

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



**FALTA DE MOTIVACIÓN EN LAS RESOLUCIONES TRIBUTARIAS Y LA
INCIDENCIA EN EL DERECHO DE PETICIÓN.**

CARLOS IVAN GÓMEZ SANTOS

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2023

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

**FALTA DE MOTIVACIÓN EN LAS RESOLUCIONES TRIBUTARIAS Y LA
INCIDENCIA EN EL DERECHO DE PETICIÓN**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

CARLOS IVAN GOMEZ SANTOS

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, noviembre de 2023

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

DECANO: M.Sc. Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL I: Licda. Astrid Jeannette Lemus Rodríguez
VOCAL II: Lic. Rodolfo Barahona Jácome
VOCAL III: Lic. Helmer Rolando Reyes García
VOCAL IV: Br. Javier Eduardo Sarmiento Cabrera
VOCAL V: Br. Gustavo Adolfo Oroxom Aguilar
SECRETARIA: Licda. Evelyn Johanna Chevez Juárez

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN
TÉCNICO PROFESIONAL**

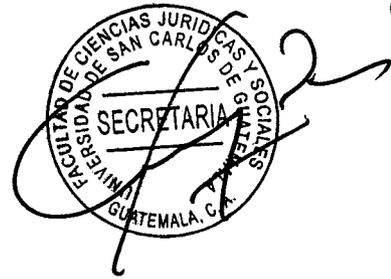
Primera Fase:

Presidente: Lic. Jorge Melvin Quilo Jauregui
Secretario: Lic. Henry González y González
Vocal: Lic. Edson Bautista

Segunda Fase:

Presidente: Lic. Marco Estuardo Ordoñez García
Secretario: Lic. Roberto Bautista
Vocal: Lic. Bonifacio Chicaj

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



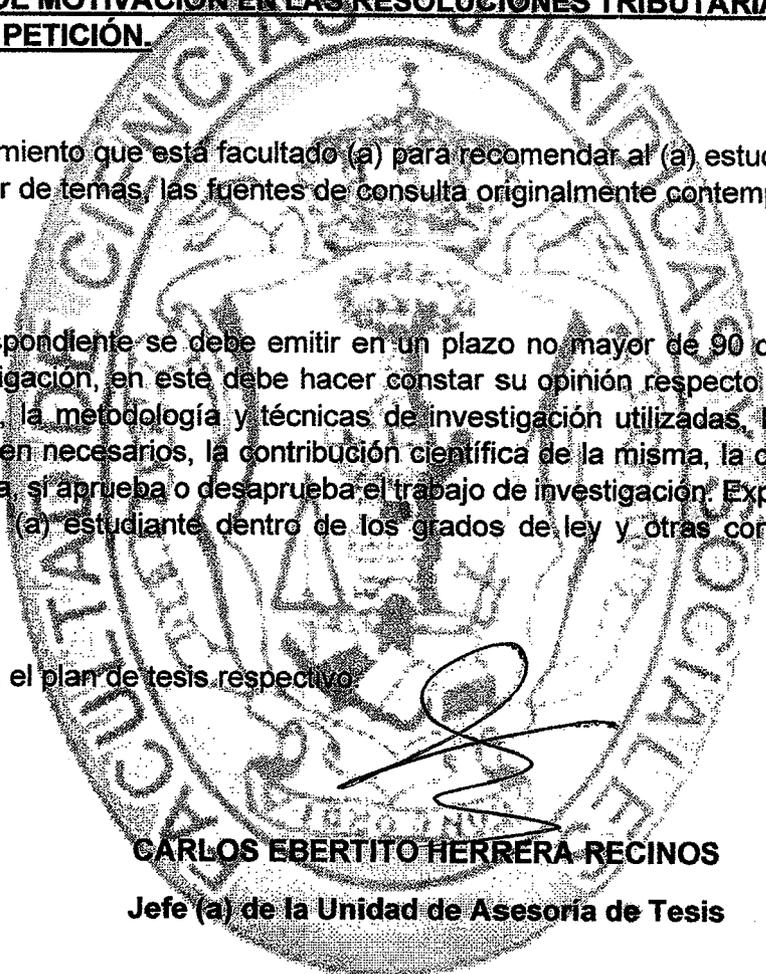
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Unidad de Asesoría de Tesis. Ciudad de Guatemala, 13 de octubre de 2022

Atentamente pase al (a) Profesional, **MANUEL ISMAEL GARCIA MONTUFAR**, para que proceda a asesorar el trabajo de tesis del (a) estudiante, **CARLOS IVAN GÓMEZ SANTOS**, con carné 201807537 intitulado: **FALTA DE MOTIVACIÓN EN LAS RESOLUCIONES TRIBUTARIAS Y LA INCIDENCIA EN EL DERECHO DE PETICIÓN.**

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 éste 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.



CARLOS EBERTITO HERRERA RECINOS
 Jefe (a) de la Unidad de Asesoría de Tesis

SAQO

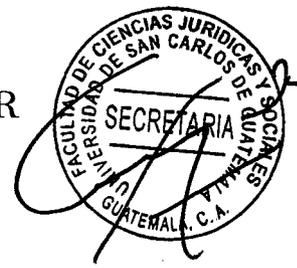
Fecha de recepción 04 / 05 / 23. (f)

Asesor(a)
 (Firma y sello)

Lic. Manuel Ismael García Montúfar
 ABOGADO Y NOTARIO



Lic. MANUEL ISMAEL GARCIA MONTUFAR
Abogado y Notario



Guatemala, 07 de agosto de 2023

Doctor Carlos Ebertito Herrera Recinos
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

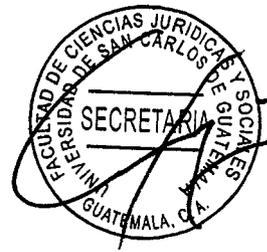
Dr. Herrera

Atentamente a usted informo sobre mi nombramiento como asesor de tesis del estudiante: **CARLOS IVAN GÓMEZ SANTOS**, el cual se intitula: **“FALTA DE MOTIVACION EN LAS RESOLUCIONES TRIBUTARIAS Y LA INCIDENCIA EN EL DERECHO DE PETICION”**.

Declaro expresamente que no soy pariente del estudiante dentro de los grados de ley; por lo que me permito informarle lo siguiente:

- I. El alumno realizó un trabajo que denota un valioso aporte tanto técnico como de carácter científico y abarca un extenso y amplio contenido doctrinario y legal, habiendo sido el objeto de estudio la necesidad de incorporar en el Código de Tributario de Guatemala en gran parte a que las resoluciones emitidas por la administración tributaria para establecer la incidencia en la emisión de sus resoluciones vulneran el derecho de petición afectando a los contribuyentes.
- II. Los métodos utilizados en la investigación fueron el analítico, inductivo, deductivo y sintético; mediante los cuales él estudiante, no sólo logro comprobar la hipótesis, sino que también analizó y expuso detalladamente los aspectos más relevantes relacionados al tema.
- III. La redacción de la tesis es clara, concisa y explicativa, ya que el estudiante utilizó un lenguaje técnico y comprensible para el lector; asimismo, hizo uso de las reglas ortográficas del Diccionario de la Lengua Española.
- IV. El informe final de tesis es una gran contribución científica y práctica para la sociedad y para la legislación guatemalteca.
- V. En la conclusión discursiva, él estudiante expone sus puntos de vista sobre la problemática que genera emitir una resolución, y que en diversidad de ocasiones las personas son citadas para ser acusadas que han faltado a sus obligaciones como contribuyentes esto sin darse cuenta que en la mayoría de las veces no tienen conocimiento del incumplimiento pues quien tiene el control y el

Lic. MANUEL ISMAEL GARCIA MONTUFAR
Abogado y Notario

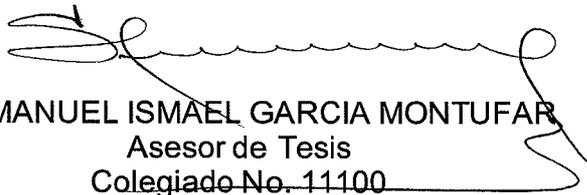


conocimiento del cumplimiento de pago de las obligaciones a la Súper Intendencia de Administración Tributaria son sus contadores de confianza.

- VI. La bibliografía utilizada fue la adecuada al tema, en virtud que se consultaron exposiciones temáticas tanto de autores nacionales como extranjeros.
- VII. Él estudiante aceptó todas las sugerencias que le hice y realizó las correcciones necesarias para una mejor comprensión del tema; así mismo a mi parecer fue necesario hacer algunos cambios en el bosquejo preliminar de temas para un mejor análisis de las diversas instituciones jurídicas que se abordaron, en todo caso, respeté sus opiniones y los aportes que planteó.

En base a lo anterior, hago de su conocimiento que la tesis cumple con todos los requisitos estipulados 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 apruebo el trabajo de investigación, emitiendo para el efecto **DICTAMEN FAVORABLE**, para que la misma continúe el trámite correspondiente.

Atentamente,


LIC. MANUEL ISMAEL GARCIA MONTUFAR
Asesor de Tesis
Colegiado No. 11100

Lic. Manuel Ismael García Montúfar
ABOGADO Y NOTARIO

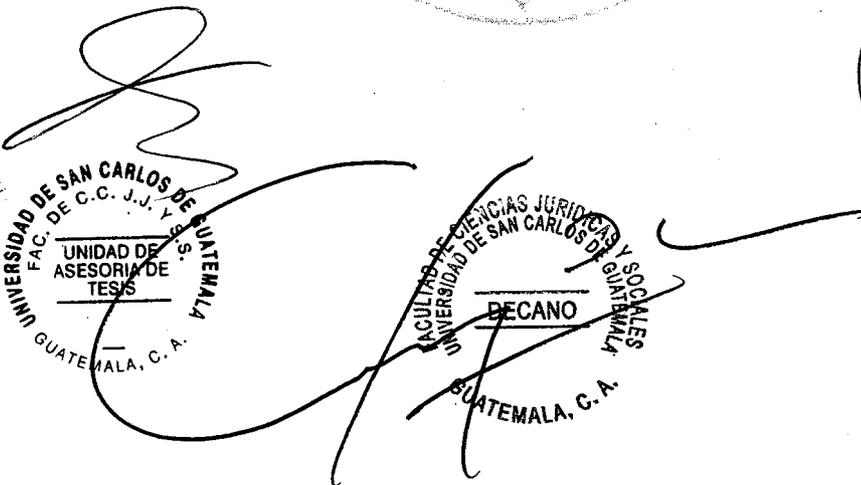
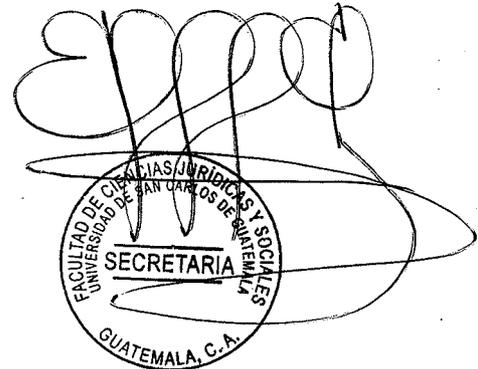
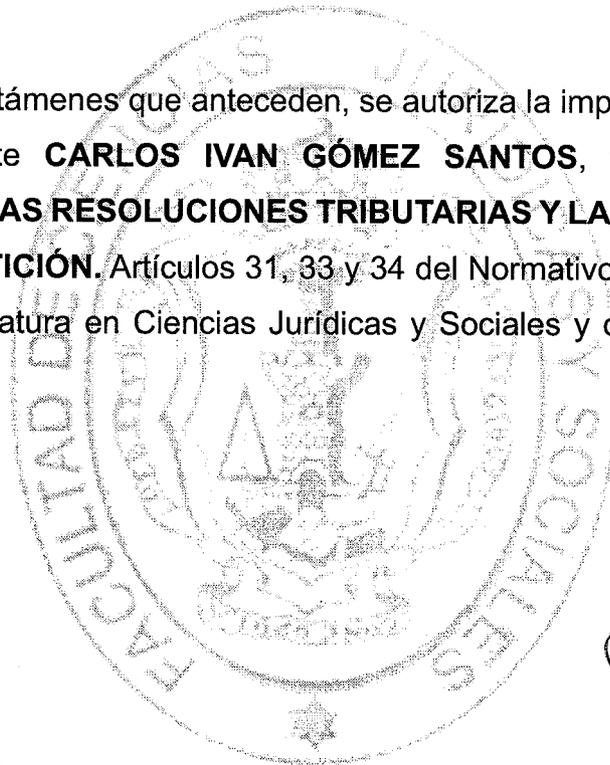


D. ORD. 45-2023

Decanatura de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, diecisiete de octubre de dos mil veintitrés.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del estudiante **CARLOS IVAN GÓMEZ SANTOS**, titulado **FALTA DE MOTIVACIÓN EN LAS RESOLUCIONES TRIBUTARIAS Y LA INCIDENCIA EN EL DERECHO DE PETICIÓN**. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

HMAC/JIMR





DEDICATORIA

A DIOS:

Por siempre estar conmigo y nunca abandonarme, de tal manera que siempre se haga su voluntad y no la mía.

A MIS PADRES:

Walter Estuardo Rodríguez González y Norma Beatriz Santos Quezada, por ser un apoyo importante en mi formación desde niño, además de ser una guía y fuente de inspiración en mi vida, los quiero.

A MIS ABUELOS:

Hermenegildo Santos Barrera, María Agripina Quezada Pérez, Walter Francisco Rodríguez Santos y Ángela González de Rodríguez por sus consejos y apoyo incondicional, los quiero.

A MIS HERMANOS:

Walter Francisco y María de los Ángeles Rodríguez Santos, por siempre brindarme su apoyo y ayuda los quiero.



