

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

**EL DEBIDO PROCESO EN MATERIA
TRIBUTARIA**

T E S I S

PRESENTADA A LA HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
POR

José Miguel Ángel González Mancardi

AL CONFERIRSE EL GRADO ACADEMICO DE:

**LICENCIADO EN CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES**

Y LOS TITULOS PROFESIONALES DE:

ABOGADO Y NOTARIO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 1,993.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

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

Decano.	Lic. Juan Francisco Flores Juárez
Vocal I.	Lic. Luis Cesar López Permouth
Vocal II.	Lic. José Francisco de Mata Vela
Vocal III.	Lic. Roosevelt Guevara Padilla
Vocal IV.	Br. Erick Fernando Rosales Orizabal
Vocal V.	Br. Fredy Armando López Folgar
Secretario.	Lic. Carlos Humberto Mancio Bethancourt

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN TECNICO PROFESIONAL

Decano (en funciones)	Dr. Baudilio Navarro Batres
Examinador:	Lic. Erick Meza Duarte
Examinador:	Lic. Mario Estuardo Gordillo Galindo
Examinador:	Lic. Carlos González Cardoza
Secretario (en funciones)	Lic. Nery Roberto Muñoz

NOTA: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas en la tesis". (Artículo 25 del Reglamento para los exámenes Técnico Profesionales de Abogacía y Notariado y Público de Tesis).

DL
04
(2857)



1195-93

Guatemala, 15 de marzo de 1993

Señor Licenciado
Francisco Flores Juárez
Decano de la Facultad de
Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

29 MAR. 1993

RECIBIDO 15

OFICIAL

Señor Decano:

En cumplimiento a su providencia de fecha quince de enero de mil novecientos noventa y dos, la cual se fue debidamente transcrita por el Señor Secretario de la Facultad, me dirijo respetuosamente a usted, con el objeto de manifestarle que asesoré el desarrollo del trabajo de graduación del Bachiller JOSE MIGUEL ANGEL GONZALES MANCARDI titulado: "EL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA".

En atención a ello, ruego considerar al Señor Decano, que el Bachiller González Mancardi, atendió oportunamente las sugerencias y recomendaciones que le hice, tanto en su plan de tesis como en el desarrollo del mismo trabajo, aportando su iniciativa y acuciosidad en la investigación científica, utilizó una bibliografía adecuada y reciente, y consultó varios fallos administrativos y judiciales que enriquecieron su apreciación del tema investigado.

Por lo anterior, es mi consideración Señor Decano, que el trabajo de tesis realizado por el Bachiller González Mancardi, por su contenido y por ser un tema de mucha actualidad y relevancia en la relación del Estado con el contribuyente, llena sobradamente los requerimientos académicos de la Facultad y parece ser aceptado para su discusión en acto académico de graduación.

Sin otro particular, me suscribo del Señor Decano deferentemente,

Lic. Mario Efraín Rojas.

**ASISTENTE SOCIAL
CARRERA I Y II**

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA





FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Centroamérica



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, marzo veintinueve, de mil novecientos noventi-
tres. -----

Atentamente pase al Licenciado HENRY OSMIN ALMENGOR VELAS
QUEZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del
Bachiller JOSE MIGUEL ANGEL GONZALEZ MANCARDI y en su oportu-
nidad emita el dictamen correspondiente. -----

[Handwritten signature]
[Handwritten signature]



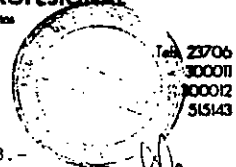


2641-93

ASESORA JURIDICA PROFESIONAL

Abogados y Notarios

II Avenida 16-06, Zona I
Guatemala, C. A.
Fax: 57260



Tel. 23706
300011
300012
315143

Guatemala, Julio 20 de 1,993.

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
SIEMPRE JUSTITIA

20 JUL 1993

RECIBIDO
Banco 13/05/93
OFICIAL

Licenciado:

Juan Francisco Flores Juárez,
DECANO FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES,
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
GUATEMALA.

Señor Decano:

Respetuosamente tengo el honor de rendir mi Dictamen con relación a la revisión de la TESIS titulada "EL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA", que presentará en su Examen Público de Graduación Profesional el Bachiller JOSE MIGUEL ANGEL GONZALES MANCARDI.

Al respecto me permito informarle que he revisado la presente TESIS y después de que el Bachiller JOSE MIGUEL ANGEL GONZALES MANCARDI le introdujo algunas modificaciones y adiciones que eran indispensables, ha resultado un trabajo que demuestra haber consultado bibliografía apropiada, siguiendo un orden lógico en su desarrollo, coincidiendo con algunas críticas y en otras respetando el criterio personal del Bachiller JOSE MIGUEL ANGEL GONZALES MANCARDI, estableciéndose, que las conclusiones y recomendaciones, son apropiadas y congruentes con el contenido del trabajo.

Por lo antes expuesto, al Señor Decano manifiesto mi entera aprobación de la TESIS del Bachiller JOSE MIGUEL ANGEL GONZALES MANCARDI, y considerandome que puede ordenarse su impresión.

Con mi especial consideración y referencia.

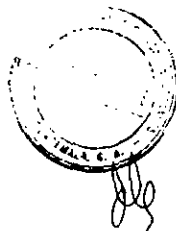
HENRY OSMIN ALMEYDA VELASQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE A. S. CARLOS
DE GUATEMALA



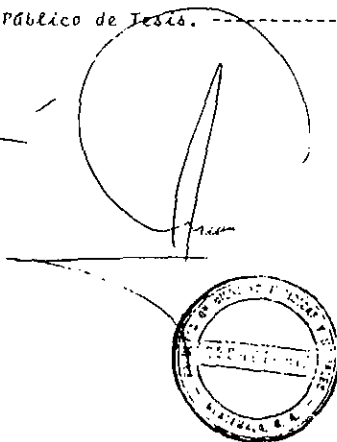
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, julio veintidos, de mil novecientos noventitres.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la -
impresión del trabajo de tesis del Bachiller JOSE MIGUEL AN-
GEL GONZALEZ MANCARDI intitulado "EL DEBIDO PROCESO EN MATE-
RIA TRIBUTARIA". Artículo 22 del Reglamento para Exámenes -
Técnico Profesionales y Público de Tesis.



*Gracias Dios Padre creador
y al santo Benito Intercesor
que me guiaron como el buen Pastor
en el camino que hoy culmino.*

TRABAJO Y ACTO QUE DEDICO

- A MIS PADRES:** Con Amor y respeto de hijo.
Muy especialmente a mi madre Teresa Marcolfa Mancardí Fajardo, que con su caracter fuerte y sus múltiples esfuerzos, me sirvió de ejemplo para sobreponerme a los golpes de la vida.
- A MIS HERMANOS:** Infinitas gracias por su apoyo.
Especialmente a Doraldina Elizabeth y Francisco Javier, por su ayuda moral y material que me brindaron sin escatimar esfuerzos.
- A MIS PEQUEÑOS:** Ana Mercedes, Milton Alberto, Milviaciceli Elizabeth y Saira Siomara: sea para ellos este peldaño alcanzado, motivo de superación en sus vidas.
- A MIS GUIAS PROFESIONALES:** Lics. Mario Efraín Rojas y Henry Osmín Almengor Velásquez, por su orientación y consejos.
- A MIS AMIGOS:** Mynor Ramírez Véliz y Milton Amaldo Pacheco Gutiérrez, por su comprensión y estímulo.
Particularmente a los Licenciados Irma Leticia Lam de Rojas y Thelmo Adán Ramos Dávila, por su inapreciable ayuda intelectual y material.
- AL SACERDOTE:** Juan Francisco Peters, por su ayuda y consejo; material y espiritual.
- A LAS HERMANAS:** Claudia y Andréa Rojas Lám. Por el aprecio y estímulo brindado durante preparé este trabajo.

INTRODUCCION

Al Presentar el siguiente trabajo a consideración del Honorable Tribunal Examinador, el autor pone de manifiesto que, el Legislador al emitir el Código Tributario contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, incurrió en algunos errores de tipo técnico, o en contradicciones con el ordenamiento jurídico en general, llamando ésto, a confusión entre los contribuyentes y juristas, lo cual viene a provocar una falta de certeza y de seguridad Jurídica al ciudadano administrado, por tener que acogerse a dos leyes procedimentales muy similares, en distinto campo de aplicación.

Todo lo que se plantea, unido a las diversas interpretaciones doctrinarias, hacen necesarias las enmiendas que se van a sugerir, para garantizar el desarrollo del Debido Proceso y la Relación Jurídico Tributaria que debe haber entre el Contribuyente y la Administración Tributaria.

Por tales razones, se tiene a bien exponer ante el Cuerpo Examinador y Lector Investigador, las apreciaciones en relación al tema, analizando la forma en que los mismo pueden ser enmendados.

CAPITULO I

1. ASPECTOS GENERALES DE LOS TRIBUTOS

En el presente capítulo, se expondrá el génesis de los tributos, así como lo que se entiende en forma general y específica la teoría de los mismos, sus características, la clasificación más importante a criterio de algunos estudiosos del derecho tributario y la que contiene nuestra legislación respectiva vigente.

1.1. ORIGEN O ANTECEDENTES HISTORICOS:

Se tiene conocimiento que desde épocas antiguas ya se imponían cargas tributarias a los súbditos en los estados monárquicos ya que estos necesitaban financiar o sostener las constantes guerras que mantenían, con el objeto de expandir sus territorios y el enriquecimiento personal de Reyes y Monarcas.

Para ser más exacto, estas cargas tributarias en la forma anotada anteriormente, se principiaron a imponer por algunas razones, empero desde la edad media se hizo por consideraciones de intereses recíprocos o particulares, olvidándose del interés público o general.

Esta forma de imponer tributos para aquellas generaciones, dejaba expedito el camino para que se cometieran abusos de poder por parte de quienes fijaban los mismos ya que lo hacían en forma arbitraria.

Posteriormente y debido a que las necesidades del rey crecen constantemente para el sostenimiento de sus ejércitos, por las continuas guerras provocadas por sus ansias de riquezas, se impone la obligación tributaria, no solo a los súbditos del imperio, sino también a los componentes de la nobleza del mismo; surgiendo así la necesidad del consentimiento del impuesto por las clases sociales.

"El consentimiento del impuesto se presenta como un derecho de los súbditos, opuesto a la facultad de los monarcas de acudir constantemente a ellos en demanda de recursos;....." (1), sin embargo, desde el punto de vista de los súbditos, además de ser un simple derecho, fundamentalmente pueden hacer valer este, como un Derecho de Defensa, Garantía y Seguridad frente a las arbitrariedades y abusos de poder en la fijación de los tributos por parte de los Reyes.

Se da por aceptado la expansión de los tributos por todo el continente europeo, una vez fueron aceptados por la monarquía con sus limitaciones, garantía y seguridad. "Como conclusión podemos entonces exponer que el origen de los tributos fue la ambición de los reyes y nobles por adquirir nuevas riquezas; siendo necesario para mantener los grandes ejércitos, la utilización de grandes cantidades de bienes en su afán de expansión, los que al ya no poder ser suministrados por el propio rey, hizo necesaria la colaboración de los nobles y al no alcanzar dicha colaboración se impone la contribución obligatoria para el súbdito, lo cual despues se hace extensiva para los vencidos en la guerra". (2)

1. Varios. "APUNTES DE DERECHO TRIBUTARIO Y LEGISLACION FISCAL" Facultad de Ciencias Económicas Universidad de San Carlos de Guatemala. Pag.74.
2. Ibidem.

Por lo anteriormente anotado, es en la Edad Media, donde tienen sus antecedentes más remotos los Tributos, los cuales han subsistido a la presente fecha, con las modificaciones y transformaciones que el progreso de las Finanzas Públicas y las necesidades económicas han implantado.

1.2. CONCEPTO DE TRIBUTO:

"El Tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo" (3).

1.3. DEFINICIONES DEL TRIBUTO:

Las definiciones que a continuación se presentan, son tomadas de connotados tratadistas en el campo tributario; así como del conjunto de leyes creado por el modelo para América Latina de Código Tributario, siendo estas:

"Tributos son las prestaciones pecuniarias que el Estado, o un ente público autorizado para el efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma" (4).

"Tributos son las prestaciones en dinero que el Estado en ejercicio de su poder de imperio, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines" (5)

"Una prestación obligatoria comunmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho" (6).

"Tributos son las prestaciones comunmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio a los particulares, según su capacidad contributiva en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines". (7)

"Tributos son las prestaciones corrientemente satisfechas en dinero que el Estado, en ejercicio de su soberanía financiera exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines". (8)

3. Jarach Dino. "EL HECHO IMPONIBLE" . Pag.1.

4. Blumenstein, sistema, p.1. citado por Carlos M. Giuliani Fonrouge.

"DERECHO FINANCIERO" Volumen I. Pag. 309.

5. "MODELO DEL CODIGO TRIBUTARIO PARA AMERICA LATINA OEA/BID".

6. Giuliani Fonrouge citado por varios. 'APUNTES DE DERECHO TRIBUTARIO Y LEGISLACION FISCAL'. Facultad de Ciencias Económicas. Universidad de

San Carlos de Guatemala. Pag. 78.

7. Villegas, Hector B. Loc. Cit.

8. Art. 9 del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República "Código Tributario".

1.4. CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO:

Entre las principales características del tributo expresadas por el autor Hector Villegas, y adecuadas a la legislación guatemalteca, encontramos que es:

A. UNA PRESTACION EN DINERO:

O, contribución que el sujeto pasivo de la obligación tributaria (CONTRIBUYENTE), debe pagar al Estado, por encontrarse contenido dentro del Hecho Generador, que lo convierte en deudor de este. El artículo 35 del Decreto No. 6-91 del Congreso, Código Tributario, contiene además del pago como forma de extinción de la obligación tributaria, la Compensación, la Confusión, la Condonación, la Remisión y la Prescripción; las cuales llevan implícita la idea del valor económico, sin que dicho concepto exista materialmente;

B: EXIGIBLE:

Por cuanto, una vez ocurrido el Hecho Generador o cuando la obligación tributaria se encuentra vencida a favor del Estado, este tiene el derecho de exigirla por los medios coercitivos a su disposición;

C: OBLIGACION PERSONAL:

En virtud de que los tributos están dirigidos a ser soportados (PAGADOS) por una persona individual, física o colectiva y exigidos por otra persona (EL ESTADO).

D: DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:

Esta característica se cumple en forma relativa, porque en realidad los guatemaltecos somos dados a evadir nuestras obligaciones ya que al nacer la hipótesis condicionante (HECHO GENERADOR), que va dirigido a determinado sujeto, el obligado a pagar (Sujeto Pasivo o Percutido) desconoce cual es su capacidad horizontal (sean estos, los sujetos que están a la misma capacidad contributiva, tributando en igual cantidad), o su capacidad vertical (sujetos que están en una escala económica superior, deben contribuir en mayor forma que los que se encuentran en una escala inferior;

E. ESTABLECIDA POR LA LEY:

El tributo puede ser contemplado en una ley, emanada del Poder Legislativo en ejercicio del poder de imperio del Estado, por lo cual nadie puede fijar tributos en forma arbitraria, con lo que se cumple con el aforismo Latino NULLUN TRIBUTUM SINE LEGE (NO EXISTE TRIBUTUM, SIN PREVIA LEY QUE LO CONTENGA). El principio de Legalidad tributaria, consagrado en el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, desarrolla este principio el segundo considerando del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República y con ambos preceptos legales se sigue garantizando la imposición del Tributo.

f. CUMPLIMIENTO DE LOS FINES DEL ESTADO

La finalidad del Estado es proporcionar a los guatemaltecos servicios esenciales, entre otros: Salud, Educación, Vías de Comunicación, Etc. para lo cual se tiene que prever de recursos económicos para la satisfacción de los

finés del mismo y de las necesidades sociales colectivas, razón por la cual en ningún momento debe prescindir de los tributos, ya que los mismos constituyen su mayor fuente de ingresos.

1.5. CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS DOCTRINARIA:

Siguiendo al tratadista Carlos María Giuliani Fonrouge en su obra "DERECHO FINANCIERO" los tributos se clasifican en:

"A: IMPUESTOS;

B: TASAS Y;

C: CONTRIBUCIONES ESPECIALES" (9)

A: IMPUESTOS:

Los impuestos son contribuciones que recibe el Estado de los particulares, con carácter obligatorio en virtud de su *ius Imperio* y por los cuales no se recibe ninguna contraprestación.

"Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como Hecho Generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente". (10)

Considerando al impuesto de conformidad con el sujeto pagador y en relación al fenómeno de la traslación de su capital, aceptamos la división creada por el autor Ernesto Flores Zavala, que los clasifica en:

I. IMPUESTOS DIRECTOS.

II. IMPUESTOS INDIRECTOS.

I. IMPUESTOS DIRECTOS:

Teniendo presente que en esta división de los impuestos, el tratadista los ve desde el punto de vista de la traslación de parte de sus ingresos y se consideran directos, porque el contribuyente paga directamente al fisco sus impuestos trasladando una parte de su patrimonio a la entidad fiscalizadora.

El tratadista que hace esta división, tiene "dos criterios principales para distinguir un grupo de otro. Un criterio basado en la repercusión y un criterio que llamaremos administrativo. De acuerdo al primero, impuesto directo es aquel en el que el legislador se propone alcanzar inmediatamente desde luego, el verdadero contribuyente, suprime todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunden.

