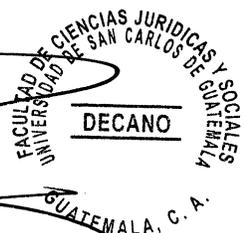
USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, 30 de enero de 2020.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante JUAN CARLOS GONZÁLEZ ICO, titulado VIOLACIÓN AL DEBIDO PROCESO ANTE LA FALTA DE REGULACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE DECLARA FIRMES LOS AJUSTES DEL IMPUESTO SOBRE HOSPEDAJE. Artículos: 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

RFOM/JP.





DEDICATORIA

A DIOS:

Por la vida, por mi Guatemala bella y por cada una de las bendiciones recibidas. También gracias por mi familia y amigos.

A MIS PADRES:

Juan Francisco González Iquic y Olivia Ico, por todo su amor, sus cuidados y por instruirme con su ejemplo. Por todo el esfuerzo que han hecho para brindarme un mejor futuro. Mil gracias, los amo.

A MI HERMANO:

José Calixto, por su amistad y por cada una de las situaciones que hemos superado.

A FAMILIA PONCE ARROYO:

Por su apoyo incondicional y por ser mí segunda familia. Que Dios los bendiga.

A:

Marco Antonio Ponce (+) por todas sus enseñanzas y consejos. Ejemplo de superación y perseverancia. Lo extraño (QEPD).

A:

Mis amigos, con quienes compartí en las aulas universitarias. Bendiciones.



A: La Universidad de San Carlos de Guatemala.

A: La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

A: La Sección Socioeconómica de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

PRESENTACIÓN

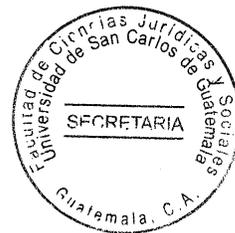


El presente trabajo de tesis es cualitativa, el estudio se realizó en la ciudad de Guatemala en el período comprendido del mes de julio de 2017 a noviembre de 2018, siendo el sujeto de estudio el Instituto Guatemalteco de Turismo; en el desarrollo de la misma se utilizaron los métodos analítico y deductivo, las técnicas de revisión bibliográfica, consulta de libros, leyes y sitios web; asimismo como técnica de campo se efectuaron entrevistas a personeros del Instituto Guatemalteco de Turismo.

El trabajo de tesis pertenece a la rama del derecho tributario administrativo, en el sentido que se señalan las principales funciones y estructura orgánica de INGUAT, como entidad descentralizada del Estado; así como las atribuciones de los funcionarios y empleados de la institución; aborda lo relativo a los establecimientos de hospedaje, clasificación y obligaciones del propietario del establecimiento; haciendo especial énfasis en el impuesto sobre hospedaje, responsable y tiempo de pago, procedimiento de fiscalización y determinación del impuesto.

Debido a las reformas introducidas al Código Tributario mediante Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal, que derogó el Artículo 158 que regulaba el recurso de reposición en materia tributaria, el objeto de la investigación y aporte académico, es analizar si es factible aplicar por integración de normas, las disposiciones de la Ley de lo Contencioso Administrativo para revisar la resolución administrativa proferida por el Director General de INGUAT, por medio de la cual se confirman los ajustes al impuesto sobre hospedaje.

HIPÓTESIS



Ante la falta de medio de impugnación idóneo en contra de la resolución emitida por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo que declara firmes los ajustes formulados al impuesto sobre hospedaje, se analizará si es factible aplicar por integración de normas, la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, que contiene los medios ordinarios de control directo de la administración pública.

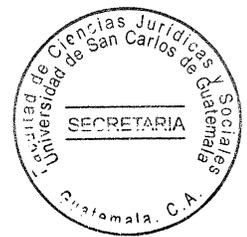
Con el objeto de solventar el vacío legal y evitar la vulneración al derecho de defensa y debido proceso del propietario del establecimiento de hospedaje y con ello conferir de certeza jurídica los actos de la administración pública para que se reexamine las diligencias que obran en el expediente de fiscalización y se emita la resolución que corresponda.

Si el administrado persiste inconforme con lo resuelto, podrá de presentar demanda contenciosa administrativa y corresponderá al Tribunal de lo Contencioso Administrativo en materia tributaria, examinar la juridicidad de los actos.



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

Con la hipótesis propuesta se logró establecer, utilizando el método analítico y deductivo, determinando que es factible aplicar el procedimiento de la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, para diligenciar el recurso de reposición en contra de la resolución proferida por la autoridad superior del Instituto Guatemalteco de Turismo, mediante la cual declara firmes los ajustes al impuesto sobre hospedaje, como ley ordinaria que regula los recursos administrativos aplicables en toda la administración pública y además porque garantiza el derecho de defensa y al debido proceso del administrado, con lo cual se agota la vía administrativa y abre la posibilidad de que el propietario del establecimiento de hospedaje pueda plantear el juicio contencioso administrativo en materia tributaria.



ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Entidad rectora del turismo en Guatemala.....	1
1.1. Antecedentes históricos.....	2
1.2. Instituto Guatemalteco de Turismo.....	5
1.3. Funciones del Instituto Guatemalteco de Turismo.....	7
1.4. Organización del Instituto Guatemalteco de Turismo.....	9
1.4.1. Dirección Superior.....	10
1.4.2. Direcciones.....	13
1.4.3. Funciones de apoyo técnico.....	16
1.4.4. Funciones de control.....	17

CAPÍTULO II

2. Establecimientos de hospedaje.....	19
2.1. Definición.....	19
2.2. Clasificación.....	20
2.2.1. Hoteles.....	20
2.2.2. Motel.....	21
2.2.3. Auto hotel.....	22
2.2.4. Pensiones.....	22
2.2.5. Hospedajes.....	23
2.3. Obligaciones del propietario del establecimiento de hospedaje.....	23
2.3.1. Obligación de inscripción y registro de establecimiento de hospedaje.....	23
2.3.2. Registro de huéspedes.....	26
2.3.3. Enterar el impuesto de hospedaje a las cajas del Instituto Guatemalteco de Turismo.....	27
2.3.4. Sanciones.....	30



CAPÍTULO III

Pág.

3. Derecho tributario.....	33
3.1. Definición.....	33
3.2. Contenido.....	34
3.3. Principios constitucionales del derecho tributario.....	35
3.3.1. Principio de legalidad.....	36
3.3.2. Principio de reserva de ley.....	37
3.3.3. Principio de justicia tributaria y equidad tributaria.....	38
3.3.4. Principio de capacidad económica.....	39
3.3.5. Principio de igualdad.....	40
3.3.6. Principio de generalidad.....	40
3.3.7. Principio de proporcionalidad.....	41
3.3.8. Principio de no confiscación.....	41
3.3.9. Principio de prohibición de doble tributación.....	43
3.4. Definición de tributo.....	44
3.5. Clasificación de los tributos.....	45
3.6. Relación jurídico tributaria.....	47
3.6.1. Características.....	49
3.6.2. Elementos de la relación jurídico tributaria.....	49
3.7. Impuestos específicos del Instituto Guatemalteco de Turismo.....	55
3.7.1. Impuesto de salida del país.....	55
3.7.2. Impuesto sobre hospedaje.....	57
3.8. Procedimiento de fiscalización de establecimiento de hospedaje.....	62
3.8.1. Nombramiento de fiscalizador.....	63
3.8.2. Aviso de fiscalización y notificación.....	63
3.8.3. Cédula de determinación de ajuste, acta e informe.....	64
3.8.4. Audiencia, período probatorio, contrarevisión y diligencias para mejor resolver.....	65
3.8.5. Resolución y notificación.....	66

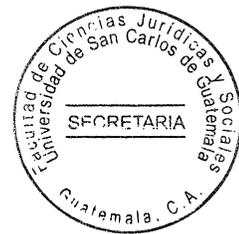


CAPÍTULO IV

4. Medios de impugnación que se diligencian en el Instituto Guatemalteco de Turismo.....	69
4.1. Acto administrativo.....	69
4.2. Control directo de resoluciones administrativas.....	73
4.3. Derecho de petición.....	74
4.4. Medios de impugnación ordinarios.....	75
4.4.1. Recurso de reposición.....	77
4.5. En materia de contrataciones del Estado.....	80
4.6. En materia laboral.....	82
4.7. En materia tributaria.....	83

CAPÍTULO V

5. Violación al debido proceso al no haber regulación legal para el trámite del recurso administrativo en contra de la resolución que declara firmes los ajustes al impuesto sobre hospedaje que percibe el Instituto Guatemalteco de Turismo.	85
5.1. Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero.....	92
5.2. Recurso de revocatoria en materia tributaria.....	95
5.3. Falta de regulación de medio de impugnación idóneo en contra de la resolución que declara firmes los ajustes al impuesto sobre hospedaje...	98
5.4. Solución a la falta de medio de impugnación idóneo.....	101
5.4.1. Aplicación de la Ley de lo Contencioso Administrativo.....	101
CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	107
BIBLIOGRAFÍA.....	109



INTRODUCCIÓN

Este trabajo de tesis surge ante la derogatoria del recurso de reposición contenido en el Artículo 158 del Código Tributario, recurso que se planteaba para impugnar la resolución proferida por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo, mediante la cual confirma los ajustes al impuesto sobre hospedaje. Al quedar fuera del ordenamiento jurídico el recurso de reposición aludido, actualmente no existe en el Código Tributario medio de impugnación alguno en contra del acto de decisión de dicho funcionario público y ante la excepción de aplicación de la Ley de lo Contencioso Administrativo en dicha materia, se vulnera el derecho de defensa y al debido proceso, lo que impide agotar la vía administrativa y acudir al órgano jurisdiccional competente, para ejercer el control judicial del procedimiento de fiscalización del establecimiento de hospedaje.

Para resolver este vacío legal se planteó como solución, aplicar el procedimiento que regula la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República; para el efecto se logró establecer que es factible aplicar la ley general en materia de recursos administrativos, en aras de garantizar el derecho de defensa y debido proceso del administrado; logrando alcanzar el objetivo general de la investigación; determinar el recurso administrativo idóneo en contra del ajuste al impuesto sobre hospedaje.

El trabajo de tesis consta de cinco capítulos, los cuales se desarrollan de la siguiente forma: el primero se trata lo concerniente al Instituto Guatemalteco de Turismo, sus antecedentes, funciones, organización, haciendo especial énfasis en la Dirección General, a quien compete confirmar los ajustes al impuesto sobre hospedaje, como autoridad superior de la entidad y quien resuelve toda solicitud o medio de impugnación que plantee el administrado; en el segundo contiene los establecimientos de hospedaje, clasificación, obligaciones del propietario de hospedaje, procedimiento de inscripción y autorización de tarifas por habitación. En el tercero, se enfoca en el derecho tributario y principios constitucionales, se desarrollan los impuestos específicos que percibe el



Instituto Guatemalteco de Turismo y exenciones de los mismos, el procedimiento que se utiliza para fiscalizar establecimientos de hospedaje; en el cuarto, se desarrollan los medios de impugnación como mecanismos de defensa en contra de los actos de la administración pública, especialmente para el INGUAT, en el quinto, se analiza el derecho al debido proceso y derecho de defensa; así como la solución al vacío legal, al no existir medio de impugnación idóneo.

Para desarrollar este trabajo de tesis se utilizaron los métodos de analítico y deductivo, entre las técnicas de investigación empleadas están las fuentes bibliográficas y páginas web; como técnica de campo se entrevistó a personeros del Instituto Guatemalteco de Turismo específicamente del Departamento de Fomento Turístico, Departamento Jurídico y la Unidad de Fiscalización.

Se considera necesario recomendar hacer uso de la Ley de lo Contencioso Administrativo para conocer y diligenciar el recurso de reposición ante la resolución final proferida en el procedimiento de fiscalización de hoteles y en la cual existe una suma a favor del Instituto Guatemalteco de Turismo en concepto del impuesto sobre hospedaje; para garantizar el derecho al debido proceso y derecho de defensa y de esa forma el hotelero ejercer el control directo en contra de la resolución que afecta sus derechos y agotar la vía administrativa, etapa necesaria para accionar ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.



CAPÍTULO I

1. Entidad rectora del turismo en Guatemala

En Guatemala para regular todas aquellas acciones que surgen de promocionar y publicitar los principales lugares turísticos del país y normar la prestación de servicios turísticos tales como hospedaje, agencia de viajes, guía de turismo, entre otros; se creó el Instituto Guatemalteco de Turismo, mediante el Decreto Número 1701 del Congreso de la República, como ente rector del turismo a nivel nacional e internacional.

Se define turismo: “El turismo es un fenómeno social, cultural y económico relacionado con el movimiento de las personas a- lugares que se encuentran fuera de su lugar de residencia habitual por motivos personales, o de negocios/profesionales... el turismo tiene efectos en la economía, en el entorno natural y en las zonas edificadas en la población local de los lugares visitados...”¹

De la definición anterior se extrañe lo siguiente: que turismo es un fenómeno social consistente en las interrelaciones de personas nativas de un lugar y personas ajenas al mismo, por motivos de recreación, cultura, salud, trabajo y negocios. Es considerado también como desarrollo económico por la prestación de servicios tales como transporte, hospedaje, guía de turismo, agencia de viaje; lo que se traduce en aumento de fuentes de empleo e incremento de divisas.

¹ <http://media.unwto.org/es/content/entender-el-turismo-glosario-basico> (Consultado: 19 de marzo de 2018)



1.1. Antecedentes históricos

El 27 de octubre de 1932, mediante el Decreto Ley Número 1833, se creó la Sección de Turismo, misma que dependía de la Secretaría de Estado en el Despacho del Ministerio de Relaciones Exteriores.

El 19 de diciembre de 1951, se publicó en el Diario Oficial el Decreto Número 861 del Congreso de la República, Ley de Turismo, mediante la cual se crea la Oficina Nacional de Turismo, adscrita al Ministerio de Economía; entre sus principales funciones estaban: a) autorizar las tarifas de hospedaje y transporte; b) inspeccionar a empresas turísticas, c) extender licencia para guías de turistas previa aprobación del Ministerio de Economía; d) revisar y ajustar los precios de productos de consumo turístico; e) solicitar a la Dirección General de Comercio, Industria y Controles que emitiera resolución por medio de la cual se sancione a quien infringiera la ley de mérito así como su reglamento.

En la referida norma, se creó el Comité Nacional de Turismo, que fungió como órgano asesor de la Oficina Nacional de Turismo, estaba integrado por un representante de las siguientes entidades: Ministerio de Relaciones Exteriores, Ministerio de Hacienda y Crédito Público; y por directores del Instituto Indigenista e Instituto de Antropología e Historia.



En esa época la Oficina Nacional de Turismo, fue el órgano que regulaba la industria turística, sin embargo carecía del poder sancionador, ya que solicitaba al Ministerio de Economía y a la Dirección General de Comercio, Industria y Controles que sancionará a los sujetos obligados por incumplir los preceptos contenidos en la Ley de Turismo y reglamento; no poseía personalidad jurídica, ni patrimonio propio; puesto que dependía del Ministerio de Economía.

En el año 1961, se publicó en el Diario Oficial, la Ley de Turismo, Decreto Número 1497 del Congreso de la República de Guatemala, por medio de la cual se crea el Centro Guatemalteco de Turismo, como entidad descentralizada, con funciones autónomas (promocionar el turismo interno), con patrimonio propio, con capacidad para ejercer derechos y contraer obligaciones; el gobierno, dirección y administración de la entidad estaba a cargo de la Junta Directiva, Gerente, Subgerente y Auditor.

La Junta Directiva, estaba integrada por siete miembros propietarios e igual número de suplentes, de las siguientes instituciones: a) Ministro de Economía y Subsecretario de Economía (ejercían la presidencia de la junta, titular y suplente respectivamente); b) Director propietario y suplente, designados por el Ministro de Relaciones Exteriores; c) Director propietario y suplente, electos por el Consejo Nacional de Planificación Económica; d) Director propietario y suplente, designados por el Centro de Fomento y Productividad Industrial; e) tres Directores propietarios y suplentes electos por el Presidente de la República, de las nóminas presentadas por la Asociación Guatemalteca de Turismo.



A la Junta Directiva le correspondía: a) dictar la política general de actividades del Centro Guatemalteco de Turismo; b) elaborar el presupuesto de la institución y someterlo a la aprobación de Ministerio de Economía; c) fijar salarios del personal y viáticos; d) nombrar al Gerente, Subgerente y Auditor; e) emitir los reglamentos de la institución, previa aprobación del Presidente de la República.

El Gerente, nombrado por la Junta Directiva, era el representante legal del Centro Guatemalteco de Turismo y jefe del personal administrativo; fungía como secretario de la Junta Directiva de la institución y participaba en las sesiones de la misma con voz, pero sin voto; encargado de cumplir y ejecutar lo resuelto por la Junta Directiva; administraba los bienes propiedad de la institución. En caso de ausencia comprobada, enfermedad, lo podía sustituir en el cargo el Subgerente, mismo que era nombrado por la Junta Directiva.

El Auditor, era el funcionario a quien le correspondía fiscalizar a cada uno de los departamentos, secciones y oficinas del Centro Guatemalteco de Turismo, con el objeto de establecer si las actividades administrativas y ejecución presupuestaria estaban acorde a las leyes de la República; y efectuar inventario de los bienes de la institución.

En el Artículo 14 de la Ley de Turismo, se establecieron los impuestos de ingreso al país e impuesto sobre hospedaje, este último consistía en el 10 por ciento (10%) que se cobraba al turista o viajero por hacer uso de los servicios de hospedaje; ambos impuestos constituían fondos privativos para la institución.



El Centro Guatemalteco de Turismo, es el antecedente más cercano a la actual entidad rectora del turismo en Guatemala; estuvo administrado por la Junta Directiva, órgano colegiado de autoridad y decisión; el representante legal de la institución recaía en el Gerente quien era nombrado por la Junta Directiva, el Subgerente suplía al titular en caso de ausencia, es importante resaltar que el Decreto número 1497 se establecen los impuesto de ingreso al país e impuesto sobre hospedaje, mismo que constituían fondo privativo de la institución.