A MIS TÍOS:

Wilson Rodríguez, Francisco Rodríguez,
Edvin Rodríguez, Marco Vinicio Santos y
Héctor Santos, por su apoyo
incondicional en todo momento.

A MI FAMILIA:

Por brindarme siempre su apoyo
incondicional y muestras de cariño en los
momentos que lo necesité.

**A MIS AMIGOS Y A MIS SERES
QUERIDOS:**

Por ser importantes en mi vida, cada uno
de ustedes conservan un lugar muy
especial en mi corazón.

A:

La Universidad de San Carlos de
Guatemala.

A:

La Facultad de Ciencias Jurídicas y
Sociales, porque la formación
académica que adquirí fue de calidad.

PRESENTACIÓN



Este trabajo de administración forma parte del derecho administrativo, siendo este de tipo cualitativo, toma como unidad de análisis las resoluciones emitidas por los órganos administrativos del Estado de Guatemala. Se llevó a cabo en el segundo semestre del año dos mil veintidós hasta el primer semestre del año dos mil veintitrés, su propósito de análisis jurídico fue pertinente, con el fin de establecer que en la emisión de las resoluciones de la administración tributaria, existe incongruencia, ya que omiten establecer o indica la motivación de su decisión resolutive, por falta de relación coherente en la enunciación de las normas y de los hechos particulares.

Por consiguiente, es un tema que tuvo como objeto y sujeto el análisis de las resoluciones de la administración tributaria por la existencia en la incongruencia en la emisión de estas lo cual repercute directamente en el derecho constitucional de petición de los contribuyentes el cual se encuentra regulado en el artículo veintiocho de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El aporte de este trabajo de tesis marca la falta de profesionalización de los servidores públicos para la capacitación en el análisis y aprendizaje de emisión de resoluciones congruentes por la inexistencia de políticas de desarrollo educativas interinstitucional, se estableció la necesidad de reformar la ley de servicio civil esto con el fin de que los servidores públicos tengan capacitaciones frecuentes y actualizaciones para brindar un mejor servicio a los contribuyentes.



HIPÓTESIS

En Guatemala actualmente existe la problemática en el análisis de la emisión de las resoluciones de la administración tributaria derivado que existe incongruencia en la emisión de sus resoluciones ya que omiten establecer o indicar la motivación de su decisión resolutive, por falta de relación coherente, entendiéndose estas como la enunciación de las normas y de los hechos particulares, así como; la relación fundamentada de estas y aquellos que producen en su momento la nulidad absoluta del acto administrativo o resolución, tal afectación repercute directamente en el derecho constitucional de petición de los contribuyentes. De igual forma la hipótesis es que no se cuenta con un programa de profesionalización de los servidores públicos para capacitarlos en el análisis y aprendizaje para la emisión de resoluciones congruentes



COMPROBACIÓN DE LA HIPÓTESIS

La metodología utilizada para comprobar la hipótesis en el trabajo de investigación se basa en el método científico, analítico, deductivo, inductivo, histórico y el jurídico, además en las técnicas de investigación documental y bibliográfica, específicamente en la rama del derecho administrativo y el derecho tributario.

En el trabajo se comprobó la hipótesis, puesto que en Guatemala los órganos jurisdiccionales y estatales omiten fundamentar la motivación de las resoluciones emitidas y no se cuenta con un programa de profesionalización de los servidores públicos para capacitarlos en el análisis y aprendizaje de la emisión de resoluciones congruentes, de igual forma se comprobó que no existen políticas de desarrollo educativo interinstitucional. Por lo antes expuesto es necesario que se proponga al Congreso de la República de Guatemala reformar la Ley del Servicio Civil y su reglamento para regular la implementación en las instituciones públicas del Estado a través de capacitaciones a los servidores y funcionarios públicos mediante certificaciones periódicas para garantizar la eficiente prestación de los servicios.



ÍNDICE

Pág.

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

CAPITULO I

1. Derecho tributario.....	1
1.1. Definición.....	1
1.2. Autonomía del derecho tributario.....	3
1.3. Ciencias del derecho tributario.....	5
1.3.1. Derecho financiero.....	5
1.3.2. Derecho fiscal.....	6
1.4. Elementos personales.....	6
1.4.1. Sujeto activo.....	7
1.4.2. Sujeto pasivo.....	8
1.5. Características.....	9
1.5.1. Normativo.....	9
1.5.2. Bilateral.....	10
1.5.3. Autónomo.....	10
1.5.4. Coactivo.....	11
1.5.5. Capacidad contributiva.....	11
1.5.6. Hecho generador.....	12
1.6. La obligación tributaria.....	13
1.6.1. Concepto.....	13
1.7. Principios jurídicos que lo rigen.....	15
1.7.1. Derecho de igualdad.....	15
1.7.2. Derecho de defensa.....	18
1.7.3. Principio de capacidad de pago.....	21

1.7.4.	Principio de no confiscación.....	21
1.7.5.	Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación.....	21

CAPÍTULO II

2.	Derecho procesal tributario.....	23
2.1.	Definición.....	23
2.2.	Proceso.....	24
2.3.	Características.....	24
2.3.1.	El debido proceso.....	24
2.3.2.	Tutela procesal.....	25
2.4.	Principios procesales.....	25
2.4.1.	Dispositivo.....	26
2.4.2.	Bilateralidad o contradicción.....	26
2.4.3.	Escritura.....	26
2.4.4.	Inmediación.....	26
2.4.5.	Publicidad.....	27
2.4.6.	Preclusión.....	27
2.5.	Recursos.....	27
2.5.1.	Clasificación.....	28
2.5.2.	Clases de recursos.....	28
2.6.	Procesos tributarios.....	30
2.6.1.	Proceso contencioso administrativo.....	30
2.6.1.1.	Principios constitucionales en que se fundamenta.....	32
2.6.1.2.	Procedimiento del proceso contencioso administrativo tributario.....	33

2.6.2.	Proceso económico coactivo.....	35
2.6.2.1.	Procedimiento.....	36
2.7.	Proceso penal tributario.....	39
2.7.1.	Proceso de amparo.....	39
2.7.1.1.	Características.....	40
2.7.1.2.	Principios procesales.....	40
2.7.1.2.	Procedencia del amparo.....	41
2.7.1.2.	Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos..	43

CAPITULO III

3.	Resoluciones.....	45
3.1.	Conflicto o pautas a seguir en materia determinada.....	45
3.1.1.	Notificación.....	46
3.2.	Tipos de actos administrativos.....	47
3.2.1.	Características de los actos administrativos.....	47
3.2.2.	Resoluciones judiciales.....	47
3.2.2.1.	Tipos de resoluciones judiciales.....	48
3.3.	Resolución administrativa.....	49
3.3.1.	Características de una resolución administrativa.....	50
3.3.2.	Flexibilidad y complementariedad.....	50
3.4.	Definición de resolución judicial.....	51
3.4.1.	Clasificación de una resolución judicial.....	52
3.4.1.1.	El caso de las sentencias.....	53
3.4.2.	Resoluciones judiciales firmes y definitivas.....	53
3.4.3.	Diligencias y decretos.....	54

3.4.4.	Resolución ministerial.....	54
3.4.4.1.	Ejemplos de resolución ministerial.....	55
3.4.5.	Cómo se crea una resolución ministerial.....	56

CAPITULO IV

4.	La Súper Intendencia de Administración Tributaria SAT.....	57
4.1.	Definición.....	57
4.2.	Autonomía.....	57
4.3.	Origen.....	57
4.4.	Creación.....	58
4.5.	Atribuciones.....	59
4.6.	Relación jurídico-tributario.....	61
4.7.	Procedimiento en materia tributaria.....	62
4.7.1.	Procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente.....	63
4.7.2.	Procedimiento administrativo iniciado por la Súper Intendencia de Administración Tributaria SAT.....	65
4.8.	Obligaciones Tributarias.....	66
4.8.1.	De oficio.....	67
4.8.2.	Determinación sobre base presunta.....	69
4.8.3.	Determinación sobre base cierta.....	72
4.9.	Recursos administrativos en contra de resoluciones administrativas en materia tributaria.....	73
	CONCLUSIÓN DISCURSIVA.....	75
	BIBLIOGRAFÍA.....	77



INTRODUCCIÓN

La investigación consiste en el análisis de la problemática de la emisión de las resoluciones de la administración tributaria derivado que existe incongruencia en la emisión de las mismas ya que omiten establecer o indicar la motivación de su decisión resolutoria por falta de relación coherente entendiéndose estas como la enunciación de las normas y de los hechos particulares.

Tal afectación repercute directamente en el derecho constitucional de petición de los contribuyentes que se encuentra regulado en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Esta problemática se debe en gran parte a que las resoluciones emitidas por la administración tributaria para establecer la incidencia en la emisión de sus resoluciones vulneran el derecho de petición afectando a los contribuyentes.

Luego de analizar la problemática de la falta de motivación en las resoluciones tributarias y la incidencia en el derecho de petición de los contribuyentes, se comprobó la hipótesis, puesto que en Guatemala los órganos jurisdiccionales y estatales omiten fundamentar la motivación de las resoluciones emitidas y no se cuenta muchas veces con un programa de profesionalización de los servidores públicos para capacitarlos en el análisis y aprendizaje de la emisión de resoluciones congruentes, de igual forma se comprobó que no existen políticas de desarrollo educativo inter institucional.

Se alcanzaron los objetivos propuestos al estudiarse principalmente las causas de la

falta de motivación en las resoluciones tributarias y la incidencia en el derecho de petición de los contribuyentes. También se determinó la importancia de la capacitación y de la profesionalización de los servidores públicos, por último, se estableció la necesidad de reformar la Ley del Servicio Civil y su reglamento para regular en las instituciones públicas del Estado capacitaciones a los servidores y funcionarios públicos mediante certificaciones periódicas para garantizar la eficiente prestación de los servicios que prestan.

La presente tesis contiene cuatro capítulos que tratan las siguientes temáticas. En el primero, se desarrolló lo relativo al derecho tributario, definición, elementos, características, principios constitucionales y específicos que lo regulan; en el segundo, se trabajó lo relativo al derecho procesal tributario, definición, proceso, características, principios procesales, recursos, resoluciones, clasificación, actos administrativos, tipos de actos administrativos; en el tercero, se trabajó el tema de la Superintendencia de Administración Tributaria, definición, autonomía, origen, atribuciones, procedimientos en materia tributaria, obligaciones y recursos administrativos; en el cuarto se expone la falta de motivación en las resoluciones tributarias y la incidencia en el derecho de petición, la responsabilidad de los empleados públicos y de la administración tributaria.

Para investigar y elaborar el informe de tesis se utilizaron los métodos siguientes: Método analítico, para identificar las causas que originan la falta de motivación en las resoluciones tributarias y la incidencia en el derecho de petición y sus efectos en los contribuyentes, el método deductivo para relacionar la administración tributaria y el actuar de los empleados públicos en la emisión de las resoluciones.



CAPÍTULO I

1. Derecho tributario

En este capítulo se trabajará lo que es el derecho tributario y sus elementos, mismos que son de vital importancia para desarrollar el trabajo académico de tesis en su totalidad.

1.1. Definición

El derecho tributario, se considera como parte del derecho público y privado y lo regula el conjunto de normas legales que determinan el régimen fiscal, al cual deben someterse los contribuyentes. En Guatemala, la administración tributaria los clasifica como pequeños contribuyentes, medianos contribuyentes y grandes contribuyentes.

El derecho tributario, a través de sus normas permite a la administración tributaria establecer los lineamientos para desarrollar sus funciones, en las áreas de recaudación, fiscalización y aduanera y crea los procedimientos que se utilizarán para cumplir con tales funciones en cada área, así como las infracciones, sanciones y los medios de defensa que pueden interponer los contribuyentes que resulten afectados por los actos que realice la administración tributaria, en el ejercicio de sus funciones.

Por tal razón se dice que el derecho tributario, forma parte del derecho público, porque sus normas reguladoras de orden jurídico son entre el Estado y los particulares y sus disposiciones no pueden ser modificadas por los particulares y su cumplimiento está



comprometido al interés general o sea el bien común con el derecho privado, porque atiende la personalidad, su fin propio y su bien particular, así también se relaciona con el derecho penal, civil, financiero, entre otros. Así también, el derecho tributario es más preciso en cuanto a la actuación estatal, con respecto a los recursos tributarios, pues se relaciona de manera más amplia en cuanto a los recursos del Estado, como es su patrimonio en general.

Algunos tratadistas sostienen el criterio que el derecho fiscal y derecho tributario, su significado tiende a ser similar. En época contemporánea prevalecía el poder estatal, sin embargo, actualmente la participación de los contribuyentes es más de colaboración y apoyo, pues saben que es un deber constitucional colaborar con el Estado, para que logre brindar el bien común.

El derecho tributario como rama jurídica, cuenta con terminología propia dentro de la cual se encuentra lo que es sujeto activo y sujeto pasivo del tributo, contribuyente, responsable, agente de retención, hecho generador, obligación tributaria, evasión tributaria, defraudación tributaria, impuestos, impuesto directo, impuesto indirecto, crédito fiscal, débito fiscal, prestación de servicios, exención, exoneración, relación jurídica tributaria, entre otros más.

Lo expuesto coincide con las definiciones de algunos tratadistas que a continuación se exponen. "Se puede definir al tributo diciendo que es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio, que da



lugar a relaciones de derecho público”.¹ Marco Livio Díaz Reyes, señala que: “El Derecho tributario lo compone las normas y principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos y que analiza las consiguientes relaciones entre los entes públicos y los ciudadanos”² Así también es definido como: “Una prestación monetaria coactiva, establecida por la ley y debida a una administración pública por la realización de un hecho que manifiesta capacidad económica”.³

De las definiciones expuestas se puede decir que el derecho tributario es un conjunto de normas jurídicas y principios doctrinales que tienen como objeto el estudio de los tributos, la forma y los medios de imposición utilizados para la recaudación de los tributos con el objeto de que el Estado con el fin supremo que es la realización del bien común, o sea las necesidades sociales de la población y en cuanto al contribuyente, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita en la ley, o sea con el pago de sus obligaciones tributarias.