Desde el punto de vista administrativo los impuestos directos son. los que recaen sobre las personas, las posesión o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes, son más o menos estables y pueden percibirse según listas nominativas de causantes" (11)

9. Giuliani Fonrouge, Carlos María. "DERECHO FINANCIERO" Tomo I. Pag.315

10. Giuliani Fonrouge, Carlos M. "DERECHO FINANCIERO" Tomo I. Pag. 316

11. Flores Zavala, Ernesto. "ELEMENTOS DE LAS FINANZAS PUBLICAS MEXICANAS" PAG. 257.

II. IMPUESTOS INDIRECTOS:

Continuando con el criterio del tratadista Flores Zavala, los Impuestos indirectos no recaen sobre la persona que los paga en primera oportunidad, porque esta tiene opción a hacerlos recaer sobre terceras personas, y para el efecto prescribe que: "Por el Impuesto Indirecto el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas.

El legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladará el impuesto al pagador" (12) Ahora bien, desde el criterio o punto de vista administrativo: "Los impuestos indirectos, al contrario son percibidos con ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, accidental, no pueden formarse listas nominativas de contribuyentes. (13)

B: TASAS:

Las tasas son contribuciones voluntarias de relatividad que paga el particular, recibiendo a cambio alguna contraprestación.

Doctrinariamente se especifica que: Tasa,...es la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado y relacionada con la prestación efectiva o potencial de una actividad de interés público que afecta al obligado. (14)

C: CONTRIBUCIONES ESPECIALES:

Esta clase de contribuciones resultan mixtas, teniendo parte de impuestos y parte de tasas, ya que son obligatorias y al pago de ellas, se recibe una contraprestación.

Contribuciones Especiales se define como: "...prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado". (15)

Esta clasificación de los tributos presentada con antelación es suficientemente amplia; empero, está realizada por tratadistas extranjeros y en el presente caso debe circunscribirse a lo prescrito en nuestra legislación, por lo que se presenta la siguiente: CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS ATENDIENDO AL CODIGO TRIBUTARIO:

En este sentido, el Código Tributario contenido en el Decreto 6-91 del Congreso de la República establece que: "Son tributos los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales" (16)

IMPUESTOS:

Al hacer referencia a esta división de los tributos conforme a la ley guatemalteca, se puede realizar un análisis de la clasificación legal contenida en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso y la intención contenida en el Proyecto del Código Tributario, que aunque únicamente quedó como un proyecto, contenía elementos más relevantes en la actividad o relación jurídica fisco contribuyente.

12. Ibedem.

13. Ibedem.

14. Giuliani Fonrongue, Carlos M. "DERECHO FINANCIERO" Tomo I. Pag. 319

15. Giuliani Fonrongue, Carlos M. "DERECHO FINANCIERO" Tomo I. Pag. 322.

16. Artículo 10 Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso.

El Código Tributario en relación prescribe que: "Impuesto es el tributo que tiene como Hecho Generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente" .(17)

A su vez, el mencionado Proyecto preceptuaba que: "El impuesto es el tributo, cuya obligación tiene como Hecho Generador una situación relativa al contribuyente, independientemente de toda actividad estatal inmediata". (18)

Los conocimientos que tiene el sustentante sobre el Derecho Tributario, no son suficientes para comprender, porqué motivo se deshechó la definición de impuesto que se proponía en el Proyecto de Código Tributario, ya que en el Código Tributario vigente, se especifica que el impuesto tiene como Hecho Generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente, es decir, grava una actividad estatal; situación que no es del todo correcta., en este sentido, debe considerarse que el Hecho Generador de la obligación fiscal, siempre es una conducta humana externa u objetiva, que al materializarse en el supuesto legal condiciona el derecho del fisco de reclamar el tributo.

En la forma que venía propuesta la definición de Impuesto en el Proyecto del Código Tributario de Guatemala que no se tomó en cuenta , se contemplaba en debida forma el concepto de impuesto, por lo cual debería someterse a un estudio por parte del órgano legislativo, a fin de corregir este error en la redacción de esta importante ley.

ARBITRIO:

Esta división en su definición, presenta un elemento antitécnico desde el punto de vista del legislador, quien lo concibe como un impuesto. Para el efecto, se transcribe el artículo 12 del actual Código Tributario guatemalteco, que prescribe que: "Arbitrio es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades". (19)

La clasificación de tributos que contempla el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, considera al arbitrio como una subclasificación del impuesto, cuando en verdad no lo es, ya que ninguno de los tratadistas consultados, entre ellos Carlos María Giuliani Fonrouge y Ernesto Flores Zavala, menciona al arbitrio como una división de los tributos y desde luego que no lo hacen como división de los impuestos encontrando acá, un grave error técnico en el Código.

17. Artículo 11 Código Tributario . Decreto Número 6-91 del Congreso.

18. Artículo 13. Proyecto de Código Tributario para Guatemala

19. Artículo 12. " CODIGO TRIBUTARIO". Decreto Número 6-91 del Congreso

CONTRIBUCION ESPECIAL Y CONTRIBUCION POR MEJORAS

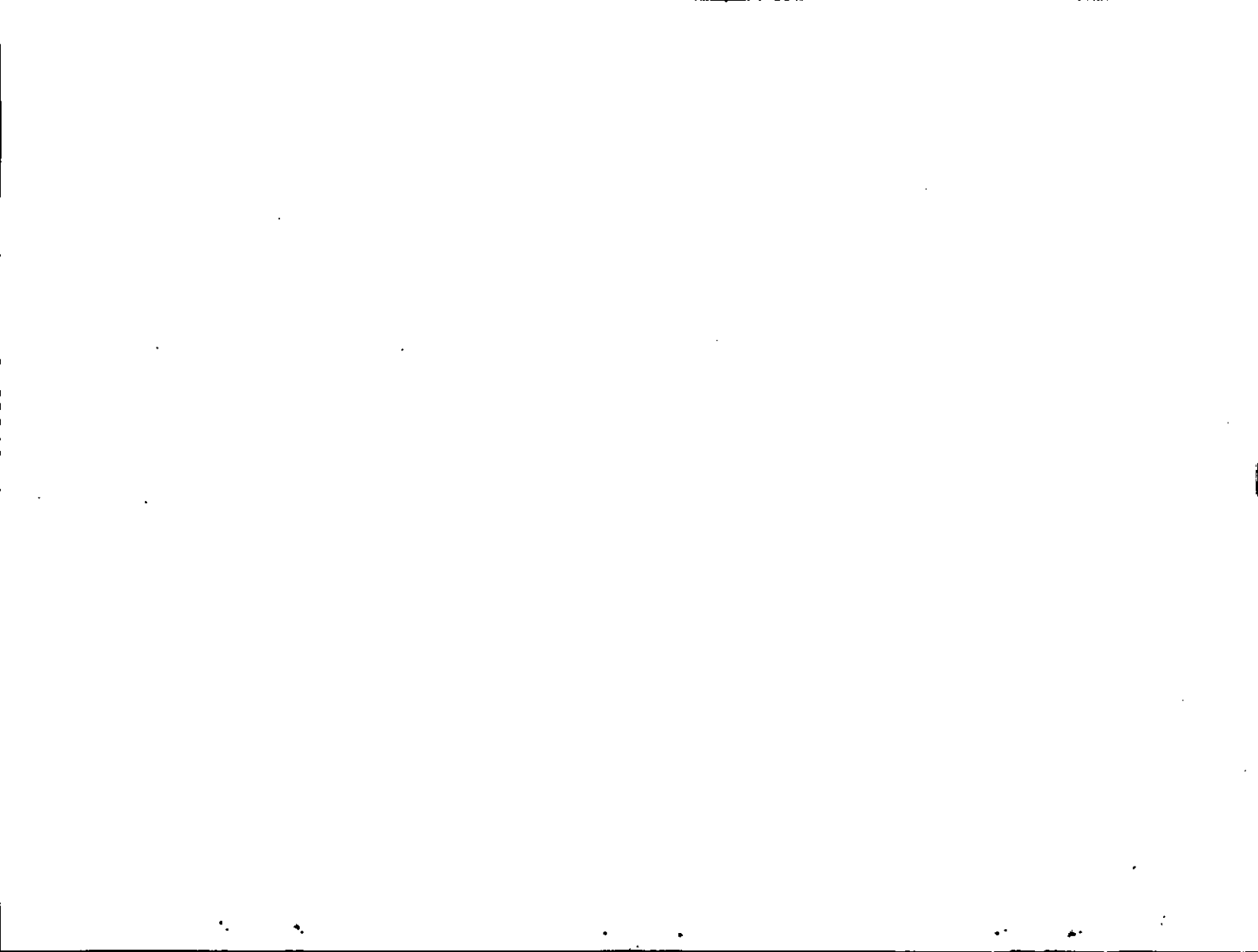
En esta división de los tributos, considerada por el Código en forma general al clasificarla, como Contribuciones especiales, se hace una subdivisión de la misma, como se lee en el epígrafe respectivo.

El Código Tributario de Guatemala prescribe que: "contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce plusvalía inmobiliaria y tiene como límite individual para el contribuyente el incremento del valor del inmueble beneficiado". (20)

De esta manera, se puede mantener la opinión, de que en la doctrina y el Código Tributario guatemalteco, se presenta cierta variante; por ejemplo: La doctrina omite contemplar dentro de su clasificación de los tributos, a los ARBITRIOS, sin duda alguna por considerar a estos últimos, como una forma de gravar la economía de los contribuyentes y nó como tributos; además de hacer una división de las contribuciones especiales en forma interna, haciendo de ambas una sola clasificación; en tanto que el legislador no contempla dentro de su clasificación de tributos a las TASAS, substituyéndolas por los Arbitrios lo que como ya se dijo es erróneo y hace una división de las contribuciones especiales en forma taxativa, como ya ha quedado escrito anteriormente, lo cual no se debe entrar a profundizar por salirse del enfoque procedimental de este trabajo.

Por lo antes expuesto, es necesario concluir, que los arbitrios no son ninguna clase de impuestos y que deben seguirse tomando en cuenta dentro de la Legislación, como lo que son: Una forma de Gravar la Economía de los Contribuyentes; y sí incluir dentro de la clasificación de los Tributos a las TASAS, porque estas (LAS TASAS), se siguen utilizando todavía en la Administración guatemalteca, particularmente en la municipal.



CAPITULO II

2. EL ACTO ADMINISTRATIVO

Al seguir algunos criterios de estudiosos del Derecho Administrativo, se pondrá de manifiesto el concepto y las definiciones más conocidas del Acto Administrativo; las clases de los mismos y sus características, tomadas las cuales se podrá establecer las diferencias entre el Acto Administrativo y el acto Administrativo Tributario.

De la misma manera se pondrá de manifiesto, la forma en que se expresa la voluntad de la Administración Tributaria, así como lo que se entiende por FE PUBLICA, de la cual están investidos ciertos funcionarios y empleados de la Administración Fiscal.

2.1. CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO:

Todo concepto contiene una abstracción vaga de la realidad; esto es lo que pretende el autor al generalizar la actividad estatal, manifestando para el efecto que: "El Acto Administrativo se conceptualiza como la declaración de voluntad del estado, emitida a través de sus dependencias y en virtud de su poder de imperio, con el objeto de hacer nacer deberes, obligaciones y derechos para los administrados y en igual forma para la administración". (21)

2.2. DEFINICIONES DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

Previo a transcribir algunas de las diferentes definiciones que dan connotados estudiosos del derecho administrativo referentes al Acto Administrativo, es propio realizar un somero esbozo sobre el Acto Jurídico, ya que el Acto Administrativo es la especie y el Acto Jurídico es el Género.

Para el tratadista Miguel Acosta Romero, "El Acto Jurídico generalmente es definido como una manifestación de voluntad, encaminada a provocar o producir efectos jurídicos de derecho, con manifiesta intención de que se realicen esos efectos" (22)

De lo anterior se deduce, que si todo acto jurídico es una declaración de voluntad que está destinada a producir efectos de derecho, se encuentran tantos actos jurídicos como ramas del derecho existen.

Empero, el presente trabajo hace referencia al Derecho Administrativo, por lo tanto, la especie a tratar en este capítulo será la correspondiente al Acto Jurídico Administrativo.

En referencia al acto a tratar y siguiendo al autor Miguel Acosta Romero encontramos que: "...el acto administrativo es una manifestación unilateral externa de voluntad, que expresa una decisión de una autoridad administrativa competente, en ejercicio de la potestad pública". (23)

21. Concepto ecléctico formado por el criterio del tratadista Miguel Acosta Romero en su Obra "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO"

Página 623 y aporte del Autor del Trabajo.

22. Acosta Romero, Miguel. "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO" pag. 622.

23. Op. Cit. Pags. 623-624

Desde otro punto de vista: "...se definió el Acto Administrativo, como la declaración de voluntad (juicio-conocimiento) unilateral y concreta de los órganos y entidades administrativas del Estado, que produce efectos jurídicos (derechos y obligaciones directas e indirectas para la propia administración y los particulares).(24)

El tratadista Juan Carlos Cassagne expresa que: "En definitiva la noción de Acto Administrativo comprende toda declaración de voluntad proveniente de un órgano estatal, emitida en ejercicio de la función materialmente administrativa y caracterizada por un régimen exorbitante, que genera efectos jurídicos individuales directos con relación a los administrados destinatarios del acto". (25)

Es de suma importancia para el presente estudio, entresacar de las definiciones del acto administrativo anotadas, los elementos más importantes de las mismas y de las cuales en opinión personal, se forma el andamiaje sobre el cual se construye el Acto Administrativo, siendo estos cuatro:

- a) Los Sujetos;
- b) El Objeto;
- c) La Declaración o Manifestación externa de Voluntad; y
- d) La Forma.

a) LOS SUJETOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

Al hablar de los sujetos que intervienen en el acto administrativo, se hace referencia a que en toda relación jurídica que se entable, van a intervenir dos sujetos; EL ACTIVO Y EL PASIVO, encontrándose representado el sujeto activo exclusivamente por el Estado por medio de competencia municipal de ente autónomo y el Ejecutivo representado por el Ministerio de Finanzas Públicas y el sujeto Pasivo por una persona particular o jurídica.

b) EL OBJETO DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

Para hacer referencia al objeto del acto administrativo, se toma en cuenta lo expresado por el tratadista Miguel Acosta Romero en su obra TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, que concuerda junto a otras opiniones, en el sentido que los requisitos que debe llenar el acto administrativo, "según el autor citado" (26) son los siguientes;

I. POSIBLE: Física o jurídicamente, porque para que la relación jurídica se de en el acto administrativo, el objeto debe ser materializado y permitido en el ordenamiento jurídico guatemalteco;

24. Varios. "TRABAJO DE APOYO PROPORCIONADO A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA POR EL LICENCIADO RAFAEL GODÍNEZ BOLAÑOS"

26. Acosta Romero, Miguel. "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO" Pags.628-635

25. Cassagne, Juan Carlos. "DERECHO ADMINISTRATIVO" TOMO II. Pag. 56.

II. LICITO: Porque debe encontrarse encuadrado dentro del principio de legalidad en el que debe enmarcarse la administración guatemalteca; sea esto, que si el objeto no es permitido por la ley, no es parte del acto administrativo;

III. DENTRO DE SUS FACULTADES: Ya que cada órgano administrativo tiene determinadas facultades que desarrolla de acuerdo a la competencia que tiene asignada, no debiendo excederse de ella (competencia)

c) DECLARACION O MANIFESTACION DE VOLUNTAD:

Al tratar este elemento, doctrinariamente se expresa que: "La voluntad debe ser espontánea y libre; dentro de las facultades del órgano, no debe estar viciada por error, dolo, violencia, etc. y debe expresarse en los términos previstos en la ley". (27)

De lo anteriormente expuesto, se manifiesta que la voluntad debe ser espontánea, situación que en el medio guatemalteco no se concibe, desde el punto de vista de que, cuando dicha declaración o manifestación de voluntad se produce, la misma ya se encuentra de antemano plasmada en la ley de que se trate, por lo que se opina que la espontaneidad se encuentra en la actividad del sujeto pasivo del acto administrativo, no así la voluntad del órgano administrativo que ya se encuentra determinada (escrita) en la ley en sentido general y abstracto (para todos, sin determinar persona alguna).

En cuanto a los demás requisitos para que este elemento se produzca, como el Libre, Dentro de las Facultades del Organo, etc., son necesarios para que la manifestación o declaración externa de voluntad se produzca válidamente como elemento del Acto Administrativo.

d) LA FORMA DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

y, finalmente en lo que se refiere a la forma, y pase a los avances de la técnica moderna, la forma escrita en el acto administrativo, aun sigue siendo la adoc en nuestro ordenamiento jurídico, esperando se transforme el mismo y se llegue a utilizar formal y completamente el sistema verbal u otro medio moderno para transmitir señales.

Además de los elementos detallados anteriormente y que integran el acto administrativo, se encuentran otros que no son de menor importancia, sino que por su contenido, siempre se encuentran inmersos dentro de los cuatro ya mencionados como piezas básicas en las definiciones en estudio, tales como el fin, la modalidad o el mérito.

En conclusión cuando los elementos citados anteriormente (sujetos, objetos, declaración o manifestación externa de voluntad, forma), se configuran se da el acto administrativo, el cual, cuando ya este no es objeto de ninguna

clase de recursos administrativos en su contra, adquiere la calidad de ejecutoriado.