1.2. Instituto Guatemalteco de Turismo

El Instituto Guatemalteco de Turismo cuya denominación puede abreviarse como INGUAT, es una entidad descentralizada creada mediante el Decreto Número 1701 Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, emitida por el Congreso de la República de Guatemala. De acuerdo a la ley posee patrimonio propio y personalidad jurídica para ejercitar derechos y contraer obligaciones; con domicilio en la ciudad de Guatemala y tiene competencia en todo el territorio nacional. Es la máxima autoridad en materia de turismo, dirige la política en materia turística y promociona a Guatemala como destino turístico; fomenta el turismo interno y receptivo y representa al país a nivel internacional ante órganos relacionados con la materia.

El Instituto Guatemalteco de Turismo, siendo una entidad descentralizada, es un órgano de la administración pública, encargado de regular todas aquellas actividades que surgen del turismo, constituye una de las fuentes de ingresos para el país.



Es la entidad encargada de publicitar a Guatemala como destino turístico y fomentar la afluencia de turistas internos y externos; registrar e inspeccionar a las empresas prestadores de servicios turísticos, con la finalidad que el turista adquiera servicios acorde a la clasificación del establecimiento o empresas turísticas; todas estas actividades enmarcadas en la Ley Orgánica de la institución, así como su reglamento de aplicación y demás leyes en materia turística; en cuanto a la coordinación al sector público, sostiene reuniones interinstitucionales y que posteriormente se traducen en acuerdos o convenios interinstitucionales, con distintos Ministerios de Estado y demás entidades que intervenga de alguna manera en el turismo.

Misión institucional del Instituto Guatemalteco de Turismo: “Somos la autoridad superior en materia de turismo en Guatemala, que rige y controla la promoción, fomento y desarrollo sostenible de la industria turística, en el marco de la legislación y planificación sectorial y de su coordinación entre los sectores público, privado y sociedad civil.”²

Visión Institucional del Instituto Guatemalteco de Turismo: “Para el 2025, el INGUAT se ha consolidado como el líder que coordina eficazmente, el desarrollo y promoción turística del país, con las instituciones públicas y privadas, en el marco del Plan Maestro de Turismo Sostenible de Guatemala 2015-2025.”³

² <http://www.inguat.gob.gt/que-es-inguat.php> (Consultado: 18 de marzo de 2018)

³ **Ibid.**



El Plan Maestro de Turismo Sostenible de Guatemala 2015-2025, aprobado mediante el Acuerdo Gubernativo número 149-2016 del Presidente Constitucional de la República de Guatemala; contiene una serie de directrices que buscan estimular e incrementar el turismo interno y receptivo, promover el ordenamiento territorial en relación al destino turístico y de esa forma proteger el patrimonio natural y cultural del país, lo anterior con la finalidad de obtener desarrollo económico, social y ambiental de la comunidades involucradas, siendo el Instituto Guatemalteco de Turismo el ente responsable de coordinar y cumplir con las acciones en aras de facilitar la cooperación entre el sector público, iniciativa privada y organismos internacionales.

1.3. Funciones del Instituto Guatemalteco de Turismo

Se define función o funciones, al conjunto de actividades que competen a determinado órgano, funcionario o empleado público, mismas que están contenidas en la ley y reglamentos. Es decir el qué hacer de los órganos de la administración pública, la razón por cual fueron creados legalmente. Es necesario resaltar que el funcionario público y empleado público, únicamente están facultados para realizar lo que la legislación les permita de lo contrario se estarían extralimitando en sus funciones e incurriendo en responsabilidad civil, administrativa y penal; tal como prescriben los Artículos 154 y 155 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Entre las funciones que le corresponde al Instituto Guatemalteco de Turismo, el Artículo 4 de la Ley Orgánica de INGUAT, prescribe: “a) Determinar cuales (sic.) son los lugares de atracción turística en el territorio nacional, con el objeto de evaluarlos y



desarrollarlos; b) Cooperar con las instituciones encargadas del mantenimiento, conservación, exhibición, restauración y conocimiento de nuestros tesoros arqueológicos, históricos y artísticos; c) Elaborar un plan de turismo interno, con la finalidad que los guatemaltecos disfruten de la cultura y paisajes;... ñ) Inscribir, clasificar e inspeccionar el funcionamiento de las empresas turísticas;... o) Autorizar las tarifas máximas de los hoteles, moteles, pensiones, autobuses y taxis dedicados al turismo y verificar la observancia de las mismas.”

Se entiende por turismo interno como el traslado de personas domiciliadas en Guatemala a los distintos lugares turísticos del país y por turismo receptivo como ingreso de extranjeros al territorio nacional, en ambos casos por motivos de recreación, salud, cultura, trabajo, negocios. Las funciones anteriores tienen por objeto aumentar el flujo de turistas en Guatemala; y le corresponde al Instituto Guatemalteco de Turismo, a través de sus distintas direcciones, departamentos y secciones, coordinar y ejecutar las funciones descritas. Es necesario que INGUAT posea un registro de empresas que se dediquen a prestar servicios relacionados con el sector turístico y efectuar inspecciones periódicas con el objeto de establecer la calidad en la prestación de los servicios.

El Artículo 4 del Reglamento Orgánico Interno del Instituto Guatemalteco de Turismo, Acuerdo Gubernativo Número 25-2016, indica que competen a la institución:

“a) Organizar o colaborar en la celebración de ferias internacionales, nacionales, departamentales y locales; festivales folklóricos y ceremonias tradicionales;



- b) Empezar campañas publicitarias, con la finalidad de promover el turismo interno;
- c) Imponer las sanciones correspondientes a las personas que infrinjan la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, reglamento y demás reglamentos;
- d) Proporcionar a los consulados de Guatemala, publicidad e información con el objeto de aumentar el flujo de turismo.”

Al promocionar a Guatemala en el extranjero lo que se busca es incentivar en personas de distintas nacionalidades a que visiten y disfruten los distintos sitios turísticos, lo cual genera un fuerte ingreso de divisas al país, puesto que los turistas invierten en establecimientos de hospedaje, restaurantes, agencias de viaje y en guías de turismo.

1.4. Organización del Instituto Guatemalteco de Turismo

El Acuerdo Gubernativo Número 25-2016, Reglamento Orgánico Interno del Instituto Guatemalteco de Turismo, establece la organización de la institución: a) Dirección Superior, la cual está integrada por la Dirección General y Subdirección General; b) Direcciones: Dirección de Desarrollo del Producto, Dirección de Mercadeo, Dirección Administrativa Financiera; c) Tienen funciones de apoyo técnico, el Departamento Jurídico y Departamento de Tecnología de Información; y d) Auditoría Interna.



1.4.1. Dirección superior

La Dirección Superior del Instituto Guatemalteco de Turismo, está conformada por la Dirección General -máxima autoridad de la institución- y Subdirección General; precedidas por el Director y Subdirector respectivamente.

a) Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo: es el funcionario público de más alta jerarquía de la institución, nombrado por el Presidente Constitucional de la República de Guatemala por conducto de Ministerio de Economía, mediante acuerdo ministerial; ostenta la representación legal del Instituto Guatemalteco de Turismo.

Calidades: el Artículo 16 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo, debe ser guatemalteco de origen, tener conocimientos y experiencia en materia administrativa y turística, dominar el idioma inglés u otros idiomas y de reconocida honorabilidad.

Atribuciones: de conformidad con el Artículo 17 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo; y artículo 7 del Reglamento Orgánico Interno de INGUAT; le compete al Director General de INGUAT: a) Representar legalmente a INGUAT; b) Formular proyecto de presupuesto de ingresos y egresos; c) Formular y aprobar planes de trabajo; d) Nombrar al personal idóneo; e) Aprobar las campañas publicitarias a nivel nacional e internacional; f) Aprobar contratos administrativos; g) Emitir resoluciones; h) Aprobar el Plan Maestro de Turismo Sostenible de Guatemala y Plan Operativo Anual y Multianual y velar por su ejecución; i) Aprobar proyectos turísticos;



- j) Autorizar la clasificación por categorías de las empresas y servicios turísticos;
- k) Imponer sanciones a empresas y/o actividades turísticas.

El Director General es el funcionario público de mayor jerarquía en materia turística del país, representa legalmente a la institución a nivel nacional y ante la Organización Mundial del Turismo. El Director General le compete elaborar el proyecto de presupuesto de ingresos y egresos de la institución y remitir al ejecutivo por conducto del Ministerio de Economía; en materia de contrataciones le corresponde aprobar los contratos administrativos, para adquirir bienes (vehículos, enseres, utensilios de oficina) y servicios (publicidad, consultoría), previo procedimiento administrativo de conformidad con la Ley de Contrataciones del Estado. Asimismo compete al Director General nombrar al personal idóneo para ocupar los distintos cargos e imponer las sanciones correspondientes para corregir las faltas de trabajo, previo procedimiento administrativo.

Es importante mencionar que el Director General autoriza la inscripción de empresas turísticas y en el caso de establecimientos de hospedaje está facultado para autorizar las tarifas de las habitaciones. De igual forma le compete sancionar a los propietarios de empresas turísticas que no observen las obligaciones contenidas en la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, su reglamento de aplicación y demás reglamentos.

Son empresas turísticas, según el Artículo 28 de la Ley Orgánica de la institución: "Se consideran empresas y actividades turísticas las siguientes: a) Las Agencias de Viajes; b) Las Empresas de Transportes; c) Los establecimientos de hospedaje;...e) Las



empresas comerciales de información, de propaganda y publicidad turística; centros de recreación turística; i) Las agrupaciones nacionales, artísticas y culturales, Los clubes nocturnos, plazas de toro, palenques, hipódromo, autopista...”

Las empresas turísticas están constituidas como empresas mercantiles e inscritas en el Registro Mercantil General y en la Superintendencia de Administración Tributaria, cuyo objeto consiste en prestar bienes y servicios relacionados con el sector turístico. Y que por mandato legal deben estar inscritas en los registros del Instituto Guatemalteco de Turismo. En la presente investigación se hará énfasis en los establecimientos de hospedajes, clasificaciones y sus obligaciones con respecto al Instituto Guatemalteco de Turismo.

b) Subdirector General del Instituto Guatemalteco de Turismo: funcionario público, nombrado por el Presidente Constitucional de la República, debe reunir las mismas calidades del Director General. En ausencia o imposibilidad del Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo, representa legalmente a la institución y ejerce las funciones específicas del mismo.

Atribuciones: prescribe el Artículo 18 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo y Artículo 8 del Reglamento Orgánico Interno de la institución, son atribuciones específicas del Subdirector General: a) Dirigir, coordinar y evaluar los procesos administrativos de las direcciones y departamentos, en busca de integración de resultados en los planes y políticas de la institución; b) Suscribir contratos administrativos; c) Apoyar en la elaboración del Plan Maestro de Turismo Sostenible de



Guatemala y Plan Operativo Anual y Multianual y velar por su ejecución; d) Revisar, analizar el anteproyecto de presupuesto de ingresos y egresos de INGUAT; e) Proponer a Dirección General, políticas que garanticen el adecuado funcionamiento de la institución.

El Subdirector General, está facultado para suplir en el cargo en caso de ausencia o imposibilidad material del Director General; analiza el presupuesto de ingresos y egresos de la institución; en materia de contrataciones, le compete signar los contratos administrativos relacionados con la adquisición de bienes y servicios.

1.4.2. Direcciones

Además el Instituto Guatemalteco de Turismo está integrado por la Dirección de Desarrollo del Producto Turístico, Dirección de Mercadeo y Dirección Administrativa Financiera, están ubicadas en el mismo nivel jerárquico, sus atribuciones están contenidas en el Reglamento Orgánico Interno de INGUAT.

a) Dirección de Desarrollo del Producto Turístico: órgano encargado de formular planes y proyectos turísticos, ejecutarlos con la finalidad de promover el ordenamiento territorial y a la conservación del patrimonio natural y cultural. De conformidad con el artículo 9 del referido reglamento, le corresponde: determinar zonas de interés turístico; actualizar el mapa e inventario de lugares turístico; gestionar y ejecutar la señalización turística; fomentar la actividad y calidad turística.



La Dirección de Desarrollo del Producto Turístico, está conformada por Departamento de Planeamiento Turístico y Departamento de Fomento Turístico siendo este último a quien compete supervisar a través de la Sección de Inspección y Verificación de Servicios Turísticos a las empresas turísticas, para determinar si están inscritas en los registros del Instituto Guatemalteco de Turismo y si prestan los servicios acorde a la clasificación del hotel; emitir dictamen con respecto a la sanción por la infracción de la Ley Orgánica de INGUAT y sus reglamentos; de conformidad con el Artículo 11 del reglamento citado; siendo órgano asesor en el diligenciamiento de recurso de reposición, en cuanto al procedimiento sancionatoria por infracción de las leyes turísticas.

b) Dirección de Mercadeo: órgano encargado de promocionar al país como destino turístico, con la finalidad de aumentar el flujo de turistas nacionales y extranjeros; siendo sus principales funciones, el Artículo 12 del Reglamento Orgánico Interno de INGUAT: asesorar a la Dirección Superior en materia de mercadeo; investigar los mercados turísticos; coordinar, supervisar las campañas publicitarias, participar en ferias internacionales; junto con la Dirección de Desarrollo del Producto Turístico, participar en la elaboración de nuevos proyectos y atractivos turísticos; sostener comunicación con organismo internacionales y sector privado dedicados a las actividades turísticas; ser el vínculo entre INGUAT y el Ministerio de Relaciones Exteriores, y promocionar a Guatemala en las embajadas y consulados.

Para llevar a cabo dichas funciones, la Dirección de Mercadeo, está compuesto por Departamento de Investigación y Análisis de Mercados, Departamento de Promoción y



Publicidad; Departamento de Operación y Comercialización; Departamento de Asistencia Turística.

c) Dirección Administrativa Financiera: le corresponde coordinar los servicios administrativos, financieros, de información pública, de informática y fiscalización de impuestos; de conformidad con el Artículo 17 del Reglamento Orgánico de la institución, entre sus funciones principales están: ser el órgano asesor de la Dirección General en materia administrativa y financiera; velar por el uso correcto de los recursos e insumos del Instituto Guatemalteco de Turismo; verificar el correcto traslado de impuestos (hospedaje, salida del país); consolidar la memoria de labores institucional, plan de compras y plan operativo.

Está conformado por el Departamento de Recursos Humanos, Departamento Administrativo, Departamento Financiero, Unidad de Fiscalización, Unidad de Prevención de Riesgos y Unidad de Información Pública.

La Dirección Administrativa Financiera a través de la Unidad de Fiscalización, inspecciona y fiscaliza a los establecimientos de hospedaje y agencias de viaje (aérea y marítima) con la finalidad de establecer que los administrados cumplan con la obligación de remitir puntualmente el impuesto sobre hospedaje e impuesto de salida del país. La fiscalización de empresas turísticas es de vital importancia, busca determinar si los comerciantes han enterado en las cajas del Instituto Guatemalteco de Turismo, los impuestos en el plazo que establece la Ley Orgánica de la institución y



reglamento de aplicación; y si la suma retenida y trasladada concuerda con los ingresos percibidos por los administrados.

1.4.3. Funciones de apoyo técnico

Conformado por el Departamento Jurídico y el Departamento de Tecnología e Información; Artículos 22 y 23 del Reglamento Orgánico Interno del Instituto Guatemalteco de Turismo.

a) Departamento Jurídico: responsable de asesora en materia legal a la Dirección General, Subdirección General, Direcciones y Departamentos; entre sus principales atribuciones están: elaborar propuestas de leyes en materia turística; interponer y procurar demandas en materia Civil, Laboral, Penal (denuncia y/o querella), Tributaria, Mercantil y Administrativa, promover garantías constitucionales (Amparo e Inconstitucionalidad); efectuar los trámites de inscripción y registro de marcas, logotipos requeridos por la Dirección General; elaborar contratos, convenios y reglamentos; elaborar dictámenes que les sean solicitados por las direcciones y departamentos.

Además tiene a su cargo tramitar los recursos administrativos interpuestos en contra de resoluciones emitidas por el Director General; elaborar y gestionar la autorización de exoneraciones de impuestos (salida del país e impuesto sobre hospedaje); proporcionar asesoría en materia laboral al departamento de Recursos de Humanos y emitir los dictámenes correspondientes; asistir a reuniones de trabajo que le sean confiadas.



b) Departamento de Tecnología de Información: tiene por objeto investigar, desarrollar, actualizar aplicaciones (software) que faciliten y agilicen los procesos administrativos, financieros, turísticos; administrar la infraestructura tecnológica de comunicaciones del Instituto Guatemalteco de Turismo y sus sedes regionales.

1.4.4. Funciones de control

El Artículo 24 del Reglamento Orgánico de la institución, establece que corresponde a Auditoría Interna fiscalizar a todas las direcciones y departamentos de la institución.

a) Auditoría Interna: órgano a quien le compete asesorar a las autoridades superiores y dependencias en materia de control interno, emitiendo dictámenes que les sean requeridos. Es el órgano asesor en el diligenciamiento de recursos administrativos en contra de la resolución que determinan que existe una suma favorable, para el Instituto Guatemalteco de Turismo, en concepto de impuestos.



CAPÍTULO II



2. Establecimientos de hospedaje

Edificación que consta con varias habitaciones que están a disposición del público para descansar y reponer energías.

2.1. Definición

El Reglamento para Establecimientos de Hospedaje, Acuerdo Gubernativo número 1144-83, Artículo 1 regula: "...establecimientos de hospedaje...los que presten al público servicio de alojamiento y otros servicios de alojamiento y otros servicios afines mediante pago."

Son establecimientos de hospedaje, las empresas mercantiles constituidas cuyo objeto principal radica en prestar servicios de albergue y que están inscritos en el Instituto Guatemalteco de Turismo; además pueden tener a disposición de los huéspedes o usuarios, otros servicios como lavandería, internet, alimentación, etcétera, los cuales no están incluidos en la tarifa de hospedaje autorizada por INGUAT.



2.2. Clasificación

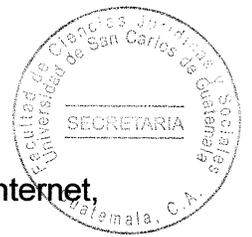
El Artículo 3 del Reglamento para Establecimientos de Hospedaje, prescribe: "...Su categoría se determina según sea la calidad de la construcción, instalaciones, dotaciones, servicios que presten y ubicación."