1.2. Autonomía del derecho tributario

Por los elementos con los que cuenta el derecho tributario, como legislación propia, que en nuestro país es el Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, también existen leyes tributarias específicas, cuenta con sus propios principios constitucionales, regulados en la Constitución Política de la República de

¹ Giuliani Fonrouge, Carlos María. **Derecho financiero**. Pág. 23

² Díaz Reyes, Marco Livio. **Principales obligaciones y requisitos fiscales de una empresa**. Pág. 121

³ Calvo Ortega, R. **Curso derecho financiero tomo 1. Derecho tributario**. Pág. 63



Guatemala y también tiene su propia doctrina, por ello se puede decir que el derecho tributario tiene autonomía. Así también, desde el punto de vista de lo que significa autonomía, el derecho tributario puede gobernarse de acuerdo con sus propias leyes. Dentro de las definiciones que podemos encontrar sobre la autonomía del derecho tributario, tenemos la citada una que remite del derecho tributario al derecho financiero, que indica que es una “rama del derecho público interno que regula la actividad del Estado en cuanto a los órganos encargados de la recaudación y aplicación de impuestos, presupuesto, crédito público y, en general, de todo lo relacionado directamente con el patrimonio del Estado y su utilización”.⁴

Así también el tratadista Villegas lo define como, “el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en sus distintos aspectos” y que en relación a otras ramas del derecho que el concepto de autonomía dentro del campo de las ciencias jurídicas es equívoco y que la autonomía de un sector jurídico no puede significar total libertad para regularse íntegramente por sí solo y por ello indica “o sea la autonomía no puede concebirse de manera absoluta, sino que cada rama del derecho forma parte de un conjunto del cual es porción solidaria”. Luego sigue sosteniendo que “se puede hablar de una autonomía didáctica y funcional del derecho tributario, pues constituye un conjunto de normas jurídicas dotadas de homogeneidad que funciona concatenado a un grupo orgánico y singularizado que a su vez está unido a todo el sistema jurídico”.

⁴ Ossorio, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Pág. 27, 28,30.



De lo expuesto por los tratadistas, se puede decir que el derecho tributario guatemalteco coincide con dichas definiciones al contar legislación propia, doctrina, principios y sus propias leyes en los que se basa y que le dan autonomía para regular sus propias instituciones, sin embargo, por su naturaleza se apoya en otras ciencias del derecho.

1.3. Ciencias del derecho tributario

Para estudiar el derecho tributario como una rama del derecho, es necesario tener clara su ubicación dentro del derecho, así como la actividad financiera del Estado, como todo ente económico que tiene ingresos y gastos lo cual se denomina el presupuesto nacional que se cubre con los tributos que los contribuyentes pagan por las obligaciones tributarias que tienen de conformidad con la ley, por lo que por la naturaleza del derecho tributario, este tiene relación con otras ciencias como las que a continuación se describen.

1.3.1. Derecho financiero

El derecho tributario, por su naturaleza se relaciona con otras disciplinas jurídicas para apoyarse, dentro de las cuales está el derecho financiero, por ser este un conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado, dentro de las cuales están la recaudación de los tributos, los cuales utiliza para realizar el bien común y cubrir las necesidades mismas del propio Estado.

Algunos estudiosos del derecho han concluido que el derecho tributario tuvo su origen del derecho financiero, sin embargo, el derecho financiero su naturaleza es mas de

carácter económico y para su regulación necesita de un ordenamiento jurídico que permita adquirir y emplear los medios económicos del Estado, sin embargo, el derecho tributario se circunscribe únicamente a los tributos.

1.3.2. Derecho fiscal

El derecho fiscal se puede decir que es el derecho que se encarga de regular la actuación del Estado y las relaciones que de ella se derivan en su actividad de recaudar los ingresos provenientes de las diferentes fuentes que posee tales como, la recaudación de tributos, los ingresos obtenidos por las empresas estatales, también el endeudamiento interno y externo, la venta de activos propiedad del Estado entre otros. En el caso de nuestro país se regula en el Decreto número 101-97 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Presupuesto, cuyo objeto es establecer normas para la constitución de los sistemas presupuestarios, entre otros.

1.4. Elementos personales

De conformidad con el Código Tributario, en los Artículos 17 y 18, regula como elementos de la obligación tributaria al sujeto activo y el sujeto pasivo, mismos que son importantes dentro de la legislación guatemalteca, para entender su correcto funcionamiento y aplicabilidad, aunado a ello en estos dos artículos se detalla a cabalidad cada uno de los elementos que conforman específicamente a los elementos personales.



1.4.1. Sujeto activo

De conformidad con el Artículo 17 del Código Tributario, indica que: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo”.

Esto quiere decir que el sujeto activo puede ser cualquier institución del Estado, ya sea centralizada, descentralizada, autónoma o semiautónoma, que se encuentre facultado conforme la ley, para cobrar tributos. El Artículo 1 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, señala: “Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

Así también el Artículo 3 de la citada Ley establece: “Es objeto de la ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes: a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por la ley administren y recauden las Municipalidades”.

Doctrinariamente, Héctor Villegas lo define así: “El Estado titular de la potestad tributaria,



se transforma (ya en papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado titular de la SAT, potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del *vínculum iuris* tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos”.⁵

1.4.2. Sujeto pasivo

El Artículo 18 del Código Tributario sobre el sujeto pasivo, lo define como: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable”. De la definición que establece el Código Tributario, se puede decir que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, por haberse dado el supuesto jurídico establecido en la norma que es el hecho generador.

Sin embargo, por la naturaleza de algunos impuestos, en los que se da la traslación de los impuestos, el sujeto pasivo puede ser diferente a la persona que efectúe realmente el pago del impuesto, esto quiere decir que sujetos distintos del contribuyente pueden verse obligados por la ley al cumplimiento de todas o 10 algunas de las cargas tributarias impuestas por el sujeto activo, como se da en el Impuesto al Valor Agregado, que al final el sujeto activo es el consumidor final.

El tratadista Héctor Villegas, menciona varias corrientes acerca del sujeto pasivo en la relación jurídica tributaria: “La corriente divide a los sujetos pasivos en dos grandes

⁵ Curso de finanzas, derecho financiero y tributario. Pág. 27, 28, 29,30.

categorías, contribuyente: sujetos pasivos por deuda propia, subdividiendo a estos últimos en diversas especies, entre las cuales está la sustitución tributaria. La otra corriente considera que solo es sujeto pasivo el contribuyente o deudor, negando el carácter de sujetos pasivos a los restantes pagadores. Una tercera postura estima que únicamente revisten la calidad de sujetos pasivos el contribuyente y el sustituto”.⁶

1.5. Características

A continuación, se presentan algunas características del derecho tributario, haciendo énfasis en la legislación del derecho tributario guatemalteco.

1.5.1. Normativo

El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, contiene el principio de legalidad, el cual establece que es potestad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades que tenga el Estado y que se encuentren acordes a la equidad y justicia tributaria, esto para que funcione de forma correcta todo el sistema que esta previamente implementado dentro de la Constitución Política de la República de Guatemala, haciendo énfasis en el Artículo antes mencionado, siendo el principio de legalidad uno de los más importantes.

⁶ Ibid.



1.5.2. Bilateral

Porque existen obligaciones entre la administración tributaria y los contribuyentes. O sea, se da una relación obligacional entre sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que es el contribuyente que se encuentran definidos en los Artículos 17 y 18 en la sección primera, disposiciones generales del Código Tributario.

1.5.3. Autónomo

El derecho tributario, por ser considerado como una rama del derecho público, tiene autonomía, ya que posee sus propios principios y se fundamenta en normas constitucionales, en nuestro caso el derecho tributario se fundamenta en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en el Artículo 239, así también el Código Tributario en el Artículo 2, establece que son fuentes del ordenamiento jurídico tributario, las disposiciones constitucionales, las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley y por los reglamentos que por acuerdo gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

Así también establece en el Artículo 4, que la aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en ese código, en las leyes tributarias específicos y en la Ley del Organismo Judicial. También dicho código en el Artículo 5, establece como debe resolver los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley o sea la integración analógica, debe resolverse conforme lo

establecido en el Artículo 4 ya citado y prohíbe que por aplicación analógica no podrá instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias. El Artículo 6, regula que en caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.

1.5.4. Coactivo

Para Carmen Díaz Dubón, es: “La potestad tributaria se da cuando surge el tributo, en esa potestad que tiene el estado de crear unilateralmente tributos que van a ser pagados por los contribuyentes, aunque no estén de acuerdo y lo hagan en contra de su voluntad”.

⁷ De la definición citada se establece que es coactivo, porque su exigibilidad se debe al imperio de la ley, porque el contribuyente se ve obligado a pagar sus obligaciones tributarias, porque la ley así lo establece y sabe que, de no hacerlo voluntariamente, la administración tributaria está facultada para exigirselo a través de la vía económico coactivo como lo regula el Artículo 171 del Código Tributario.

1.5.5. Capacidad contributiva

La capacidad contributiva, es la que tiene la persona de poder pagar los impuestos que de conformidad con la ley le correspondan. Sin embargo, el Estado debe imponer los

⁷ Díaz Dubón, Carmen; Flores Nájera, Liseth. **Derecho financiero 2**. Pág. 111, 114,115.



impuestos, respetando la capacidad económica que el contribuyente tenga, en observancia al principio de igualdad establecido en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, para no sobrecargar y afectar los recursos económicos del contribuyente.

1.5.6. Hecho generador

El hecho generador o hecho imponible, es el nacimiento de la obligación tributaria que tipifica el tributo. Todo hecho generador, debe estar contenido en una norma jurídica y en las leyes tributarias. En Guatemala, además de las leyes tributarias, se encuentra regulado el Artículo 239, literal “a” de la Constitución Política de la República de Guatemala, que es el principio de legalidad. O sea que el hecho imponible: es el presupuesto sustancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva tributaria. El Artículo 31 del Código Tributario define el hecho generador como: “hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”.

El Artículo 32 del Código Tributario establece el acaecimiento del hecho generador y cuando produce sus efectos, según se trate, para lo cual indica que se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden:



2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable. Así también, dicho código establece en el Artículo 33, que, si el hecho generador fuera un acto o negocio condicionado, producirá efectos tributarios desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuera resolutoria y al cumplirse la condición, si ésta fuera suspensiva. O sea que, para efectos tributarios, no importa la condición que el contribuyente le dé al contrato que celebre, el hecho generador siempre se va a dar, pues las condicionantes no pueden afectar la obligación tributaria.

1.6. La obligación tributaria

En el siguiente apartado se darán los elementos de la obligación tributaria concerniente a la legislación guatemalteca.

1.6.1. Concepto

El Estado, en el ejercicio de su poder de imperio, crea una norma legal que origina una obligación tributaria, la cual en Guatemala se encuentra establecida en el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y para la aplicación de este, tiene las facultades la Superintendencia de Administración Tributaria, quien es la titular de la gestión administrativa del tributo. El concepto de obligación tributaria se encuentra en el Artículo 14 del Código Tributario el cual indica que "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”.

Del concepto citado, se puede concluir que el tributo es exigible coactivamente, cuya potestad la tiene la administración tributaria, para requerir información relacionada con el pago de tributos para llevar a cabo su función fiscalizadora de verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes y la facultad de requerir el pago de tributos, así como de sancionar a los contribuyentes o responsables de conformidad con la ley.

Para Marco Aurelio Alveño Ovando, se conceptúa la obligación tributaria como “Es el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y otros entes públicos que actúa como acreedores 15 del tributo y los sujetos pasivo de dicha relación obligados al pago del mismo”.⁸

El Código Tributario guatemalteco, en el Artículo 15 regula la preeminencia de la obligación legal sobre la contractual e indica “Privilegios y garantía de crédito tributario. Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son

⁸ Derecho tributario guatemalteco. Pág. 81,82.

oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes”.

La preeminencia de la obligación legal sobre la contractual en materia tributaria significa que no importa lo que pacten las partes, ello no afectará el pago de los tributos al fisco, ni la calidad de sujeto pasivo.

1.7. Principios jurídicos que lo rigen

A continuación, se presentan los principios jurídicos que rigen al derecho tributario de forma detallada y precisa haciendo énfasis en el derecho tributario guatemalteco.

1.7.1. Derecho de igualdad

En épocas pasadas en que algunas personas individuales o jurídicas defraudaran al fisco, no representaba mayor repercusión social, ni económica, para el erario nacional, pero en la medida en que se incrementan y se acentúan las conductas evasoras en los contribuyentes que no toman conciencia de la incidencia y repercusión negativa, que dicho comportamiento tiene en la actividad económica y financiera del Estado, la cual se refleja en la disminución de la recaudación de los recursos que deben ser aplicados a los fines establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, tales como: educación y salud.

Es evidente que desde ningún punto de vista lo establecido en la Constitución Política, tiene como finalidad reprender moral, social, económica y jurídicamente a los contribuyentes que incurran en infracciones tributarias, pues el ordenamiento jurídico positivo, regula que el derecho de igualdad, significa que todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos y garantías, que tienden en beneficio de los habitantes.

El deber de los individuos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos debe corresponder a la capacidad económica de aquellos, la cual debe ser como presupuesto legitimador del tributo. Por lo tanto, no puede haber tributo ante la inexistencia de capacidad económica, y no puede dejar de existir un tributo donde haya capacidad contributiva.