Ahora bien, despues de tomar en consideración las definiciones del acto administrativo ya anotadas, es posible tomar una posición ecléctica y expresar una definición propia de acto administrativo de la manera siguiente: **el acto administrativo constituye la declaración de voluntad del órgano administrativo correspondiente, cuya competencia es designada por mandato legal, la que crea , extingue, declara o modifica obligaciones de caracter ejecutivo, que en algunos casos deben ser aceptados por el sujeto pasivo o receptor del acto.**

Cuando en la definición anotada con antelación se designa la expresión mandato legal, se está cumpliendo con el ordenamiento jurídico supremo de Guatemala, contenido en el artículo 193 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual dice: "Para el despacho de los negocios del Organismo Ejecutivo, habrá los ministros que la ley establezca, con las atribuciones y la competencia que la misma les señala". (28)

De igual manera, se expresa que en algunos casos debe ser aceptado por el sujeto pasivo o receptor del acto, ya que tratándose de una declaración de voluntad del estado, como el nombramiento de un Gobernador departamental que competen directamente al Ejecutivo, la persona nombrada tendrá que aceptar dicho cargo, ya que si no lo hace, no podrá tomar posesión del cargo para el que fue nombrado.

2.3. CLASES DE ACTOS ADMINISTRATIVOS:

En este apartado, se expondrán los grandes grupos en los que según la doctrina, conforman las diferentes clases de Actos Administrativos, tomando en cuenta el órgano que lo emite y el destinatario del mismo, el autor Juan Carlos Cassagne en su obra Derecho Administrativo, los clasifica de la manera siguiente:

Actos Interorgánicos;
Actos Interadministrativos;
Actos Institucionales;
Actos Administrativos Personales.

ACTOS INTERORGANICOS:

En relación a estos, Cassagne expone: "La actividad Interorgánica es aquella que vincula a dos o más órganos de la administración integrantes de una misma persona jurídica estatal". (29)

Es importante hacer notar que esta clase de actos los dicta la propia administración de un órgano, para dar cumplimiento o hacer valer determinado reglamento o normativa interna y doctrinariamente se expresa que: "Las resoluciones interorgánicas a que dan origen los actos internos de la administración se clasifican de este modo: a) De

28 Artículo 193 de la Constitución Política de la República.

29 Cassagne, Juan Carlos. "DERECHO ADMINISTRATIVO" Tomo II. Pag. 71

laboración, (ejemplo: Propuestas;) b) de conflicto, vrg. cuestiones de competencia; c) de jerarquía, (ejemplo: circulares e instrucciones); d) consultivos (dictámenes); e) de control, (vrg. observación del tribunal de cuentas)" (30)

Al respecto, los órganos diferentes de una misma institución pueden proporcionarse colaboración, suministrando la información que se les pida; en el caso de la jerarquía, el reconocer cual es el órgano superior de la institución; al hacer referencia al control, a través de los cuales se supervisa, o es decir, se fiscaliza la actuación de determinadas dependencias; y finalmente los actos consultivos, constituidos por la interpelación que un órgano efectúa a un superior sobre determinado procedimiento o actuación.

El cumplimiento de los actos administrativos interorgánicos, necesita de varios requisitos, tales como:

a) SU CARACTER EJECUTIVO NO ES GENERAL:

Ya que únicamente abarca en forma particular a una persona o dependencia del órgano de que se trate, siempre que tenga competencia sobre el mismo y no es general sobre todo el órgano que lo dicta, es decir, se puede referir únicamente a la Secretaría o a todo el personal de secretaría de una empresa de compraventas, por lo tanto los demás empleados o dependencias de la empresa están fuera de su alcance;

b) NO SE REQUIERE DE PUBLICIDAD A DISTANCIA:

Porque todas sus dependencias están en continua relación;

c) SON IRRECURRIBLES:

estos Actos Administrativos son irrecurribles, salvo que: "afecten el status jurídico del funcionario o empleado público" (31) relacionados y como norma general no se pueden impugnar, a excepción de algunos casos.

ACTOS INTERADMINISTRATIVOS:

La siguiente división de los actos administrativos se relaciona con los Actos Interadministrativos, Actos Intraórganos o Actos Intraorgánicos, que están formados por aquellas declaraciones de voluntad de los órganos administrativos dirigidos a otra clase de órganos administrativos de igual o de inferior categoría.

"La relación jurídica interadministrativa hay que entender aquella que vincula a dos o más personas públicas estatales, ya se trate de Estado en sentido Lato (Nación o provincia) o de cualquiera de las personas jurídicas públicas estatales que constituyen entidades descentralizadas, poseedoras de personalidad jurídica propia." (32)

Esta clase de actos administrativos, no tienen por objeto establecer una pugna constante entre los diferentes órganos de la administración; sino por el contrario, se reafirma con ella el planteamiento presentado por Montesquieu al formular la división de poderes y con ello, establecer una especie de frenos y contrapesos para balancear

30 Ibidem.

31 Op. Cit. Pag. 74

32. Op. Cit. Pag. 76

adecuadamente las relaciones entre los diferentes organismos e instituciones del Estado y con ello unificar criterios en la administración.

ACTOS INSTITUCIONALES:

Son dictaminados por el legislativo ordinariamente, y por el Ejecutivo cuando actúa en función legislativa en casos excepcionales.

"La raíz del acto institucional consiste, en su aspecto teleológico" (33) en su estrecha relación con la organización y subsistencia del estado como consecuencia de una normativa constitucional expresa, que deja al arbitrio de los órganos Legislativo y Ejecutivo del gobierno, el dictado de los pertinentes actos, al propio tiempo que los sujeta en principio, a un sistema de contralor político y no judicial" (34)

De lo anotado anteriormente, se desprende que esta clase de actos son dictaminados en forma ordinaria por el organo Legislativo (Congreso en República o Parlamento en Monarquía), y en situaciones muy especiales por el Ejecutivo en función legislativa; ahora bien, en el caso interno de cada institución o empresa, se tienen que dictar leyes o reglamentos, los que pasan a formar parte de las leyes ordinarias al ser aprobadas por el Legislativo y obligatorias para la institución que las dicta.

En cuanto al sistema contralor entre los diferentes organismos del estado en relación a los actos que dictaminan, es realizado en Guatemala por la Corte de Constitucionalidad, o tribunales que son competentes para conocer un amparo, siempre que en los mismos se altere o tergiversarse alguna norma constitucional u ordinaria en su caso respectivamente.

ACTOS ADMINISTRATIVOS PERSONALES:

También llamados particulares, mismos que han sido destinados para ser tratados en última instancia, ya que estos van dirigidos a una persona individual o jurídica, que no es parte del Estado y por esta situación se van a convertir en su oportunidad en la clase de actos sobre los cuales se va a circunscribir el presente trabajo, en virtud de que los diferentes tributos son los que gravan a los particulares según su capacidad económica.

Al referirse a los actos administrativos parcialmente regulados por el derecho privado, el autor Juan Carlos Cassagne expone que: "El dato de la homogeneidad de los elementos de una categoría jurídica determinada no debe impedir que se reconozca al propio tiempo, la necesaria unidad que poseen muchas instituciones de derecho, en cuanto a su estructura y articulación lógica esencial". (35)

33. Marienhoff, Miguel S. Tratado de Derecho Administrativo Tomo I. Pag. 757. citado por Juan Carlos Cassagne. "DERECHO ADMINISTRATIVO" Tomo II. Pag. 87.

34. Ibidem.

35. Op. Cit. Pag. 97.

Con lo ya anotado, no resulta difícil que por diversas razones, no se reconozca, cuando un acto es totalmente privado (Ejemplo; un contrato) o un Acto Administrativo (ejemplo: La certificación expedida en cualquier Registro General o Municipal del país.

"Ese desconocimiento ha hecho naufragar más de una teoría por desconocer que alrededor de realidades jurídicas similares siempre se conforma un régimen homogéneo, que no es único sino que responde a distintas realidades que lo causan o producen". (36)

En el presente caso, no puede haber confusión alguna entre acto totalmente privado o acto administrativo, porque en el primero tiene que haber acuerdo de voluntades entre los sujetos que intervienen en el mismo (aún tratándose del Estado), en tanto que el acto administrativo, siempre el sujeto activo estará representado por el Estado directamente, o bien por medio de sus entidades descentralizadas o autónomas (mejor llamadas autárquicas) y el sujeto pasivo también siempre será el particular, quien por el poder de imperio de que está investido el Estado, tendrá que acatar la decisión de éste, o en su defecto, hará valer su legítima defensa garantizada constitucionalmente a través de los recursos legales que la misma ley contempla.

2.4. EL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO:

Para el autor, el Acto Administrativo Tributario es la declaración unilateral de voluntad del Estado en materia Tributaria, por medio de la cual entre otros , grava a los contribuyentes con una prestación, atendiendo a su capacidad económica, en ejercicio de su poder de imperio y en virtud de una ley, para poder cumplir con sus fines.

2.5. CARACTERISTICAS DEL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO:

Se consideran como características del Acto Administrativo Tributario, las siguientes:

- a. **ES UNA DECLARACION:** Porque el mismo cumple la función de una sentencia
- b. **ES UNILATERAL:** En virtud de que el Estado la fija al contribuyente sin pedir su consentimiento o tomar su parecer;
- c. **ES ECONOMICA:** Debido a que al Estado, el pago se le hace preferentemente en forma económica (dinero);
- d. **OBLIGATORIA:** Ya que todo el que se encuentra comprendido dentro del hecho generador del tributo (gravado) genera la obligación fiscal;
- e. **POR EL PODER DE IMPERIO:** Que deviene de la soberanía del Estado asignada por voluntad popular;
- f. **PROVIENE DE UNA LEY:** Ya que todo tributo, debido al marco de derecho en que se encuentra el país y atendiendo al principio de legalidad en materia tributaria, debe ser creado por una ley.

2.6. DIFERENCIA ENTRE EL ACTO ADMINISTRATIVO Y EL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO:

Entre las diferencias más relevantes de el Acto Administrativo y el Acto Administrativo Tributario, se contempla que:

EL ACTO ADMINISTRATIVO ES:

EJECUTIVO: Porque hace nacer obligaciones de Hacer, Declarar, Extinguir o Modificar;

ACEPTADO: En algunos casos por sujeto pasivo;

BILATERAL: Porque en su origen van a intervenir dos o más sujetos.

EL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO ES:

ECONOMICO: Porque hace nacer obligaciones de pago en sus diferentes manifestaciones, ya que al Estado no se le puede cumplir de diferente manera;

IMPOSITIVO: Porque es fijado por el Estado sin contar con el consentimiento del sujeto pasivo;

UNILATERAL: Porque en su creación solo van a intervenir los órganos tributarios del Estado.

2.7. LA MANIFESTACION DE LA VOLUNTAD DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA:

Esta si debe ser considerada como una manifestación, en virtud de que el órgano tributario expresa su voluntad de captar los tributos, sin tener que pedir el consentimiento de los destinatarios de los mismos, únicamente basta que se cumpla con el proceso de ley para su creación, ya que esta manifestación se da por situaciones o necesidades internas de la administración estatal y que son emitidas antes de que los particulares puedan hacer valer sus derechos.

El Código tributario en vigor regula que: "El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitivos, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida.

Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior". (37)

Del precepto legal transcrito se deduce que el órgano tributario, impone la sanción pecuniaria al contribuyente que no cumple con su obligación en los plazos previamente fijados, sin pedir la aprobación de los particulares, porque están fijados anticipadamente, para que cuando el sujeto pasivo de los tributos incumpla con su deber, ya tiene establecido con anterioridad la sanción que le corresponda, siendo ya en este caso, los empleados de la administración fiscal, los encargados de hacer cumplir la manifestación de la voluntad de la Administración Tributaria .

Constitucionalmente, la manifestación de la voluntad tributaria se fundamenta en el principio de legalidad tributaria, bajo el amparo del artículo 239 de la Constitución Política de la República; y ordinariamente en el segundo considerando del Decreto Número 6-91 del Congreso de la República que contiene el Código Tributario y por consiguiente ambos postulados consignados en la ley, constituyen el fundamento de la Manifestación de la Voluntad de la Administración Tributaria, emanados del poder constituyente y del órgano legislativo de la república respectivamente.

2.8. LA FE PUBLICA:

La fe pública da certeza a las actividades de las personas que la poseen; por lo que doctrinariamente, "La Fe Pública es la investidura que el Estado, a través de las instituciones legalmente autorizadas dan a los funcionarios o empleados públicos, para que den validez a los actos que autorizan, lo cual conlleva aparejadas responsabilidades Civiles, Penales, Administrativas ó Disciplinarias". (38)

2.9. LA FE PUBLICA DE LOS EMPLEADOS Y FUNCIONARIOS DE LA ADMINISTRACION FISCAL

En primer lugar, se debe hacer una separación entre lo que es un Funcionario, o un Empleado Público, ya que el funcionario público es un representante del pueblo, electo de conformidad con la ley de la materia; en tanto que los empleados públicos son personas nombradas para trabajar en las diferentes esferas de la administración pública.

Para el efecto el tratadista Manuel Osorio, une los dos elementos en uno, al manifestar que: "Empleado Público. Agente que presta servicios con caracter permanente, mediante remuneración, en la Administración Nacional, provincial o municipal. Se encuentra jerárquicamente dirigido por el funcionario público, por el Agente de la Administración Nacional, Provincial o Municipal que tiene la representación del órgano, al frente del cual se encuentra, con facultades de voluntad y de imperium, con el ejercicio de la potestad pública" (39)

Por lo tanto, por la forma que define el autor consultado al Empleado Público y por estar contenido el funcionario público en la misma, debe tenerse por sabido que todo empleado público tiene un superior jerárquico, en tanto que el funcionario público tiene la representación de un órgano y no tiene superior jerárquico más que la propia ley.

Por lo que la doctrina contempla en el apartado anterior de este capítulo sobre la Fe Pública y lo que se expresa en este, los funcionarios y empleados públicos de la Administración Tributaria que gozan de esa investidura, la deben hacer valer en el campo en donde desempeñan sus labores, la que se hace más extensa en los funcionario de mayor jerarquía.

38. Osorio y Florit, Manuel. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS , POLITICAS Y SOCIALES"

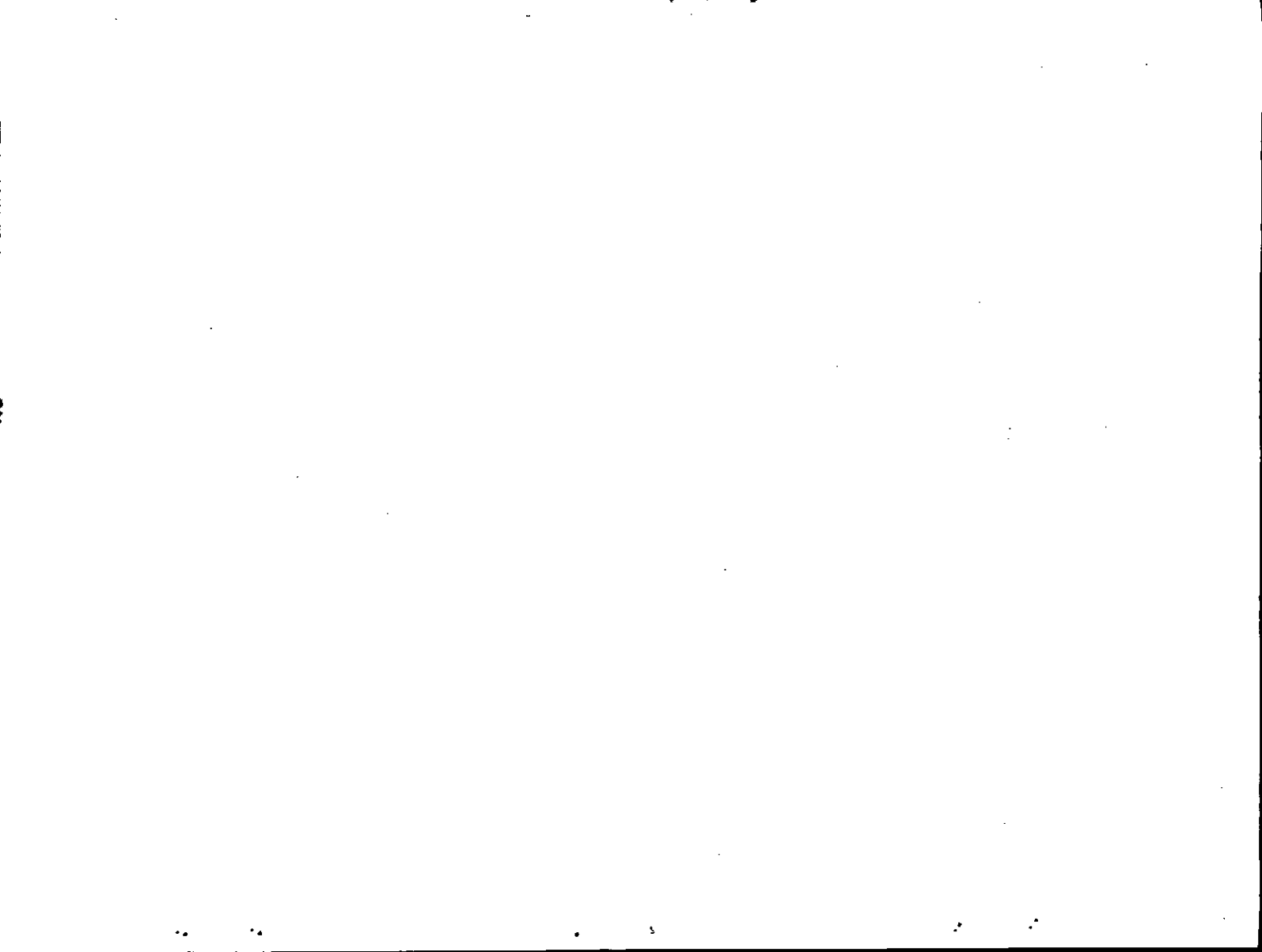
39. Osorio y Florit, Manuel. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS , POLITICAS Y SOCIALES"

En definitiva, los funcionarios o empleados de la administración pública fiscal, como el Ministro de Finanzas Públicas, el Contralor General de la Nación, los Jefes de los Departamentos Jurídicos y los Trabajadores del Ministerio y Contraloría en relación, deben tener como característica, los primeros dos de los nombrados como mínimo, ser guatemaltecos, en el pleno ejercicio de sus derechos civiles, de reconocida honorabilidad, honradez y capacidad; ya que tienen a su cargo la administración pública y ejecución de las leyes respectivas; SI POSEEN FE PUBLICA, cada uno de conformidad con el grado de responsabilidad de su cargo o función, ya que su objeto es hacer cumplir la ley, por lo que los actos que ellos ejecutan tienen plena validez, no por el hecho del que dicta el acto, sino porque se está dando cumplimiento a una norma que ha sido creada por el órgano competente.