Los establecimientos de hospedaje, dependiendo los materiales con que estén contruidos, comodidades, ornamentación, así como ubicación, se clasifican en grupos: hoteles, moteles, pensiones, hospedajes; y categorías: de cinco a una estrellas, y categoría A, B, C.

2.2.1. Hoteles

Artículo 20 del citado reglamento, establece: "Para que un establecimiento pueda ser clasificado en el grupo de "Hoteles", debe ocupar la totalidad de un edificio o parte del mismo completamente independiente, constituyendo sus instalaciones un todo homogéneo, con entradas, ascensores y escaleras de uso exclusivo, debiendo prestar los servicios de hospedaje, alimentación y otros de acuerdo a su categoría. Se clasifican en categorías 5, 4, 3, 2, y 1 estrellas."

Hotel, es el establecimiento de hospedaje que comprende la totalidad de un edificio, construcción efectuada con excesivos elementos de ornamentación, posee entradas y salidas de emergencia, ascensores si el inmueble consta de varios pisos; que aparte del servicio de hospedaje, también presentan el servicio de alimentación misma que



está excluida de la tarifa de hospedaje y otros servicios como lo son internet, arrendamientos de cajas de seguridad, jacuzzi, piscina, centro de convenciones, salón de eventos entre otros; las categorías por estrellas depende de las condiciones de comodidad, ubicación, diseño, higiene, seguridad y demás servicios que prestan a los huéspedes y usuarios.

2.2.2. Motel

Artículo 42 del Reglamento para Establecimientos de Hospedaje, regula: “Es aquel establecimiento ubicado preferentemente en las proximidades de las carreteras, cuya estructura física está formada por apartamentos o habitaciones...con estacionamiento para automóvil. Está destinado para personas que viajan por carretera en vehículo y en los mismos encuentran alojamiento, alimentación, otros servicios conexos y debe contar con áreas comunes de recreo...”

Motel es un establecimiento de hospedaje ubicado en las carreteras abiertas y que están destinados a brindar albergue a los viajeros, entiéndase a quien se desplaza de un lugar a otro no importando el motivo del viaje; lugar para estacionar vehículo; además esta clase de establecimiento puede prestar los servicios de alimentación. Se clasifican en categorías tres, dos y una estrella; lo cual varía del tipo de construcción, acceso al establecimiento y servicios.



2.2.3. Auto hotel

El Artículo 42 del Reglamento para Establecimientos de Hospedaje, establece: “Es el establecimiento ubicado preferentemente en las salidas del perímetro urbano que consta de habitaciones independientes...cuenta con estacionamiento contiguo a las habitaciones...”

A diferencia del motel, el auto hotel se encuentra ubicado en las salidas del perímetro urbano y únicamente prestan el servicio de albergue y estacionamiento de vehículos; sin embargo estos establecimientos cuenta con servicio de alimentación. Se clasifican en tres, dos y una estrellas.

2.2.4. Pensiones

Artículo 52 del citado reglamento, prescribe: “Es aquel establecimiento que ofrece al público el servicio de alojamiento y alimentación, este último a elección del usuario y se clasifican en categorías: A, B, C.”

Pensiones es un establecimiento de hospedaje de menor ornamentación y comodidades a comparación de los hoteles, principalmente brinda servicios de albergue y alimentación, entre otros servicios como lavandería y planchado. Se clasifican en categorías A, B y C.



2.2.5. Hospedajes

El Artículo 66 del Reglamento para Establecimientos de Hospedaje, regula: “Son hospedajes, aquellos establecimientos que sólo ofrecen alojamiento a los huéspedes y se clasifican en categorías A, B y C.”

Hospedaje, es un establecimiento que únicamente brinda servicio de alojamiento bajo condiciones óptimas de higiene.

2.3. Obligaciones del propietario del establecimiento de hospedaje

Los hoteleros al iniciar funciones deben acatar determinadas obligaciones ante la entidad rectora del turismo, tales como registro del establecimiento, registro de huéspedes, traslado del impuesto de hospedaje, entre otros.

2.3.1. Obligación de inscripción y registro del establecimiento de hospedaje

El Artículo 29 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, establece: “Son obligaciones de la entidades turísticas, las siguientes: a) Cumplir con esta ley y los reglamentos...; b) inscribirse en los registros del INGUAT; c) acatar las recomendaciones emanadas del INGUAT...”

Se entiende por hotelero a la persona individual o jurídica, propietaria de la empresa mercantil cuyo giro ordinario consiste en la prestación del servicio de hospedaje; sin



embargo pueden prestar otros servicios como arrendamiento de cajas de seguridad, elaboración y preparación de alimentos; servicios de piscina, jacuzzi, sauna; servicio de internet; servicio de centro de conferencia, servicios de limpieza de ropa, entre otros; por supuesto la implementación de estos servicios depende de la clasificación del hotel.

El hotelero puede ser comerciante individual o social, para lo cual debe estar inscrito en el Registro Mercantil y de igual forma como contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria. Posteriormente el propietario debe registrar el establecimiento de hospedaje ante el Instituto Guatemalteco de Turismo, quien autorizará el funcionamiento del establecimiento de hospedaje así como las tarifas por habitación respecto a los servicios a prestar, grupo y categoría del mismo.

a) Procedimiento de inscripción de establecimiento de hospedaje y autorización de tarifas:

El Artículo 9 del Reglamento para Establecimientos de Hospedaje, regula: “Los establecimientos de hospedaje al solicitar su registro y clasificación al INGUAT, deben hacerlo en el formulario que éste proporcione el que tendrá como mínimo la información siguiente: a) Nombre del establecimiento, dirección, lugar para recibir notificaciones y número de teléfono; b) Nombre del propietario o propietarios y sus datos de identificación...c) Nombre del gerente, administrador, representante legal...; d) detalle de las habitaciones, mobiliario e instalaciones...f) Tarifas, grupo y categoría que pretende que se asigne...”



El Artículo 12 del Reglamento para Establecimientos de Hospedaje, establece: “La solicitud y toda la documentación debe presentarse al Departamento de Fomento...Completada la información...iniciará de inmediato el expediente de registro y clasificación respectivo, expidiendo en el plazo de un mes a contar de la fecha de presentación de los documentos completos la autorización en la que se determinará el grupo y categoría del establecimiento”

Los artículos anteriores regula el procedimiento de inscripción y registro del establecimiento de hospedaje, el cual inicia con la presentación del formulario de inscripción ante el Departamento de Fomento Turístico del Instituto Guatemalteco de Turismo; acompañando a la solicitud: formulario de tarifas, formulario de declaración de servicios, patente de empresa mercantil, inscripción y modificación del Registro Tributario Unificado (RTU), auténtica Documento Personal de Identificación (DPI) del Propietario, si fuera persona individual, auténtica de licencia sanitaria, acreditar la propiedad del inmueble, planos del establecimiento de hospedaje.

Si se tratará de persona jurídica además de los requisitos anteriores debe adjuntar a su solicitud, auténtica de los siguientes documentos: escritura pública de constitución de sociedad, patente de sociedad, nombramiento de representante legal y Documento Personal de Identificación (DPI).

El Departamento de Fomento Turístico del Instituto Guatemalteco de Turismo, debe recibir y examinar la documentación presentada; autorizará el libro de control de pasajeros, libro de felicitaciones y quejas; ordena la inspección para evaluar



instalaciones del establecimiento y servicios, diligencia que está a cargo de la Sección de Inspección y Verificación de Servicios Turísticos, con la finalidad de establecer si los mismos corresponden al grupo y categoría que solicita el propietario; posteriormente el Director General de la institución, emite la resolución en la cual ordena la inscripción del establecimiento en los registros y la autorización de las tarifas, resolución que debe ser notificada al hotelero y/ o representante legal.

2.3.2. Registro de huéspedes

Artículo 1 del Acuerdo Número 120 de la Dirección del Instituto Guatemalteco de Turismo, Libro de Control y Registro de Huéspedes, regula: "...a) Registrar a todos los huéspedes en el momento de asignarles su habitación en la tarjeta o libro de control de pasajeros, debidamente autorizado por el INGUAT. En dicha tarjeta deberán anotarse como mínimo los datos siguientes: nombre y apellidos del huésped, fecha y hora de entrada y salida, número de habitación ocupada y precio cancelado... La tarjeta o libro de control de pasajeros deberán permanecer debidamente operados a disposición del INGUAT...y deberán conservarse por un período de dos años...para efectos de su revisión."

El hotelero debe adquirir y gestionar la autorización del libro de control de pasajeros ante la Sección de Inspección y Registro de Empresas Turísticas del Instituto Guatemalteco de Turismo; además tiene la obligación de registrar a cada uno de los huéspedes en el libro de control de pasajeros, en dicho libro se consigna el nombre y apellido, documento de identificación, fecha y hora de ingreso; fecha y hora de salida.



El registro de huéspedes es de suma importancia puesto que refleja la afluencia de personas que hace uso del servicio de hospedaje, lo que constituye el hecho generador del impuesto sobre hospedaje.

2.3.3. Enterar el impuesto de hospedaje a las cajas del Instituto Guatemalteco de Turismo

Previo a desarrollar la obligación del pago del impuesto es necesario establecer: 1) se entiende por usuario, a la persona que sin estar alojada, hace uso de los servicios que presta el establecimiento de hospedaje; 2) huésped es la persona quien se encuentra alojado en el establecimiento de hospedaje, con la finalidad de descansar y hacer uso de los demás servicios del establecimiento de hospedaje; 3) se define turista, según el Artículo 24, de la ley citada, prescribe: “se entiende por turista: a) El nacional y el extranjero residente que con fines de recreo, deporte, salud, estudio, vacaciones, religión y reuniones se traslade de un lugar a otro de la República, y, b) El extranjero que con los mismos fines ingrese al país.”

La definición legal de turista es demasiado amplia, pues indica que cualquier persona nacional o extranjera que se traslade de un lugar a otro dentro del territorio nacional, con fines de recreo, salud, deporte, trabajo, puede ser considerado como turista; sin tomar en cuenta el servicio de hospedaje; lo cual no genera ingresos en las empresas turísticas.



La Organización Mundial del Turismo, define como turista: “Un visitante (interno, receptor o emisor) se clasifica como turista (o visitante que pernocta), si su viaje incluye una pernoctación.”⁴

La definición de anterior establece que turista es un visitante, es decir persona que viaje a algún destino, por motivos de recreación, negocios, religión; y quien pernocta, utiliza de los servicios de hospedaje y otros servicios que tenga a disposición el hotelero.

Se entiende por turista interno, cuando la persona nacional o extranjero residente viaja dentro del territorio nacional; como turista receptor, a la persona extranjera que ingrese al país; y turista emisor, persona que al contrario, viaja al exterior, en esta caso está obligado al pago del impuesto de salida del país; todos los anteriores con la finalidad de negocios, religión, ocio, cultura y salud.

En relación al impuesto sobre hospedaje, el Artículo 21 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, prescribe: “...Un impuesto del diez por ciento (10%) sobre hospedaje que se cobrará sobre la tarifa excluida alimentación y otros servicios, en hoteles, moteles, campamentos, pensiones y demás centros de alojamiento...se aplicará al usuario y no estará involucrado en las tarifas que sobre hospedaje apruebe el INGUAT...”

El Artículo 26 del Reglamento de Aplicación de la ley citada, regula: “...El impuesto establecido a favor del INGUAT se aplicara al usuario y no estará involucrado a las

⁴ <http://media.unwto.org/es/content/entender-el-turismo-glosario-basico> (Consultado: 19 de marzo de 2018)



tarifas que sobre hospedaje apruebe el INGUAT; debera (Sic) hacerse público y no se cobrará cuando se trate de hospedaje en habitaciones o apartamentos por periodos mensuales o de treinta días consecutivos.”

Ahora bien en cuanto al pago el impuesto sobre hospedaje, esta obligación recae en el huésped, usuario, turista o bien la persona que haga uso del servicio de hospedaje, tal como prescribe la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo y el Reglamento de Aplicación de la ley; consiste en el pago del 10 % del precio de la habitación, libre de los gastos incurridos en otros servicios que estén a disposición del huésped; y debe hacerse efectivo al momento de pagar el precio de la habitación. El hotelero percibe el pago del impuesto sobre hospedaje y debe trasladarlo a las cajas de INGUAT dentro del plazo de 10 días de haber percibido el pago del impuesto.

Si bien la obligación recae en el sujeto que hace uso del servicio de hospedaje, el único deber del hotelero quien actúa como agente de percepción del impuesto de hospedaje, es trasladarlo correctamente al Instituto Guatemalteco de Turismo, impuesto percibido que constituye patrimonio de la institución; es por ello que a pesar que el establecimiento de hospedaje no se encuentre legalmente inscrito en los registros de INGUAT, la Sección de Registro y Verificación de Empresas Turísticas, asigna código de empresa turística a efecto del que el hotelero remita el impuesto de conformidad con la ley de la materia y su reglamento de aplicación.



2.4. Sanciones

En caso que el hotelero incumpla con alguna de las obligaciones anteriores, a excepción de la obligación de enterar el impuesto de hospedaje -percibido-, será sancionado por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo, tal como establece el Artículo 41 de la Ley Orgánica de INGUAT: “La Violación a lo dispuesto por esta ley y sus reglamentos será sancionada en la forma siguiente: a) Amonestación. b) Multa menor, de diez a cien quetzales. c) Multa mayor, de cien quetzales y un centavo hasta mil quetzales. d) Suspensión temporal de servicios; y, e) Cancelación definitiva de servicios.”

Previo procedimiento sancionatorio, la Dirección General de INGUAT impondrá multa de un mil quetzales (Q1,000.00), a los hoteleros que no estén debidamente inscritos en los registros de la institución, la negativa de anotar a los huéspedes en el libro correspondiente, si el establecimiento de hospedaje no cuenta con los servicios según su clasificación; por tener a disposición habitación que no estén autorizadas, así como cualquier modificación a las tarifas autorizadas. En el supuesto que el hotelero no haga uso de los recursos administrativos, es decir si no interpone los medios de impugnación que regula la ley, la resolución que impone multa adquiere firmeza y lo único que procede es hacer efectivo el pago. En caso de negativa a efectuar el pago, el mismo se reclamar en la vía económica coactiva.



En cuanto a la suspensión temporal de servicios y/o cancelación definitiva de servicios, el procedimiento no está regulado en la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, ni en su reglamento de aplicación.

En relación al impuesto sobre hospedaje, el Instituto Guatemalteco de Turismo, fiscaliza a los hoteleros, formula ajustes e impone multa de conformidad con el procedimiento de determinación de obligación tributaria que establece el Código Tributario; igualmente si el hotelero no hace uso del recurso administrativo, la resolución adquiere firmeza y es factible efectuar el cobro de la suma en concepto de impuesto a favor de INGUAT a través del procedimiento económico coactivo.



CAPÍTULO III



3. Derecho tributario

El Derecho es una ciencia jurídica tiene por objeto normar la conducta de las personas en determinada sociedad; son normas de observancia general, es decir que aplican a todas las personas nacionales, residentes o en tránsito de determinado país, de cumplimiento obligatorio, posee mecanismos de coerción para hacer su cumplimiento efectivo; son atributivas, en el sentido que reconocen determinados derechos, mismos que pueden ser ejercidos de conformidad con la ley.

3.1. Definición

Héctor Villegas citado por la Licenciada Gladys Monterroso, define derecho tributario: “El Derecho Tributario es la rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos normándolos en sus distintos aspectos”⁵

La potestad que tiene el Estado de crear tributos, está contenido en el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, dicha facultad compete única y exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala. Únicamente en virtud de ley se puede crear tributos; la norma cita establece las bases de recaudación de los mismos, elementos que debe observar el legislador al emitir normas tributarias.

⁵. Fundamentos tributarios. Sistema tributario de la república de Guatemala. Pág. 5



“El Derecho Tributario es la rama del Derecho Público que regula todo lo relativo al nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, extinción y modificación de la Relación Jurídico Tributaria, e identifica todos y cada uno de sus elementos siendo el más importante el Poder Tributario por ser el origen del mismo...”⁶

De las definiciones anteriores podemos extraer que derecho tributario, es un conjunto de normas jurídicas, principios y doctrinas que regulan el poder imperio del Estado por medio del cual crea tributos, establece los procedimientos de pago, procedimiento sancionatorio en caso de incumplimiento, la extinción y prescripción de la relación jurídica tributaria; rama de la ciencia del Derecho que pertenece al área pública, regula las relaciones entre el Estado y los particulares, además porque constituye una forma de agenciarse de fondos para cubrir las necesidades básicas de la sociedad.

3.2. Contenido

Para su mejor estudio y comprensión el derecho tributario, se dividen en parte general y parte especial. Constituyen la parte general las normas contenidas en el Código Tributario, mismo que define los derechos y garantías de las personas, establece el cómputo de plazos, indica los elementos de la obligación jurídica tributaria, los modos de extinción de la obligación tributaria y las exenciones; de igual forma establece que actos constituyen infracción a las disposiciones tributarias y sus sanciones. Además regula el procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria, medios de impugnación y el procedimiento judicial para reclamar el pago de impuestos.

⁶ *Ibíd.* Pág. 7



En cuanto a la parte especial, lo constituyen todas las leyes tributarias, mismas que establece impuestos específicos a favor del Estados y sus entidades autónomas y descentralizadas y regula sus propios procedimientos administrativos, verbigracia Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Timbre Fiscal y Papel Sellado Especial para Protocolos, etcétera.

3.3. Principios constitucionales del derecho tributario

Se entiende por principio: “La base del ordenamiento jurídico, la parte eterna y permanente del derecho, y también, el factor cambiante y mutable que determina la evolución jurídica; son las ideas fundamentales informadoras de la organización jurídica de la Nación.”⁷

Los principios son permanentes en el sentido que siempre van a inspirar la creación de las leyes conforme a las necesidades de la sociedad; y constituyen parámetros de interpretación de las mismas.