Con base en lo expuesto, se puede concluir que el derecho de igualdad, como garantía constitucional, no es exclusiva del derecho tributario, toda vez que rige en las distintas ramas del derecho; pero en lo que respecta a éste derecho, tiene una connotación un tanto compleja, ello en virtud de que la igualdad en el derecho tributario, no se refiere a la igualdad numérica, que daría lugar a las mayores injusticias, sino a la necesidad de asegurar el mismo tratamiento a quienes están en análogas situaciones, o sea, no se puede aplicar un tratamiento igual a todas las personas en lo relacionado al pago de tributos, ello en virtud que no todas las personas tienen las mismas condiciones ni la misma capacidad de pago, esto quiere decir que para el derecho tributario el principio de igualdad significa que, se deberá dar el mismo trato a las personas.

Para el presente trabajo de investigación es importante conocer el significado que tiene el derecho de igualdad para el derecho tributario procesal, toda vez que la figura jurídica de la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios y sus implicaciones, es una institución exclusiva del derecho tributario.

Conforme lo regulado en el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala, se establece que: “En Guatemala todos los seres humanos son 17 libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.”

Al respecto la honorable Corte de Constitucionalidad de Guatemala, se pronunció expresando que “...el Principio de Igualdad, plasmado en el Artículo 4º. De la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias.

Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge”

“Gaceta número 24, 1992”.

1.7.2. Derecho de defensa

El Derecho de defensa, consiste en la: “Facultad otorgada a cuantos, por cualquier concepto, intervienen en las actuaciones judiciales, para ejercitar, dentro de las mismas, las acciones y excepciones que, respectivamente, puedan corresponderles como actores o demandados; ya sea en el orden civil como en el criminal, administrativo o laboral...”⁹

Así también, el tratadista Carlos Enrique Edwards, se refiere al derecho de defensa de la siguiente forma: “Frente al poder del Estado, que se traduce en la persecución penal pública, se alza el poder de defensa del imputado, debiendo existir un adecuado equilibrio entre ambos poderes. Esto se logra en un 18 procedimiento penal que reconozca al imputado como sujeto de él, respetando su dignidad humana”.¹⁰

El mismo tratadista cita al autor Vélez Mariconde, quien indica que: “El Derecho de Defensa del encartado se define como; el Derecho Subjetivo Público Individual de acreditar su inocencia o cualquier circunstancia capaz de excluir o atenuar su responsabilidad y constituye un acto con características esenciales para el proceso penal”¹¹ e indica que si bien el procedimiento administrativo, incluido el tributario, tiene la particularidad, que lo distingue de otros procesos, de que el poder administrador es juez y parte simultáneamente, dicha característica aumenta la necesidad de que el

⁹ Cabanellas, Guillermo. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Pág. 27,28.

¹⁰ *La pena de clausura tributaria, Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia* Pág. 115, 116, 117,118.

¹¹ *Derecho procesal penal*. Pág. 77, 78,79.

administrado cuente con asistencia legal durante la sustanciación de este tipo de procedimiento.

De la misma manera expresa que doctrinariamente encontramos la exigencia del ejercicio del derecho de defensa durante el trámite administrativo...”. Así también el constitucionalista Bidart Campos, señala en su manual de derecho constitucional argentino, que: “...la garantía del debido proceso y de la defensa en juicio es aplicable también en sede administrativa, o sea, en lo que se denomina el procedimiento administrativo. En él, se dice que el administrado ha de tener noticia y conocimiento de las actuaciones, oportunidad de participar en el procedimiento, y obtener decisión fundada”¹².

En el mismo orden de ideas, el tratadista Hutchinson, sostiene desde la perspectiva estrictamente administrativa que: “la garantía de la defensa en juicio es, desde luego, aplicable al procedimiento administrativo, dada la naturaleza profundamente axiológica y fundamental de este principio constitucional, cuya plena vigencia es la base esencial del goce de los restantes derechos individuales”¹³.

Dicho principio también se encuentra regulado en el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece lo siguiente: “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

¹² **Manual de derecho constitucional argentino.** Pág. 53,55.

¹³ **Régimen de procedimientos administrativos** Pág. 66,68,69.



preestablecido”. La Corte de Constitucionalidad de Guatemala, analizó dicho Artículo 8 indica que: “Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el Artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona.

Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública y el Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, por actos de poder público, se afecten derechos de una persona. Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley.”

De los conceptos anteriores se concluye que el principio rector del derecho de defensa puede ejercerse en todo tipo de procedimiento administrativo porque el mismo no es una institución exclusiva del derecho tributario, pero si tiene plena validez en el procedimiento tributario.

Este principio se rige a todas las ramas del derecho, pues el derecho de defensa consiste en garantizar la defensa de la persona y de sus derechos, evitando que el Estado en el ejercicio de su ius imperium pueda lesionarlos arbitrariamente; constituyendo un límite para la aplicación de justicia.

1.7.3. Principio de capacidad de pago

Este principio lo regula el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual indica que el sistema tributario debe ser justo y equitativo y que para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Con este principio lo que se prohíbe es que se den impuestos confiscatorios o sea impuestos que exceden el límite de lo razonable.

1.7.4. Principio de no confiscación

El Artículo 41 de dicha Constitución, regula que se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias; así como el Artículo 243 establece que se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Se dice que hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible 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.

1.7.5. Principio de prohibición a la doble o múltiple tributación

La Constitución prohíbe la doble o múltiple tributación interna, pues hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible 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. Así también establece que los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada dicha constitución deben eliminarse progresivamente, para



no dañar al fisco. Sobre este principi3 la Corte de constitucionalidad en el Expediente 1538-01, sentencia del 15 de octubre de 2002, indica que “que la forma progresiva a que se hace referencia en el Art3culo precitado se cumple mediante dos acciones, siendo 3stas la de eliminar en forma definitiva uno de los impuestos coexistentes “en el 21 caso de la doble tributaci3n”, y la de modificar tributos haci3ndolos menos gravosos “en el caso de la m3ltiple tributaci3n”.

CAPÍTULO II

2. Derecho procesal tributario

El derecho procesal tributario, se puede decir que es un conjunto de normas que regulan el procedimiento a seguir, después de que finaliza el procedimiento administrativo y que la parte que resulta afectada por el resultado del mismo, continúa con el proceso judicialmente, momento en el cual se aplica el derecho procesal administrativo, el cual es muy importante pues sirve para decidir el fondo de la resolución que se impugna y que se traslada a la instancia judicial para que sea revocada o confirmada.

2.1. Definición

El derecho procesal tributario es un conjunto de normas que regulan los procesos que se dan por los litigios, que plantean los contribuyentes o la administración tributaria que necesariamente deben resolverse para respetar el debido proceso y derecho de defensa. María Folco conceptualiza al derecho procesal como “aquel que regula la actividad jurisdiccional del Estado para la aplicación de las leyes de fondo y su estudio comprende el poder judicial, la determinación de la competencia de los funcionarios que la integran y la actuación del juez y las partes en la sustanciación del proceso”¹⁴.

¹⁴ Procedimiento tributario. Pág. 8,9,10.

2.2. Proceso

El Proceso es un conjunto de normas, reglamentos, doctrinas y disciplinas, que actúan recíprocamente coordinados entre sí, cuyo fin es resolver una controversia entre las partes, en la resolución de litigios. Palacio Lino, indica “que proceso es el conjunto de actos recíprocamente coordinados entre sí, conforme a las reglas preestablecidas, que tienen por fin decidir una controversia entre partes “litigio”, por una autoridad imparcial e independiente “juez” y con fuerza legal “cosa juzgada”¹⁵.

2.3. Características

A continuación, se encuentran las características del debido proceso concerniente al derecho tributario guatemalteco.

2.3.1. El debido proceso

El debido proceso es muy importante en todo proceso que se realice, para dilucidar un litigio, pues este trata sobre la inviolabilidad de la defensa de las partes dentro de un juicio, en el cual no se deben de hacer actos contrarios a la ley de ninguna manera, para que se pueda impartir justicia de forma equitativa según corresponda.

¹⁵ Manual de derecho procesal civil. Pág. 22,24.

2.3.2. Tutela procesal

Tutela procesal la encontramos en los derechos y garantías que están consagrados en la Constitución Política de la República de Guatemala, lo cual debe ser respetada por las autoridades que imparten justicia y los ciudadanos y sirve para evitar los abusos y desviaciones de poder.

El tratadista Podetti, José Ramiro, la denomina “dignidad del Derecho Procesal, afirma que después de las leyes que organizan el Estado, ninguna más urgente y necesaria que aquellas que ordenan la jurisdicción y la manera de ejercitarla, destacando que el Derecho Procesal garantiza y asegura la vigencia de las demás leyes en dos sentidos: a) Resolviendo las controversias o casos que los individuos someten a juicio de los jueces; b) conteniendo a los particulares y el 24 Estado en el límite del derecho ajeno por el temor de sus sanciones”¹⁶.

2.4. Principios procesales

Los principios procesales, son los que se encargan de encauzar el desarrollo de las instituciones procesales de nuestro país y específicamente dentro de nuestra legislación ya que previamente ha sido regulado de forma teórica en las leyes correspondientes a los mismos.

¹⁶ Teoría y técnica del proceso civil y trilogía estructural de la ciencia del proceso civil. Pág. 77,78,99,101,102.

2.4.1. Dispositivo

Facultad del individuo para reclamar tutela jurídica del Estado para hacer valer sus derechos, y la facultad para concurrir al organismo jurisdiccional para aporta elementos formativos del proceso y terminarlo o darle fin.

2.4.2. Bilateralidad o contradicción

Se considera como subsidiario del principio dispositivo debido a que la Constitución establece el derecho de petición ante las autoridades, que otorga la atribución de reclamar la tutela jurídica cuando sea necesaria, consagrando la inviolabilidad de la defensa en juicio, que conlleva el principio de contradicción.

2.4.3. Escritura

Las pretensiones de las partes como los actos procesales deben formalizarse mediante escritos, mismos que deben de cumplir con todos los parámetros que establece la legislación guatemalteca.

2.4.4. Inmediación

El juez o tribunal deberá tener un acercamiento con los sujetos del proceso, contando con su asistencia a todos los actos de este según está previamente establecido en el ordenamiento jurídico de Guatemala.



2.4.5. Publicidad

La publicidad del proceso comprende todas las etapas, con las restricciones y limitaciones necesarias para no afectar otros principios y que todos los actos del proceso, emanados de las partes, los jueces y sus auxiliares, ya sea orales o escritos, puedan ser conocidos y controlados por quienes desean hacerlo.

2.4.6. Preclusión

La preclusión dentro de un proceso es la que extingue el derecho a realizar un acto procesal, ya sea por mandato legal o por haber dejado pasar el plazo para realizar una acción. Según el tratadista Ossorio, “el juicio se divide en etapas, cada una de las cuales supone la clausura de la anterior, sin posibilidad de renovarla”¹⁷ lo cual coincide con el Código Procesal Civil, en el cual se señala los plazos en que se debe plantear cada acción y de no hacerlo dentro del mismo, se extingue la misma.

2.5. Recursos

Son actos procesales por medio de los cuales la parte afectada por el resultado de la resolución judicial plantea la acción correspondiente dentro del plazo establecido para la misma, en la cual se solicita al órgano jurisdiccional que la dictó, o en su caso a uno superior, para que proceda a enmendar o anular la misma.

¹⁷ Op. Cit. Pág. 13,14,15.

2.5.1. Clasificación

La clasificación de los recursos de acuerdo con su carácter es:

- a. Ordinarios, los cuales los cuales están regulados en la ley con el objeto de enderezar un proceso por errores que el juzgador haya incurrido al emitir la resolución o al hacer el análisis de valoración de las pruebas o que se dan por la falta de requisitos establecidos en la ley.
- b. Extraordinarios, en los cuales las 26 causales son específicamente señaladas en la ley y sobre las cuales se debe encuadrar el recurso extraordinario.

2.5.2. Clases de recursos

De conformidad con el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley número 107 en el Artículo 598 regula los siguientes:

- a) Revocatoria: Este recurso se plantea en contra de los decretos que se dictan para la tramitación del proceso y son revocables de oficio por el juez que los dictó; así también la parte que se considere afectada también puede pedir la revocatoria de los decretos, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la última notificación.
- b) Reposición: Este recurso lo regula el Artículo 599, el mismo se plantea en contra de los autos originarios de la Sala y también en contra de las resoluciones que emita la Corte Suprema de Justicia, que infrinjan el

procedimiento de los asuntos sometidos a su conocimiento; cuando no se haya dictado sentencia. Los litigantes pueden pedir la reposición dentro de las veinticuatro horas siguientes a la última notificación.

- c) Apelación: De conformidad con el Artículo 602, la procedencia de este recurso establece que “Salvo disposición en contrario, únicamente son apelables los autos que resuelvan excepciones previas que pongan fin al proceso y las sentencias definitivas dictadas en Primera Instancia, 27 así como los autos que pongan fin a los incidentes que se tramiten en cuerda separada... El término para interponer la apelación es de tres días y deberá hacerse por escrito”.
- d) Nulidad: La procedencia de este recurso la establece el Artículo 613, e indica que “podrá interponerse nulidad contra las resoluciones y procedimientos en que se infrinja la ley, cuando no sean procedentes los recursos de apelación o casación”.

Así mismo el Artículo 615 indica que “... La nulidad puede interponerse por actos o procedimientos realizados antes o después de dictada la sentencia. En el primer caso se interpondrá antes del señalamiento del día para la vista”.

- e) Casación: El Artículo 619 establece que este recurso tiene legitimación para plantearlo “los directa y principalmente interesados en un proceso o sus representantes legales, tienen derecho de interponer recurso de casación ante la Corte Suprema de Justicia... y la casación procede por motivos según el Artículo 621 y por motivos de fondo y de formas según el Artículo 622, respectivamente.