2.10. REGULACION LEGAL:

El presente trabajo, encuentra fundamento jurídico como norma general suprema, en la Constitución Política de la República de Guatemala, la que es desarrollada por las leyes ordinarias y especiales que se detallan a continuación

- 1. Código Tributario; Decreto Número 6-91 del Congreso;**
- 2. Ley del Organismo Judicial; Decreto Legislativo Número 2-89;**
- 3. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos; Decreto Número 37-92 del Congreso de la República.**
- 4. Ley del Impuesto Unico sobre Inmuebles; Decreto Número 62-87 del Congreso de la República;**
- 5. Ley del Impuesto sobre la Renta; Decreto Legislativo 59-87 que ya no tiene vigencia, usada únicamente como caso ilustrativo;**
- 6. Ley del Impuesto Sobre la Renta; Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, adicionado por el Decreto Número 61-92 del Congreso;**
- 7. Ley del Impuesto Sobre Circulación de Vehículos; Decreto del Congreso 64-87;**
- 8. Ley del Impuesto Sobre el Valor Agregado; Decreto Ley Número 97-84 y sus reformas.**



CAPITULO III.

3. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DEL COBRO DEL ADEUDO.

3.1. EL PROCEDIMIENTO:

Para los tratadistas y estudiosos del derecho procesal en forma general, el procedimiento constituye la serie de pasos que se dan para obtener una resolución.

El procedimiento es la "Manera de hacer o método práctico para hacer algo. Manera de seguir una instancia en justicia". (40)

El diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales expresa que son: "Normas reguladoras para actuación ante los organismos jurisdiccionales, ya sean civiles, laborales, penales, contencioso administrativos, etc. Capitan da a esta expresión dos significados: Uno amplio, definible como la norma del Derecho que sirve para determinar las reglas de organización judicial, competencia, trámite de los juicios y ejecución de las decisiones de la justicia, lo que constituye el contenido del Derecho Procesal y de los Códigos Procesales; y otro estricto, como el conjunto de actos cumplidos para lograr una resolución judicial. Similarmente define Guillien y Vicent el procedimiento cuando dicen que es el conjunto de formalidades que deben ser seguidas para someter una pretensión a la justicia. Y Couture afirma que es, entre otras cosas, el método o estilo propios para la actuación ante los tribunales de cualquier orden.

El procedimiento se llama escrito cuando las actuaciones judiciales se realizan en esta forma; oral, cuando se desarrollan verbalmente y mixto cuando unas actuaciones son escritas y otras orales".(41)

Ahora bien, existe una clase de procedimiento en el que no intervienen los órganos jurisdiccionales, hasta que ya se han emitido las resoluciones y éstas son impugnadas por el particular que se siente afectado por ellas, que son las que comprenden el contenido general del procedimiento, siendo este, el que se refiere al Procedimiento Administrativo, que se entiende como: "El que no se sigue ante la jurisdicción judicial, sino ante los organismos dependientes del Poder Ejecutivo, cuyas resoluciones son generalmente impugnables ante los organismos del Poder Judicial". (42)

Siendo el procedimiento un método conforme al cual se ejecuta o se somete a la justicia una pretensión, y el método conforme al que se ejecuta dicha justicia, a la vez que es la norma reguladora del proceso; es importante saber que existe un procedimiento administrativo para el cobro del adeudo fiscal y que también de este conoce el órgano jurisdiccional, cuando la resolución administrativa no es aceptada por el destinatario de la misma.

40. Diccionario Básico Escolar Larousse.

41. Osorio y Florit, Manuel. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES "

42. IBIDEM.

3.2. DETERMINACION DEL IMPUESTO:

Para determinar la obligación tributaria, que cada contribuyente tiene para con el Estado, la propia ley contempla la forma en que la misma puede ser establecida, ya sea por propia iniciativa del sujeto gravado (DETERMINACION VOLUNTARIA); por el Estado que la fija en defecto del obligado (DETERMINACION DE OFICIO); o bien, en ocasiones los tributos son declarados por el contribuyente y ajustados por la Administración Fiscal (DETERMINACION MIXTA); por lo que conforme a lo anteriormente escrito, se puede establecer tres clases de determinación del impuesto contenidas en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso, las cuales son:

- A: DETERMINACION VOLUNTARIA;**
- B: DETERMINACION FORZOSA; Y,**
- C: DETERMINACION MIXTA.**

A: DETERMINACION VOLUNTARIA:

De conformidad con el Código Tributario en vigor, cuando un contribuyente se encuentra en el ámbito del tributo, tiene la responsabilidad de determinar cual es la base imponible sobre la que tiene que declarar y a cuanto asciende la cantidad que tiene que pagar conforme a sus rentas o a su capital, sin necesidad de que la administración tributaria requiera de pago.

Para el efecto, el Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso expresa que: "La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso en las condiciones que establezca la ley". (43)

De conformidad con la disposición transcrita, cada contribuyente deberá presentar una declaración jurada de rentas a la administración fiscal, sin que esta lo requiera.

El legislador guatemalteco, previó que se hicieran declaraciones con errores involuntarios y para el efecto de corregirlos dejó plasmado lo siguiente: "Los contribuyentes o responsables que hubieren omitido su declaración o quisieran corregirla, podrán presentarla, o rectificarla, siempre que no se haga con ocasión de inspecciones, reparos o ajustes".(44)

B: DETERMINACION FORZOSA:

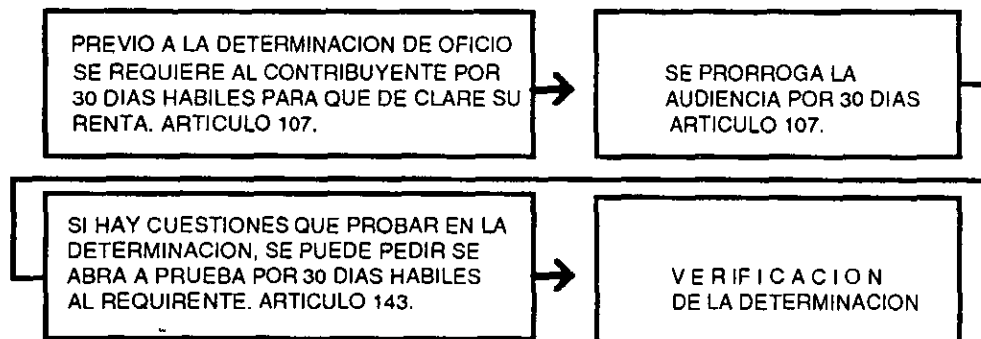
De conformidad con el Código Tributario, cuando el obligado con el Estado a tributarle no cumple con su obligación fiscal, existe un mecanismo para que lo haga compulsivamente y que cumpla de este modo con su deber tributario.

43. Artículo 105. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

44. Artículo 106. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

A este respecto, el Código Tributario prescribe que: "La Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley correspondan y además en los casos en que el contribuyente o responsable omita la presentación de la declaración, o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria....Si transcurrido el plazo, o su prórroga, el contribuyente o responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la Administración Tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto y si procediere, de los intereses y multas correspondientes, sobre base cierta o presunta, conforme a este código".(45)

De tal manera que, si el contribuyente no declara su obligación tributaria voluntariamente, la misma se la determinará en forma forzosa de oficio, despues de que hayan transcurrido treinta días de que la administración tributaria haya hecho el requerimiento, de conformidad con el siguiente esquema:



República. Primero y Tercer párrafos.

La determinación del impuesto a que se ha hecho referencia con antelación se puede realizar sobre base cierta o sobre base presunta, ya sea que el contribuyente tengan o no las cuentas y documentos que respalden la determinación del impuesto.

C. DETERMINACION MIXTA:

Esta clase de determinación se presenta cuando el contribuyente, efectúa la que le corresponde y la Administración Tributaria le realiza determinados ajustes, de donde deviene que la determinación se realice conjuntamente por ambos sujetos, SUJETO PASIVO= CONTRIBUYENTE-SUJETO ACTIVO=ESTADO), lo que se encuentra regulado de la siguiente manera: "La determinación de la obligación tributaria es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la ley, o ambos conjuntamente, declaran la existencia de la obligación tributaria.....(46

De lo anteriormente expuesto por la ley respectiva, se concluye que también la determinación la pueden realizar conjuntamente el sujeto activo con el sujeto pasivo, de donde deviene que sea tomada como mixta.

45. Artículo 107 "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso de la República. Primer y Tercer Párrafos.

46. Artículo 103 del Código Tributario. Decreto Número 6-91 del Congreso

3.3. ACTUACION DE LOS EMPLEADOS AUDITORES DEL ORGANO FISCALIZADOR:

El auditor de la Administración Fiscal, tiene a su cargo el cumplimiento de deberes que ésta (LA ADMINISTRACION FISCAL), le deja bajo su responsabilidad para que los ejecute; y a los cuales no se puede rehusar el realizarse o bien omitir o retardar su cumplimiento, lo cual implicará una sanción para dicho empleado.

Entre las principales actuaciones de los empleados auditores del órgano fiscalizador y que se toman como funciones de dichos empleados, se encuentran las establecidas en el artículo 98 del Código Tributario, decreto No. 6-91 del Congreso de la República, de las que se consideran esenciales las siguientes:

- a. Requerir de cualquier persona individual o jurídica, inscrita o no como contribuyente, declare los tributos que de acuerdo a la ley tenga que pagar;
- b. exigir por los medios a su disposición, la liquidación y pago de los tributos que le correspondan y si procede, los intereses y recargos;
- c. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones prestadas por los contribuyentes;
- d. Actuar en los procedimientos judiciales en el cobro de los impuestos, multas, intereses, recargos y costas que correspondan;
- e. Verificar los inventarios de bienes y mercancías o valores;
- f. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes o de sus agentes de retención, relacionados con el pago de los tributos.

Para que los empleados auditores del órgano fiscalizador puedan cumplir con sus deberes o funciones, se les debe prestar por parte de los contribuyentes, la atención y trato respetuoso por el cargo que desempeñan.

En cuanto a la secretividad en materia tributaria, la Constitución Política de la República de Guatemala, en lo conducente prescribe en el artículo 24 que: "...Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas con excepción de los balances generales, cuya publicación ordena la ley...." (47)

Por lo que se deduce que, constitucionalmente se encuentra garantizada para el contribuyente, que en la actuación de los empleados del órgano fiscalizador, no podrán revelar el monto de los impuestos pagados.

Los deberes que tienen asignados los empleados auditores del órgano fiscalizador, los pueden realizar según el caso de la siguiente manera; conforme lo establecido en el primero y segundo párrafos del artículo 151 y segundo párrafo del artículo 107, ambos del Decreto Número 6-91 del Congreso

de la República que contiene el Código Tributario, por:

A: REQUERIMIENTO;

B: POR ACTAS Y COMPARECENCIA.

A: REQUERIMIENTO;

El requerimiento constituye un llamamiento; una llamada que hace la administración fiscal al contribuyente para que cumpla con la obligación que tiene para con el Estado a través de ella.

La naturaleza jurídica del requerimiento es de cumplimiento voluntario, ya que el mismo no lleva cumplimiento forzoso por medio de sanción para el contribuyente.

Cuando el obligado no cumple con presentar la declaración jurada de rentas que le corresponde de conformidad con los ingresos que perciba o de su disponibilidad económica, la ley respectiva prevee: "...sin embargo, previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de treinta (30) días hábiles, prorrogables por igual tiempo, una sola vez". (48)

Cuando el Código Tributario respectivo establece, que se dará un plazo para la presentación de las declaraciones omitidas o realizadas erróneamente, previamente a la determinación de oficio, se está dando margen a que los contribuyentes no sean compelidos para efectuar su pago a la administración fiscal, empero en el mismo cuerpo legal se establece el plazo que se le otorga al contribuyente en dicho requerimiento para cumplir con su obligación tributaria, haciéndose mención que son días hábiles, de conformidad con la ley del Organismo Judicial y el numeral 3 del artículo 8 del Código Tributario.

B. ACTAS Y COMPARECENCIA:

El acta, es un documento privado que únicamente interesa a las personas que intervienen en el, dejando en el mismo plasmados por escrito deberes u obligaciones y derechos o garantías que se establecen para los sujetos que intervienen en el mismo recíprocamente.

Para dejar constancia de las inspecciones que realizan los auditores fiscales por infracciones al fisco por parte de los contribuyentes, se elaboran actas y se pide la comparecencia de los infractores de las normas que regulan los tributos, de conformidad con el siguiente precepto legal: "De los hechos que pueden constituir infracciones deberá dejarse constancia documentada y se ordenará la instrucción del procedimiento que corresponda.

El presunto infractor o su representante, deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente.

En caso de negativa a cualquier acto de inspección o comparecencia, se levantará acta, haciéndose constar tal hecho". (49)

48. Artículo 107 Segundo párrafo. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

49. Artículo 151. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso

Cada una de las actuaciones de los auditores fiscales, produce plena prueba, de conformidad con el siguiente texto legal: "Las actuaciones o informaciones escritas que proporcionen los funcionarios o empleados de la Dirección, derivados del cumplimiento del ejercicio de su cargo, producen fe y hacen plena prueba en las actuaciones y juicios en que aparezcan; pero admiten prueba en contrario". (50)

En consecuencia de lo anteriormente escrito, toda persona que ejecute una infracción tributaria y sea requerida por el fisco, al realizarse la inspección respectiva por parte de un auditor fiscal, o de una comparencia a la administración fiscal, se dejará constancia de la misma por medio de un acta; documento formal que realizado por un funcionario o empleado de la administración fiscal, se dejará constancia de la misma por medio de un acta; documento formal que realizado por un funcionario o empleado de la administración fiscal en el cumplimiento de sus funciones, produce todo el valor probatorio que la misma requiera; y en la cual deberán intervenir, además de la administración fiscal estatal por medio de sus auditores, el o los contribuyentes a quienes se les realicen los ajustes y quien o quienes desde el momento en que se inicie la inspección, se le tendrá como presunto infractor y en su comparencia al requerimiento, podrá expresar su negativa o pedir que se realice un acto de inspección de su cuenta, por no encontrarse de acuerdo con el ajuste sufrido, y este deberá también hacerse constar en el acta que se faccione al momento de la inspección o de la comparencia.

C. RESISTENCIA A LA ACCION FISCALIZADORA DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA:

Cualquier acto que se realice por parte del contribuyente, para que no se lleven a cabo las diligencias por parte de empleados de la administración tributaria, tendientes a la correcta fiscalización de los tributos, tienen su correspondiente sanción, lo cual se encuentra determinado en el artículo 93 del Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso; sanción que se graduará de conformidad a la manera en que dicha resistencia se oponga, sea esta con violencia o sin violencia.

D. REGIMEN DE NOTIFICACIONES:

Cada una de las actuaciones de la administración tributaria relacionada con los contribuyentes, por mandato legal debe ser notificada según prescribe la ley, la cual regula que: "Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.

También se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiere".(50)

Por lo tanto, una notificación es el acto administrativo por el cual se hace saber a los interesados, la resolución a su gestión ante la Administración Tributaria,

o de cualquier asunto relativo a la misma, esto con el doble objeto de enterarlos de la misma y de obligarlos a actuar, pasiva o activamente.

Toda notificación debe realizarse en determinado tiempo, conforme lo prescribe el siguiente precepto legal, al ordenar que: "Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, bajo pena para el notificador en el caso de incumplimiento,.....(51). pudiéndose efectuar cada notificación de conformidad con la ley respectiva, ya sea personalmente o por otro procedimiento idóneo, entendido esto último, como aquellas notificaciones que se hagan llegar a los contribuyentes por medios que quede constancia plena de que han sido notificados los interesados por escrito.

E. PLIEGO DE EXPLICACION DE AJUSTES:

Estos pliegos están constituidos por las justificaciones legales que hace el auditor de los ajustes que formula, consignando las razones técnicas y legales por las que lo realiza y relacionados con la declaración jurada de rentas rendida por el contribuyente que se encuentra fiscalizando. Por ejemplo: El ajuste a la renta imponible declarada, cuando se han tomado como deducibles algunos rubros a favor del contribuyente, los cuales de conformidad con la ley que determina el Impuesto Sobre la Renta no lo son, modificando entonces la renta imponible, concluyendo que al realizarse el ajuste respectivo, el sujeto gravado no tributa lo debido, por lo que la administración fiscal determina que, la cantidad que tiene que cubrir el contribuyente es mayor a la determinada voluntariamente, para que la declaración en referencia sea correcta.

3.4.PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO PARA EL COBRO DEL ADEUDO FISCAL CONTEMPLADO EN EL CODIGO TRIBUTARIO.

Con el inicio de la vigencia del Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso, la cual se inicia el 3 de abril de 1,991, el procedimiento administrativo para cobrar el adeudo fiscal contenido en las diferentes leyes tributarias o fiscales, se rige por el Código ya referido.