La Constitución Política de la República, en su parte orgánica, sienta las bases de derecho tributario, al establecer a quien compete emitir leyes en materia tributaria, confiere ciertas garantías a las personas afectas por las cargas tributarias; y regula el poder tributario del Estado.

⁷ <https://portal.sat.gob.gt/portal/orientacion-legal/> (Consultado 15 de abril de 2018)



3.3.1. Principio de legalidad

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República, regula: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas *ipso jure* las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo...”

La Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 05-11-2009, dentro del expediente 2531-2008, establece: “A) Principio de Legalidad: El poder tributario del Estado constituye básicamente una facultad que posee este para crear unilateralmente tributos, sin embargo, ese poder o facultad se ve delegado en nuestro caso, al Congreso de la República, organismo competente para crear los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales mediante una ley que regule lo relativo al tema, la cual deberá contemplar como mínimo lo regulado en el artículo 239 constitucional, es decir el hecho generador, sujeto (s) pasivo (s) de la relación jurídica tributaria, tipo impositivo, la base impositiva, infracciones y sanciones, deducciones, descuentos reducciones y recargos; estas son las condiciones básicas para fijar el quantum, lo cual se traducirá en el impuesto a pagar...”



Conforme al principio de legalidad, los tributos deben estar contenidos en ley ordinaria, misma que establece sobre quién recae la obligación, es decir el sujeto pasivo, el acto afecto al tributo –hecho generador-, los actos o hechos que están exentos, las deducciones y los descuentos. Las leyes reglamentarias, se limitarán a regular el procedimiento administrativo para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria y no podrán regular parámetros que corresponde a las leyes ordinarias.

“El Principio de Legalidad tiene su esencia en la primacía de la Ley; es decir, que toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación y procedimiento a aspectos legales de su regulación, sin contravenir ni irrespetar el principio de la jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento legislativo de aprobación de una Ley.”⁸

El Congreso de la República al emitir leyes ordinarias y reglamentarias debe observar los preceptos contenidos en la Constitución Política de la República, puesto que establece los principios y garantías fundamentales de los guatemaltecos en materia tributaria; y toda norma que inobserve dichos preceptos es nula de pleno derecho.

3.3.2. Principio de reserva de ley

El Artículo 171 de la Constitución Política de la República de Guatemala, prescribe: “Corresponde también al Congreso...c) Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación...” y

⁸ Monterroso Velásquez. **Op. Cit.** Pág. 40, 41.



de igual forma el Artículo 239 constitucional: “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado...”

De conformidad con los artículos citados, le compete exclusivamente al Congreso de la República de Guatemala, emitir leyes ordinarias y reglamentarias en materia tributaria en las cuales se decreten impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, en observancia de los parámetros que establece la Constitución Política de la República.

3.3.3. Principio de justicia y equidad tributaria

“Este principio se basa en que todas las personas tienen la obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, en proporción a su capacidad económica, o sea en base a sus ingresos, y por lo tanto a los impuestos tienen que ser justos...y equitativos en forma proporcional...”

Las personas al pagar sus impuestos contribuyen al gasto público y es por ello que las cargas tributarias deben ser ajustadas a la realidad y posibilidad económica de las personas; quien más capital posee debe tributar más y quien menos ingresos genere, menos impuestos está sujeto a sufragar. Este principio lo encontramos regulado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala.



3.3.4. Principio de capacidad económica

“El tributo que se establezca, esté íntimamente ligado con los rendimientos que perciba el contribuyente, evitando con ello que se grave la mayor parte de las rentas de los contribuyentes, perjudicándoles de esa forma al reducir significativamente, sus márgenes de ganancias, así como la disponibilidad de recursos para inversión en actividades productivas...”⁹

Este principio también conocido como capacidad contributiva, establece que la carga tributaria debe ser acorde con a los ingresos de los contribuyentes; todas la personas por mandato legal deben contribuir con el gasto público, sin que vea detrimento en su patrimonio; tiene su fundamento legal en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República.

La Corte de Constitucionalidad, en Gaceta 112, expediente 540-2013, en relación al principio de capacidad de pago, señala: “...en todos los sistemas tributarios modernos, 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 que su participación en la financiación del gasto público constituya un sacrificio proporcional a su condición patrimonial particular...”

⁹ <https://portal.sat.gob.gt/portal/orientacion-legal/> (Consultado 15 de abril de 2018)



El principio de capacidad de pago, actúa como límite al poder tributario del Estado, los contribuyentes debe aportar al gasto público conforme a sus posibilidades económicas y su capacidad productiva; es por ello que el patrimonio particular no se debe ver afectado por el cumplimiento del pago de tributos.

3.3.5. Principio de igualdad

“Este principio es aplicable al campo tributario en el sentido que todos debemos pagar los tributos, pero atendiendo a nuestro lugar en la sociedad y en la economía ya que dentro de la igualdad todos somos desiguales...”¹⁰

Todas las personas somos igual, poseemos derechos y obligaciones, en el ámbito tributario todo contribuyente debe cumplir con su obligaciones tributarias. Y que la carga tributaria será distinta puesto que no todos los sujetos pasivos tienen la misma capacidad económica.

3.3.6. Principio de generalidad

“El principio de generalidad en materia tributaria hace referencia a que todas las personas con capacidad de pago deben contribuir (sic) los gastos del Estado en la proporción que a cada uno corresponde...”¹¹

¹⁰ Monterroso Velásquez. **Op. Cit.** Pág.48.

¹¹ Alveño Ovando, Marco Aurelio. **Derecho Tributario Guatemalteco. Parte General.** Pág. 73



Todas las personas deben observar el contenido de las leyes en materia tributaria, puesto que ellas son de aplicación general en todo el territorio nacional, tal como establece el Artículo 5 de la Ley del Organismo Judicial: “El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito...así como a todo el territorio de la República...” Toda persona debe efectuar el pago de impuestos y como única excepción a la generalidad corresponde a las exenciones contenidas en las leyes tributarias.

3.3.7. Principio de proporcionalidad

“...en Materia Tributaria se puede decir que la proporcionalidad es la correcta distribución entre las cuotas, o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos gravados...”¹²

Las personas deben tributar conforme a su capacidad económica, el pago de los impuestos no debe gravar el patrimonio del sujeto pasivo.

3.3.8. Principio de no confiscación

Este principio está contenido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República, al regular: “...Se prohíben los tributos confiscatorios...”; de igual forma el Artículo 41 constitucional establece: “...Se prohíbe la confiscación de bienes y la

¹² Monterroso Velásquez. **Op. Cit.** Pág.57.



imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.”

Se entiende por confiscación al desapoderamiento de los bienes de las personas obligadas con la finalidad de cumplir con la carga tributaria. El Estado garantiza la protección de la propiedad de los particulares, postulado que limita su poder tributario, no es factible violentar la propiedad del sujeto pasivo de la relación tributaria.

“Como tributos confiscatorios se entienden aquellos fenómenos de excesiva presión fiscal, que obligan al desprendimiento por parte de los contribuyentes de bienes de su propiedad a los efectos de poder cumplir con las cargas tributarias, verificándose una expropiación indirecta.”¹³

La Constitución Política de la República, permite la expropiación, por razones de utilidad colectiva, beneficio social e interés público; y consiste en desapoderar de sus bienes a la persona y como compensación el Estado se obliga a pagar indemnización. Si bien es cierto que las personas deben contribuir al financiamiento del gasto público mediante el efectivo pago de sus impuestos, también lo es que no se puede limitar o vulnerar su derecho de propiedad. Al crear leyes tributarias el Congreso de la República debe abstenerse de establecer tributos con elevados tipos impositivos, puesto que limitarían el ingreso del sujeto pasivo y disminuye su capacidad contributiva. Lo que persigue el Estado y demás instituciones con poder tributario, es que las personas cumplan con sus obligaciones tributarias y no apropiarse de sus bienes.

¹³ Monterroso Velásquez. **Op. Cit.** Pág.75



3.3.9. Principio de prohibición de doble tributación

Artículo 243 de la Constitución Política de la República, prescribe: “...Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición...”

La Corte de Constitucionalidad en sentencia de fecha 10-05-2000, expediente 829-98, establece: “...la doble o múltiple tributación se tipifica 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 más de un ente político, que tenga el correspondiente poder originario para crearlos. (La Obligación Tributaria. De Palma, Buenos Aires, 1989, página 166). Se advierte que dicho fenómeno impositivo está integrado por varios elementos, que si bien deben estar vinculados entre sí para producir efectos jurídicos, por lo general, no suelen concurrir en una sola norma, sino que, debido a su propia pluralidad y disímil naturaleza, aparecen dispersos en varias disposiciones...”

El hecho generador o el acto que esta afecto a impuesto, por mandato constitucional no debe estar gravada más de una vez en el ordenamiento jurídico; y se considera doble o múltiple tributación, cuando un mismo contribuyente soporta la carga de varios impuestos, en el mismo período impositivo, no importando a favor de que sujeto activo se establezca en la ley ordinaria.



3.4. Definición de tributo

El Diccionario de la Real Academia Española, define tributo: “Obligación dineraria establecida en la ley, cuyo importe se destina al sostenimiento de las cargas públicas.”¹⁴ Carlos Guilliani Fongoure define tributo: “Prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público.”¹⁵

Por su parte el Artículo 9 del Código Tributario, regula: “Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.”

Tributo es aquella carga u obligación de carácter pecuniario basada en ley y que constituye fuente de ingresos para el Estado; la expresión poder imperio hace referencia a la facultad que posee el Estado de crear unilateralmente normas tributarias, regular el procedimiento de recaudación de tributos, así como el procedimiento sancionatorio y los mecanismos de coerción para exigir el pago de tributos.

¹⁴ <http://dle.rae.es/?id=acTMDJZ> (Consultado: 04 de abril de 2018)

¹⁵ Fundación Tomás Moro. **Diccionario jurídico espasa**. Pág. 1404



3.5. Clasificación de los tributos

Toda carga que contribuya al financiamiento del gasto público, es conocida como tributos, sin embargo el concepto por el que ingresan al fisco varía dependiendo el hecho o acto que esta afecto.

El Artículo 10 del Código Tributario: “Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.” En el sistema tributario guatemalteco, la clasificación legal de los tributos incluye a los impuestos, arbitrios y las contribuciones especiales y por mejoras, sin embargo el artículo citado excluye a las tasas, aunque esta también derivan del poder tributario del Estado.

El Artículo 11 del Código Tributario, prescribe: “Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.”

Los impuestos son las cargas dinerarias que soportan las personas; cuyo hecho o acto afecto constituye el actuar de la entidades del Estado, misma que no necesariamente está relacionada con el sujeto pasivo, a modo de ejemplo el impuesto al valor agregado, impuesto sobre herencias, legados y donaciones, etcétera.



“El impuesto es el tributo que el Estado está facultado para cobrar a los contribuyentes, en virtud de una ley, sin quedar obligado a contraprestación alguna respecto al sujeto pasivo.”¹⁶

La definición anterior establece que el Estado está facultado para exigir el pago del impuesto, sin contraprestación alguna, sin embargo esto no es del todo cierto, puesto que los ingresos que percibe el Estado en ese concepto deben ser invertidos para satisfacer las necesidades de la sociedad, tal vez directamente con el contribuyente no exista tal circunstancia, pero si en forma colectiva.

Los impuestos pueden clasificarse de la siguiente manera: a) impuesto directos e impuestos indirectos, esta categorización responde al quien realmente efectúa el pago de los impuestos, mientras que en los impuestos directos la ley establece al sujeto pasivo y sobre el recae primordialmente la obligación de pago; en los impuestos indirecto la obligación corresponde a un tercero que actúa como agente de recepción o retención y el deber de enterarlos a sujeto activo del impuesto; b) impuesto ordinarios y extraordinarios, acá depende de la permanencia del impuesto, es decir la vigencia, por cuando se emite un ley esta rige a futuro, hasta que otra ley la abroge; por otro lado los impuestos extraordinarios surgen en situaciones económicas deplorables y estarán vigentes mientras esa situación persista.

El Artículo 12 del Código Tributario, define arbitrio: “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades”

¹⁶ Alveño Ovando. **Op. Cit.** Pág. 188



Arbitrio es un impuesto establecido en beneficio de las municipalidades, constituyen ingresos para el erario municipal, mismo que son invertidos en beneficio de los vecinos y en el cumplimiento de sus funciones.

Artículo 13 de la norma cita, establece: “Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales. Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

La finalidad de contribución especial y contribución por mejoras, es sufragar los gastos de obra pública y servicios estatales, darle mantenimiento a la obra pública existente.

3.6. Relación jurídico tributaria

“Es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones llamado hecho generador que no necesariamente debe surgir de un acto de comercio, también puede generarse de un servicio y otros.”¹⁷

¹⁷ Monterroso Velásquez. **Op. Cit.** Pág. 125



La relación jurídica tributaria, es el vínculo existente entre el Estado y los particulares quienes están afectos al pago de tributos que surge de los actos de comercio, prestación de servicios profesionales, contratación civil y mercantil, servicios administrativos y municipales, etcétera; tiene como base primordial el principio de legalidad y reserva de ley en ese sentido corresponde al Congreso de la República decretar impuestos, definir el hecho o acto afecto, la base impositiva, el tipo impositivo, las exenciones y las causas que extinguen la obligación tributaria.

El Código Tributario en el Artículo 14, define: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

El Código Tributario, se refiere a la obligación tributaria, como nexo de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros sujetos con poder tributario, entidades autónomas y descentralizadas, en el caso que nos ocupa al Instituto Guatemalteco de Turismo, entidad descentralizada, quien es acreedor del impuesto sobre hospedaje e impuesto de salida del país vía aérea o marítima; y los sujetos pasivos. Su principal objeto es la prestación o el pago de los impuestos, mismos que surgen al cumplir con el hecho o acto generador. Está institución del derecho tributario



pertenece al derecho público, por su importancia para el erario del Estado y demás sujetos activos; y en caso de incumplimiento por parte del sujeto obligado, la ley general establece la vía procesal y regula el procedimiento para exigir el pago de los impuestos.

3.6.1. Características

La relación jurídico tributaria es un vínculo personalísimo entre el Estado y el sujeto pasivo a este último en nombre propio le corresponde el cumplimiento de las obligaciones tributaria; obligación eminentemente pecuniaria, el Estado y otros sujetos activos de los impuestos buscan agenciarse de fondos para contribuir al gasto público; la creación de los impuestos debe estar basada en ley emitida por el Congreso de la República y reglamentos que desarrollan el contenido de la ley y específicamente el procedimiento de cobro de los tributos; y por último posee autonomía relacional, es decir que es independiente del acto o negocio jurídico que le dio origen, en el sentido que subsiste a pesar de la validez jurídica del acto o negocio jurídico.

3.6.2. Elementos de la relación jurídico tributaria

Las partes que integran la relación jurídico tributaria, elemento personal, hecho generador, tipo impositivo, base impositivo, elemento temporal, exenciones.



a) Elemento personal

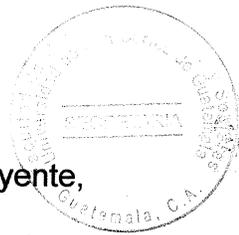
El Artículo 17 del Código Tributario, regula: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”; y el Artículo 18 de la ley citada, prescribe: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable.”

Constituye las partes que integran la relación jurídico tributaria, sujeto activo o acreedor del impuesto siendo el Estado y sus instituciones autónomas o descentralizadas; y sujeto pasivo, persona obligada al pago de los impuestos, multas, intereses y al cumplimiento de los deberes formales.

En relación a los contribuyentes, el Artículo 21 del Código Tributario, establece: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.”

Es contribuyente, toda persona individual o jurídica que realiza el hecho generador y lo convierte en el principal responsable del cumplimiento de la obligación tributaria.

En cuanto a los responsables, del Artículo 25 de la norma citada, regula: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste.”



Es responsable por deuda ajena, la persona quien sin tener la calidad de contribuyente, está obligada por mandato legal a hacer efectivas las obligaciones contenidas en la ley.

El Artículo 27 del mismo cuerpo legal, prescribe: “Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan: 1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces. 2. Los representantes legales de las personas jurídicas. 3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren...”

Es responsable por representación, aquella persona capaz legalmente para cumplir con las obligaciones tributarias y que representa a otros que circunstancias naturales no pueden ejercer derechos y cumplir obligaciones por sí mismos, en el caso de los menores de edad, los representantes de personas jurídicas y los mandatarios.

Artículo 28 del Código Tributario “Son responsables en calidad de agentes de retención o percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en los cuales deben efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente. Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes. Agentes de percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y enterarlo al fisco...”