- f) Aclaración y Ampliación: La procedencia de dichos recursos los regula el Artículo 596 e indica que “Cuando los términos de un auto o una sentencia sean oscuros, ambiguos o contradictorios, podrá pedirse que se aclaren. Podrá solicitarse la ampliación”. El plazo para interponer dichos recursos es de 48 horas de notificado el auto o la sentencia.

2.6. Procesos tributarios

Dentro las funciones que poseen las entidades del Estado, como la Superintendencia de Administración Tributaria, están los procedimientos administrativos tributarios, de donde surgen los procesos judiciales a través de los cuales se impugnan las resoluciones ante los órganos jurisdiccionales en donde plantean sus demandas por la inconformidad de la determinación de las obligaciones tributarias o de los ajustes establecidos en las declaraciones tributarias presentadas por los sujetos pasivos o contribuyentes y hacen valer su derecho de defensa ante los órganos jurisdiccionales correspondientes.

2.6.1. Proceso contencioso administrativo

El proceso contencioso administrativo, surge derivado de los actos y decisiones expedidos por la administración tributaria los cuales son objeto de cuestionamiento, conocimiento o revisión en la instancia judicial, por ello la Constitución Política de la República de Guatemala, regula en el Artículo 221, el tribunal de lo contencioso administrativo, el cual indica “Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos

o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

Para llegar a este tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al fisco se demoró en virtud del recurso. Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación”.

Al estar establecido en la carta magna el tribunal de lo contencioso administrativo, el Congreso de la República de Guatemala, emitió el Decreto número 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo, la cual fue creada con el objeto de estructurar un proceso que a la vez que garantice los derechos de los administrados, también asegure la efectiva tutela administrativa y jurisdiccional de la juridicidad de todos los actos de la administración pública con la finalidad de asegurar el derecho de defensa del particular frente a la administración, desarrollando los principios constitucionales y reconociendo que el control de la juridicidad de los actos administrativos no debe estar subordinado a la satisfacción de los intereses particulares.

La naturaleza del proceso contencioso administrativo es de única instancia y su planteamiento carecerá de efectos suspensivos, salvo para casos concretos excepcionales en que el tribunal decida lo contrario, en la misma resolución que admita para su trámite la demanda y que el tribunal lo considere indispensable porque de no

hacerlo se causarán daños irreparables a las partes.

Así también el Código Tributario regula el recurso de lo contencioso administrativo y el Artículo 161, en el cual establece que procede el recurso, en contra de las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición dictadas por la administración tributaria y el Ministerio de Finanzas Públicas y este se interpondrá ante la sala del tribunal de lo contencioso administrativo, integrada con magistrados especializados en la materia tributaria preferentemente. También establece el plazo treinta días hábiles, para interponer dichos recursos, los cuales son contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, según corresponda.

2.6.1.1. Principios constitucionales en que se fundamenta

A continuación, se presentan los principios en que se fundamenta la administración tributaria.

- a) Principio de Legalidad: El Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en sus partes conducentes indica que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación y que son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladores

de las bases de recaudación del tributo.

- b) Principio de justicia y equidad: Para lograr un sistema justo y equitativo, en un Estado en el que sus habitantes deben contribuir al sostenimiento del Estado y para que éste logre el bien común, debe tomarse en cuenta las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente, por ello es importante que el legislador fije los parámetros que hagan efectivo este principio que limita al poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, para que se aplique este principio.

2.6.1.2. Procedimiento del proceso contencioso administrativo tributario

El procedimiento se encuentra regulado en los Artículos 19 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y 161 del Código Tributario, y se puede plantear por contienda por actos y resoluciones de la administración pública o por controversias de contratos y concesiones administrativas.

Así también las características que debe contener la resolución administrativa se encuentran en el Artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, dentro de las 31 cuales están:

- a) Que cause estado y
- b) Que vulnere un derecho otorgado con anterioridad.

El plazo para plantear el mismo es de 30 días contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, lo cual está establecido en el Artículo 161 del Código Tributario y la presentación del memorial de la demanda se hace en el centro de servicios auxiliares de la administración.

Si el memorial de demanda presenta errores o deficiencias que a juicio del tribunal sean subsanables, señalará plazo para que el demandante lo enmiende y si se trata de errores deficiencias u omisiones in subsanables a juicio del tribunal, será rechazada de plano, lo cual está regulado en el Artículo 31 de mismo cuerpo legal y continúa con el trámite según corresponda y si el mismo llega hasta sentencia, contra la cual las partes todavía pueden interponer recurso de casación, el cual lo conoce la Corte Suprema de Justicia, cámara civil.

Dicho recurso cabe contra sentencias o autos definitivos y su procedencia está regulada en el Artículo 169 del Código Tributario y 620 del Código Procesal Civil y Mercantil y el plazo para su planteamiento es de 15 días hábiles a partir de la última notificación de la sentencia o auto a impugnar.

El tribunal de lo contencioso administrativo actualmente está integrado por seis salas, de las cuales únicamente tres conocen de materia tributaria y son: la sala segunda, la sala tercera y la sala cuarta del tribunal de lo contencioso administrativo, las otras tres salas conocen de materia administrativa.

2.6.2. Proceso económico coactivo

Dicho proceso sirve para que la administración tributaria requiera el pago de los adeudos tributarios que se encuentran firmes, que son líquidos y exigibles y que los contribuyentes no pagan al fisco voluntariamente y esperan que se les cobre en forma ejecutiva. El procedimiento y las características propias de este proceso que regula el Código Tributario en el Artículo 171, son: Brevedad, Oficiosidad y Especialidad.

El tratadista Jorge Mario Castillo González, define estas características así:

- a. Brevedad significa proceso rápido, sencillo, poco formalista. Sobre esta característica el Código Tributario, en el Artículo 175 establece que “Incomparecencia del ejecutado. Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el juez dictará sentencia en la que declarará, según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago, en su caso”. “Código Tributario, Decreto 6- 91 y sus reformas, 2015”, lo expuesto en dicha norma, significa que el proceso debe finalizar sin más trámite y de forma rápida si el ejecutado no se pronuncia dentro del mismo, pues por la naturaleza de dicho proceso que es de ejecución, si no hace valer sus derechos o presenta las pruebas que demuestren lo contrario o que ya realizó el pago que se le requiere, debe ponerse fin al proceso y ordenar que cumpla con el pago de sus obligaciones tributarias pendientes.
- b. Oficiosidad, significa proceso impulsado de oficio por el tribunal. Sobre esta característica también encontramos que en la Ley Orgánica del Tribunal de

Contraloría y Cuentas establece que “Los procedimientos en los juicios de cuentas y los económico-coactivos, serán promovidos de oficio por los mismos jueces que conozcan de ellos.

- c. Especialidad, significa proceso consagrado a sustanciar una materia especial: la materia tributaria del legislación guatemalteca”.

Por su parte el tratadista Santiago de León, indica que “Especialidad este proceso de ejecución es eminentemente exclusivo para los tributos y su finalidad, es promover y ejecutar las acciones administrativas y judiciales que sean necesaria para cobrar a los contribuyentes y responsables, los tributos que adeudad, sus intereses, y si corresponde, recargos y multas”¹⁸.

2.6.2.1. Procedimiento

El título ejecutivo lo constituyen los siguientes documentos:

1. Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.
2. Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.
3. Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.

¹⁸ De León Santiago. Pág. 66, 68, 75,81,82.

4. Póliza que contenga fianza en la que se garantice el pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios a favor de la administración tributaria.
5. Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

Así también, el Código Tributario establece que para que los documentos administrativos constituyan título ejecutivo administrativo deben cumplir con los siguientes requisitos:

1. Lugar y fecha de la emisión.
2. Nombres y apellidos completos del obligado, razón social o denominación del deudor tributario y su número de identificación tributaria.
3. Importe del crédito líquido, exigible y de plazo vencido.
4. Domicilio fiscal.
5. Indicación precisa del concepto del crédito con especificación, en su caso, el tributo, intereses, recargos o multas y del ejercicio de imposición a que corresponde.
6. Nombres, apellidos y firma del funcionario que emitió el documento y la indicación del cargo que ejerce.
7. Sello de la oficina administrativa.

El procedimiento económico coactivo, está regulado en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala en el capítulo IV del Artículo 171 al Artículo 178 respectivamente. La ejecución económica coactiva, solo procede en virtud

de un título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles. El Artículo 174 del Código Tributario, indica que “Promovido el juicio ejecutivo, el juez calificará el título en que se funde y si lo considerare suficiente y la cantidad que se reclama fuere líquida y exigible, despachará el mandamiento de ejecución y ordenará el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso.

En la misma resolución dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones. Si se trata de ejecución de sentencia, sólo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma”. El diligenciamiento del proceso económico coactivo se tramita ante los juzgados de primera instancia de lo económico coactivo o ante los órganos jurisdiccionales que tengan la competencia para diligenciar dicho proceso.

De lo expuesto se puede decir que el derecho procesal tributario, sirve a la administración tributaria para aplicar la función represiva, derivado de la irresponsabilidad de no cumplir con las obligaciones tributarias lo cual es extensivo a la sanciones que nacen de las infracciones tributarias, por ello es importante el derecho procesal pues este desarrolla los procesos a seguir para coaccionar legalmente y lograr el objetivo que es el cumplimiento de las obligaciones tributarias auxiliándose con los órganos jurisdiccionales.

En el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, en contra de la sentencia emitida en el proceso contencioso administrativo cabe el recurso de casación y en contra de la sentencia emitida caben los recursos de

aclaración, ampliación y apelación, respectivamente.

2.7. Proceso penal tributario

El proceso penal tributario se deriva de la conducta ilícita de los contribuyentes, las figuras delictivas por las cuales la administración tributaria se ve en la necesidad de iniciar un proceso penal, siempre respetando los principios constitucionales y procesales establecidos para el diligenciamiento de dicho proceso.

2.7.1. Proceso de amparo

Dentro de los otros procesos que también puede ser planteado por la administración tributaria, está la acción constitucional de amparo, cuya procedencia se encuentra regulada en el Artículo 265 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones 40 a sus derechos o para restaurar el impero de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de ampro y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan". O sea que el amparo es una acción judicial que es utilizada para proteger derechos regulados en la constitución y en este caso la administración tributaria lo hace en defensa de las violaciones y agravios que surjan.

2.7.1.1. Características

De acuerdo con el tratadista Jorge Mario Castillo González, indica las siguientes:

1. “Protección o defensa, contra imposiciones y abusos de las autoridades que afecten los derechos humanos y garantías constitucionales.
2. Controversia entre autoridad y persona que reclama contra esa autoridad que viola o intenta violar los derechos humanos y las garantías constitucionales.
3. Judicial, dado que se desarrolla ante un tribunal en forma de proceso. Se inicia con la demanda y se concluye con la sentencia.

2.7.1.2. Principios procesales

De acuerdo con el Decreto número 1-86, ley de amparo, exhibición personal y de constitucionalidad, en el Artículo 5 establece cuatro principios procesales para la aplicación en los procesos relativos a la justicia constitucional y son:

- a. Todos los días y horas son hábiles;
- b. Las actuaciones serán en papel simple, salvo lo que sobre reposición de este se resuelva, en definitiva;
- c. Toda notificación deberá hacerse a más tardar al día siguiente de la fecha de la respectiva resolución, salvo el término de la distancia; y



- d. Los tribunales deberán tramitarlos y resolverlos con prioridad a los demás asuntos”¹⁹.

2.7.1.3. Procedencia del amparo

De acuerdo con el Artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición personal y de Constitucionalidad se establece que toda persona tiene derecho a pedir amparo, entro otros casos los siguientes:

- a) “Para que se le mantenga o restituya en el goce de los derechos y garantías que establece la constitución o cualquiera otra ley.
- b) Para que se declare en casos concretos que una ley, un reglamento, una resolución o acto de autoridad, no obligan al recurrente por contravenir o restringir cualquiera de los derechos garantizados por la constitución o reconocidos por cualquiera otra ley.
- c) Para que en casos concretos se declare que una disposición o resolución no meramente legislativa del Congreso de la República, no le es aplicable al recurrente pro violar un derecho constitucional.
- d) Cuando la autoridad de cualquier jurisdicción dicte reglamento, acuerdo o resolución de cualquier naturaleza, con abuso de poder o excediéndose de sus facultades legales, o cuando carezca de ellas o bien las ejerza en forma tal que el agravio que se causare o pueda causarse no sea reparable por otro medial

¹⁹ Derecho procesal administrativo. Pág. 56,57,58.

- legal de defensa.
- e) Cuando en actuaciones administrativas se exijan al afectado el cumplimiento de requisitos, diligencias o actividades no razonables o ilegales, o cuando no hubiere medio o recurso de efecto suspensivo.
 - f) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite.
 - g) En materia política, cuando se vulneren derechos reconocidos por la ley o por los estatutos de las organizaciones políticas.

Sin embargo, en materia puramente electoral, el análisis y examen del tribunal se concretará al aspecto jurídico, dando por sentadas las cuestiones de hecho que se tuvieron por probadas en el recurso de revisión. En los asuntos de los órdenes judicial y administrativo, que tuvieren establecidos en la ley procedimiento y recursos por cuyo medio puedan ventilarse adecuadamente de conformidad con el principio jurídico del debido proceso, si después de haber hecho uso el interesado de los recursos establecidos por la ley subsiste la amenaza, restricción o violación a los derechos que la constitución y las leyes garantizan.

De lo expuesto es necesario hacer notar que por ser una acción en la que no hay ámbito que no sea susceptible de amparo y que puede interponerse en cualquier estado del procedimiento, no puede evitarse el abuso de la interposición de dicha acción, al ser una acción y por ello los órganos jurisdiccionales que tienen competencia para conocer, están

facultados para declarar sin lugar la acción por notoriamente improcedente y pueden condenar en costas y sancionar al abogado litigante. Derivado de la acción de amparo en materia tributaria, la Corte de Constitucionalidad ha creado una unidad administrativa especializada en la materia, para conocer estas acciones.