I.REGIMEN DE AUDIENCIAS:

Los ajustes y el pliego de ellos, así como todas las notificaciones en las cuales el contribuyente tiene que comparecer; se dan a conocer al contribuyente a través de las audiencias respectivas que contempla el Código Tributario, el cual preceptúa en el artículo 107, que cuando el contribuyente tenga que declarar sus rentas ante el fisco y no lo haga, de oficio la administración lo hará por él, previamente de haberle requerido la determinación del impuesto que le corresponde pagar.

Si el contribuyente realiza la determinación del impuesto que le corresponde hacer efectivo y en la misma comete error en el cálculo de lo que debe pagar al fisco, la ley regula que:

"Cuando el sujeto pasivo haya cometido error de cálculo y no de concepto, del que resulte diferencia a favor del fisco, la Administración Tributaria requerirá el pago de lo adeudado, el cual deberá efectuarse dentro del plazo de treinta (30) días hábiles.....(52)

De la misma manera que el legislador previó que se hicieran declaraciones con omisiones, también dejó establecido el mecanismo para que el contribuyente que haya cometido errores en el cálculo de lo que debe pagar, lo corrija, fijándole un plazo para que lo haga, mismo que se asemeja a la función de una audiencia.

En cuanto a las personas particulares, sean individuales o jurídicas, tienen que realizar como contribuyentes ante la administración fiscal determinadas solicitudes, en las cuales tiene que señalar un lugar específico el que se tendrá como su domicilio fiscal y será donde resida comúnmente, para recibir correspondencia relacionada con su movimiento financiero, citarle para alguna diligencia o de notificarle determinada actuación.

Para unas u otras, el Código Tributario en lo conducente estipula que: "Para las personas individuales se tendrá como domicilio fiscal en la república de Guatemala, en el orden siguiente:.....5º. Si el contribuyente o responsable reside alternativamente o tiene ocupaciones habituales en varios lugares, dentro o fuera del país, el que señale a requerimiento de la Administración Tributaria. si no lo señala dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el que elija la Administración Tributaria....."(53)

O, "Se entenderá como domicilio de las personas jurídica para los efectos tributarios, el que se indica en orden siguiente:.....6º. En los casos de existir más de un domicilio, el que señale a requerimiento de la Administración Tributaria. Si no lo señala dentro del plazo de diez (10) días hábiles, el que señale la Administración Tributaria:.....". (54)

Del texto legal transcrito se establece que, en el procedimiento administrativo para el cobro del adeudo fiscal, el contribuyente, sea individual o jurídico, tiene que tener un domicilio perfectamente individualizado para ser notificado, citado, o para entregarle la documentación que le corresponda; empero, si reside en varios lugares a la vez, la norma es clara al determinar, que tendrá que designar uno solo como su domicilio, en el plazo que le fija la propia administración tributaria; en este caso, por el tipo de requerimiento que se le formula, se le está dando una audiencia, y si no la evacúa el contribuyente, la administración le fijará el que decida en su defecto ella.

Merece consideración especial, estimar que la intención del legislador fue considerar este plazo diez días que se está dando al contribuyente, como

52. Artículo 111. Primer Párrafo "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso de La República

53. Artículo 115 "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso

54. Artículo 116 "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 Del Congreso

una audiencia que se le está corriendo.

Como toda solicitud que se realiza a la administración pública y que se encuentra amparada por un ordenamiento legal, se debe cumplir con cierto requisitos que se encuentran taxativamente estipulados en la ley; en este caso, la solicitud dirigida a la Administración Tributaria debe llevar los requisitos que el Código Tributario contempla en el artículo 122, y en caso de faltar uno de esos requisitos, no será motivo especial para rechazar la solicitud, tal como lo prescribe la parte final del artículo ya mencionado, el cual establece que: "....."

....La omisión de cualquiera de los requisitos, no será motivo para rechazar la solicitud. En este caso, la Administración Tributaria concederá un plazo de quince (15) días hábiles al solicitante, para subsanar dichas omisiones".(55)

La ley permite al solicitante subsanar la omisión de los datos que se requieren en la primera solicitud, en este caso no deberá rechazarse por el órgano fiscalizador esta, sino conceder una nueva audiencia dentro del plazo estipulado en la propia ley, para enmendar el error u omisión que motivó que se interrumpiera el trámite de la solicitud y ya corregida se le dará el trámite normal, lo que a falta de regulación legal que así lo determine, se puede presumir que así será.

Lo que no está contemplado en el Código comentado en relaciona los requisitos que se deben llenar en la primera solicitud dirigida a la Administración Tributaria, es lo referente a que actitud tomará esta (LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA), si el contribuyente no corrige su solicitud, encontrándose aquí una laguna legal para completar el debido proceso en esta materia, ya que el legislador bien hubiera podido estipular la conducta procesal a seguir por la Administración Fiscal; Ejemplo: algún apercibimiento para subsanar el error cometido, haciéndosele saber a quien no atendió el requerimiento, que su solicitud quedará afuera de los expedientes en trámite, esto con la doble finalidad de que el contribuyente se preocupe más por la forma en que hace sus solicitudes conforme a la ley; y para despejar a la Administración Tributaria de los expedientes que no van a poder seguir su trámite normal sin corregir los vicios en el procedimiento y poder así, continuar el proceso normal de las solicitudes presentadas conforme a derecho.

Toda actuación, resolución o audiencia que se corra a los contribuyentes, deberá ser notificada de conformidad con el siguiente texto legal: "Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate....". (56)

Es importante para el contribuyente fijar correctamente su dirección y si tiene varias, aportar a la administración fiscal la más accesible a ella, ya que

55. Artículo 122 último párrafo. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

56. Artículo 132 primer párrafo "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

toda audiencia o notificación que se corra por la administración en referencia al contribuyente. es personal, interesando únicamente a éste y de la rapidez con que se notifique la misma, depende en gran parte que se pueda cumplir prontamente con el requerimiento del fisco.

PERIODO PROBATORIO:

Es importante contemplar, que el procedimiento administrativo para el cobro del adeudo fiscal conforme al Código Tributario y en los que existen cuestiones de hecho que probar, se contempla un período probatorio, el cual preceptúa: "Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse.

El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten.

No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas".(57)

Se considera en la clausura temprana del período probatorio a petición de parte y no de oficio, se está faltando al Debido Proceso, ya que según la naturaleza del proceso administrativo tributario, este será impulsado de oficio, por lo que si la Administración Tributaria estima que las pruebas están aportadas en su totalidad antes del vencimiento del período respectivo, si puede declarar clausurado el mismo por decisión propia del órgano administrador, atendiendo a la naturaleza, celeridad y economía procesal.

III. AUTO PARA MEJOR RESOLVER:

Cuando el procedimiento del cobro del adeudo fiscal, se ha abierto a prueba y el período respectivo se encuentra vencido, pero las pruebas ofrecidas no se han aportado, estas pueden ser recibidas excepcionalmente en auto para mejor resolver, ya sea de oficio o que el contribuyente lo solicite y en este último caso el solicitante puede pedir que en este auto se conozcan situaciones de relevancia para el proceso y que no se han tomado en cuenta, encontrándose el mismo regulado de la manera siguiente:

"La Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver;

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente;
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho;
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.....Esta diligencia se practicará dentro de un plazo no mayor de treinta (30) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para mejor resolver, no cabrá recurso alguno" (58)

57. Artículo 143. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

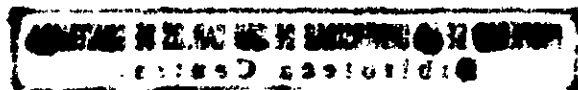
58. Artículo 144. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

Al examinar detenidamente el artículo anteriormente transcrito, se observa una violación al Debido Proceso en esta materia, ya que el código no estipula absolutamente nada, en cuanto a que actitud podrá tomar al contribuyente que solicita el auto para mejor resolver y la administración tributaria no se lo conceda.

IV LIQUIDACION DE EXPEDIENTES:

Bajo una apreciación técnica, la liquidación del expediente contiene la determinación del impuesto omitido, que hace el órgano fiscal, una vez se ha diligenciado en debida forma el procedimiento Administrativo, esto último conforme lo que se ha visto, consiste en la audiencia conferida al contribuyente, la aceptación y evacuación de la audiencia, el diligenciamiento del período probatorio, el auto para mejor fallar o para mejor proveer y la atención de los dictámenes que fueron necesarios.

La determinación del impuesto, no es más que la consideración de la base imponible conforme al fisco, que al multiplicarse por la tarifa impositiva, determina el impuesto a pagar.



CAPITULO IV

4. MEDIOS DE IMPUGNACION EN MATERIA ADMINISTRATIVO TRIBUTARIA

Los medios de impugnación que tiene a su disposición el contribuyente, para hacer valer su inconformidad contra las resoluciones de la administración tributaria, son las audiencias conferidas y fundamentalmente los Recursos Administrativos.

El Código Tributario de Guatemala contempla en los artículos 154 y 158 los siguientes medios de impugnación:

A; RECURSO DE REVOCATORIA

B; RECURSO DE REPOSICION

A: RECURSO DE REVOCATORIA:

Cuando las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria son lesivas a los contribuyentes, éstos pueden pedir que sean revocadas, valiéndose del recurso de Revocatoria.

En la doctrina mexicana, este recurso es conocido como de Revocación, el cual es regulado de la manera siguiente por la ley guatemalteca: "Las resoluciones de la Administración Tributaria, pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución, o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del artículo 150, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación.

Si del escrito que se presente, se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo.

El funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo....." (59)

Este recurso, es llamado también Recurso Jerárquico o Recurso de Alzada, porque el mismo se hace valer ante la autoridad administrativa tributaria que dicta la resolución que se impugna y si ésta es procedente, lo tiene que elevar a la autoridad superior, en este caso es, el Ministerio de Finanzas Públicas.

Es procedente de hacer especial mención, a la manera como el legislador estableció de antemano, que los contribuyentes puedan presentar la impugnación a una resolución que no aceptan y piden que se les revoque, empero, no lo hacen concretamente con el nombre correcto legalmente, aceptándose esta acción, siempre que en la misma se manifieste expresamente inconformidad a lo resuelto por la administración tributaria.

Un aporte que tiene el Código Tributario guatemalteco, para el contribuyente y que lo diferencia del Recurso de Revocatoria regulado por la ley de lo Contencioso Administrativo, se refiere a que cuando el contribuyente impugna una resolución tributaria a través del recurso de Revocatoria y no le es concedido el mismo,

puede impugnar esa denegatoria por medio del OCURSO, DESIGNADO ERRONEAMENTE POR EL CODIGO TRIBUTARIO COMO UN RECURSO, al contemplar que: "Cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de Revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir al Ministerio de Finanzas Públicas, dentro del plazo de diez (10) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el recurso de revocatoria".(60)

4.A.1 SUJETOS DEL RECURSO:

Los sujetos que interviene en la interposición del Recurso de Revocatoria en materia tributaria, de conformidad con la expresado por el autor, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez en su obra Principios del Derecho Tributario son dos:

- a. SUJETO ACTIVO;**
- b. SUJETO PASIVO.**

a. SUJETO ACTIVO:

El sujeto activo en el recurso de Revocatoria en el campo tributarios es el Estado, representado por sus entidades descentralizadas o autónomas que tienen a su cargo la recaudación de los tributos; mismas que pueden emitir las resoluciones a que haya lugar.

Para el efecto, doctrinariamente se expresa que: "....Bástenos por el momento expresar que los sujetos activos son: La Federación, Los Estados y los Municipios.

La figura del sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado, sino, por el contrario se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no solo tiene el derecho o la facultad de exigir su cumplimiento, sino la obligación de hacerlo". (61)

b.SUJETO PASIVO:

El sujeto pasivo en el Recurso de Revocatoria en el campo tributario, lo representa el contribuyente, obligado a cumplir con las deudas tributarias para con el Estado, o simplemente el Sujeto Pagador, en quien se reúnen las calidades de contribuyentes y responsables, generalmente.

Doctrinariamente se contempla que: "Por lo anterior afirmamos que son sujetos pasivos del recurso las personas físicas o morales que se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé. El otro tipo de sujeto pasivo es el sujeto responsable, que es aquella persona que, sin haber realizado el Hecho Generador, por disposición de la ley se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria". (62)

60. Artículo 155. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso

61. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Lic. "PRINCIPIOS DEL DERECHO TRIBUTARIO" pag. 105

62 Op. Cit. Pag. 107.

4.A.2. PLAZO PARA SU INTERPOSICION:

El plazo para interponer el recurso de revocatoria de conformidad con el Código Tributario, es de diez días hábiles, al siguiente de la última notificación, según lo prescribe su artículo 154 que en el segundo párrafo preceptúa: "...En este caso, el recurso se interpondrá por escrito, por el contribuyente o representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación, a que se refiere el último párrafo del artículo 150, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación". (63)

Por lo anteriormente anotado, se tiene un plazo para interponer el recurso de revocatoria ante la administración fiscal y si vencido este no se hace valer el mismo, se perdió la oportunidad de presentarlo ya que la ley no deja otra alternativa.

4.A.3. NATURALEZA Y FUNDAMENTO DOCTRINARIO:

La naturaleza jurídica del recurso de Revocatoria, es como todas las actuaciones del proceso tributario, DE OFICIO; en referencia al respecto de este recurso de Revocatoria la doctrina mexicana específica que: "...este recurso procede en contra de las resoluciones definitivas en las que se determinen contribuciones o sus accesorios; nieguen la devolución que conforme a la ley sea procedente; y contra cualquier otra resolución definitiva, dictada por las autoridades aduaneras". (64)

En el medio guatemalteco, no se cuenta con la doctrina referente a este recurso; aunque si hay algún autor que recoge los elementos principales de este derecho, empero, como en otras ramas del derecho más antiguas, el fundamento doctrinario, según el tratadista mexicano Delgadillo Gutiérrez, para el recurso de revocatoria se encuentra y es procedente contra las resoluciones definitivas en las que se determinen contribuciones; y a este respecto las resoluciones que dicta la administración tributaria, son definitivas y solo pueden oponerse a las mismas por determinadas inconformidades, a través del recurso de revocatoria.

4.A.4. PROCEDIMIENTO:

Habiendo interpuesto en tiempo el recurso respectivo ante la Administración Tributaria, esta, de conformidad con lo que prescriben los artículos 154 y 155 del Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91

63. Artículo 154 Segundo Párrafo. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

64. Delgadillo Gutierrez, Luis. Humberto. Lic. "PRINCIPIO DE DERECHO TRIBUTARIO" Página 184.

del Congreso, se limitará a conceder o denegar el recurso pedido; si se da el primer caso, ya no podrá seguir conociendo las diligencias la autoridad que fue impugnada, remitiéndolas en el plazo de cinco días a la autoridad superior; en caso de denegarlo, deberá hacerse constar las razones por las que no es concebible el recurso. A los treinta días hábiles de haber recibido el recurso de revocatoria de la administración tributaria, El Ministerio de Finanzas Públicas deberá resolverlo en el sentido de que lo revoca, modifica, confirma o anula.

En el caso de que se dicte una denegatoria al recuso de Revocatoria interpuesto, el contribuyente afectado podrá ocurrir directamente al Ministerio de

Finanzas Públicas por medio de un OCURSO, el que deberá interponerse dentro del plazo de diez días hábiles de haberse notificado la denegatoria, a que se le conceda el recurso que solicitó y no le fue otorgado.

Luego de presentado el ocurso, El Ministerio de Finanzas Públicas remitirá el mismo a la dependencia que denegó el conceder el recurso de Revocatoria, para que esta, dentro del plazo de cinco días improrrogable informe al requirente, las causas por las que denegó, pudiendo la autoridad superior para resolver con mayor certeza, actuando al tenor del artículo 156 del Código Tributario, Decreto Numero 6-91 del Congreso, pedir el expediente original y si concede el recurso denegado, este seguirá su curso normal; en todo caso si el ocurso es denegado, el contribuyente deberá cubrir una multa o sanción consistente en la cantidad de sesenta quetzales.

Cuando el recurso de revocatoria, se encuentra en el Ministerio de Finanzas Públicas, previo a emitir su resolución y acatando la disposición contenida en el artículo 159 del Código ya mencionado, dicho Ministerio, si lo estima necesario para proceder con un criterio más exacto, recabará el dictámen respectivo de la Dirección de Estudios Financieros del mismo, el informe respectivo, el cual desde ningún punto de vista es vinculante con la resolución final, el cual deberá ser presentado dentro de los quince días de solicitado.

Despues de que se ha requerido el informe de la Dirección de Estudios Financieros del Ministerio de Finanzas Públicas, este último correrá audiencia al Ministerio Público y despues de haber conferido la audiencia en mención, ya no se podrá pedir el Dictamen de la Dirección referida, empero, el Código Tributario no tiene ninguna norma que prohíba recibir el dictamen en referencia, por lo que se presume que si en primera oportunidad se pide el informe a la Dirección de Estudios Financieros y como acción posterior se le dá audiencia al Ministerio Público, si es procedente que se reciba el informe o dictámen que se ha pedio a la Dirección ya mencionada, ya que aunque este no sea vinculante, si dará mayor certeza a la resolución final; y el Ministerio de Finanzas Públicas pueda resolver lo procedente al recurso interpuesto, dentro del plazo que tiene contemplado la ley para este efecto.

4.A.5. RESOLUCION DEL RECURSO:

Encontrándose el recurso de revocatoria en el Ministerio de Finanzas Públicas, este ya tiene fijado en la ley, conforme lo dispone el artículo 154 del Código Tributario en vigor en Guatemala, dentro del plazo de treinta días deberá resolver el recuso presentado, con firmando, revocando, anulando o modificando la resolución recurrida.