Agente de retención, es la persona individual o jurídica que al pagar o acreditar a los contribuyentes sumas gravadas, deben conservar cierta cantidad para el pago de impuestos; por otro lado agente de percepción es la persona individual o jurídica que en virtud de la ley están facultados para recibir el pago de los impuestos y trasladarlos al sujeto activo en el plazo que establece la ley o reglamento.

b) Hecho generador o hecho imponible

“El hecho imponible es la hipótesis legal condicionante tributaria, esto quiere decir que es el hecho hipotético descrito en la Ley tributaria, con una descripción que permite conocer con certeza, cuales hechos o situaciones en el momento de realizarse dan surgimiento a la Obligación Jurídico Tributaria.”¹⁸

El hecho imponible, está constituido por aquellos actos y negocios jurídicos que estar afectos al pago de impuestos. Es el supuesto jurídico de la norma jurídica tributaria, consiste en la descripción de un hecho o acto afecto y su cumplimiento trae como consecuencia la obligación tributaria.

c) Tipo impositivo

“También llamado elemento cuantificante. Es la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo está debidamente establecido en

¹⁸ Monterroso Velásquez. **Op. Cit.** Pág. 136



la Ley, y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo conocido también como tasa impositiva.”¹⁹

El tipo impositivo constituye el porcentaje en concepto de impuesto que debe pagar el sujeto pasivo al Estado, dicha cuantía debe responder a los principios de legalidad, capacidad de pago y de justicia y equidad.

d) Base impositiva

“Llamada también base imponible, puede definirse como la magnitud que resulta de la medición o valoración del hecho imponible...sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria.”²⁰

“Cifra neta que sirve para aplicar las tasas en el cálculo de un impuesto o tributo. La *base imponible* es, pues, la cantidad que ha de ser objeto del gravamen por liquidar, una vez depurada de las exenciones y deducciones legalmente autorizadas.”²¹

La base impositiva o base imponible, es la cantidad objeto de gravamen, efectuadas las deducciones legales y exenciones, sobre el cual se aplica el tipo impositivo y con ello se determina el impuesto a pagar. Un ejemplo de lo anterior lo constituye el cálculo del impuesto sobre la renta, de la renta bruta se deducen la rentas exentas, costos y gastos deducibles, costos y gastos de rentas exentas, como resultado se obtiene la renta

¹⁹ Monterroso Velásquez. **Op. Cit.** Pág. 142

²⁰ **Ibíd.** Pág. 146

²¹ Cabanellas de Torres, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental.** Pág. 47



impositiva que al multiplicarla por el tipo impositivo, se obtiene el impuesto a pagar;
fundamento legal Artículo 19 y 36 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

e) Elemento temporal

Se refiere al momento en que se lleva a cabo el hecho generador y el tiempo o plazo para efectuar el pago del impuesto, mismo que está determinado por la ley; verbigracia el Artículo 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que el período impositivo es un mes calendario, es decir que el pago del impuesto al valor agregado debe ser efectuado mensualmente.

f) Exenciones

“...hechos o situaciones descritas hipotéticamente, en la misma Ley, o en otras normas del mismo ordenamiento tributario, que tienen el efecto de neutralizar o anular la consecuencia jurídica, derivada de la configuración del hecho imponible, lo que es lo mismo el mandato de pagar el tributo.”²²

Son exenciones aquellas situaciones previstas en la ley que tiene por objeto excusar al sujeto pasivo del pago de los impuestos; y a su vez constituye límite al principio de generalidad del derecho tributario. A modo de ejemplo la Constitución Política de la República, regula en el Artículo 88, exenciones y deducciones de impuestos a las universidades del país; de igual forma la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado

²² Monterroso Velásquez. **Op. Cit.** Pág. 151



Especial para Protocolos, en el artículo 10 establece que entidades estatales y personas jurídicas están exentas del impuesto de timbre fiscal.

3.7. Impuestos específicos del Instituto Guatemalteco de Turismo

El Instituto Guatemalteco de Turismo, es una entidad descentralizada, posee patrimonio propio el cual está integrado de según el Artículo 20 de la Ley Orgánica de INGUAT: bienes propios y adquiridos por cualquier título; los ingresos originarios por la venta, uso, usufructo y arrendamiento de sus bienes; las asignaciones presupuestarias, donaciones y subvenciones; impuesto de salida del país e impuesto sobre hospedaje; así como el producto de las sanciones administrativas. La suma que adquiere INGUAT en concepto de impuestos, constituyen fondos privativos para la institución, los cuales se invierten al desarrollar las funciones que le competente.

3.7.1. Impuesto de salida del país

El impuesto de salida del país tiene su base legal en el Artículo 21 literal c de la ley citada con anterioridad, y Artículos 31 al 33 del Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de INGUAT.

Impuesto que sufraga toda persona nacional, extranjero residente o extranjero no residente, al momento de salir del territorio guatemalteco vía aérea o marítima. El tipo impositivo varía dependiendo el medio de transporte que se utilice, en el caso de transporte aéreo esta afecto al pago de treinta dólares de los Estados Unidos de

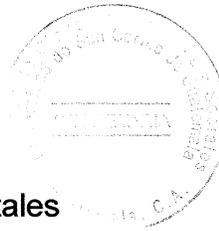


América; y si fuese vía marítima esta afecto al pago de diez dólares de los Estados Unidos de América, o bien su equivalente en moneda nacional.

Las empresas de líneas aéreas y marítimas, actúan en calidad de agente de percepción, en el sentido que perciben el impuesto y tienen la obligación de enterarlo a las cajas del Instituto Guatemalteco de Turismo, al Banco de Guatemala o bien en los bancos del sistema autorizados, dentro del plazo de diez del mes inmediato a la percepción del impuesto.

El Artículo 22 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, establece la distribución del impuesto de salida del país de la siguiente forma: a) vía aérea, corresponde a INGUAT 33%, Ministerio de Educación 32%, Dirección General de Aeronáutica Civil, Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda, 27%; Ministerio de Cultura y Deportes 4%; y Consejo Nacional de Áreas Protegidas 4%; b) vía marítima, INGUAT percibe el 75%; Ministerio de Cultura y Deportes 15% y el Consejo Nacional de Áreas Protegidas 10%.

Están exentos del pago del impuesto de salida del país, quienes se transporten en vehículos terrestres y los tripulantes de naves aéreas o marítimas. La Constitución Política de la República, en los Artículos 73, 88 y 92, establece que están exentos del pago de impuestos: los centros educativos, las universidades del país, Confederación Deportiva Autónoma de Guatemala y Comité Olímpico Guatemalteco.



Así mismo están exentos de pago de impuestos, los organismos internacionales, tales como: a) Embajadas acreditadas en Guatemala, con fundamento en los Artículos 23, 24, 28, 34 del Tratado de Viena sobre Relaciones Diplomáticas; b) Agencia Internacional para el Desarrollo, en sus siglas en inglés USAID, Artículo III, párrafo segundo, del Convenio de Cooperación entre el Gobierno de Guatemala y el Gobierno de los Estados Unidos de América; c) Organización de la Naciones Unidas, ONU; y Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura, UNESCO, base legal Artículo II, sección séptima, literal a del Convenio sobre Prerrogativas e Inmunidades de las Naciones Unidas, sus Agencias Especializadas y el Gobierno de Guatemala, entre otros.

Para gozar del beneficio de exención, es necesario presentar la solicitud misma que debe indicar la base legal en que fundamenta su petición y compete al Departamento Jurídico de INGUAT elaborar y gestionar la autorización de exoneración del impuesto de salida del país.

3.7.2. Impuesto sobre hospedaje

El huésped es el obligado al pago de este impuesto y que surge al hacer uso del servicio de hospedaje. A diferencia del impuesto de salida del país que se distribuye con otras entidades relacionadas con el sector turístico; el impuesto sobre hospedaje pertenece íntegramente al Instituto Guatemalteco de Turismo. Ambos impuestos son ingresos privativos y son invertidos en la ejecución de las funciones que competente a INGUAT.



Este impuesto surge al hacer uso de los servicios de hospedaje; el huéspedes -sujeto pasivo-, debe hacer efectivo el precio de la habitación, tarifa autorizada por INGUAT, además del pago del impuesto al valor agregado y el impuesto sobre hospedaje, mismo que está excluido de la tarifa autorizada, el tipo impositivo es 10%. El hotelero, actúa como agente de percepción, en el sentido que recibe del huésped el impuesto y está obligado a enterarlo en las cajas de INGUAT -sujeto activo-, en el Banco de Guatemala o bien en los bancos del sistema, dentro del plazo de 10 días siguientes al día de haber percibido el impuesto sobre hospedaje. Además el hotelero como contribuyente esta afecto al pago del impuesto al valor agregado y al impuesto sobre la renta.

a) Origen

El impuesto sobre hospedaje tiene su origen al emitirse el Decreto Número 1701 del Congreso de la República, Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, norma jurídica que surge bajo el amparo de la Constitución Política de la República de Guatemala de 1965, ley suprema que facultaba al Congreso en el Artículo 170: “1. Decretar, reformar y derogar leyes...3. Decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación...”, bajo estos preceptos el Congreso de la República crea el impuesto como una carga que grava el servicio de hospedaje.

La Corte de Constitucionalidad en expediente 3336-2010, sentencia de fecha 16-12-2010, en relación al impuesto de hospedaje, menciona: “...el inciso impugnado constituye una norma preconstitucional, que data de mil novecientos ochenta, por lo



que la inobservancia de elementos formales que la Constitución vigente impone al Congreso para decretar impuestos no puede afectar a los tributos válidamente decretados bajo el amparo de otro texto constitucional...”

El fragmento anterior se extrae de la sentencia de inconstitucionalidad general parcial, siendo la norma jurídica atacada el Artículo 21 literal b de la Ley Orgánica de INGUAT, por violentar los principios de legalidad en materia tributaria, principio de prohibición de doble tributación, entre otros principios. La Corte de Constitucionalidad, se pronuncia en el sentido que, la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, publicada en el Diario de Centro América el 6 de octubre de 1967, se considera ley ordinaria preconstitucional, es decir que fue emitida conforme a los preceptos de la Constitución vigente en esa época; bajo los parámetros de legalidad contenido en la referida ley suprema; por lo no es factible efectuar el control constitucional de la norma citada, observancia al principio de seguridad jurídica.

b) Base legal

El Artículo 21 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, establece: “Se decretan a favor del Instituto Guatemalteco de Turismo INGUAT los siguientes impuestos:...b) Un impuesto del diez por ciento (10%) sobre hospedaje que se cobrará sobre la tarifa excluida alimentación y otros servicios, en hoteles, moteles, campamentos, pensiones y demás centros de alojamiento, cuando la tarifa autorizada sea de dos (Q2.00) quetzales o más por día o fracción diaria. El impuesto que se establece en el presente inciso, se aplicará al usuario y no estará involucrado en las



tarifas que sobre hospedaje apruebe el INGUAT, deberá hacerse pública y no se cobrará cuando se trate de hospedaje en habitaciones o apartamentos por períodos mensuales o de treinta días consecutivos...”

El Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica de INGUAT, en el Artículo 26 transcribe el contenido del Artículo 21 literal b de la Ley Orgánica. Ahora bien el Artículo 27, prescribe: “Los hoteles y demás centros de hospedaje serán los encargados de recaudar los impuestos a que se refiere el Artículo anterior, cuyo importe deberán depositar en las cajas del INGUAT o en el Banco de Guatemala o sus Agencias, dentro de los diez días calendario siguientes a la fecha en que se hayan percibido...”; por su parte el Artículo 29, regular: “Los hoteles y establecimientos de hospedaje serán solidariamente responsables con el usuario de pago del impuesto si por cualquier causa no percibieran su importe de dicho usuario.”

De las normas jurídicas citadas, se extraen los elementos de la relación jurídico tributaria, siendo estos: a) hecho generador: hacer uso del servicio de hospedaje; b) exenciones: el servicio de hospedaje por 30 días consecutivos o en forma mensual, entre otras; c) sujeto pasivo: huésped; d) responsabilidad solidaria: la persona individual o jurídica propietaria del establecimiento de hospedaje, en caso de no haber percibido el impuesto; e) tipo impositivo: 10%. Es necesario señalar que el obligado al pago del impuesto de hospedaje es el huésped, a pesar de ello si este no efectúa el pago, en forma solidaria el hotelero debe realizar el pago y quedará como responsable ante el INGUAT, lo anterior con fundamento en el Artículo 29 del Código Tributario.



c) Determinación del impuesto

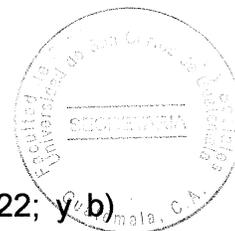
Para determinar el impuesto sobre hospedaje a pagar, si en la factura no se detallan los impuestos, el monto total se debe dividir entre 1.22, con esta operación se obtiene la base imponible, luego se multiplica la base imponible por el factor 10% y el resultado corresponde al impuesto sobre hospedaje $((\text{monto total} \div 1.22) \times 10\%)$.

Por ejemplo si la suma total es de Q150.00, para obtener la base imponible: $(Q150.00 \div 1.22 = Q122.95)$; impuesto a pagar $(Q122.95 \times 10\% = Q12.30)$, en el presente caso el hotelero debe trasladar a INGUAT la cantidad de Q12.30 en concepto de impuesto sobre hospedaje.

Si el hotelero es pequeño contribuyente, el monto de la factura se divide entre 1.10, nos da la base imponible y esta se multiplica por el factor 10%. Lo anterior se puede ejemplificar con la siguiente fórmula: $((\text{monto total} \div 1.10) \times 10\%)$.

d) Exenciones

Está exento del pago de impuesto sobre hospedaje, el servicio de hospedaje por mes o 30 días consecutivos, debiendo acreditar con el documento que establece dicha circunstancia, verbigracia contrato de arrendamiento, factura emitida por en concepto de hospedaje por mes. De igual forma están exento el pago de impuestos las entidades nacionales e internacionales señaladas en la exención de impuesto de salida del país, entre otras entidades que gozan de exención de impuestos, están: a) Cuerpo de



Bomberos Voluntarios, base legal Artículo 7 del Decreto Legislativo No. 14-22; y b) Consejo Superior Universitario Centroamericano (CSUCA), fundamento legal, Artículo VII del Acuerdo entre el Gobierno de la República de Guatemala y el Consejo Superior Universitario Centroamericano;

Para gozar de este beneficio, se debe presentar solicitud de exoneración de impuesto ante el Departamento Jurídico de INGUAT, quien analizará la petición así como los medios de prueba acompañados, y será el responsable de gestionar la autorización de exención de impuestos. El sujeto favorecido debe presentar al hotelero la carta de autorización de exención del impuesto de hospedaje y no estará afecto al pago de este impuesto.

3.8. Procedimiento de fiscalización de establecimientos de hospedaje

Con la finalidad de verificar el correcto traslado del impuesto sobre hospedaje, el Instituto Guatemalteco de Turismo, por medio de la Dirección Administrativa Financiera de INGUAT, a quien compete coordinar y verificar las actividades de fiscalización, actividad que está a cargo de la Unidad de Fiscalización y quien nombra a personeros de INGUAT para efectuar la revisión de los libros contables, duplicados de facturas y determinar si es procedente a formular los ajustes al impuesto sobre hospedaje. Se entiende por ajustes, aquella diferencia en el pago del impuesto sobre hospedaje a favor del Instituto Guatemalteco de Turismo, generado por la omisión de enterar el impuesto sobre hospedaje, o bien de enterarlo de forma parcial o irregular.



Para llevar a cabo la fiscalización, se aplica el Código Tributario, en cuanto a la determinación la obligación tributaria, con fundamento en el Artículo 1 de la ley citada; puesto que INGUAT como tal no posee normativa que regule el procedimiento de fiscalización de empresas turísticas, por lo que supletoriamente aplica la ley general y de observación obligatoria en materia tributaria.

Con fundamento en los Artículos 107, 108, 109, 127, 130, 132, 133, 135, 136, 142, 143, 144, 145, 146, 149 y 150 de la norma citada anteriormente y el manual de procedimientos de la Unidad de Fiscalización de INGUAT, se desarrolla el procedimiento de fiscalización.

3.8.1. Nombramiento de fiscalizador

Documento emitido por el jefe de la Unidad de Fiscalización, por medio del cual se designa al fiscalizador, a efecto se constituyan al establecimiento de hospedaje indicado, con el objeto de revisar los libros contables y demás documentos.

3.8.2. Aviso de fiscalización y notificación

El aviso de fiscalización, es el documento por medio del cual se le hace saber al propietario del establecimiento de hospedaje que se efectuará revisión de la documentación contable en lo relativo al impuesto sobre hospedaje; para el efecto se le solicita que en el plazo de tres días hábiles a partir de la notificación, tenga a la vista los siguientes documentos: a) libro de control de pasajeros autorizado por INGUAT; b)



recibos que acrediten el pago del impuesto sobre hospedaje; c) duplicado de facturas en orden correlativo; d) facturas, libro de servicios y ventas autorizados por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT; e) declaraciones juradas del Impuesto al Valor Agregado; f) documento que acredite la exoneración de impuesto; y g) documento que acredite el hospedaje de forma mensual o 30 días continuos.

El aviso de fiscalización, se debe notificar al contribuyente en el plazo de cinco días hábiles de haber sido emitido. Para el efecto el notificador de la Unidad de Fiscalización de la institución, debe presentarse al establecimiento de hospedaje y practicará la notificación por medio de cédula que entregará a cualquier dependiente del hotelero.

3.8.3. Cédula de determinación de ajuste, acta e informe

Dentro de los tres días hábiles siguientes a la notificación del aviso de fiscalización, el fiscalizador designado, se presentará al establecimiento de hospedaje y verificará los documentos solicitados con anterioridad, hará cruce de información con las declaraciones del impuesto al valor agregado, revisar los recibos de pago del impuesto de hospedaje, verificará el libro de control de pasajeros.

Con los datos obtenidos, calculará el impuesto del 10% sobre hospedaje y elaborará la cédula de determinación de ajuste, misma que contiene el período fiscalizado, el cual puede ser de cuatro años, según el Artículo 47 del Código Tributario; comparación de ingresos del impuesto al valor agregado, libro de ventas y servicios prestados, duplicados de facturas, con el objeto de determinar si existe ajuste a favor de INGUAT.



Acto seguido el fiscalizador levantará acta, en la que hará constar datos de identificación del contribuyente, los documentos contables que se tuvieron a la vista y cuales no; si se determina ajuste al impuesto al 10% sobre hospedaje y las sanciones correspondientes. Esta acta será signada por el fiscalizador de INGUAT y el hotelero o quien legalmente lo represente.

Dentro de los cinco días hábiles siguientes a la suscripción del acta, el fiscalizador, rendirá informe al jefe de la Unidad de Fiscalización de INGUAT e indicará el resultado de la fiscalización del establecimiento de hospedaje. Y será revisado el por el jefe de dicha unidad.

En esta fase del procedimiento, se puede verificar la siguiente incidencia: si existiere negativa a presentar los registros contables, el fiscalizador levantará acta por resistencia a la fiscalización, emitirá un segundo aviso de fiscalización y le requerirá que en el plazo de 10 días presentar la documentación solicitada. Si el contribuyente hace caso omiso al segundo aviso de fiscalización, se procederá a efectuar la fiscalización conforme a lo establecido para base presunta.

3.8.4. Audiencia, período probatorio, contrarevisión y diligencias para mejor resolver

Si resultará ajuste a favor de INGUAT, se conferirá audiencia al propietario del establecimiento de hospedaje, por el plazo de 30 días hábiles, para ejercer su derecho de defensa. Si el contribuyente lo solicitará se abrirá a prueba por el plazo 30 días



hábiles, plazo que empezará a correr a partir del sexto día de finalizado el período de audiencia. Con la documentación presentada por el hotelero, se efectuará la contrarevisión, se nombrar a un nuevo fiscalizador para que practique el examen del expediente de fiscalización y de las pruebas de descargo aportadas.