2.7.1.4. Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos

También en materia tributaria se da el planteamiento de la inconstitucionalidad de ley en casos concretos, en observancia al Artículo 266 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece “En casos concretos, en todo proceso cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley.

El tribunal deberá pronunciarse al respecto”; lo cual también está establecido en el Artículo 116 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Al respecto la Corte de Constitucionalidad manifestó en el expediente 864-2009 que “la inconstitucionalidad en caso concreto debe ser dirigida a evitar que el tribunal de conocimiento, en su decisión a futuro, aplique la normativa atacada, siempre que para el juzgador sea aceptable la tesis del impugnante acerca de que tal aplicación al caso sea contraria a preceptos constitucionales que el solicitante señale”.

La tramitación de inconstitucionalidad en casos concretos está regulada en la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, y en el Artículo 120, establece que



“En casos concretos, la persona a quien afecte directamente la inconstitucionalidad de una ley, puede plantearla ante el tribunal que corresponda según la materia. El tribunal asume el carácter de tribunal constitucional”.



CAPÍTULO III

3. Resoluciones

La mayor cantidad de decisiones administrativas se toma por medio de resolución. Esta debe reunir las bases legales según Artículo 3 de la Ley de lo Contencioso Administrativo en toda decisión administrativa: competencia, declaración de voluntad, objeto y forma. Así mismo el Artículo 4 de la misma ley deja regulado lo referente a las clases de resoluciones de la administración.

La resolución de fondo o resolución originaria es la finalidad del procedimiento administrativo, es la manifestación de voluntad del órgano administrativo plasmado en un documento, de desde el momento en que se encuentra debidamente notificado producirá los efectos jurídicos a favor o en perjuicio del administrado. Son dos elementos que deben contener toda resolución administrativa, elemento de forma y el elemento de fondo.

3.1. Conflicto o pautas a seguir en una materia determinada

Esta conclusión o solución a un conflicto o controversia se utiliza en diversos ámbitos oficiales. Así, puede tratarse de una resolución administrativa dada por ejemplo por un director de un centro educativo, puede ser una resolución política (que a su vez es administrativa) dada por un ministro para pautar una acción en su ministerio. También puede tratarse de una resolución emanada por la autoridad judicial, como una sentencia que pone fin al conflicto de dos o varias partes que han partes.

3.1.1. Notificación

La notificación es una condición o un paso, que da noticia o informa al interesado sobre la decisión tomada por el funcionario y empleado público.

De toda iniciación de procedimiento se debe notificar a las partes involucradas y darle la audiencia respectiva, ya que uno de los principios importantes en el procedimiento administrativo es el legítimo derecho de defensa.

Normalmente dentro de la administración pública las notificaciones se hacen, llamando al particular por carta, telegrama o alguna nota a la dirección del particular y se le notifica en la propia institución de la resolución administrativa.

En la legislación administrativa, se puede observar que no indican las leyes y reglamentos, exactamente cómo deben realizarse las notificaciones, únicamente nos indican que debe notificarse al particular, pero no dicen la forma en que se deba realizar.

El Código Tributario que lo señala en los Artículos 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo y Artículo 28, segundo párrafo de la Constitución Política de la República de Guatemala dentro del título de Proceso Administrativo mismo que se debe de seguir en caso sea necesario por algún particular, teniendo siempre el auxilio legal de un profesional del derecho.

3.2. Tipos de actos administrativos

- a. Expresos o presuntos: Los actos expresos son aquellos que quedan por escrito y los presuntos son los que se presumen sin que se hayan dictado.
- b. Favorables o desfavorables: Se consideran favorables si se da la razón al ciudadano o administrado.
- c. Definitivos o de trámite: Los definitivos son aquellos que resuelven plenamente la controversia.

3.2.1. Características de los actos administrativos

Las características más destacadas son:

- a. Que deben estar fundamentados en hechos y derecho.
- b. Se presumen ejecutivos. Es decir, que tendrán eficacia para poder ejecutarse en la vida diaria.
- c. Serán nulos si vulneran derechos fundamentales o si contienen contenido imposible de cumplir o cuando haya prescindido del correcto procedimiento para dictarlos.

3.2.2. Resoluciones judiciales

Estas resoluciones son decisiones de la autoridad judicial que se emiten durante un proceso judicial, civil, penal, administrativo o laboral. Son declaraciones de voluntad de

la autoridad judicial competente material y territorialmente que aplican la ley a un caso concreto.

3.2.2.1. Tipos de resoluciones judiciales

Existen diversos tipos de resoluciones judiciales:

- a. Auto: Ponen fin al proceso, pero no resuelven el asunto y deben estar motivados.
- b. Sentencia: Ponen fin al proceso resolviendo el conflicto de origen y deben estar motivados.
- c. Decreto o providencia: En los países se utilizan las dos o una de ellas, pero tienen la misma finalidad, la cual es ser una resolución de trámite. Es decir, no resuelve el conflicto judicial, sino que resuelve los incidentes procesales. Esto es, diligencias necesarias para poder finalizar el procedimiento de la mejor forma, ya que no existe ninguna opción que no sea la que nuestra legislación establece.
- d. Diligencias: Estas resoluciones son de trámite al igual que las anteriores, pero aún con menor trascendencia, simplemente son para un buen desarrollo procesal, normalmente dejan constancia de algún punto del juicio o impulsan la resolución definitiva del mismo.

3.3. Resolución Administrativa

Una resolución puede ser un decreto, una decisión o un fallo que emite una determinada autoridad. De acuerdo con su fuente y a su alcance, las resoluciones pueden calificarse de diferentes formas. Una resolución administrativa, en este sentido, es una orden que pronuncia el responsable de un servicio público.

Se trata de una norma cuyo alcance está limitado al contexto del servicio en cuestión y cuyo cumplimiento es obligatorio. Por ejemplo: La concesión del servicio será oficializada a través de una resolución administrativa, La Corte Suprema advirtió que no se pueden fijar nuevos impuestos a través de una resolución administrativa, el dirigente está trabajando en el diseño de una resolución administrativa que fije los alcances del convenio.

Los expertos señalan que las resoluciones administrativas son dictadas para que los servicios públicos cumplan con las funciones que son estipuladas a través de la legislación. Lo que hace la resolución administrativa es detallar, desarrollar o complementar lo fijado por la ley. Si la legislación lo permite, el responsable de un servicio público puede emitir una resolución administrativa.

- a. Características de una resolución administrativa
- b. Flexibilidad y complementariedad

3.3.1. Característica de una resolución administrativa

Además de todo lo expuesto, se tiene que subrayar otra serie importante de aspectos sobre las resoluciones administrativas, entre los que se encuentran los siguientes:

- a. Suelen componerse de tres partes diferenciadas: la expositiva, que establece lo que es el problema; la considerativa, que analiza el citado problema en cuestión; y finalmente la resolutive, que viene a dejar constancia de la solución que se ha acordado.
- b. La competencia de llevar a cabo el proceso de dictar la resolución la posee la persona que, de manera legal, tenga atribuida la citada competencia sobre el derecho que se reclama o sobre la decisión que deba adoptar.
- c. La ley es la que determina unos plazos, específicos o generales según el caso, para dictar la pertinente resolución administrativa.
- d. Se establece que es fundamental y necesario que en el documento que nos ocupa se lleve a cabo la decisión o solución de todas las cuestiones que están planteadas por los interesados y las que, como consecuencia, emanen de las mismas.
- e. Existen las resoluciones administrativas de carácter particular que, según la legislación existente en España, tienen que cumplir una máxima de manera ineludible.

3.3.2. Flexibilidad y complementariedad

La importancia de las resoluciones administrativas radica en su flexibilidad. Estas

resoluciones presentan información actualizada y específica que no forman parte del texto de la ley. Hay que destacar que las resoluciones administrativas son “complementarias a las leyes, articulándose con ellas, pero nunca contradiciéndolas. La agencia a cargo de la recaudación de impuestos en un país puede emitir resoluciones administrativas para establecer cómo deben realizarse las declaraciones juradas correspondientes a una cierta tasa, por citar una posibilidad, aunque no pueden crear un impuesto nuevo ya que eso está afuera de su alcance”²⁰.

3.4. Definición de resolución judicial

Se conoce como resolución al fallo, la decisión o el decreto que es emitido por una autoridad. Judicial, por su parte, es lo que está vinculado a la aplicación de las leyes y al desarrollo de un juicio.

Una resolución judicial, por lo tanto, es un dictamen que emite un tribunal para ordenar el cumplimiento de una medida o para resolver una petición de alguna de las partes intervinientes en un litigio. En el marco de un proceso judicial, una resolución puede funcionar como una acción de desarrollo, una orden o una conclusión. Para que una resolución judicial sea válida, debe respetar ciertos requisitos y cuestiones formales. Por lo general, se debe incluir en la resolución el lugar y la fecha de emisión, los nombres y las firmas de los jueces que la emiten y un desarrollo sobre la decisión.

²⁰ Pérez Porto, J., Merino, M. Resolución administrativa. Definiciones. <https://definicion.de/resolucion-administrativa/> (Consultada el 2 de junio de 2023).

Una resolución judicial es un dictamen de un juez o un tribunal.

3.4.1. Clasificación de una resolución judicial

Las resoluciones judiciales pueden clasificarse de diferentes maneras de acuerdo con la instancia en la que se pronuncian, a la materia que tratan o a su naturaleza.

Un auto, por ejemplo, es una resolución judicial que implica un pronunciamiento de los jueces sobre una petición de las partes vinculada al proceso jurisdiccional.

Además del auto, tenemos que subrayar que existen otros dos tipos de resoluciones judiciales como son estas:

- a. Las providencias, que son aquellas resoluciones que realiza el juez y que se refieren a cuestiones procesales que necesitan una decisión judicial según lo que se encuentra establecido por ley.
- b. Las sentencias, que podemos decir que es el tipo de resolución judicial más frecuente y que, ya sea en primera o en segunda instancia, se realiza para poder poner fin a un proceso y una vez que ha concluido el proceso ordinario, la tramitación establecida por ley. Una resolución judicial puede dar por finalizado un litigio.

3.4.1.1. El caso de las sentencias

Una sentencia, pues, también es una resolución judicial. En este caso, como indicamos, la resolución da por concluido un litigio o una causa judicial. Lo que hace una sentencia es reconocer el derecho de una de las partes y obligar a la otra parte a cumplir con lo pronunciado. Si tomamos un juicio por un asesinato, la sentencia es la resolución judicial que condena o que absuelve al acusado. Cuando el acusado es encontrado culpable, la sentencia fija la pena que deberá cumplir.

3.4.2. Resoluciones judiciales firmes y definitivas

Todo eso sin pasar por alto que asimismo se puede hablar también de otras dos modalidades:

- a. Resoluciones judiciales firmes, que son aquellas con las que no cabe la posibilidad de presentar ningún tipo de recurso, bien porque la ley así lo establece o bien porque, sí se ha previsto ese caso, pero se ha superado el tiempo o plazo fijado para hacerlo y ninguna de las partes implicadas en el proceso lo ha hecho.
- b. Resoluciones judiciales definitivas, que son las que se encargan de ponerle fin a lo que es la llamada primera instancia y que proceden a decidir los recursos que se han interpuesto ante ellas, cumpliendo con los requisitos legales para ello y también con los plazos fijados.

3.4.3. Diligencias y decretos

No podemos pasar por alto tampoco que los secretarios judiciales pueden llevar a cabo dos tipos de resoluciones judiciales: las diligencias y los decretos. “Estos últimos los realizan cuando tienen atribuida la competencia exclusiva de proceder a poner a término el procedimiento, una vez que la demanda ha sido admitida a trámite, o bien cuando se establezca que sea necesario”²¹.

3.4.4. Resolución ministerial

Entre las múltiples acepciones del término resolución, en esta ocasión nos interesa quedarnos con su significado como el fallo, la decisión o el decreto de una autoridad ministerial, por su parte, es algo vinculado a un ministerio (un departamento o un área del gobierno de un Estado). Una resolución ministerial, por lo tanto, es una medida decretada por un ministerio de un gobierno. Se trata de una normativa o de una regla que dicta un ministerio de acuerdo con las facultades que le otorga la Constitución. Una resolución ministerial es una regla o normativa dictada por el ministerio de un gobierno.

El concepto de ministerio puede definirse como una de las diversas partes funcionales en las cuales es posible dividir el gobierno de un país. Tomando como referencia un sistema parlamentario, el presidente tiene el rol de más poder, por lo cual se supera en jerarquía al total de los ministerios; en su poder está la decisión del número de ministerios

²¹ *Ibid.*

que se crearán, su denominación y las tareas que llevará a cabo cada uno, así como la elección de la persona que asumirá la dirección de cada uno.

Aunque su alcance y su ubicación en el ordenamiento jurídico dependen de cada país, puede decirse que la resolución ministerial es una norma que aprueba un ministro y que está vinculada a las políticas del sector que tiene a su cargo. Un ministerio puede decretar resoluciones ministeriales según las facultades que le confiere la Constitución.

3.4.4.1. Ejemplos de resolución ministerial

El Ministerio de Educación de una nación puede emitir una resolución ministerial para indicar que el título de la educación secundaria de un país X también se considera válido en su territorio nacional. Esto evita a los inmigrantes del país X la necesidad de rendir equivalencias y los autoriza a continuar con sus estudios terciarios sin mayores trámites.

Una resolución ministerial de un Ministerio de Salud, por otra parte, puede prohibir la venta de productos farmacéuticos y de medicamentos en aquellos establecimientos que no están habilitados como farmacias.