En el caso de la resolución del recurso de Revocatoria, se pueden presentar tres opciones para el contribuyente afectado, atendiendo a lo prescrito en los artículos 154 y 157 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, las cuales son:

- 1a. Que se resuelve dentro del plazo de treinta días que la administración tiene para resolver, en forma favorable a la pretención del contribuyente, y una vez no existe interés fiscal, ordenará que se archiven las diligencias;
- 2a. Que se resuelva dentro de los treinta días hábiles que tiene para hacerlo la administración, desfavorablemente a la pretención del contribuyente, por lo que este tiene la opción de cumplir con la resolución o en su defecto, de impugnarla por medio del Proceso respectivo que la ley señala, dentro del plazo estipulado;
- 3a. Que el Ministerio de Finanzas Públicas no resuelva dentro del plazo de treinta días que tienen para hacerlo, por lo que se produce el SILENCIO ADMINISTRATIVO, teniendo en este último caso el contribuyente tres actitudes a seguir:
 - a) Esperar indefinidamente a que el Ministerio de Finanzas Públicas resuelva;
 - b) Dar por agotada la instancia administrativa, y por esta decisión poder interponer ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo el proceso que corresponde; o,
 - c) Ejercitar una Acción de Amparo con la única finalidad de que el Organismo Administrativo se pronuncie

4.B. RECURSO DE REPOSICION:

Este recurso en materia administrativa se encuentra claramente estipulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo y en el Código Tributario, teniendo este último cuerpo legal anotado, que difiere en el plazo para interponerlo con la Ley de lo Contencioso ya citada.

4.B.1. SUJETOS DEL RECURSO:

Los sujetos que intervienen en la interposición del recurso de Reposición Materia Tributaria son dos, similarmente al medio de impugnación anteriormente estudiado, siendo estos:

A: SUJETO ACTIVO;

B: SUJETO PASIVO.

A: SUJETO ACTIVO:

En el recurso de Reposición en Materia Tributaria, está representado únicamente el Estado a través del Ministerio de Finanzas Públicas, como sujeto activo y el cual emite resoluciones sobre actuaciones del mismo ente, dictadas en primera instancia, aunque ya se hayan dictado otra clase de actos en el mismo procedimiento por otra autoridad administrativa inferior jerárquica, como puede ser el caso de los Dictámenes y Opiniones.

Doctrinariamente el sujeto Activo en esta clase de recursos, no se encuentra individualizado y se regula conjuntamente con el mismo sujeto activo del Recurso de Revocatoria.

B. SUJETO PASIVO:

El sujeto pasivo en el recurso de Reposición en materia tributaria, se encuentra representado por el contribuyente, responsable o su representante legal, quien puede interponer dicho recurso, ante el propio Ministerio de Finanzas Públicas, por una resolución que el propio Ministerio ya mencionado haya dictado en contra del contribuyente, originalmente y la cual sea lesiva a sus intereses.

La doctrina contempla al sujeto pasivo del Recurso de reposición, tal como lo especifica para el recurso de Revocatoria.

4.B.2. PLAZO PARA SU INTERPOSICION:

El plazo para interponer el recurso de Reposición en Materia Tributaria y de conformidad con el Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso, de conformidad con el artículo 158 del citado Código, es de diez días contados a partir del día siguiente al de la última notificación, por expresar el precepto legal citado, que el plazo para hacer valer este recurso, será el mismo que el que se contempla, para interponer el recurso de Revocatoria.

4.B.3. NATURALEZA Y FUNDAMENTO DOCTRINARIO:

Por su naturaleza jurídica, el Recurso de Reposición en Materia Tributaria, es un procedimiento impulsado de oficio, y doctrinariamente este recurso es conocido como de RECONSIDERACION, ya que el Ministerio de Finanzas Públicas, ha emitido una resolución con anterioridad, sobre las diligencias que se le han planteado y lo que se le pide por medio de esta impugnación, es que revise y reconsidere lo que ha resuelto anteriormente.

El tratadista Juan Carlos Cassagne, lo considera de la siguiente manera: "El recurso de reconsideración es aquel que se deduce ante la propia autoridad que ha dictado el acto administrativo o reglamento, a fin de que lo revoque, derogue, o modifique, según sea el caso, por contrario imperio. Este recurso ha recibido las más variadas denominaciones "designaciones" tanto en nuestro país como en el derecho comparado, habiéndose denominado indistintamente "recurso de revocatoria", "recurso de reposición", o bien "recurso de reconsideración". Este último concepto es el correcto pues, aparte de que técnicamente no podría utilizarse la expresión.

"recurso de revocatoria" para impugnar un reglamento ya que solo se revocan los actos administrativos)", lo cierto es que la actividad del órgano que decide el recurso consiste en volver a considerar la legitimidad u oportunidad del acto a raíz de la impugnación que formula el administrado". (65)

4.B.4. PROCEDIMIENTO Y RESOLUCION:

Al momento en que el Ministerio de Finanzas Públicas, emite una resolución a actuaciones que se hayan originado en el mismo y las cuales vayan en contra del contribuyente, por no convenir a sus intereses, éste (EL CONTRIBUYENTE) se encuentra en todo su derecho de interponer ante el Ministerio de Finanzas Públicas, el Recurso de Reposición en el plazo de diez días hábiles de dictada la resolución que se impugna, según está prescrito en los artículos del 156 al 159 del Código Tributario contenido en el Decreto Númeo 6-91 del Congreso de la República.

Si el recurso es concedido, conforme a los preceptos citados, ya no se tiene que elevar ninguna actuación, ya que el mismo Ministerio de Finanzas Públicas es el que lo conoce y debe resolverlo, lo que hará en el plazo de treinta días hábiles, a partir de la fecha en la que el recurso fue admitido.

Al estar admitido el Recurso de Reposición, el Ministerio de Finanzas Públicas, que es el mismo que tiene que resolver el recurso planteado, si lo estima conveniente y para fallar con mayor certeza puede pedir el informe sobre el mismo a la Dirección de Estudios Financieros que funciona adscrita a este ministerio; informe que deberá rendirse dentro del plazo de quince días hábiles; y también correrá audiencia al Ministerio Público, para que esta institución opine sobre el mismo, debiéndose observar que una vez concedida la audiencia mencionada, ya no se debe pedir el dictámen respectivo a la Dirección de Estudios Financieros que menciona la ley y solo queda la oportunidad de recibir el mencionado dictámen, si el mismo se ha pedido con anterioridad, siempre que se encuentre dentro del plazo de treinta días que el Ministerio de Finanzas Públicas tiene para resolver ya que en todo caso, vencido el plazo mencionado, se resolverá con el dictámen o la audiencia contestado y evacuada respectivamente.

Cumplidos todos los trámites del Recurso de Reposición y vencidos los respectivos plazos, el Ministerio de Finanzas Públicas debe emitir su resolución, la cual fue impugnada por el contribuyente, ya sea para revocarla, modificarla, anularla o confirmarla, pudiéndose dar en este sentido tres actitudes del contribuyente para con el Organo Administrador; a saber son:

- a. Que la resolución del Ministerio de Finanzas Públicas sea favorable al contribuyente, por lo que éste las aceptará y se archivarán las mismas;

- b. Que el Ministerio de Finanzas Públicas resuelva en forma desfavorable al contribuyente; y en este caso, el afectado por la resolución puede cumplir con lo que esta determina o bien, activar la VIA JUDICIAL y acudir al Proceso Contencioso administrativo que procede, en el plazo y forma que la ley de la materia prescribe, para manifestar su inconformidad; o,
- c. Que el Ministerio de Finanzas Públicas, permita que transcurra el plazo de treinta días hábiles que tiene para resolver el recurso hecho valer ante el, sin hacerlo; el contribuyente tiene las tres alternativas que se han estudiado para el efecto al realizar el recurso de revocatoria.

4.C CRITERIOS PARA RESOLVER EN AMBOS RECURSOS:

Los diferentes criterios que emplea la Administración Tributaria para resolver los Recursos de Revocatoria o de Reposición en su caso, se encuentran amparados con el PRINCIPIO INDUBIO PROFISCUN, mismo que hace referencia a que en todas las actuaciones en las que aparezca como Sujeto Activo el Estado por medio de la Administración Tributaria, siempre va a imperar todo aquello que favorezca al fisco.

CAPITULO V

5. REGIMEN CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS TRIBUTARIOS

Previamente a exponer el procedimiento Administrativo es conveniente puntualizar algunas definiciones y elementos en el contenidos , así como también los principios principales que norman esta materia y las acciones que pueden hacerse valer, así también los sujetos o partes interesadas.

5.1 ACCION:

Se entiende por Acción la facultad de provocar la actividad jurisdiccional, con la finalidad de que se resuelvan los conflictos o controversias entre las partes.

Eduardo García Maynez en su obra, expresa en relación a la acción que es: "...la facultad de pedir a los órganos jurisdiccionales, la aplicación de las normas jurídicas a casos concretos, ya sea con el propósito de esclarecer una situación dudosa, ya con el de declarar la existencia de una obligación y, en caso necesario, hacerla efectiva". (66)

García Maynez en su obra cita a Coviello, quien expresa que la acción es la: "... facultad de invocar la autoridad del Estado, para la defensa de un derecho". (67) En otras palabras, ACCION significa poner en movimiento, en el caso que se estudia, a la autoridad que representa la Administración Tributaria.

En una u otra definiciones, se lleva inmersa la orientación de oriniver la actividad del Organo Estatal o Jurisdiccional.

En el presente trabajo, también se expone el criterio del sustentante, de que los elementos de la acción son tres, siendo estos:

- A: EL INTERES;**
- B: LA CALIDAD;y,**
- C: LA CAPACIDAD.**

Se consideran estos tres elementos, unicamente; ya que algunos tratadistas como Coviello y Kelsen citados por Eduardo García Maynez en su obra Introducción al Estudio del Derecho manifiestan que se debe tomar en cuenta EL DERECHO, como cuarto elemento, lo cual no se comparte en este trabajo, porque, el que tiene interes en una acción, en tanto tenga la capacidad y la calidad para ejercitarla, puede hacerla valer, aunque al final se declare por parte del órgano correspondiente, que no le asiste el derecho para invocarla, razón por la cual se considera que se tenga o no se tenga derecho, la acción se puede promover por quien tenga interés en ella.

66. García Maynez, Eduardo "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO" Pag. 229.

67. Op. Cit. Pag. 230.

5.2. PRINCIPIO DE LIBERTAD DE ACCION:

Este principio se encuentra contemplado en la parte DOGMATICA de la Carta Magna guatemalteca y conforme al mismo: "...tenemos derecho de hacer todo lo que querramos, siempre y cuando la ley no lo prohíba. También tenemos derecho de hablar todo lo que nos venga en gana y dar nuestras opiniones sin que ninguna autoridad, ni persona nos pueda molestar por ello. Si una persona no infringe o viola frontalmente una ley, con un acto por acción u omisión que está cometiendo, tampoco puede ser molestado, porque está actuando conforme lo permite la ley.

Finalmente, este artículo desarrolla aún más nuestra libertad de acción, al estipular que las personas están obligadas a cumplir o acatar órdenes siempre que estén basadas en una ley y emitidas o dadas conforme a ella, pero si no es así, éstas, no tienen porqué cumplir con esas órdenes". (68)

Está constitucionalmente garantizado en nuestro medio, como derecho individual, que cualquier persona pueda realizar lo que la ley no le prohíbe y el derecho de pedir y si le asiste éste (EL DERECHO) va a ser acogida su petición por el órgano ante el cual se ejercita de donde se desprende que derecho y acción marchan juntos en determinados casos, empero ambos son autónomos y según García Maynez, esto: "Obedece a las siguientes razones":

- a) En primer término, hay casos en que existe la acción y no encontramos un derecho material, o viceversa;
- b) En segundo lugar, el de acción es correlativo de un deber del Estado, al que suele dársele el nombre de obligación jurisdiccional;
- c) Por último y como consecuencia de lo que acabamos de decir, el de acción es público, en tanto que el otro tiene generalmente carácter privado....".(69)

El estudiosos del derecho citado con antelación, se refiere en la literal a) a aquellas personas que ejecutan su acción sin tener el derecho que las autoriza para hacerla valer, tal como el caso de un mandatario sin mandato o bien, un representante legal sin estar inscrito en el registro respectivo; en cuanto a la literal b), la acción tiene relación con una obligación del estado, es decir, que el Estado debe también ejercitarla sin que el particular se lo pida; y finalmente la literal c), el autor se refiere a El Derecho, cuando hace mención a "en tanto que el otro", sin duda alguna para no volver a mencionar dicha palabra, que ya está escrita en la literal a).

5.3. DERECHO DE PETICION:

En sentido gramatical, petición significa solicitar.

Constitucionalmente, este derecho individual como tal, se encuentra desarrollado en el artículo 28 en el sentido que": Los habitantes de la República

68. De León Carpio, Ramiro. "CATECISMO CONSTITUCIONAL". Pag. 17

69. García Maynez, Eduardo "INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO"
Pag.. 233

de Guatemala, tenemos derecho en forma individual o junto con otras personas, a pedirle a las autoridades, lo que creemos justo para beneficio común y las autoridades están obligadas a tramitar dichas peticiones y a resolverlas de acuerdo a la ley.

Si se trata de peticiones en materia administrativa, las autoridades tendrán que resolver y notificar las peticiones dentro de 30 días de haber sido presentadas". (70)

Para el efecto, el artículo repectivo en la Carta Magna estipula que: "Los habitantes de la República de Guatemala, tienen derecho de dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la leyEn Materia Fiscal, para impugnar las resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna". (71)

En cuanto a lo que expresa el último párrafo del artículo 28 de la constitución guatemalteca, deja sin efecto de PLENO DERECHO, el PRINCIPIO SOLVET ET REPETE que se había contemplado en la Constitución anterior y en las leyes fiscales y tributarias a las que la misma daba vigencia, el que se entiende como el: "Principio determinante de la ejecutoriedad de las resoluciones de las autoridades administrativas, según el cual, cuando la administración ha impuesto un pago a una persona, ésta no puede impugnarlo judicialmente, si no se abonó previamente aquella suma.

Si la resolución administrativa es revocada por los jueces, la administración tiene que devolver lo indebidamente recibido. Paga y reclama es el sentido de la expresión latina". (72)

5.4. LA LEGITIMA DEFENSA;

La defensa se regula en la Constitución Política de la República como un derecho individual y se entiende como legitima en el sentido de que toda persona que se defiende de alguna acción que le perjudica (Sea material, económica o intelectual), está legitima para defederse de ella y si no se demuestra lo contrario, se le debe restituir o subsanar lo que motivó ésta. en relación a este derecho se expresa que: "Si todos gozamos de ese derecho de defensa, por eso existe el sagrado principio en todo el mundo y escrito en nuestra constitución como un derecho humano de que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal, ante juez o tribunal competente y preestablecido.

70. de León Carpio, Ramiro "CATECISMO CONSTITUCIONAL" PAG. 42

71. Artículos 28. " CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

72. Osorio y Florit, Manuel. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS Y SOCIALES"

Lo anterior significa que a una persona que se le limiten sus derechos o se le condene de algo que se le acusa, tiene que haber ejercitado su derecho de defensa y por lo tanto haber recorrido todos los pasos; primero habérsele citado para manifestarle de que se le acusa; después de haber escuchado cuales son sus argumentos, para ver si acepta o no esa acusación y que pruebas tienen y aporta en contra de dicha acusación.

Y por último tiene que ser vencido, es decir, llegarse a una conclusión legal de que es cierta la acusación que se le hace y naturalmente todo ello tiene que ser en un proceso legal, o sea, que reúna todas las condiciones que la ley exige y por supuesto que este proceso se tramite ante un juez preestablecido, que existe antes de la acusación y no que este juez o tribunal se establezca con posterioridad a la misma y solo para conocer de su caso". (73)

Cabanellas expresa que: "Legítima Defensa. Repulsa de la agresión ilegítima, actual, o inminente, para el atacado o tercera persona, contra el agresor, sin traspasar la necesidad de la defensa y dentro de la racional proporción a los medios empleados para impedir la o repelerla (Jiménez de Azúa). Para quien actúa en estas condiciones los Códigos Penales declaran la inexistencia de punibilidad". (74)

En el campo que se trata en este trabajo (EL TRIBUTARIO), el contribuyente tiene el derecho legítimo, ya que la ley lo asiste, para defenderse de un cargo, recargo o ajuste que la administración tributaria le formule, porque el mismo adolece de alguna deficiencia de fondo o de forma en el proceso, basado en la siguiente norma: "La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante Juez o Tribunal Competente y preestablecido.

Ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente".(75)

En este caso, encuentra su fundamento en la Carta Magna el contribuyente, para impugnar toda clase de resoluciones de la Administración Tributaria, que sean ilegítimas y violen sus derechos, y con esto defenderse de sus derechos patrimoniales afectados por la resolución administrativa.

5.5.ACCIONES EXCEPCIONALES EN MATERIA TRIBUTARIO ADMINISTRATIVA:

Como ya se expuso en el apartado correspondiente a ella, acción es poner en movimiento; y excepcional significa extraordinario, especial o no común, por lo que ambos constituyen la facultad que tiene todo contribuyente, de acudir y poner en movimiento en forma especial o extraordinaria a la autoridad correspondiente, siendo las acciones excepcionales en esta materia, las siguientes:

73. de León Carpio, Ramiro. "CATECISMO CONSTITUCIONAL" Pag. 26

74. Cabanellas, Guillermo. "DICCIONARIO DE DERECHO USUAL" TOMO II

75. Art. 12. "CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA"

**A: ACCION CONSTITUCIONAL DE AMPARO; o,
B. ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD.**

A: ACCION CONSTITUCIONAL DE AMPARO:

El amparo constituye un medio de defensa, del que dispone toda persona, cuando una persona es vejada en su derechos, y para el efecto la doctrina, lo contempla como: "Institucion que tiene su ámbito dentro de las normas del Derecho Político o Constitucional y que va encamida a proteger la libertad individual o patrimonial de las personas, cuando han sido desconocidas por una autoridad (cualquiera sea su índole), que actúa fuera de sus atribuciones legales o excediéndose de ellas, generalmente vulnerando las garantías establecidas en la constitución o los derechos que ella protege.