Finalizado el período de prueba y practicada la contrarevisión, de oficio o a petición del contribuyente, se señalarán diligencias para mejor resolver dentro de un plazo de 15 días hábiles, tiene por objeto traer a la vista las actuaciones, del expediente de fiscalización y pruebas, con el fin de reexaminar nuevamente las diligencias y emitir la resolución acorde al estado del expediente de fiscalización.

3.8.5. Resolución y notificación

Dentro de los 30 días siguientes de haber finalizado el período de prueba, sin haber desvanecidos los ajustes formulados por parte del hotelero, o de las diligencias para mejor resolver, la Dirección General de INGUAT, emitirá la resolución que confirma los ajuste al impuesto del 10% sobre hospedaje, la cual debe contener: a) número de resolución; b) lugar y fecha; c) nombres y apellidos completos del propietario del establecimiento de hospedaje, número de identificación tributaria, domicilio fiscal; d) indicación del impuesto y el período fiscalizado; e) consideraciones de hecho y pruebas; f) elementos que establecen la obligación tributaria; g) el detalle de los impuestos, intereses y multas; h) fundamentos de derecho; i) firma del Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo.



La resolución que confirma los ajustes al impuesto sobre hospedaje, se notificará al contribuyente dentro del plazo de 10 días; y el hotelero posee un plazo de 10 días para efectuar el pago del ajuste y multa.





CAPÍTULO IV

4. Medios de impugnación que se diligencian en el Instituto Guatemalteco de Turismo

Los medios de impugnación es un mecanismo de defensa que posee el administrado de manifestar oposición e inconformidad en contra de la resolución administrativa del Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo; para objetar el acto de decisión que afecta sus derechos, al tenor del Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes que garantizan los derechos de los administrados; tiene por objeto que el funcionario público, reexamine nuevamente las diligencias efectuadas, misma que obran en el expediente administrativo y emita nueva resolución en la cual se confirme, modifique o revoque y dejar sin efecto el acto de decisión objeto de impugnación.

4.1. Acto administrativo

Se define acto administrativo: "...declaración unilateral de voluntad de un órgano del poder público en ejercicio de la función administrativa, con efectos jurídico directos respecto de casos individuales específicos. Los efectos jurídicos de referencia se traducen en la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones en favor o a cargo de sujetos individuales específicos, o en la determinación de las condiciones



para la creación, modificación o extinción de derechos y obligaciones para un caso específico.”²³

Se entiende por acto administrativo, a aquella manifestación de voluntad unilateral de un órgano de la administración pública, como consecuencia de la aplicación de la ley y que tiene efectos jurídicos consistentes en crear, modificar, o extinguir derecho y obligaciones. En el presente caso, el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo, como máxima autoridad de la entidad rectora del turismo, es el funcionario público a quien compete emitir resoluciones previo procedimiento administrativo, verbigracia ordenar la inscripción de un establecimiento de hospedaje y autorizar tarifas de las habitaciones; sancionar a los hoteleros que no cumplan con las obligaciones contenidas en la Ley Orgánica de INGUAT y reglamentos; y principalmente confirmar ajustes al impuesto sobre hospedaje e impuesto de salida del país.

El acto administrativo está vinculado con las actividades formales del órgano de administración pública: “La actividad formal de los Organismos del Estado y de todas las organizaciones públicas se fundamenta en procedimientos, requisitos y formalidades establecidos en la Constitución, decretos, reglamentos y acuerdos. La actividad material se ejecuta en los tres Organismos del Estado y en todas las organizaciones públicas. Esta actividad es el trabajo diario, material, que se ejecuta en las oficinas públicas...se divide en: interna, externa, reglada y discrecional”²⁴

²³ <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/16.pdf>. (Consultado 10 de junio de 2018.)

²⁴ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Pág. 25

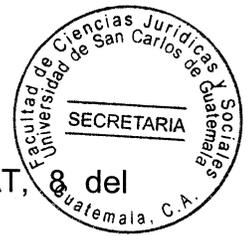


Las actividades formales y materiales que se efectúan en los organismos del Estado y entidades autónomas y descentralizadas. Las actividades formales se encuentran regladas en la Ley Orgánica, reglamentos, acuerdos; contienen los requisitos y procedimientos de cada una de las entidades estatales. Las actividades materiales, son el conjunto de las actividades propias del trabajo diario en las oficinas públicas, cabe resaltar que el autor citado clasifica esta actividad en interna, externa, reglada y discrecional.

“La actividad reglada requiere la existencia de una norma jurídica...La norma jurídica cumple dos funciones: 1) Establece competencias/funciones/atribuciones/facultades... 2) Fija límites a los funcionarios públicos. Las competencias y los límites son el obstáculo de la actividad discrecional, o sea la actividad que no se fundamenta en la norma jurídica. La norma jurídica puede acusar deficiencias, lagunas o vacíos, contradicciones o desactualizaciones que dan lugar a la discrecionalidad... La actividad discrecional se basa en la existencia de la norma jurídica en la que no hay límites o se establecen en forma defectuosa de manera que las competencias, atribuciones, funciones o facultades se ejecutan con discrecionalidad...”²⁵

Los funcionarios públicos deben encuadrar su actuar conforme a la Constitución Política de la República, leyes ordinarias y reglamentos; la inobservancia o extralimitación en el ejercicio de sus funciones y atribuciones conlleva actos administrativos ilegales y abuso de poder. En el presente caso la competencia, facultades, atribuciones del Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo, se

²⁵ **Ibid.** Pág. 25, 26



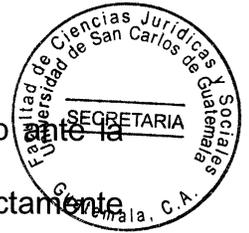
encuentran regulados en los Artículos 17 de la Ley Orgánica de INGUAT, 8 del Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica; 6 y 7 del Reglamento Orgánico Interno del INGUAT.

“La actividad administrativa es reglada cuando se determina el momento, contenido y forma de la misma. La norma jurídica específica la conducta administrativa y limita su arbitrio o libertad; no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del agente sobre la circunstancia del acto.”²⁶

Los límites de la actividad reglada, consisten en aquellos elementos de carácter temporal, de contenido y forma que evita la discrecionalidad. En cuanto al elemento temporal, las leyes señalan el término o plazo que posee el funcionario público para resolver las peticiones sometidas a su consideración. El contenido, se refiere a los requisitos formales de las peticiones o solicitudes y que se encuentran regulados en las leyes y reglamentos. La forma, es el modo como se hace constar cada una de las etapas del procedimiento administrativo, es decir de forma escrita u oral.

“...Las facultades del órgano son discrecionales cuando el orden jurídico le otorga cierta libertad para elegir entre uno y otro curso de acción, para hacer una u otra cosa o hacerla de una u otra manera. El órgano puede decidir según su leal saber y entender si debe o no actuar y, en su caso, qué medidas adoptará. En este aspecto la discrecionalidad expresa actividad de razón y buen juicio de la administración...”

²⁶ <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/16.pdf>. (Consultado 10 de junio de 2018.)



Corresponde al Organismo Legislativo decretar leyes ordinarias, sin embargo la dificultad de prever del legislador todos los actos o hechos que influyen directamente en la sociedad, da como resultado vacíos o lagunas legales. Es acá donde el funcionario público hace uso de la discrecionalidad en virtud de no existir límites en la actividad reglada –tiempo, contenido, forma-. El funcionario público debe solicitar opiniones jurídicas y dictámenes técnicos, previo a tomar una decisión. La resolución de fondo debe estar debidamente fundamentada en el bien común e interés público, observando el principio de legalidad y sujeción a la ley, conforme a los Artículos 2, 28, 152 y 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

4.2. Control directo de resoluciones administrativas

“Requisito indispensable para la existencia de una buena administración pública resulta ser su control permanente, sin el cual se corre el riesgo de que los servidores públicos a cuyo cargo está dejen de atender el interés público y se dediquen a colmar su intereses particular...La vigilancia, fiscalización o control, verificación, comprobación y evaluación de las actividades de los órganos, dependencias y servidores públicos a cuyo cargo está el manejo de fondos, valores, recursos, bienes y derechos del propio estado tiene por propósito determinar si su actuación se hizo con apego a la normativa jurídica vigente, a efecto de alcanzar los fines, objetivos y metas previstos...”²⁷

Los actos de decisión y autoridad que emitan los funcionarios públicos en ejercicio de su cargo y cumpliendo con las atribuciones legales, están sujetos a la fiscalización,

²⁷ <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/13.pdf>. (Consultado 10 de junio de 2018.)



verificación, control de diversos órganos del Estado y por parte de los administrados.

Las entidades estatales están sujetas a diversos controles, verbigracia: control legislativo que ejerce el Organismo Legislativo mediante la interpelación de Ministros de Estado o bien con la aprobación del presupuesto de ingresos y egresos del Estado; el Organismo Ejecutivo a través del veto de leyes ordinarias; el Organismo Judicial ejerce el control judicial de todos los actos de la administración pública y determinar si están apegados a las leyes, conforme el Artículo 221 de la Constitución Política de la República; y el control constitucional está a cargo de la Corte de Constitucionalidad.

De igual forma el control político a cargo del Tribunal Supremo Electoral; la fiscalización del cumplimiento y respeto de los derechos humanos a cargo del Procurador de los Derechos Humanos. Y por último el control directo que ejercen los administrados mediante la interposición de recursos administrativos, con lo que busca obtener una nueva resolución que revoque, modifique o amplíe la resolución objeto de impugnación.

4.3. Derecho de petición

El Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala, prescribe: “Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días...”



La Corte de Constitucionalidad en Gaceta 95, expediente 4349-2009, establece: “Tal precepto impone la obligación positiva al órgano administrativo ante el cual se formula la solicitud que le dé el trámite correspondiente, la resuelva –acogiéndola o denegándola – y que notifique la resolución resultante dentro de un plazo no mayor de treinta días...”

Los propietarios de empresas turísticas que consideren vulnerados sus derechos en la resolución emitida por el Director General de INGUAT, pueden presentar sus objeciones e inconformidades al tenor del Artículo 28 constitucional. El Departamento Jurídico procede a conocer la petición garantizando el derecho de defensa, Artículo 12 constitucional; y emite la resolución de fondo misma que debe estar debidamente fundamenta es decir indicar los motivos de hechos y derecho, indicando si acoge o deniega la solicitud; resolución que es signada por el Director General de la institución y posteriormente se notifica al interesado; lo anterior dentro del plazo de 30 días hábiles.

4.4. Medios de impugnación ordinarios

Son medios de impugnación ordinarios aquellos que se encuentran regulados en la ley y que son de aplicación general en las entidades autónomas y descentralizadas del Estado. La Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República de Guatemala, contiene las normas ordinarias que sirven de base en los procedimientos administrativos, es decir cada una de las etapas sucesivas y necesarias para emitir una resolución de fondo; concentra los medios de impugnación generales en las entidades autónomas y descentralizadas, como únicos medios de



impugnación en la administración pública; además prescribe el procedimiento de lo contencioso administrativo, es decir cada una de las etapas concatenadas, sucesivas que comprenden el control judicial de los actos de la administración pública.

El principio de especialidad o de aplicación de la ley especial, el cual establece que prevalecen las leyes especiales sobre las disposiciones de carácter general, es decir que en casos concretos deben aplicarse y resolver conforme a las leyes especiales; según lo establece el Artículo 13 de la Ley del Organismo Judicial.

La Ley de lo Contencioso Administrativo en los artículos 17 y 17 Bis, establece los casos de excepción de la aplicación de los recursos ordinarios, siendo estos: 1) cuando la impugnación deba conocerla un tribunal de trabajo y previsión social, al tenor del; 2) en materia administrativa laboral, es decir que las resoluciones emitidas en el Ministerio de Trabajo y Previsión Social, son objeto de impugnación mediante el recurso de revocatoria y reposición contenidos en el Artículo 275 del Código de Trabajo; y 3) en materia tributaria, el Código Tributario señala que las resoluciones emitidas por la administración tributaria, pueden ser recurridas mediante el recurso de revocatoria que lo conoce, diligencia y resuelve el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria.



4.4.1. Recurso de reposición

El reglamento de aplicación de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, en el Artículo 58, prescribe: “Contra las resoluciones del director, imponiendo sanciones, caben los recursos administrativos determinados en la ley...”

El artículo anterior señala que toda resolución proferida por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo, como acto de decisión unilateral, que imponga sanción a los propietarios de empresas turísticas, puede ser objeto de impugnación conforme a la ley general que contiene los recursos ordinarios en la administración pública –Ley de lo Contencioso Administrativo-.

El Artículo 9 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, regula: “Contra las resoluciones dictadas por los ministerios, y contra las dictadas por la autoridades administrativas superiores, individuales o colegiadas, de las entidades descentralizadas o autónomas, podrá interponerse recurso de reposición dentro de los cinco días siguientes a la notificación. El recurso se interpondrá directamente ante la autoridad recurrida...”

El Director General, es la máxima autoridad de INGUAT y le compete entre otras atribuciones, emitir resoluciones administrativas e imponer sanciones cuando los administrados infrinjan la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo y sus reglamentos; verbigracia el hecho de no estar inscrito en los registros de INGUAT, no



anotar a los huéspedes en el libro de control de pasajeros y no tener expuestas las tarifas en las habitaciones.

a) Requisitos

La persona afectada debe presentar en el despacho del Director General de INGUAT o bien en las sedes de la Delegaciones Regionales de INGUAT –cuando sea aplicable-, memorial que contiene recurso e indicar la resolución que impugna, fecha de notificación, argumentos de la impugnación y el sentido de la resolución que espera del Director General de INGUAT, lugar, fecha y firma; en observancia del principio de sencillez y poco formalista que inspiran el derecho administrativo, no requiere de auxilio del profesional del derecho, ni indicar cita de leyes en que fundamenta su petición. En cuanto al elemento de temporalidad el administrado debe interponer el recurso dentro de los cinco días siguientes de la notificación objeto de impugnación, únicamente se computan los días hábiles.

b) Diligenciamiento

El Artículo 12 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, establece: “Encontrándose los antecedentes en el órgano que deba conocer los recursos de revocatoria o reposición, se correrán las siguientes audiencias: a todas las personas que hayan manifestado interés... al órgano asesor, técnico o legal, que corresponda, según la naturaleza del expediente... Procuraduría General de la Nación. Las mencionadas audiencias se correrán en el orden anteriormente establecido.”



De igual forma el Artículo 13 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, prescribe:
“El plazo de las audiencias a que se refiere el artículo anterior será en cada caso de cinco días...”

Recibido el recurso de reposición en la Dirección General o en la Delegación Regional del Instituto Guatemalteco de Turismo, el memorial debe trasladarse al Departamento Jurídico de la institución, a quien le compete diligenciar los recursos administrativos; se solicitan los antecedentes del expediente administrativo y se examina si el memorial cumple con los presupuestos de admisibilidad y temporalidad, de ser afirmativo se emite la providencia mediante la cual se da trámite al recurso y confiere audiencia al Departamento de Fomento Turístico de INGUAT y a la Procuraduría General de la Nación, providencia que se traslada a Dirección General de INGUAT, para firma del Director General de la institución.

La providencia se notifica al recurrente, Departamento de Fomento Turístico de INGUAT, este para que haga uso del plazo de cinco días de audiencia y se pronuncien en cuanto al recurso de reposición; evacuada la audiencia, se procede a notificar providencia, se remite expediente administrativo y recurso de reposición a Procuraduría General de la Nación, a efecto que se emita opinión en el plazo de cinco días.

El Artículo 15 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, regula: “Dentro de quince días de finalizado el trámite, se dictará la resolución final, no encontrándose limitada la autoridad a lo que haya sido expresamente impugnado o cause agravio al recurrente,



sino que deberá examinar en su totalidad la juridicidad de la resolución cuestionada, pudiendo revocarla, confirmarla o modificarla.”

Si fuese necesario examinar nuevamente el expediente administrativo o bien las pruebas de descargo presentados por el recurrente, es factible señalar diligencias para mejor resolver en un plazo no mayor de 10 días, tal como prescribe el Artículo 14 de la ley citada.

Al haberse pronunciado la Procuraduría General de la Nación o bien haber transcurrido el plazo de las diligencias para mejor resolver, dentro del plazo de 15 días el Departamento Jurídico de INGUAT, debe examinar la juridicidad de lo actuado, es decir que las diligencias del expediente administrativo deben estar acorde a la ley y reglamentos y emitir la resolución de fondo debidamente fundamentada, efectuando análisis de hecho y derecho, pudiendo: 1) revocar –declarar con lugar recurso de reposición y dejar sin efecto resolución objeto de impugnación-; 2) confirmar –declarar sin lugar el recurso y ratificar resolución impugnada- y 3) modificar –declarar con o sin lugar recurso y efectuar cambios a la resolución impugnada-. La resolución de fondo se traslada al Director General de la institución para firma y posteriormente se notifica.

4.5. En materia de contrataciones del Estado

Las entidades descentralizadas y autónomas del Estado para adquirir bienes y/o servicios deben llevar a cabo los procedimientos de cotización, licitación o cualquier otra modalidad de contratación. Constituye una serie de etapas sucesivas que tienen



como resultado la suscripción de un contrato administrativo, como acuerdo de voluntades por medio del cual se crea, modifica o extinguen obligaciones recíprocas y que tiene por objeto la prestación de un bien o servicio para satisfacer las necesidades de la sociedad.

En materia de contrataciones la autoridad superior administrativa es el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo y le compete nombrar a los miembros de las juntas de cotización, juntas de licitación y juntas de calificación; previo dictamen técnico y jurídico debe aprobar las bases de los eventos de cotización y licitación; aprobar o improbar lo resuelto por las juntas; y adjudicar el evento al oferente que cumpla con las especificaciones técnicas y que convenga a los intereses de la institución.