De esta manera, los supermercados no pueden ofrecer esta clase de productos a sus clientes ya que estarían violando una resolución ministerial y, por lo tanto, quedarían expuestos al castigo que establece la ley para este tipo de faltas.

3.4.5. Cómo se crea una resolución ministerial

El procedimiento de creación de una resolución ministerial incluye su adecuada redacción que debe incluir el lugar geográfico en el cual se concibe, la fecha y las firmas y sellos correspondientes a las personas que lo elaboran y los organismos que lo respaldan. Por otro lado, también debe indicarse un número único para identificarlo, seguido de una sigla que haga referencia al ministerio en el cual tiene validez.

A lo largo del documento, debe respetarse una cierta estructura que permita proporcionar a los lectores un trasfondo sólido y detallado de la decisión que se expresa al pie de este. Para decretar una determinada resolución ministerial, el gobierno debe apoyarse en leyes y reglamentos existentes.

Dicha información sirve también para justificar y defender la medida en cuestión, ya que muchas veces se usan recursos públicos y esto no puede hacerse de forma deliberada. En el ejemplo: “de la resolución ministerial que, valida el título secundario de un país en otro, la medida debe basarse en el resultado de una investigación en el ámbito educativo, entre otros, para demostrar que los conocimientos ofrecidos en ambos sitios con compatibles y que resultan suficientes en el país de destino para acceder a la educación terciaria y, por qué no, para gozar de las mismas oportunidades laborales que las personas locales. No sería aceptable, por el contrario, presentar un decreto sin ningún tipo de respaldo”²².

²² Ibid.

CAPITULO IV

4. La Súper Intendencia de Administración tributaria SAT

En el capítulo se describirán los elementos principales de la Súper Intendencia de Administración Tributaria SAT de Guatemala.

4.1. Definición

Es la entidad estatal descentralizada encargada de la recaudación tributaria que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República de Guatemala para la recaudación de los impuestos establecidos previamente en la legislación.

4.2. Autonomía

La Súper Intendencia de Administración Tributaria goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, también cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. Las atribuciones y funciones se las asigna su Ley Orgánica Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

4.3. Origen

El pago de los impuestos se remonta a épocas antiguas desde la formación de las primeras comunidades humanas esto ha sido la base de la construcción de bienes y

servicios por parte del Estado hacia las comunidades. Algunas de las civilizaciones debido a las grandes recaudaciones de impuestos han logrado gran poder y grandes construcciones.

4.4. Creación

De acuerdo con la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria en su Artículo 1. "Creación. Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley.

Gozara de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios".

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto número 1-98 se da la creación de la Ley para realizar la sustitución la Dirección General de Rentas Internas, cuya institución ya no era eficiente en la recaudación de impuestos para poder cumplir con el gasto social adquirido por el Estado de Guatemala referente a salud, educación, seguridad social, vivienda e infraestructura, así mismo cumplir con la modernización del Estado.

Todo esto se da por los acuerdos de paz suscritos por el gobierno en diciembre de 1996 para dar paso a las medidas que llevarían a incrementar la carga tributaria.

4.5. Atribuciones

De acuerdo con los Artículos que regulan las atribuciones y de los cuales se mencionan los siguientes: En el Artículo 23. "Corresponde al Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la política de administración tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes:

- a) Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera.
- b) Ejercer la representación legal de la SAT la cual podrá delegar conforme lo establece la ley.
- c) Resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes.
- d) Imponer y aplicar las sanciones administrativas contempladas en las leyes tributarias y aduaneras.
- e) Ejecutar los actos y celebrar los contratos que sean competencia de la SAT, que de ella se deriven o que con ella se relacionen, conforme a la ley y a los reglamentos de la SAT.
- f) Planificar, dirigir, supervisar, coordinar y controlar el correcto funcionamiento de la SAT.
- g) Velar porque la ejecución de las funciones de la SAT asegure el cumplimiento de su objeto.
- h) Elaborar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.

- i) Nombrar y remover a los funcionarios y empleados de la SAT.
- j) Someter para su aprobación al Directorio los reglamentos internos de la SAT, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la SAT, su régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones.
- k) Someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirla a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República conforme lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.
- l) Someter a la aprobación del Directorio la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirla a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República y la ley Orgánica del Presupuesto.
- m) Proporcionar la información o datos que requiere el Directorio o su presidente, para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trate de información y estadísticas tributarias, éstas se remitirán sin incluir identificación de contribuyentes específicos, salvo los casos concretos, que, conforme a la ley, corresponda al Directorio conocer y resolver.
- n) Presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la SAT.
- o) Remitir al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la SAT, durante el primer trimestre de cada año.
- p) Ejercer las demás funciones que le corresponden de acuerdo con esta ley, reglamentos tributarios y aduaneros y otras leyes y disposiciones aplicables”.

Atribuciones de la Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria establece las atribuciones en las literales de la “a” a la “p”. Sin embargo, se hará la mención de las

atribuciones las cuales son: administración del régimen tributario, aplicar legislación tributaria, recaudación, control y fiscalización de los tributos internos, todos aquellos tributos que gravan el comercio exterior, verificar el cumplimiento de las obligaciones formales, tales como declaraciones de impuestos, sancionar a los contribuyentes que no estén cumpliendo con declarar y pagar sus impuestos.

4.6. Relación jurídico-tributaria

El objeto principal de la relación jurídico tributaria es el pago del impuesto por parte del sujeto pasivo.

En otras palabras los contribuyentes con la finalidad de que el Estado pueda recaudar lo suficiente para cumplir con las obligaciones y compromisos que se encuentran contenidas en la Carta Magna y con esto llevar a la población todos los servicios de primera necesidad, estos compromisos se van a planear y distribuir a través del presupuesto que año con año se va modificando de acuerdo con las necesidades que se van creando con el crecimiento de la población.

Dentro de la relación jurídico-tributaria va a existir dos sujetos los cuales van a ser: activo y pasivo. Activo en este caso siempre será la SAT porque es la encargada de cobrar los tributos para la recaudación y así poder cumplir con las metas establecidas.

Luego tenemos el pasivo son los sujetos que están obligados a declarar y pagar los impuestos.

4.7. Procedimiento en materia tributaria

Se va a empezar por definir que es procedimiento, esto va a servir para poder entender mejor y diferenciar lo que es procedimiento y proceso.

De acuerdo con la RAE la definición es: “Conjunto de normas jurídicas que ordenan y regulan un proceso jurídico y sus distintos trámites”²³.

De acuerdo con Manuel Ossorio quien cita a los juristas Guillien y Vincent definen el procedimiento como: “conjunto de formalidades que deben ser seguidas para someter una pretensión a la Justicia”²⁴.

El Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario constituye el cuerpo legal de carácter público que regula el procedimiento administrativo en materia fiscal, salvo lo que se refiera a la materia aduanera y municipal y en aquellos casos cuando una ley específica tributaria sistematice su propio procedimiento.

Se puede considerar que el procedimiento administrativo tributario puede ser conceptuado como la serie de formalidades y gestiones que debe emitir la Administración Tributaria para la emisión de un acto administrativo que vaya a afectar los derechos o sancione los derechos del contribuyente. Se encontraría una serie de procedimientos administrativos dentro de la administración tributaria que establece el Código Tributario

²³ RAE pág. 25.

²⁴ Op. Cit. Pág. 30,33.

“El proceso administrativo” existen dos clases de procedimientos:

- a. Procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente o responsable a su solicitud.
- b. El procedimiento que se inicia de oficio, por la administración tributaria, al cual se le nombra Procedimientos Especiales de Determinación de la Obligación Tributaria por la Administración.

4.7.1. Procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente

Antes se debe mencionar que de acuerdo con la Constitución Política de la República de Guatemala la cual establece en el Artículo 135 en inciso d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley, nos crea como ciudadanos una obligación de pagar los impuestos los cuales son necesario para la creación y prestación de los servicios públicos que el Estado pueda brindarle a la población.

Esto viene a crear sujetos pasivos como lo son los guatemaltecos y extranjeros que contribuyen al pago de tributos establecidos no solo en la constitución Política de Republica, además de las leyes de relación jurídico-tributaria, y donde la SAT como entidad máxima tiene la facultad a exigir el pago de los impuestos así mismo de sancionar a quien no cumpla con los mismos.

De acuerdo con lo establecido en el Código Tributario en su Artículo 122 indica que el procedimiento iniciado por el contribuyente o responsable debe ser impulsado de oficio,



el cual a la vez debe observar formalidades mínimas como lo es la presentación de memoriales, no obstante que la citada norma legal ha previsto que la omisión de cualquiera de los requisitos, no será motivo para rechazar la solicitud, pero sin embargo deberá subsanarse las omisiones existentes para que siga su trámite a lo que concede el plazo de quince días.

A lo establecido en el Artículo 123 del Código Tributario indica que el procedimiento administrativo se puede iniciar personalmente o por medio de representante legal o mandatario, siempre que se acredite la representación debidamente legalizada la fotocopia. Se entiende que hay varias opciones para poder realizar los procedimientos.

También la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98 del Congreso de la República indica que todas las solicitudes y peticiones que presenten los contribuyentes o los también llamados sujetos pasivos deberán ser resueltas por los órganos y dependencias competentes de la Súper Intendencia de Administración Tributaria SAT.

Así mismo nos indica que los recursos administrativos que los contribuyentes y responsables interpongan contra las resoluciones emitidas por las dependencias se deben de tramitar conforme al Código Tributario, leyes aduaneras, vigentes disposiciones legales y normativas aplicables. De acuerdo con lo establecido en los Artículos 52 y 53 de la citada ley.



4.7.2. Procedimiento administrativo iniciado por la Súper Intendencia de Administración Tributaria SAT.

El procedimiento que la Súper Intendencia de Administración Tributaria SAT, inicia contra el sujeto pasivo lo realiza cuando este no cumple o está incumpliendo con la obligación tributaria el cual se inicia de oficio, este procedimiento se encuentra establecido en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República en su Artículo 145 donde indica que el contribuyente que no cumpla con su obligación será requerido para solventar su situación, este dará inicio notificando en forma legal al contribuyente y se le otorgara un plazo para presentarse, a este procedimiento se le denomina “Procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la obligación”.

Cumplido el requerimiento por parte del contribuyente, la administración tributaria procede con el aporte de pruebas esto lo realiza mediante el procedimiento de auditorías que se realiza en el domicilio fiscal del contribuyente a lo que se le denominará auditoría de campo. También se puede realizar la auditoria en las oficinas de la administración tributaria a lo que se le denominara auditoria de gabinete.

Al realizar cualquiera de las auditorias se determinare que se encuentran inconsistencias como lo es diferencias en la determinación de pagos de tributos o el incumplimiento de las obligaciones, la administración tributaria le concederá audiencia al contribuyente para descargo de pruebas por el plazo de 30 días improrrogables.

Si el contribuyente no evacua la audiencia se dictará por parte de la administración

tributaria la resolución correspondiente que determine el pago del tributo, intereses, recargos y multas que tendrá que pagar sin falta. Si se da el caso en que el contribuyente evacua la audiencia y presenta todas las pruebas de descargo y estas son admitidas en derecho se decretara medidas para mejor resolver.

4.8. Obligaciones tributarias

Las obligaciones tributarias crean un vínculo jurídico toda vez que el sujeto activo quien es en el caso la administración pública a quien se le denomina SAT ejerce la potestad tributaria por mandato de la ley y que al mismo tiempo se le ha facultado para exigir su cumplimiento de pago de los tributos, por otra parte se va a tener al sujeto pasivo que es el contribuyente se encuentra en la obligación de realizar el pago de tributos al estado por medio de la SAT, el sujeto pasivo también por ley está obligado al cumplimiento y si no cumpliera será sancionado.

La naturaleza jurídica de esta obligación es de carácter público, debido a que la finalidad es pública porque engloba la necesidad y obligación del gasto público para satisfacer las necesidades de la población, esta obligación se vuelve exigible coactivamente por medio del Estado. Es esencial para el Estado la obligación tributaria y el mismo sistema legal nos lo indica y da a conocer cuando hay un hecho generador que da origen al cumplimiento de una obligación tributaria por parte del contribuyente, esta obligación está basada en el poder de imposición del Estado y es generada por la necesidad del cumplimiento de sus fines.

Cómo podría el Estado sin ingresos de tributos o impuestos cumplir con sus obligaciones, la respuesta sería: No podría porque no tiene de donde obtener los recursos, sería materialmente una tarea imposible ya que el Estado tiene una tarea inherente y para su cumplimiento necesita agenciarse de fondos los cuales son logrados por medio de imposición tributarias a todas aquellas personas en provoquen un hecho generador.

Las obligaciones impositivas pueden variar y ser de diferente índole, esto va a depender de las actividades que realice el sujeto pasivo. Para el cumplimiento de esta obligación el Estado otorga diferentes plazos o términos para hacerla efectiva. La obligación tributaria es definida como: “La obligación de pagar a un ente público una determinada cantidad de dinero a título de tributo. Por tanto, el medio de detraer de las economías privadas los recursos económicos necesarios para atender al gasto público o, dicho más simplemente, de establecer tributos, se consigue articulando un mecanismo, la Obligación Tributaria u obligación del pago del tributo, que surge cuando se realizan los hechos previstos en la ley”²⁵.

4.8.1. De oficio

El sujeto activo en este caso es la SAT es el acreedor de la prestación tributaria que tiene el derecho a exigir coactivamente el cumplimiento de la Obligación Tributaria. Esta clase de obligación está facultada por la Constitución Política de la República de Guatemala y la legislación tributaria para administrar y recaudar los tributos.

²⁵ Carrera Raya José Francisco. **Derecho Administrativo**, Pág. 15,17.