Ha sido objeto de amplia discusión en doctrina, si la petición de amparo constituye un recurso, juicio o una acción; si bien parece prevalecer esta última designación, por no haber previa resolución contradictoria". (76)

El amparo por su naturaleza jurídica, es un medio de garantía para el irrestricto y completo respeto a los derechos que le corresponden al ser humano. Por consiguiente, cuando la persona está siendo restringida de los derechos que la ley le concede, tiene a su disposición ésta, la acción Constitucional de Amparo, la que en el cuerpo normativo que la contiene prescribe que: " El amparo protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o restaura el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad, llevan implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la constitución o las leyes garantizan". (77)

En relación a, ante quien se interpone esta acción, doctrinariamente se establece que: "Respecto ante quien se debe ejercitar esta acción, las Legislaciones o las costumbres no son unánimas, pero cabe afirmar que por lo general se hace ante la autoridad judicial y sin apertura de juicio contradictorio, porque lo que interesa es el rápido restablecimiento del derecho conculcado". (78)

En armonía con lo que regula la ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, no hay ámbito que no sea susceptible de amparo, por lo que cualquier resolución emanada de una autoridad administrativa (dictada por empleado o funcionario de dicha autoridad) que amenace con violar o viole los derechos otorgados a la persona, podrá ser objeto de una Acción Constitucional de Amparo.

76. Osorio y florit, Manuel. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS Y POLITICAS Y SOCIALES".

77. Artículo 8º. " LEY DE AMPARO, EXHIBICION PERSONAL Y DE CONSTITUCIONALIDAD".

78. Osorio y Florit, Manuel. Amparo. T4ercoer Párrafo "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS, POLITICAS Y SOCIALES"

5.6. ANALISIS DE CASOS CONCRETOS:

Una entidad contribuyente, interpuso acción de amparo ante la Corte Suprema de Justicia, contra una resolución emitida por el Ministerio de Finanzas Públicas, que tuvo su origen en una revisión fiscal practicada por las autoridades fiscales a la Declaración Jurada de Rentas de la interponente, a la que en la misma se le formularon diferentes ajustes, que hicieron suponer la obligación de pagar un impuesto adicional, razón por la cual la entidad afectada, no conforme con lo resuelto interpuso Recurso de Revocatoria para manifestar su inconformidad a dichos ajustes.

El recurso de revocatoria interpuesto, al seguir el curso normal del procedimiento administrativo, fue elevado al Ministerio de Finanzas Públicas y a los dos años de haberse interpuesto se denegó dicho recurso aduciendo presuntas deficiencias en el mismo (FALTA DE INSCRIPCION EN EL REGISTRO MERCANTIL Y EL NOMBRAMIENTO DEL MANDATARIO Y POR LO TANTO AUSENCIA DEL DEBIDO ACREDITAMIENTO DE LA PERSONERIA), extremo que no es exigible en un mandato judicial; mandando a la Dirección General de Rentas Internas que dictará la resolución respectiva rechazando el recurso en referencia y declarando firme la resolución impugnada, manifestando que el Recurso de Revocatoria no se había hecho valer en el tiempo que fija la ley.

La entidad inconforme manifestó en su oportunidad que, el mandato que expidió, por ser un Mandato Judicial y no para actividades del giro Comercial, solo debe inscribirse en el Registro de Poderes de la Corte Suprema de Justicia, lo que si se hizo y no en el Registro General Mercantil como aduce la autoridad impugnada, por lo que al interponerse la ACCION DE AMPARO, en virtud de violarse el derecho de defensa al no concedersele el Recurso de Revocatoria presentado, para dar por agotada la Vía Administrativa, dejándola en un estado de indefensión al no poder interponer el Recurso (PROCESO) Contenciosos Administrativo, violando así los principios de Justicia, el Derecho de Defensa y del Debido Proceso.

La sentencia que concluye con el amparo interpuesto, emitida por la Corte Suprema de Justicia en el Pronunciamiento resuelve: "Conceder el amparo solicitado, y cargar las Costas del proceso al Ministerio de Finanzas Públicas; y restituye la entidad reclamante en el goce de los derechos que le fueron vedados, particularmente el de Defensa".(79). Al otorgar el amparo solicitado, la Corte Suprema de Justicia, devuelve la situación jurídica que tenía la recurrente antes de haber interpuesto el recurso de Revocatoria que le fue denegado por medio de la resolución ministerial comentada, ordenando que la autoridad recurrida debe resolver el fondo del resurso de revocatoria denegado e interpuesto conforme a derecho por la interesada dentro de los cinco días

de recibida la ejecutoria, apercibiendo al Ministerio de Finanzas Públicas, en el sentido de que si no acata la resolución de la Corte Suprema de Justicia en el número de días fijado, se le impondrá una multa de quinientos quetzales sin perjuicio de otras responsabilidades legales y todo esto deberá notificarse a las partes y devolverse los antecedentes a donde corresponde.

En la resolución final que se ha comentado, se confirma que el debido proceso si se puede violar al no dársele curso a un medio defensa hecho valer por la contribuyente y se pone de manifiesto la forma en que por medio de una acción de amparo, se restablece el curso normal de proceso que se había desvanecido y restablece a la persona perjudicada en todos los derechos que le corresponden conforme a la ley.

Queda por analizar en materia de amparo, una acción que por la manera en que se origina, se considera como una acción Constitucional Extraordinaria de amparo, en virtud de que el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, al referirse a los medios de impugnación en el contemplados especifica que: "El Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles de levados a su consideración el recurso....".(80)

Si presentado un medio de impugnación, en el cual se han llenado todos los requisitos que la ley prescribe y el organismo impugnado, en este caso el Ministerio de Finanzas Públicas, no emite resolución al fallo impugnado en el tiempo que la misma ley le ha fijado, el contribuyente o persona que se considere afectado, podrá ocurrir en Acción de Amparo ante la Corte Suprema de Justicia, con el único objeto de que el Ministerio impugnado dicte la resolución a que haya lugar

De ahí lo extraordinario de esta acción, ya que no se está accionando al órgano jurisdiccional superior del país para impugnar una resolución emitida, sino al contrario, es para que la resolución que se espera, sea emitida, ya que el propio código mencionado hace referencia a que si no es resuelta la petición dentro del plazo legal, el contribuyente también tiene la opción de dar por agotada la vía administrativa y considerarla resuelto en forma desfavorable el recurso con el objeto de hacer valer el recurso (Proceso) Contencioso Administrativo o seguir esperando a que el Ministerio resuelva; o bien ejercitar la acción que se anotó, para que lo resuelva.

Ya cuando la resolución que está pidiendo es dictada y notificada al interponente, si la misma es desfavorable a este, con esta acción a completado todos los pasos que la ley señala para poder interponer el recurso Contencioso Administrativo, que es todo un proceso.

80. Artículo 154. Quinto Párrafo. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso de la República.

Empero, también visto desde el punto de vista procesal, el AMPARO que regula la ley respectiva, lleva interna la idea o intención de que el SILENCIO ADMINISTRATIVO que se presenta cuando la Administración no resuelve en el tiempo debido, DESAPAREZCA, ya que la ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad establece en lo conducente que: "En cualquiera procesos relativos a la justicia constitucional rigen los siguientes principios: a: Todos los días y horas son hábiles;....d: Los tribunales deberán tramitarlos y resolverlos con prioridad a los demás asuntos".(81)

La norma transcrita anteriormente es acorde y lleva implicada la misma orientación que el segundo párrafo del artículo 28 Constitucional, la cual establece que en materia administrativa, no se podrán resolver las peticiones que se realicen y notificar sus resoluciones en un tiempo mayor de treinta días y si se ampara el contribuyente para que se le resuelva, todos los días serán hábiles.

Uniendo el espíritu de ambos preceptos legales, se encuentra que si pese a que la Constitución Política de la República, fija un Número de días para resolver a la Administración y a su vez el Código Tributario señala también un plazo para que la Administración Tributaria resuelva las peticiones y al ocurrir una negativa a resolver por omisión, ha lugar a que se presente el Silencio Administrativo, creando así la opción de la Acción Constitucional de Amparo con el único efecto de que se pronuncie el Organó Administrador.

B. ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD:

Esta acción se hace valer, cuando alguna persona, sea individual o jurídica sea restringida por una ley , reglamento o disposición, de los derechos que le otorga la Constitución Política de la República.

Para el efecto doctrinariamente se prescribe que: "Cuando una ley, reglamento o disposición, afecta a una persona, por inconstitucional, es decir, que va en contra de la constitución, o viola sus principios, puede acudir a los tribunales de justicia o directamente ante la Corte de Constitucionalidad para que se resuelva el caso". (82)

Esta acción constituye, la facultad que tiene todo ciudadano guatemalteco, en este caso, el contribuyente, de pedir a la autoridad denominada CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD, que se declare que una ley o parte de ella, está en contra del precepto constitucional; y teniendo en cuenta que: "Los tribunales de Justicia de cualquier orden, observarán siempre el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado internacional, sin perjuicio de que en materia de Derechos Humanos prevalecen los tratados o convenios internacionales aceptados y ratificados por Guatemala" (83)

81. Artículo 5º. "LEY DE AMPARO, EXHIBICION PERSONAL Y CONSTITUCIONALIDAD".

82. De León Carpio, Ramiro. "CATECISMO CONSTITUCIONAL" Pap. 129

83. Artículo 114. "LEY DE AMPARO, EXHIBICION PERSONAL Y DE CONSTITUCIONALIDAD".

precepto legal que consagra el principio de Jerarquía de las Leyes.

En esta ocasión, el Código Tributario que rige el ordenamiento fiscal guatemalteco, tiene dentro de su normatividad, algunas disposiciones que no son acordes al mandato constitucional, las cuales se expondrán a continuación, circunstancia por la que: "Serán nulas de pleno derecho las leyes y disposiciones gubernativas o de cualquier otro orden que regulen el ejercicio de los derechos que la Constitución garantiza, si los violan, disminuyen, restringen o tergiversan. Ninguna ley podrá contradecir las disposiciones de la Constitución.

Las leyes que violen o tergiversen las normas constitucionales son nulas de pleno derecho". (84)

En esta sección y como contenido del trabajo, se expondrán acciones de INCONSTITUCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA; una ya promovida y resuelta con lugar por la Corte correspondiente y otras que se propone sean promovidas en su oportunidad por estar en contra del Debido Proceso.

Se presentó ante la corte de Constitucionalidad, la inconstitucionalidad del artículo 93 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, decreto 59-87 del Congreso, que fue derogado que preceptuaba: "A los propósitos de esta ley, los contribuyentes y responsables pueden fijar un domicilio especial, con la aprobación de la Dirección, la que puede negarse aceptarlo si perjudica su acción fiscalizadora de recaudación del impuesto.

El domicilio así constituido es el único válido a todos los efectos de esta ley.

La Dirección puede, en cualquier momento exigir la constitución de un domicilio especial o el cambio del existente, cuando ocurra la circunstancia perjudicial prevista en el párrafo anterior". (85)

La inconstitucionalidad del artículo transcrito se presentó así en su oportunidad en la parte expositiva: ".....8º Inconstitucionalidad del Artículo 93. Al dejar al contribuyente expuesto al capricho de la dirección respecto a su domicilio fiscal, se violan los derechos y garantías que comprenden los artículos 12 y 29 de la Constitución. Los del artículo 12 por cuanto se violan el derecho de defensa y el debido proceso del contribuyente. y los del 26 por cuanto no se puede imponer un domicilio o residencia por simple voluntad de una autoridad administrativa. Además, infringe los derechos comprendidos en la amplitud contenida en el artículo 22 (Derecho de Circulación y Residencia) de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, Instrumento que debe respetarse con la jerarquía que le confiere el artículo 46 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

84. Artículo 115. "LEY CITADA".

85. Artículo 93. "LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA" Decreto Número 59-87 del Congreso.

También se lesiona el derecho de igualdad que ampara y protege el artículo 4º de la Constitución y el artículo 24 de la citada convención americana, ya que se permite la posibilidad de que la dirección discrimine entre los contribuyentes, lo que no puede justificarse en modo alguno". (86)

Tomando en cuenta su responsabilidad por el cargo que desempeñan los Magistrados de la Corte de Constitucionalidad, al examinar la acción que se les plantea, exponen que: "....CONSIDERENDO:.....8. En cuanto al artículo 93 si es cierta la denuncia que hacen los solicitantes, respecto a que "al dejar al contribuyente expuesto al capricho de la Dirección respecto a su domicilio fiscal, se violan los derechos y garantías que comprenden los artículos 12 y 26 de la Constitución", por lo que se puede considerar infringido el derecho de fijación de domicilio, conjugando las disposiciones de los artículos 26 y 44 de la Constitución Política de la república, a más que, como dicen los peticionantes, "también se lesiona el derecho de igualdad que amparan y protegen el artículo 4º de la Constitución y el artículo 24 de la citada Convención Americana, ya que se permite la posibilidad de que la Dirección discrimine entre los contribuyentes", por lo que se procede, respecto a esta última disposición hacer la declaración correspondiente en lo que se refiere a las facultades de la Dirección de negarse a aceptar un domicilio, exigir constitución de uno especial o el cambio del existente". (87)

La inconstitucionalidad planteada por los peticionantes en la forma ya transcrita, después de haber sido considerada por la autoridad respectiva, es aceptada como válida por la misma, y así lo manifiesta en su resolución final al consignar lo siguiente: "....POR TANTO: la Corte de constitucionalidad con base en lo considerado, leyes citadas y en lo que para el efecto preceptúan los artículos 157-158-163 de la Ley del Organismo Judicial; DECLARA: I. Inconstitucionales las siguientes disposiciones del Decreto 59-87 del Congreso de la República:.....;b) Artículo 93. en las parte que dicen "la que puede negarse a aceptarlo si perjudica su acción fiscalizadora o de recaudación del impuesto" y "La dirección puede en cualquier momento, exigir la constitución de un domicilio especial o el cambio del existente, cuando ocurra la circunstancia perjudicial prevista en el párrafo anterior";.....(88)

En la forma como quedó anotado, fue presentada y resuelta una inconstitucionalidad contenida en una ley emitida por el Congreso de la república de Guatemala, la cual sentó un precedente, aunque la misma ya no tiene validéz por haberse creado la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, contenida en el Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, en la cual no se hace ninguna referencia al domicilio Fiscal.

-
- 86. Parte Expositiva. Numeral 8. Expedientes Acumulados 39-88 y 40-88 de Inconstitucionalidad.
 - 87. Parte Considerativa Numeral 18. Expedientes Acumulados Números 39-88 y 40-88 de Inconstitucionalidad.
 - 88. Parte Declarativa. Inciso I. Literal b). Expedientes Acumulados Números 39-88 y 40-88 de Inconstitucionalidad.

lo cual se piensa por parte del autor que no fue tomado en cuenta en la nueva ley emitida, por considerarlo y contemplado en el Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, que norma los aspectos Procesales Fiscales o Tributarios del país, razón por la cual, al no hacer ninguna referencia sobre el domicilio fiscal la Ley del Impuesto Sobre la Renta contenida en el Decreto Número 26-92 del Congreso de la República, se está adhiriendo a lo que prescribe el Código Tributario ya descrito con anterioridad.

En este caso, resuelto en forma favorable la acción presentada ha lugar a someter a un conscienzudo estudio el Código Tributario de vigor en Guatemala, en cuanto a procedimiento en el campo tributario se refiere, ya que contiene dos normas que violan el tiempo que tiene la Administración Tributaria para resolver, las acciones que se le hagan valer en cuanto a inconformidades de los contribuyentes, atendiendo al principio de supremacía constitucional, lo que queda graficado en el esquema que se presenta a continuación.

VIOLACIONES DEL CODIGO TRIBUTARIO A LA CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA

CODIGO TRIBUTARIO DECRETO NUMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA.

Artículo 132: "toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate".

Artículo 149: "Concluido el procedimiento, se dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes".

Artículo: ".....El Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles de elevado el recurso a su consideración".

CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA

Artículo 28:

"...En materia administrativa el Término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta (30) días

En el Cuadro presentado anteriormente, se ponen de manifiesto tres artículos del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del congreso que tergiversan lo preceptuado por la Constitución Política de la República y violan el Debido Proceso en este ramo del Derecho, consagrado en los artículos 12º de la Constitución citada y 16 de la Ley del Organismo Judicial, ya que esta última citada prescribe que: "Salvo disposición en contrario, en el cómputo de los plazos legales se observarán las reglas siguientes:...; d) en los plazos que se computen por días, no se incluirán los días inhábiles. Son inhábiles los días feriados que se declaren oficialmente, los domingos y los sábados cuando por adopción de jornada continua de trabajo o de jornada semanal de trabajo no menor de cuarenta y ocho (48) horas, se tengan como días de descanso y los días en que por cualquier causa el tribunal permanezca cerrado en el curso de todas las horas hábiles;....."