Artículo 101 de la Ley de Contrataciones del Estado, prescribe: “Únicamente para los casos de contratación pública que provengan de la aplicación de la presente ley, se interpondrán los recursos que anteceden dentro de los diez (10) días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución respectiva. Para efectos de requisitos de la solicitud, trámite y diligenciamiento, se estará a lo dispuesto en la Ley de lo Contencioso Administrativo que se aplicará supletoriamente en este materia...”

El oferente que no esté conforme con la resolución que contiene aprobación de adjudicación emitida por el Director General de INGUAT, debe presentar su recurso de reposición dentro del plazo de 10 días hábiles contados a partir de la notificación de la adjudicación. En cuanto al diligenciamiento de la impugnación el Departamento Jurídico de la institución debe observar las disposiciones de la Ley de lo Contencioso



Administrativo, en ese sentido se confieren audiencia a los demás oferentes, a la unidad solicitante –Departamento Administrativo, Departamento de Planeamiento Turístico, entre otros- y por último a la Procuraduría General de la Nación; si se considera necesario se señalan diligencias para mejor resolver en un plazo de 10 días y posteriormente de emite la resolución de fondo dentro de los 15 días hábiles siguientes.

Al estar resuelto el recurso de reposición, si fuera el caso, se procede a la suscripción del contrato administrativo dentro de los 10 días siguientes a la notificación y compete al Subdirector General del Instituto Guatemalteco de Turismo la suscripción del contrato administrativo.

4.6. En materia laboral

En aplicación del principio de especialidad y la excepción de aplicación de la Ley de lo Contencioso Administrativo en materia laboral, en contra de la resolución que afecte los derechos de los trabajadores, procede el recurso de reposición el cual se diligencia conforme al Reglamento de Relaciones Laborales del Instituto Guatemalteco de Turismo y el Pacto Colectivo de Condiciones de Trabajo de la institución.

En contra de la resolución emitida por el Director General de INGUAT, en la cual se sancione al trabajador –amonestación verbal, amonestación escrita, suspensión del trabajo sin goce de salario-, este podrá interponer recurso de reposición, el cual se diligencia conforme al Pacto Colectivo de Condiciones de Trabajo, Artículo 50, el cual se resume: 1) Plazo: el trabajador tiene cinco días hábiles siguiente a la notificación



para presentar su impugnación; 2) el Director General confiere audiencia por cinco días al recurrente para que haga uso del recurso y ofrezca medios de prueba; 3) el Director General abrirá a prueba por 10 días y transcurrido dicho plazo emitida la resolución de fondo en cinco días.

Si el trabajador no está conforme con lo resuelto por el Director General de INGUAT, puede apelar la decisión ante el Director de la Oficina Nacional del Servicio Civil.

4.7. En materia tributaria

En cuanto a la impugnación de las resoluciones administrativas que declara firmes los ajustes al impuesto sobre hospedaje, por tratarse de impuesto y siendo otra de las excepciones de la aplicación de la Ley de lo Contencioso Administrativo, se aplica la ley general en materia tributaria, puesto que la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo y reglamento de aplicación –donde nace la relación jurídico tributaria- no contiene recurso alguno en contra de la de dicha resolución.

El Artículo 1 del Código Tributario, establece: “Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado...También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.”



El Código Tributario contiene los derechos del Estado como acreedor de los impuestos, los derechos y obligaciones del contribuyente, responsable, sujeto de retención o de percepción; el procedimiento de determinación de la obligación jurídico tributaria; medios de impugnación; control judicial de los actos administrativos –juicio contencioso administrativo en materia tributaria-; y la vía que posee el Estado para reclamar el pago de los impuestos –juicio económico coactivo-; al tenor del artículo citado se aplicará supletoriamente, es decir que ante las carencias de las normas especiales que regulen impuestos específicos a favor de entidades descentralizadas y autónomas, el Código Tributario suplirá todas esas falencias garantizando los derechos del sujeto acreedor de los impuestos y el derecho de defensa del sujeto pasivo del impuesto.

El administrado inconforme con la resolución emitida por el Director General de INGUAT, que declarar firmes los ajustes efectuados al impuesto de hospedaje, es decir que el hotelero no logro desvanecer la suma en concepto de impuesto sobre hospedaje percibido sin haberlo trasladado a las cajas de INGUAT; puede hacer uso del recurso administrativo contenido en la ley de la materia -Código Tributario-.

CAPÍTULO V



5. Violación al debido proceso al no haber regulación legal para el trámite del recurso administrativo en contra la resolución que declara firmes los ajustes al impuesto sobre hospedaje que percibe el Instituto Guatemalteco de Turismo.

Se define violación: “Infracción, quebrantamiento o transgresión de ley o mandato.”²⁸

El Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, preceptúa: “La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido...”

Dentro de las normas generales de aplicación, la Ley del Organismo Judicial, en el Artículo 16, prescribe: “Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y pre establecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos.”

²⁸ Cabanellas de Torres. **Op. Cit.** Pág. 399



De los anteriores preceptos legales se extrae que el derecho al debido proceso o derecho de defensa es un derecho fundamental catalogado como derecho humano de primera generación, garantía que le asiste a las personas por el solo por el hecho de ser personas; de lo anterior se concluye que toda persona civilmente capaz puede hacer valer sus derechos en juicio y/o procedimiento administrativo. En cuanto a los menores de edad y personas jurídicas éstas ejercen sus derechos por medio de su representante legal.

El debido proceso o derecho de defensa entonces constituye la forma de defensa de los particulares ante los actos de la administración pública, pues en todo procedimiento los administrados deben ser notificados, es decir se les debe comunicar el contenido de las providencias de trámite y resoluciones por las formas legales de notificación o bien siendo citados a comparecer ante la autoridad competente y ofrecer sus medios de prueba para probar sus aseveraciones y obtener una resolución apegada a derecho. En el supuesto que lo resuelto, vulnere sus derechos, el administrado tiene la facultad de impugnar la resolución que le afecta, ante el mismo funcionario o ante la autoridad superior del órgano administrativo, con lo que busca que se examine en su totalidad la juridicidad de la resolución cuestionada y obtener un nuevo pronunciamiento que revoque, confirme o modifique lo resuelto.

Si el administrado aun considera que persiste vulneración a sus derechos, puede plantear juicio contencioso administrativo ante un Tribunal de lo Contencioso Administrativo, cuya función constitucional es ser contralor de la juridicidad de la administración pública y como consecuencia de ello obtener una sentencia apegada a



derecho. Derivado de la tutela judicial que le asiste el administrado puede todavía solicitar la revisión de lo resuelto a través del planteamiento del recurso de casación, recurso tramitado y resuelto por la Cámara Civil de la Corte Suprema de Justicia.

Como puede observarse desde la vía administrativa, la Constitución Política y demás leyes, confieren al administrado los mecanismos para salvaguardar sus derechos hasta llegar a obtener el pronunciamiento apegado a derecho, tales acciones fortalecen el efectivo ejercicio del derecho de defensa y debido proceso.

La Corte de Constitucionalidad en Gaceta 94, expedientes acumulados 1836-2009 y 1846-2009, sentencia de fecha 18 de noviembre de 2009, con relación al derecho al debido proceso, resolvió de la siguiente forma: "El derecho al debido proceso legal reconocido en la Constitución Política de la República permite a la persona, individual o jurídica, el acceso a los procedimientos de orden judicial o administrativo establecidos por la ley, por cuyo medio se le permita ejercer su libertad de acción, comparecer ante autoridad competente, seguir los procedimientos y etapas previstos, aportar y redargüir probanza, alegar intereses y, en su momento, obtener una resolución fundada en ley. Asimismo, la posibilidad de impugnar lo resuelto y atenerse a la firmeza de las actuaciones."

El presente trabajo de investigación, está relacionado con el impuesto de hospedaje que percibe el INGUAT de conformidad con su Ley Orgánica, Decreto 1701 del Congreso de la República, así como el procedimiento de recaudación de dicho impuesto.



Según dicha normativa en el Artículo 21 preceptúa: “Se decretan a favor del Instituto Guatemalteco de Turismo INGUAT los siguientes impuestos: (...) b) Un impuesto del diez por ciento (10%) sobre hospedaje que se cobrará sobre la tarifa excluida alimentación y otros servicios, en hoteles, moteles, campamentos, pensiones y dos más centros de alojamiento, cuando la tarifa autorizada sea de dos quetzales o más por día o fracción diaria (...) El impuesto(...) se aplicará al usuario y no estará involucrado en las tarifas que sobre hospedaje apruebe el INGUAT(...) El impuesto a que se refiere este inciso se satisfará y recaudará conforme disposición a reglamentación del INGUAT (...)”

La máxima autoridad de dicha entidad, es el Director General y sus resoluciones, en materia tributaria, son revisadas a través del recurso de reposición, cuyo trámite y diligenciamiento debe ser resuelto por regulación contenida en el Código Tributario por lo dispuesto en el Artículo 17 Bis de la Ley de lo Contencioso Administrativo: “Se exceptúa en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la presente ley, para la sustanciación de los recursos de Reposición y Revocatoria, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos por el Código de Trabajo y Código Tributario, respectivamente. ” Sin embargo el Artículo aplicable del Código Tributario, fue derogado por la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Como se puede observar el legislador no anticipó los efectos jurídicos provocados al derogar el Artículo 158 del Código Tributario que contenía el trámite y diligenciamiento del recurso de reposición, toda vez que la Ley de lo Contencioso Administrativo excluye



su aplicación en asuntos de materia tributaria, según las reformas introducidas únicamente se modificó lo relacionado al recurso de revocatoria y la creación del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, disposiciones que no pueden aplicarse a los asuntos relacionados con el Instituto Guatemalteco de Turismo en virtud que no existe subordinación alguna entre esta entidad y la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, ya que son órganos de la administración pública creados con distintas finalidades y funciones.

Para ejemplificar lo anterior es necesario mencionar que si bien la SAT es una entidad descentralizada, con patrimonio propio y personalidad jurídica, encargada de recaudar, controlar, fiscalizar todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, INGUAT es una entidad descentralizada, con patrimonio propio, personalidad jurídica, que tiene por objeto promover y fomentar el turismo interno y receptivo; además es el sujeto activo (acreedor) del impuesto del diez por ciento (10%) de hospedaje.

Cabe mencionar que el impuesto sobre hospedaje tiene la característica de ser preconstitucional, es decir que nació a la vida jurídica previo a la actual Constitución Política de la República, bajo los principios y procedimiento de la Constitución Política de la República de 1965.

Para resolver la ausencia del vacío legal es preciso analizar las siguientes disposiciones legales:



El Código Tributario en el Artículo 4 establece los parámetros de interpretación de la ley tributaria así: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.” Por su parte el Artículo 5 de la ley citada, señala: “En los casos de falta, obscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.”

Por su parte la Ley del Organismo Judicial en el Artículo 10, dispone: “Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. Cuando una ley es clara, no se desatenderá su tenor literal con el pretexto de consultar su espíritu. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma, se podrán aclarar, atendiendo al orden siguiente: a) A la finalidad y al espíritu de la misma; b) A la historia fidedigna de su institución; c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; d) al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.”

El Artículo 7 del Código Tributario, establece: “La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes: (...)
5. Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la



Administración Tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir (...)"

Al tenor de los artículos citados, existe vulneración al derecho del debido proceso puesto que no hay regulación legal que desarrolle el recurso administrativo en contra de la resolución proferida por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo, mediante la cual confirma los ajustes formulados al impuesto sobre hospedaje; no es viable aplicar el Código Tributario en cuanto al recurso de revocatoria, en virtud que de la interpretación gramatical o literal de los Artículos 154, 155, 156, 157 y 159 de la ley citada, se extrae que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero conoce y resuelve los recursos administrativos que suscitan exclusiva en la Superintendencia de Administración Tributaria; no siendo aplicable en el presente asunto pues no existe subordinación entre el ente rector del turismo y la entidad recaudadora de impuestos.

El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, fue creado bajo el modelo de justicia retenida, siendo la máxima autoridad en materia de impugnaciones (tributaria y aduanera) dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejerce el control directo de las resoluciones de fondo que vulneren los derechos del administrado y pone fin a la vía administrativa. La importancia de agotar la fase de impugnaciones consiste en dar lugar a la vía judicial mediante el juicio contencioso administrativo. El Organismo Judicial, por medio del Tribunal de lo Contencioso Administrativo y sus respectivas salas, por mandato constitucional le compete ejercer el control de juridicidad de la administración pública.



Se vulnera el derecho al debido proceso y derecho de defensa, al no estar regulado medio de impugnación alguno contra la resolución que confirma los ajustes al impuesto sobre hospedaje, no es posible agotar la vía administrativa y como consecuencia tampoco sería posible plantear el juicio contencioso administrativo tributario y ejercer el control de la juridicidad del procedimiento de fiscalización del establecimiento de hospedaje a cargo de la Unidad de Fiscalización de INGUAT y de resolución emanada por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo.

5.1. Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero

El Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria, publicado en el Diario de Centro América con fecha 23 de agosto de 2016, fue emitido con la finalidad de actualizar las instituciones de derecho en materia fiscal, aduanera y tributaria, contiene reformas a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, fortalece las funciones del Directorio de la SAT y entre otros crea el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, como órgano a quien compete ejercer el control de los actos de la SAT; para garantizar la transparencia y probidad del ente fiscalizador crea la dependencia de investigaciones internas que tiene por objeto investigar a los funcionarios y empleados de la SAT.

El Artículo 21 bis de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y sus reformas, establece: “Se crea el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero como el órgano colegiado que en calidad de autoridad superior le



corresponde con exclusividad las competencias siguientes: a) Conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que por disposición del Código Tributario...sean de su competencia, y de las demás leyes y reglamentos aplicables; b) Ordenar el diligenciamiento de pruebas periciales necesarias para el conocimiento o mejor apreciación de los hechos...así como medidas o diligencias para mejor resolver... Las resoluciones...darán por finalizada la vía administrativa y causarán estado, para los efectos de usar la vía contencioso administrativa.”

El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero es el órgano colegiado, considerado autoridad superior de la SAT a quien competen con exclusividad conocer, tramitar y resolver todas las impugnaciones en materia tributaria y aduanera; cuyo pronunciamiento dará por agotada la vía administrativa y causará estado.

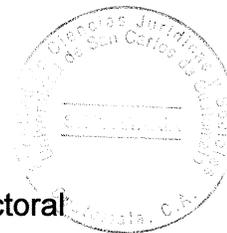
El Artículo 21 ter de la Ley Orgánica de la SAT y sus reformas, prescribe: “Para el cumplimiento de sus funciones, el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero se podrá constituir en Tribunal Administrativo Tributario o Tribunal Administrativo Aduanero, según le corresponda por el tipo de impugnaciones que deberá resolver...está integrado por diez miembros...en materia tributaria...se integrará con cinco miembros especialistas en materia tributaria...Son requisitos para integrar el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero: a) Ser guatemalteco; b) Ser mayor de treinta años...e) Ser profesional universitario, colegiado activo; f) Haber ejercido la profesión por lo menos cinco años; g) Acreditar experiencia de por lo menos cinco años, en materia tributaria o aduanera...”



Asimismo el Artículo 21 quater de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece: “Los miembros del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero serán nombrados por el Directorio, previo concurso público por oposición...Ejercerán el cargo por un período de ocho años y podrán reelegirse una sola vez...En caso de renuncia, remoción o ausencia definitiva...el Directorio elegirá a un nuevo miembro siguiendo el procedimiento de nominación...Los miembros del Tribunal...serán removidos el Directorio por...a) Cometer actos fraudulentos, ilegales o evidentemente opuestos a las funciones o los intereses de la SAT...f) Postularse como candidato para un cargo de elección popular;...h) Actuar deliberadamente con abuso o desviación de sus funciones...”

El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, está integrado por 10 miembros especialistas en materia tributaria y aduanera; podrá constituirse como Tribunal Administrativo Tributario o bien Tribunal Administrativo Aduanero, según corresponda. Para ser miembro del tribunal se requiere: ser guatemalteco, mayor de 30 años, profesional universitario, colegiado activo y haber ejercido la profesión por cinco años; los miembros del tribunal son nombrados por el Directorio de la SAT previo concurso por oposición; serán nombrados para un período de ocho años, pudiendo ser reelectos una sola vez por el mismo período.

En caso de renuncia, remoción o ausencia definitiva corresponde al Directorio de la SAT elegir al nuevo miembro previo concurso por oposición. Los miembros del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, serán removidos de su cargo por el Directorio de la SAT en los siguientes casos: ejecutar actos contrarios a los intereses de la SAT



mediante manifiesto abuso de poder o desviación; y participar en contienda electoral para ocupar cargo público.

En materia no tributario o aduanera, proceden los recursos ordinarios contenidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo y los conoce, diligencia y resuelve el Superintendente de la SAT, tal como regula el Artículo 45 segundo párrafo de la Ley Orgánica de la SAT.

5.2. Recurso de revocatoria en materia tributaria

El Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y Gobernanza de la Superintendencia de la Administración Tributaria, en el Libro III del Decreto Número 37-2016, introduce reformas al Código Tributario en relación a los derechos y las obligaciones de los contribuyentes; regula del procedimiento para solicitar información financiera de posean las entidades supervisadas por la Superintendencia de Bancos; en materia de impugnaciones actualmente se encuentra regulado como único recurso administrativo en materia tributaria el recurso de revocatoria y establece que competente al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, conocer, tramitar y resolver; y deroga el Artículo 158 mismo que contenía el recurso de reposición.

El presente decreto entró en vigencia paulatinamente, en relación al recurso de revocatoria está vigente al haberse nombrado, juramentado y tomado posesión en el



cargo de los miembros del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, lo cual tuvo lugar el 28 de noviembre de 2016.

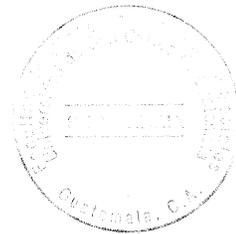
5.2.1. Procedimiento

El Código Tributario en los Artículos 144, 154, 155, 156 y 157 contiene los presupuestos de admisión, temporalidad, forma y contenido del recurso de revocatoria, el procedimiento en el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la SAT.

a) Presentación

El administrado que considere vulnerados sus derechos en virtud de resolución proferida por la autoridad competente de la SAT en materia tributaria, puede oponerse y presentar recurso de revocatoria por escrito ante el funcionario que emitió la misma, dentro de los 10 días siguientes de la notificación.