Cuando el sujeto pasivo incumple la obligación entra a exigirla el sujeto activo. Giuliani Fonrouge, señalan que “La determinación de oficio es realizada por el fisco, ya sea por estar ordenado por la ley o por otras circunstancias previstas por las normas”²⁶.

De igual forma Giuliani Fonrouge establece cuando se puede dar la determinación de oficio:

- a. “Cuando el sujeto pasivo no hubiere practicado la determinación a su cargo”²⁷.
- b. Si el deudor o responsable no proporcionare los elementos de juicio o documentos necesarios para la plena apreciación del hecho imponible;
- c. Cuando la declaración o la determinación formuladas por el sujeto pasivo fueren impugnables, ya por circunstancias inherentes al acto mismo (omisión de datos; inexactitud, falsedad o error de los datos proporcionados; errónea aplicación de las normas fiscales), ya por carencia de elementos de verificación, (falta o no exhibición de libros, registros y comprobantes; cuando los exhibidos no merezcan fe o sean incompletos). En tales supuestos pueden ser con base cierta o base presunta”.

²⁶ Fonrouge Giuliani. **Derecho Financiero**. Pág. 98, 99, 101,102.

²⁷ **Ibid.**

4.8.2. Determinación sobre base presunta

La determinación sobre base presunta es una de las formas que se ha utilizado en la administración pública en la cual se presume la existencia de un hecho, en este hecho se tomara la existencia de un hecho anterior en forma indirecta. Esto le va a permitir a la administración tributaria descubrir la existencia de una obligación omitida por el sujeto pasivo, que tendrá que cumplir, aun si este no demostrare la realización de un hecho generado.

Lo que va a permitir a la administración pública controlar la evasión tributaria que se da por parte de los sujetos pasivos en los diferentes casos. La facultad que se le da a la administración pública se encuentra determinada sobre base presunta en caso de darse una negativa por parte del sujeto pasivo al presentar las declaraciones o documentitos que le han sido requeridos y este se niegue a proporcionar toda la información requerida.

El fin primordial de la determinación sobre la base presunta va ser que el Estado tenga la potestad para exigir y cobrar los tributos vencidos por parte del sujeto pasivo y ver la forma de cancelarlos. Esto se va a dar a través de la vinculación del hecho generador, sobre base presunta, aquí se va a determinar la existencia y cuantía de la obligación para que el contribuyente pague la obligación omitida:

El Artículo 109 del Código Tributario que establece: "Determinación de oficio sobre base presunta. En los casos de negativa o responsables a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la

obligación sobre base presunta. Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de periodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacione con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad. Asimismo, podrá utilizar promedios o porcentajes de ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categorías que corresponda a la actividad a la que se dedique el contribuyente”.

A continuación, se mencionan algunos conceptos de distintos autores estudiosos de la materia. Unos indican que: “la determinación de oficio sobre base presunta se funda en presunciones e indicios que utiliza el Fisco ya que no le es posible obtener los datos exactos para fijar con certeza el crédito fiscal, debido a que los contribuyentes han faltado a la obligación de presentar la declaración u otros elementos, en los que se basa la realización del hecho imponible, por lo que la determinación se hace sobre presunciones”²⁸.

Así mismo Martín y Rodríguez Use señalan que a su criterio en el método estimativo o de determinación presuntiva: “Solo puede ser utilizado, cuando resulta imposible seguir el método del conocimiento cierto o directo de los hechos imponibles. En otras palabras, no se trata de los métodos optativos, que pueden ser indistintamente elegidos por el ente recaudador, sino que el método estimativo es supletorio del método de determinación en forma directa, y solo puede emplearse en aquellos casos en que no es posible, por causa imputable al contribuyente o responsable, hacer uso del método directo”²⁹.

²⁸ Díaz Dubon. **Op. Cit.** Pág. 33,38,39,40.

²⁹ Giuliani, Fonrouge. **Op. Cit.** Pág. 45,46.

Continuamos en la misma línea Monterroso establece que: “Se configura la determinación de oficio sobre base presunta cuando la Superintendencia de Administración Tributaria no ha podido obtener los antecedentes sobre base cierta, y efectúa la determinación de la obligación tributaria sobre presunciones o indicios, este tipo de determinación se encuentra regulada en la Ley y admite prueba en contrario, en Guatemala, además de la regulación legal en el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la Republica y todas sus reformas que en su Artículo 109 establece que: En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentos, libros y registros contables, la Superintendencia de Administración Tributaria determinara la obligación sobre base presunta.

Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de periodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relaciona con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad”³⁰

Para Sánchez, Coll y Rosales en relación con la base presunta exponen que es: “La estimación de oficio, basad en hechos y circunstancias que tienen conexión o vinculación con el hecho imponible o tomando una base indiciaria por fijación global de la cuantía de la obligación, en virtud de promedios y coeficientes generales con relación a actividades generales”³¹.

³⁰ Monterroso, Pág. 91,92,93.

³¹ Sanchez Coll y Rosales, Pág. 22,23,24,25,27.

4.8.3. Determinación sobre base cierta

Esta la va a realizar el contribuyente o también llamado sujeto pasivo o se da el caso de que la administración tributaria la puede realizar con completo conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a su magnitud económica, así como de sus características y elementos, se puede llegar a conocer con certeza el hecho y valores imponibles no importando si lo genera el propio sujeto pasivo por medio de las pruebas o que se obtengan mediante otros medios de información.

Los casos más frecuentes que se van a encontrar sobre determinación de oficio sobre base cierta son aquellos en los cuales las declaraciones juradas son presentadas por el sujeto pasivo las cuales van a ser impugnadas frecuentemente por encontrar errores de cálculos numéricos o en la aplicación de la ley, pero sucede que los datos aportados son correctos.

En el Artículo 108 del Código Tributario regula la determinación sobre base cierta, esta es la que se da en los casos en que los contribuyentes o responsables no cumplen con presentar las declaraciones o no proporcione la información requerida tomando como base los libros, registros y documentos contables del contribuyente, así como cualquier información que se pueda recabar por medio de terceros, con esta determinación se admite prueba en contrario. Esta clase de determinación no presentara ningún problema en virtud de que la autoridad fiscal procede en pleno conocimiento a lo que hay comprobación de los hechos, se practica generalmente en la determinación del tipo mixto.

4.9. Recursos administrativos en contra de resoluciones administrativas en materia tributaria

Los recursos administrativos que se encuentran en la legislación guatemalteca se encuentran en un orden determinado empezando desde:

- a. Revocatoria Se define como: "el acto por medio del cual la autoridad administrativa superior, decide por medio de una resolución confirmar, revocar o anular la resolución emitida por una autoridad administrativa jerárquicamente inferior conforme las disposiciones legales y petición formulada, esto procede en contra de las resoluciones originarias del Superintendente, que conocerá el Directorio de la SAT. En contra de las resoluciones originarias de los intendentes conociendo para el efecto el Superintendente"³².
- b. Decreto 4-2012 Recurso de Revocatoria El procedimiento que la reforma establece la introducción legal del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dicho Artículo también establece que dicho recurso se deberá interponer dentro de diez días hábiles luego de la última notificación, de no interponerse la misma quedará firme. Caso contrario en cinco días hábiles deberá elevarse las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o Ministerio de finanzas Públicas. Luego el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o Ministerio de Finanzas Públicas procederá a resolver confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida a partir de los treinta días

³² Diccionario panhispánico del español jurídico, pág. 84

hábiles luego que el expediente se encuentre en estado de resolver.

- c. Silencio administrativo Artículo 157 del Código Tributario establece: "Transcurrido el plazo de treinta días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones estén en estado de resolver sin que se dicte resolución que corresponda se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso y el interesado deberá de interponer el contencioso administrativo".
- d. Ocurso dentro del Decreto 4-2012. Silencio administrativo Establece que cuando la administración tributaria deniegue el recurso de revocatoria el agraviado podrá ocurrir dentro del Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria en un plazo de tres días hábiles siguientes a la notificación de denegatoria.
- e. Reposición Acto por medio del cual la misma autoridad administrativa superior, conoce de nuevo la resolución emitida, dejando sin efecto o confirmándola de acuerdo con las disposiciones legales, los medios de convicción generados y petición formulada. Esto procede en contra de las resoluciones originarias del directorio de la Súper Intendencia de Administración Tributaria, conociendo para los efectos el propio directorio quien tendrá que resolver.



CONCLUSIÓN DISCURSIVA

Como se pudo identificar, en el derecho tributario, no existe unificación de criterios y muchas de las veces no explican el motivo por el cual se emite una solución en diversidad de ocasiones las personas que son citadas para ser acusadas y que han faltado a sus obligaciones como contribuyentes esto sin darse cuenta que en la mayoría de las veces no tienen conocimiento del incumplimiento, pues quien tiene el control, son los contadores y auditores que son contratados por los sujetos pasivos.

Se debe tomar en cuenta que estas personas son las que llevan el control y quienes en ocasiones no realizan los pagos correspondientes aunque el sujeto pasivo si diera la cantidad del mismo para realizar el cumplimiento de sus obligaciones, lo que de acuerdo a mi conclusión, vulnera los derechos de los contribuyentes ya que son directamente acusados por el hecho de aparecer registrados como contribuyentes morosos por lo cual se vulnera el derecho de petición que tiene todos los guatemaltecos, regulado en el Artículo 28 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala.

Se recomienda de acuerdo con todo lo expuesto, la creación de un departamento donde se puedan realizar capacitaciones a través de conferencias a los contribuyentes, así estarán enterados de sus derechos y obligaciones, así como los riesgos que pueden correr de no cumplir con las mismas, de la importancia de no dejar solos a los contadores con la administración de las cuentas.





BIBLIOGRAFÍA

- ALVEÑO Ovando, M. A. **Derecho tributario guatemalteco**. Guatemala: Ed. De Pereira.
- BIDART CAMPOS, G. J. **Manual de derecho constitucional argentino**. Buenos Aires: Ed. Ediar.
- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Argentina: Ed. Heliasta SRL.
- CALDERÓN MORALES, H. H. **Derecho procesal administrativo**. Guatemala: 2005.
- CALVO ORTEGA, R. **Curso derecho financiero tomo 1 derecho tributario**. España: S.L. Civitas Ediciones.
- CARRERA RAYA, JOSE FRANCISCO. **Derecho Administrativo**. Mexico.
- DE LEÓN Santiago, E. G. **Derecho tributario**. Guatemala: SR editores.
- DÍAZ DUBÓN, Carmen; Flores Nájera, Liseth. **Derecho financiero 2**. Guatemala: Estudiantil Fénix.
- DÍAZ REYEZ, M. L. **Principales obligaciones y requisitos fiscales que debe cumplir una empresa comercial en su apertura y proceso contable anual**. s.e.
- DÍAZ, V. O. **Criminalización de las infracciones tributarias**. Buenos Aires: Ed. Depalma.
- EDWARDS, C. E. **La pena de clausura tributaria, jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación**. Buenos Aires. Ed. Astrea.
- ESTRADA HERNÁNDEZ, M. E. **La necesidad de regular la actividad discrecional que tiene la SAT en la aplicación de los procedimientos a seguir para determinar la sanción en los casos de resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria**. Guatemala. (s.e)
- FOLCO, C. M. (2014). **Procedimiento tributario**. Buenos Aires. Ed. Rubinzal-Culzoni.
- FONROUGE, c. m. (2002). **Derecho financiero**. (s.e)
- GIULIANI, Fonrouge. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina. Guatemala.
- GOMEZ, Teresa y Folco, Carlos María. (2005). **Procedimiento tributario**. Buenos

Aires.

GURFINKEL DE WENDY, Lilian, Angel Russo, Eduardo. (1993). **Ilícitos tributarios en las leyes 11683 y 23771**. Buenos Aires. Ed. Depalma.

HUTCHINSON, T. (1994). **Régimen de procedimientos administrativos**. Buenos Aires. Ed Astrea SRL.

<https://temasdederecho.wordpress.com/tag/autonomia-delderecho-tributario/>.

<https://urlgeni.us/googledrive/procedimiento>

LEMUS JUÁREZ, H. A. **El sistema tributario guatemalteco ante la resistencia a la acción fiscalizadora**. Guatemala. (s.e.).

MARTÍNEZ BOTO, R. (1990). **Medidas cautelares**. Buenos Aires: (s.e)

MENENDEZ OCHOA, A. E. (s.f.). **Breves consideraciones de derecho tributario**. Guatemala. (s.e)

MONTERROSO, Gladys. **Fundamentos financieros**. Guatemala.

MORILLO MENDEZ, A. (2000). **Infracciones, sanciones tributarias y otros delitos contra la hacienda pública**. España. Ed. Ciss.

OSSORIO, Manuel. (2006). **Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales**. Buenos Aires, Argentina. Ed. Heliasta.

PODETTI, J. R. **teoría y técnica del proceso civil y trilogía estructural de la ciencia del proceso civil**. Buenos Aires. Ed. Ediar.

SANCHEZ COLL, Y ROSALES. **Derecho Administrativo**. Argentina.

SAENZ JIMENEZ, Jesús; LÓPEZ FERNÁNDEZ DE GAMBOA, Epifanio. **Compendio de derecho procesal civil y penal**. Madrid. Ed. Santillana.

VÉLEZ MARICONDE, A. **Derecho procesal penal, volumen 1**. Argentina: Ed. Lerner. Veramendi Flores, E. (s.f.).

VILLEGAS, H. (2002). **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Astrea. Página web DERECHO, T. D. (s.f.).

Legislación

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

Congreso de la República de Guatemala 1995 **Código Tributario**, Decreto 6-91 y sus reformas.



Congreso de la República de Guatemala 2015.

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

Ley de lo Contencioso Administrativo y su reforma. Congreso de la República de Guatemala 1997.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Congreso de la República de Guatemala 1998.