Los artículos citados no indican los requisitos que deben contener el escrito de revocatoria, pero se entiende que se deben señalar los siguientes: a) autoridad a quien se dirige; b) nombre del interesado y demás generales de ley; c) lugar para recibir notificaciones; d) identificar la resolución objeto de impugnación, así como la fecha de notificación; e) relación de hechos; f) medios de prueba; g) peticiones; h) Lugar y fecha; i) Firma.



b) Admisión y elevación de actuaciones

El funcionario se limitará a admitir o no para su trámite el recurso de revocatoria; si en caso admitiera el recurso, elevara todas las actuaciones al Tribunal Administrativo y Tributario de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de cinco días hábiles.

Ocurso:

Si el funcionario no admite para su trámite el recurso de revocatoria, emitirá resolución debidamente razonada e indicando los motivos de la denegatoria.

En este caso el interesado puede acudir mediante ocurso ante el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero dentro del plazo de tres días siguientes a la notificación de la negativa. El Tribunal, remitirá el ocurso al funcionario que no admitió el recurso de revocatoria, le requerirá informe y expediente en el plazo perentorio de cinco días.

El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, resolverá con lugar el ocurso si no encuentra razones que hagan posible su admisión y entrará a conocer el recurso de revocatoria.



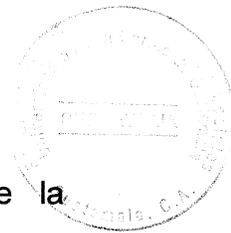
c) Resolución

El Tribunal debe emitir su resolución dentro del plazo de 30 días hábiles siguientes a la recepción del expediente; pudiendo rechazar, confirmar, revocar, modificar o anular lo actuado. Si fuese necesario se ordenará diligencia para mejor resolver dentro del plazo de 15 días y ese plazo se considerará adicional para efecto de emitir su pronunciamiento.

Silencio administrativo: Si los miembros del tribunal no emiten resolución final dentro el plazo de 30 días que establece la ley, el administrado podrá dar por agotada la vía administrativa y por resuelto desfavorable, a efecto de acudir ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

5.3. Falta de regulación de medio de impugnación idóneo en contra de la resolución que declara firmes los ajustes al impuesto sobre hospedaje.

El hotelero puede solicitar con fundamento en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República que la resolución proferida por el Director General de INGUAT, se analice y se re-examinen las actuaciones que obran en el expediente de fiscalización a efecto de obtener pronunciamiento que deje sin efecto o bien modifique la resolución que declara firmes los ajuste al impuesto sobre hospedaje. El Director General entra a conocer la petición a través del Departamento Jurídico, sin embargo del hecho de fundamentarse en la ley constitucional, no confiere los efectos del recurso administrativo, es decir con ello no se agota la vía administrativa.



Con las reformas efectuadas al Código Tributario y la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, no es viable acoger el recurso de revocatoria regulado en la ley de la materia tributaria pues no hay nexo o subordinación alguna entre el Instituto Guatemalteco de Turismo, sujeto acreedor del impuesto sobre hospedaje y la Superintendencia de Administración Tributaria.

El recurso de revocatoria es un recurso de alzada que procede contra todas aquellas resoluciones emitidas por funcionario que tenga superior jerárquico dentro de la misma entidad autónoma o descentralizada.

En el presente caso no ocurre este supuesto con relación al Instituto Guatemalteco de Turismo, siendo la máxima autoridad el Director General a quien compete previo procedimiento de fiscalización, emitir la resolución de fondo en la cual declara firmes los ajustes al impuesto sobre hospedaje, es decir que existe una suma favorable para la institución en ese concepto.

El recurso de revocatoria, no es idóneo, a pesar de estar regulado en la ley de la materia por tratarse de impuestos, por lo siguiente: a) Las resoluciones emitidas por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo no puede ser revisadas la Superintendencia de Administración Tributaria, pues no se cumple con el presupuesto relativo al órgano competente para conocer el recurso administrativo, ambas instituciones se encuentra en el mismo nivel jerárquico por ser entidades descentralizadas, por lo que no existe revisión jerárquica del acto impugnado; y b) El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración



Tributaria, única y exclusivamente conoce las impugnaciones que surjan dentro de la misma entidad, siempre y cuando sean en materia tributaria y/o aduanero.

Por otro lado, la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo, no regula medio de impugnación alguno contra de los actos de decisión del Director General; por el contrario el Reglamento de Aplicación de la Ley antes citada en el Artículo 58, se limita a indicar que contra todas las resoluciones que impongan multa a los administrados, pueden ser objetadas por medio de los recursos administrativos que regulan las leyes.

Por lo anterior no existe mecanismo de defensa y el hotelero se ve imposibilitado para ejercer el control directo de la resolución proferida por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo y como consecuencia plantear el juicio contencioso administrativo tributario.

Si el hotelero no impugna la resolución, está se considera consentida y causa firmeza, es decir que si transcurrido el plazo que confiera la ley para presentar el recurso administrativo correspondiente y no lo hiciere, el afectado acepta tácitamente lo resuelto por el Director General del Instituto Guatemalteco, por lo que no podrá objetar el contenido de forma y fondo de la resolución y se obliga a hacer efectivo el pago del impuesto de hospedaje retenido y no trasladado a las cajas de INGUAT en el plazo de 10 días; bajo apercibimiento de ser ejecutarlo en la vía económica coactiva en el supuesto no pagaré los ajustes formulados.



5.4. Solución a la falta de medio de impugnación idóneo

La Constitución Política de la República de Guatemala garantiza el derecho al debido proceso y derecho de defensa, al tenor del Artículo 12 de la ley constitucional; todo acto de la administración pública que vulnere los derechos del particular, puede ser objetado mediante los recursos administrativos o medios de impugnación, en virtud del cual se ataca el contenido o fondo de la resolución final; a esta etapa se le conoce como vía administrativa y constituye requisito fundamental para plantear el juicio contencioso administrativo. Por lo anterior, el hotelero debe contar con un mecanismo de defensa, no solo para manifestar su inconformidad con lo resuelto por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, sino también para agotar la vía administrativa y de esa forma poder presentar su demanda contenciosa administrativa.

5.4.1. Aplicación de la Ley de lo Contencioso Administrativo

La Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96 del Congreso de la República, publicada el 20 de diciembre de 1996 en el Diario de Centro América, ley ordinaria que surge para garantizar el debido proceso y derecho de defensa de los administrados, contiene los medios de impugnación ordinarios en toda la administración pública, es decir en las entidades autónomas y descentralizada, siendo estos el recurso de revocatoria y recurso de reposición.



El Artículo 17 Bis de la Ley de lo Contencioso Administrativo, contiene los casos de excepción de aplicación de la ley general en materia de impugnaciones, es el caso de los recursos en materia de trabajo y tributaria; esto en aplicación del principio de especialidad, el cual establece que prevalecen las normas especiales sobre la ley general.

La ley citada establece que en materia tributaria se debe aplicar las normas del Código Tributario, además por ser una rama de la ciencia del Derecho que posee sus propios principios, instituciones jurídicas y procedimientos.

Sin embargo al analizar el apartado relativo a los medios de impugnación en la ley tributaria y por lo expuesto en este capítulo en relación al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, se establece que no factible aplicar la normativa del Código Tributario; el texto de la norma no es compatible con la normativa del Instituto Guatemalteco de Turismo.

La resolución proferida por el Director General del INGUAT mediante la cual declara firmes los ajustes al impuesto de hospedaje, no puede ser revisada por autoridad distinta a quien emitió la resolución salvo lo relativo al juicio contencioso administrativo, donde se examina la juridicidad de lo actuado en el procedimiento de fiscalización al establecimiento de hospedaje.

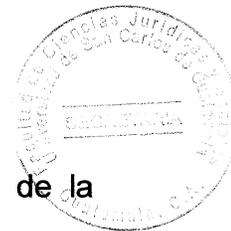
La Corte de Constitucionalidad en sentencia proferida en el expediente 476-2015 de fecha 26 de noviembre de 2015, preceptúa: "...el principio de seguridad jurídica que



consiste, esencialmente, en la confianza que tiene el ciudadano hacia el ordenamiento jurídico de un Estado de Derecho...sistema establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que sólo se aplican a conductas posteriores y no previas a su vigencia...abarca el conocimiento que tienen los sujetos en cuanto a la ley que regirá la tramitación de tanto los procesos administrativos o judiciales ya que los sujetos de derecho deben poder desenvolverse con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos y del marco regulatorio que los rige.”

Asimismo la Corte de Constitucionalidad en expediente 678-2009, sentencia de fecha 11 de junio de 2009, establece: “La función administrativa de las autoridades debe fundamentarse ineludiblemente en la aplicación de las leyes en armonía con los principios que rigen el debido proceso y protegen el derecho de defensa de las personas dentro del ámbito administrativo. Tales principios propician la rapidez, la falta de formalismos, la sencillez, economía y eficacia del trámite y la resolución, tal como lo contempla el artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, garante de los derechos de los administrados que tiende a asegurar la efectiva tutela de la defensa de los ciudadanos, mediante el ejercicio del derecho de petición y la interposición de los recursos administrativos que la misma ley establece.”

El Artículo 10 de la Ley del Organismo Judicial, prescribe: “Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras, a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales...El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes de la misma, se



podrán aclarar, atendiendo al orden siguiente: a) A la finalidad y al espíritu de la misma...”

El Estado de Guatemala debe garantizar la seguridad jurídica de los actos de la administración pública, en la presente investigación atendiendo a los principios que informan el procedimiento administrativo y la finalidad de la Ley de lo Contencioso Administrativo, misma que asegurar el debido proceso y derecho de defensa de los particulares ante la administración pública; en ausencia de ley especial que garantice el derecho de defensa en contra de la resolución que confirma el ajuste al impuesto sobre hospedaje, se considera necesario aplicar la Ley de lo Contencioso Administrativo, como ley general, de observancia obligatoria, con ámbito territorial de aplicación en toda la República y que contiene los únicos recursos administrativos en todas las entidades autónomas o descentralizadas.

De igual manera se pronuncia la Corte de Constitucionalidad en expediente número 2391-2010, sentencia de fecha 12 de agosto de 2010: “...el derecho constitucional a ser juzgado conforme un debido proceso consiste en que el juzgador observe todas las normas relativas a la tramitación de procesos y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga fin del modo más rápido posible a la situación de incertidumbre que conoce el órgano competente, teniendo el derecho a que dicha decisión pueda ser recurrida, de manera que puede ser revisada por el mismo tribunal que la dictó o en su caso por un tribunal superior.”



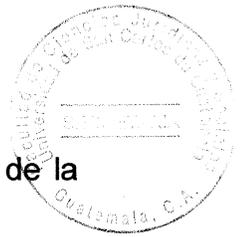
La Dirección General, por ser la autoridad superior de INGUAT y a quien compete emitir la resolución que declara firmes los ajuste al impuesto de hospedaje, en aras de brindar seguridad jurídica al procedimiento de fiscalización de establecimientos de hospedaje y garantizar el debido proceso, debe conocer el recurso de reposición conforme a la Ley de lo Contencioso Administración.

Al aplicar la ley citada para tramitar y resolver el recurso de reposición, se dota de un mecanismo o medio de defensa al hotelero que considera vulnerado sus derechos, además confiere certeza jurídica a los actos efectuados por la Unidad de Fiscalización; ejerciendo el control directo y de esa forma agotar la vía administrativa y poder interponer demanda contenciosa administrativa, siempre y cuando la resolución de final sea contraria a los intereses del hotelero.

En la República de Guatemala, deben existir normas jurídicas que garanticen el derecho de defensa de los particulares para revestir de seguridad jurídica a todo acto de administración pública; y es que toda decisión proferida por del Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo, está sujeta no solo a los medios de impugnación ordinarios, sino también a estudio de legalidad y juridicidad por parte del Tribunal de lo Contencioso Administrativo; lo resuelto por dicho tribunal está sujeto al medio extraordinario de impugnación –Casación- ante la Cámara Civil del Organismo Judicial.

Si al resolver la Cámara Civil, aún continua el agravio para el particular, este al haber agotado todos los mecanismos de defensa ordinarios y extraordinarios, puede acudir a la Corte de Constitucionalidad, para solicitar la restauración de los derechos vulnerados

a través de la acción constitucional de Amparo, como establece el Artículo 265 de la Constitución Política de la República de Guatemala y la ley de la materia.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA



La investigación tiene su origen al haberse derogado el recurso de reposición, Artículo 158 del Código Tributario; existe vacío legal en el sentido que no existe medio de impugnación al hotelero para oponerse a la resolución proferida por el Director General del Instituto Guatemalteco de Turismo mediante la cual confirma el ajuste formulado al impuesto sobre hospedaje. La Ley de lo Contencioso Administrativo, nos remite al Código Tributario para diligenciar los recursos administrativos en dicha materia. El problema surge al derogarse el recurso de reposición y conferirle competencia exclusiva al Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero de la Superintendencia de Administración Tributaria, para conocer los recursos en materia tributaria y aduanera que surjan exclusivamente en dicha institución.

Para resolver dicha problemática, es necesario aplicar por integración la Ley de lo Contencioso Administrativo, a pesar de la excepción expresa de la ley, por no existir recurso idóneo en la ley de la materia para que el hotelero impugne la resolución final que deriva del procedimiento de fiscalización y que afecta sus derechos. Siendo factible interponer recurso de reposición y al entrar a conocer la Dirección General admita para su trámite y confiera audiencia a Auditoría Interna y posteriormente a la Procuraduría General de la Nación y con ello proceda a emitir la resolución que confirme, modifique o revoque los ajustes formulados al impuesto sobre hospedaje, con lo cual se da por agotada la vía administrativa.





BIBLIOGRAFÍA

- ALVEÑO OVANDO, Marco Aurelio. **Derecho tributario guatemalteco. Parte general.** Guatemala: 2ª. Edición. Ediciones Santillana, 2015.
- CABANELLAS DE TORRES, Guillermo. **Diccionario jurídico elemental.** Argentina: 17ª. Edición. Editorial Heliasta, 2005.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo.** Guatemala: 26ª. Edición. Ed. Impresiones Gráficas, 2017.
- CISNEROS FARÍAS, Germán; Jorge Fernández Ruiz, Miguel Alejandro López Olvera. **Control de la administración pública. Segundo Congreso Iberoamericano de derecho administrativo.** México: (s.e.) 2007. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/13.pdf>. (Consultado 10 de junio de 2018).
- Congreso de la República de Guatemala. https://www.congreso.gob.gt/iniciativa-de-ley-general/?fecha_i=&fecha_f=&palabra=INGUAT&ponente=&diputado=&numero=&comision=&tipo=&order=. (Consultado 10 de agosto de 2018).
- Fundación Tomás Moro. **Diccionario jurídico Espasa.** España: Editorial Espasa Calpe, 2007.
- FERNÁNDEZ RUIZ, Jorge. **Derecho administrativo.** México: 1ª. Edición. (s.e.) 2016. <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4455/16.pdf> (Consultado 10 de junio de 2018).
- Instituto Guatemalteco de Turismo. <http://www.inguat.gob.gt/que-es-inguat.php> (Consultado: 18 de marzo de 2018).
- Instituto Guatemalteco de Turismo. **Plan Maestro de turismo sostenible de Guatemala 2015-2025.** Guatemala: 2ª. Edición
- MENÉNDEZ OCHOA, Ángel Estuardo. **Diplomado en actualización tributaria. Derecho constitucional tributario.** <https://portal.sat.gob.gt/portal/orientacion-legal/> (Consultado 15 de abril de 2018).
- MONTERROSO VELÁSQUEZ, Gladys Elizabeth. **Fundamentos tributarios. Sistema tributario de la república de Guatemala.** Guatemala: 3ª Edición. Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2009.



Organización Mundial del Turismo. **Entender el turismo. Glosario básico.** <http://media.unwto.org/es/content/entender-el-turismo-glosario-basico>. (Consultado: 19 de marzo de 2018).

Real Academia Española. **Diccionario de la lengua española.** España: 23ª. Edición. (s.e.), 2017. <http://dle.rae.es/?id=acTMDJZ> (Consultado: 04 de abril de 2018).

Legislación:

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

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala, 1965.

Convención de Viena sobre Relaciones Diplomáticas. Organización de la Naciones Unidas, 1961.

Ley de Turismo. Decreto Número 861 del Congreso de la República de Guatemala, 1951.

Ley de Turismo. Decreto Número 1497, Congreso de la República de Guatemala, 1961.

Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo. Decreto Número 1701, Congreso de la República de Guatemala, 1967.

Código de Comercio. Decreto Número 2-70 del Congreso de la República de Guatemala, 1970.

Ley del Organismo Judicial. Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, 1989.

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

Ley del Impuesto Sobre la Renta. Decreto Número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley del Impuesto al Valor Agregado. Decreto Número 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, 1992.

Ley Orgánica del Organismo Legislativo. Decreto Número 63-94 del Congreso de la República de Guatemala, 1994.



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

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

Reglamento de Aplicación de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Turismo. Acuerdo Gubernativo No. M. de E. 33-69, Ministerio de Economía, Organismo Ejecutivo, Guatemala, 1970.

Reglamento para Establecimientos de Hospedaje. Acuerdo Gubernativo No. 1144-83, Oscar Humberto Mejía Victores, Jefe de Estado, Guatemala, 1983.

Reglamento de Relaciones Laborales del Instituto Guatemalteco de Turismo. Ministerio de Economía, Organismo Ejecutivo, Guatemala, 1990.

Reglamento Orgánico Interno del Instituto Guatemalteco de Turismo. Acuerdo Gubernativo Número 25-2016, Ministerio de Economía, Organismo Ejecutivo, Guatemala, 2016.

Libro de Control y Registro de Huéspedes. Acuerdo No. 120 del Director del Instituto Guatemalteco de Turismo, Guatemala, 1980.

Manual de Procedimientos de la Unidad de Fiscalización. Instituto Guatemalteco de Turismo, Guatemala, 2017.