En materia impositiva el cómputo se hará en forma que determinen las leyes de la materia". (89)

El artículo transcrito anteriormente se cita en el presente trabajo con la finalidad de poner de manifiesto la forma en que se computa el tiempo y del cual interpretándolo extensivamente a la Constitución Política de la República, esta última prohíbe claramente que las resoluciones administrativas sean resueltas y notificadas más allá de los treinta días; días que serán hábiles conforme a la Ley del Organismo Judicial y confirmado por las disposiciones del Código Tributario que se han venido citando en el curso del presente trabajo; mandato constitucional que no se cumple con las resoluciones en materia tributaria reguladas por los tres artículos del Código Tributario esquematizado en el anterior cuadro, ya que se debe notificar el contenido de las resoluciones administrativas tributarias al contribuyente en diez días hábiles de dictada la resolución; y emitir la resolución final en treinta días después de concluido el procedimiento o de elevado el recurso a consideración del órgano superior correspondiente; empero, el mandato constitucional expresa que esta clase de resoluciones se deben dictar y notificar en el curso de treinta días, sin poder excederse de este número de días la administración.

Por su parte el Código Tributario regula que para notificar las resoluciones personales se tienen diez días y la resolución final se dictará dentro de treinta días hábiles y pese a que la ley del Organismo Judicial tenga la disposición de que en materia impositiva el cómputo se hará en la forma que determinan las leyes de la materia; en el caso que se plantea en este trabajo, dicho precepto es inaplicable, porque altera una disposición de la Constitución Política de la República y lo procedente es interponer ante la Corte de Constitucionalidad por quien se considere afectado;

ACCION DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTICULOS 132-149 Y 154 QUINTO PARRAFO DEL CODIGO TRIBUTARIO, DECRETO NUMERO 6-91 DEL CONGRESO, POR CONTRADECIR AL ARTICULO 28 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA EN EL SEGUNDO PARRAFO, y consecuentemente causa una violación al Debido Proceso regulado por los artículos, 12 de la Constitución en estudio y 16 de la Ley del Organismo Judicial.

Otro caso conocido al momento de la edición del presente trabajo de graduación, es la Suspensión Provisional del artículo 9º de la Nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado I.V.A., el cual tipifica una clara Inconstitucionalidad, al condicionar y sujetar a un Procedimiento administrativo, una exención a nivel Constitucional, (como lo es la exención a las Universidades, las cuales conforme la Ley del Impuesto al Valor Agregado I.V.A. actualmente en vigor, deberán suplir el impuesto y posteriormente solicitar su reintegro).

CAPITULO VI

6. MEDIOS DE IMPUGNACION EN LA VIA JUDICIAL

Son los que se interponen en el ámbito Judicial, para manifestar la inconformidad del contribuyente, ante una resolución desfavorable para éste, emitida por la Administración Tributaria; siendo la vía procesal el RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, mal llamado así porque al interponer el mismo ante el Organó Jurisdiccional que conoce, denominado este TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, se inicia todo un procedimiento formal y completo, con sus etapas bien determinadas por sus respectivos plazos.

6.1. PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO:

Luego de que se han interpuesto los recursos administrativos contemplados en la ley para impugnar una resolución administrativa y los mismos han sido resueltos en forma desfavorable, o bien cuando transcurrido el tiempo para resolver que tiene la administración, esta no lo hace, ocurre el silencio Administrativo, facultando al contribuyente a tener por agotada la vía administrativa y tomar las siguientes alternativas:

1a. Cumplir con la resolución del Organó Administrativo;

2a. Impugnar la resolución que afecta sus intereses económicos, por medio del Recurso (PROCESO) Contencioso Administrativo, al tenor del artículo 164 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso, el cual se reitera, constituye todo un procedimiento de conocimiento y no un simple recurso, ya que este cumple con una serie de fases procesales hasta llegar a una resolución final; o,

3a. Si se presenta el Silencio Administrativo que establece el Decreto Número 6-91 del Congreso, esperar hasta que la Administración resuelva el recurso presentado; o bien, interponer una Acción Constitucional de Amparo, con la sola finalidad de que se dicte la resolución que se espera.

La doctrina especifica que; "Desde el punto de vista formal el Contencioso Administrativo se consibe en razón de los organos que conocen las controversias que provoca la actuación administrativa, ya que se trata de tribunales ubicados en el ámbito del Poder Ejecutivo. Desde el punto de vista material, este procedimiento se da cuando la controversia es generada por un Acto de la Administración, que lesiona intereses particulares".(90)

Por lo expuesto anteriormente, al referirse la doctrina a tribunales en el ámbito del Poder Ejecutivo, en nuestro medio se refiere al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, deduciéndose también que el recurso Contencioso Administrativo se plantea cuando existe una controversia nacida de resoluciones administrativas y no judiciales, no acorde a la pretención de los particulares.

En este caso, para adecuar la doctrina extranjera al procedimiento Contencioso administrativo nacional, se tiene que tomar en consideración que dicho procedimiento se interpone ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo.

90. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Lic. "PRINCIPIOS DE DERECHO TRIBUTARIO". Pag. 191.

por lo que sale del ámbito del Poder Ejecutivo; para introducirse en el ámbito del Poder Judicial.

La Naturaleza Jurídica del Recurso Contencioso Administrativo, por la finalidad que persigue, es un medio de defensa contra los abusos de la Administración y fundamentalmente, velar por la juricidad de los actos de la administración, en este caso fiscal, según lo contempla el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Código contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso prescribe que: "Contra las resoluciones de los recursos de Revocatoria y de Reposición dictadas por el Ministerio de Finanzas Públicas, procederá el recurso Contencioso Administrativo, el cual se interpondrá ante la Sala que corresponde del Tribunal de lo Contencioso Administrativo". (91)

Cuando, del Ministerio de Finanzas Públicas emana una resolución desfavorable para el contribuyente, este, tiene derecho a hacer valer su legítima defensa, que por naturaleza está contemplada por medio del recurso (PROCESO) Contencioso Administrativo, el cual se presentará ante la SALA SEGUNDA DEL TRIBUNAL DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, creada a través del Decreto Número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia, para conocer de todos los conflictos de intereses que ocurran en Materia Tributaria, en un plazo de noventa días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente en el que se hizo la última notificación.

El Código Tributario en relación, no especifica expresamente que, para presentar el recurso Contencioso Administrativo, se requiera el auxilio de abogado, empero, esto se presume legalmente, por lo que regulan los artículos 126 y 197 del Código Tributario y Ley del Organismo Judicial respectivamente, que prescriben en su orden que: "Los interesados o sus representantes y sus abogados debidamente acreditados, tendrá acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad", (92) precepto que hace suponer en el Contencioso Administrativo la intervención de abogado. No así lo que expresamente regula la Ley del Organismo Judicial al preceptuar que: "Las demandas, peticiones y memoriales que se presenten a los tribunales de justicia deberán ser respaldados con la firma y sello de abogado colegiado; y sin ese requisito no se le dará curso a ninguna gestión.

91. Artículo 164. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

92 Artículo 126. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

El abogado es responsable del fondo y de la forma de los escritos que autorice con su firma. No es necesaria la intervención de un abogado en los asuntos verbales de que conozcan los juzgados menores, en las gestiones del Ministerio Público cuando el cargo no esté servido por un profesional; y en los demás casos previstos en otras leyes". (93)

6.2. NECESIDAD DE UN RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO:

En verdad, es necesaria la creación de un RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO, en virtud de que existen algunas duplicidades entre la Ley de lo Contencioso Administrativo y el recientemente creado Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso, ya que este último dispone que el recurso, MEJOR LLAMADO PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO dispone que: "El plazo para interponer el Contencioso Administrativo, será de noventa (90) días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición en su caso".(94)

De igual manera, empero en diferente ámbito, la Ley de lo Contencioso Administrativo prescribe que: "El término para interponer el recurso Contencioso Administrativo, será en toda clase de asunto, el de tres meses improrrogables, contados desde el día siguiente al que fue notificada la resolución que deja firme, en la vía gubernativa, la que motivó el recurso. El plazo para que la administración utilice el recurso de lo contencioso administrativo será también de tres meses, contados desde el día siguiente al que se declare, por quien corresponda, lesiva para los intereses del Estado la resolución impugnada".(95)

Es acá donde aparece lo necesario que es, la creación de un Recurso Contencioso Tributario, ya que, ambas leyes (CODIGO TRIBUTARIO Y LEY DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO), regulan el mismo recurso,, porque no hay ninguna diferencia en su designación, solamente que cada uno tiene una finalidad distinta y un número de días diferentes para interponerlo.

Tomando en consideración que, ambas leyes (Código Tributario y ley de lo Contencioso Administrativo), se encuentran vigentes y las dos regulan el mismo recurso y aquí se debe considerar que el lapso de tiempo para hacerlo valer es distinto, es de tomar muy en cuenta el primer párrafo del artículo 18 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, que permite interponer el recurso Contencioso Administrativo "en toda clase de asuntos", por lo que este precepto se puede aplicar indistintamente por el contribuyente, cuando el período de tiempo le sea más favorable para interponer el Recurso (PROCESO) Contencioso Administrativo, es decir, que si el contribuyente le es beneficioso invocar la Ley de lo Contencioso Administrativo, lo hace así; o si al contrario apearse al Código Tributario le es más aconsejable a sus intereses (económicos), esto es lo que hará, sencillamente, porque en la legislación guatemalteca, se contemplan DOS TIPOS DE RECURSOS CONTENCIOSO ADMINISTRATIVOS

93. Artículo 197. "LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL"

94. Artículo 165. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso

95. Artículo 180. " LEY DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO"

Y, bien, Analizando la duplicidad, o si se quiere la DUALIDAD DE RECURSOS en estudio, se presenta una LAGUNA DE LEY, porque no habrá Recurso Contencioso Tributario, para impugnar las resoluciones de los recursos Administrativos Tributarios lesivos al contribuyente y si dos Recursos Contencioso administrativos regulados por dos leyes diferentes con sus diferencias ya expuestas, que se pueden aplicar indistintamente, lo que hace necesaria la CREACION DE UN RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO específico para esta rama del Derecho Procesal, por las siguientes razones:

- a) Para que el contribuyente no tenga a su disposición dos leyes que contengan el mismo recurso, con los consabidos perjuicios o beneficios para los Sujetos de la Relación Jurídico Tributaria;
- b) Para descongestionar el grueso número de expedientes que por asuntos tributarios se presentan juntamente con los administrativos; haciendo una separación entre unos y otros, por esto ya fue creada la SALA SEGUNDA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

6.3. DIFERENCIA ENTRE AMBOS PROCEDIMIENTOS:

Las diferencias entre ambos procedimientos, se representan en la siguiente gráfica:

RECURSO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	RECURSO CONTENCIOSO TRIBUTARIO
1. Se interpone un plazo de tres meses contados a partir del día en que fue notificada la resolución que deja firme la vía gubernativa;	1. El plazo para interponerlo es de noventa días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente al de la última notificación
2. Este se interpondrá, sólo en situaciones referentes a la administración del país, en sus diferentes aspectos;	2. Se interpone contra resoluciones del fisco, desfavorables al contribuyente;
3. La Administración lo puede interponer, conforme a la ley;	3. No lo contempla el Código Tributario, que lo pueda interponer la propia Administración;
4. Lo debe conocer y resolver el Tribunal de lo Contencioso Administrativo;	4. Lo debe conocer y resolver la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo.
5. Los Magistrados de la Sala de Apelaciones constituida en Tribunal de lo Contencioso Administrativo, además de su grado académico, no deben tener ninguna clase de especialización.	5. Los Magistrados de la Sala Segunda de lo Contencioso Administrativo, constituido en Tribunal de lo Contencioso Administrativo para efectos Tributarios, además su grado Académico, debe tener especialización en materia tributaria.

6.4. EL CODIGO TRIBUTARIO Y SU ESTRUCTURA:

Se presenta en este segmento del trabajo, la manera en que está redactado y organizado el Código Tributario en sus seis títulos; comentando aquellas normas que adolecen de algún defecto técnico.

TITULO PRIMERO:

Este contiene tres capítulos y regula todo lo referente a normas tributarias en cuanto al carácter y campo de aplicación, Fuentes, Materia Primitiva, Principio Aplicables, Interpretación, Integración Analógica, Conflictos de Leyes, Vigencia en el Tiempo, Plazos, Computo del Tiempo y el Capítulo III hace referencia a los Tributos, Conceptos de ellos, Clases de Tributos, Impuestos, Arbitrios, Conceptos de ellos, Clases de Tributos, Impuestos, Arbitrios, Contribución Especial y Contribución por Mejoras; en donde se puede advertir que de la clasificación, fueron suprimidas las tasas. En cuanto al definir el impuesto se manifiesta que es una actividad estatal, sin tener relación con el contribuyente, lo mismo que contempla al Arbitrio como un Impuesto, siendo ambos conceptos antitécnicos y ya comentados en el capítulo I de este trabajo.

TITULO II.

El presente libro contiene seis capítulos que versan sobre Obligaciones Tributarias, sujetos de la Obligación Jurídica Tributaria, Contribuyentes, Responsables, Hecho Generador de la Obligación Tributaria, Extinción de la Obligación Tributaria, Medios de Extinción, Pago, Compensación, Confusión, Condonación o Remisión, Prescripción Incobrabilidad de la Obligación Tributaria, Intereses, Exenciones; y todo lo que en este título se expresa, lo cual es acorde a la respectiva doctrina de esta rama del derecho.

TITULO III.

En este título se inicia la fase procesal y el mismo contiene dos capítulos y once secciones, las cuales se refieren a Disposiciones Generales, Infracciones Tributarias, Responsabilidad, Defraudación Tributaria, Retención de Tributos, Mora, Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, Infracciones y Sanciones, Infracciones Cometidas por Profesionales o Técnicos, Incumplimiento de los Deberes por los Funcionarios o Empleados de la Administración Tributaria, Exoneraciones.

TITULO IV:

De conformidad con la estructuración del Código en estudio, el título en referencia comprende siete capítulos, divididos en secciones cada uno y en los que se comprende todo el Procedimiento ante la Administración Tributaria, Deberes Formales de los Contribuyentes y Responsables y sus Disposiciones Generales, Notificaciones, La Prueba, así como el Procedimiento Especial de Determinación de la Obligación Tributaria por la Administración, Infracciones que se establezcan con ocasión de Inspecciones o Actos similares, el Procedimiento de Restitución, La Impugnación de las Resoluciones de la Administración Tributaria, incluyendo los Recursos de Revocatoria y de Reposición.

Es conveniente reiterar aquí, lo que ya quedó detenidamente pormenorizado con sus razones, que el plazo para dictar la Resolución que regula el artículo 149, tiene que unirse con el plazo para notificar que establece el

Artículo 149, tiene que unirse con el plazo para notificar que establece el artículo 132, ambos preceptos del Código Tributario, el cual podría dar lugar al nacimiento de una acción de inconstitucionalidad; en el mismo sentido procede similar acción, a lo regulado por el último párrafo del artículo 154 unificado al artículo 132, ambos preceptos del Código Tributario, porque las disposiciones antes referidas no están acordes a lo preceptuado por el artículo 28 en su segundo párrafo, de la Constitución Política de la República de Guatemala.

TITULO V.

En este título, se establecen los medios de defensa que el contribuyente tiene en la vía Judicial medios para hacer efectivas las deudas que se tienen para el fisco, dividido en cuatro capítulos con sus respectivas secciones algunos de ellos y que contemplan lo de lo Contencioso Administrativo y el Recurso Contencioso Administrativo, El Recurso de Casación, las Medidas de Garantía y Precautorias; el Procedimiento Económico Coactivo, sus Disposiciones Generales, el Procedimiento a Seguir en éste, Tercerías y Costas y los Recursos que se pueden hacer valer contra los fallos Económicos-Coactivos.

TITULO FINAL:

el presente título, solo regula las Disposiciones Finales, expresando una de ellas que: "Quedan derogadas las disposiciones legales y reglamentarias en las materias que estén reguladas en este Código o que se opongán al mismo".(96)

A este respecto, el recurso Contencioso Administrativo se encuentra regulado en este Código (TRIBUTARIO), por lo que en atención al precepto legal transcrito, el Recurso Administrativo quedaría derogado y por consiguiente sin el mismo la ley respectiva, ya que este recurso se encuentra regulado por el Código Tributario; de donde es aconsejable que se mejore la redacción del Código Tributario; contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República en su técnica legislativa, para que cumpla con su finalidad de unificar o uniformar la Legislación Tributaria sin alterar, modificar, contradecir o duplicar con otras leyes u otros procedimientos afines.

CAPITULO VII.

7. EL DEBIDO PROCESO COMO GARANTE DE LA RELACION JURIDICO TRIBUTARIA

El Código Tributario, norma los aspectos legales procesales de la relación fisco-contribuyente, el cual dentro de su normatividad, contiene algunas disposiciones inconstitucionales y duplicidad de instituciones con otras leyes generales o especiales, provocando con ello que no se produzca el debido Proceso como Principio Técnico Jurídico y norma constitucional.

El Debido Proceso como tal, se encuentra expresaamente contemplado por la Constitución Política de la República como posteriormente se expresa y por la Ley del Organismo Judicial, prescribiendo esta última de las mencionadas que: "Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos.

Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reuna los mismos requisitos". (97)

7.1. NATURALEZA DEL DEBIDO PROCESO:

El Debido Proceso está contenido para todas las ramas del Derecho Procesal, ya sea directa o analógicamente y representa todos los pasos o etapas que efectúan las partes en cada juicio, con el objeto de esclarecer una situación dudosa en litigio, mismos que son ordenados por juez competente o aportados por los interesados cuando la ley así lo permite y con el objeto de producir una sentencia o resolución final que termina o soluciona el conflicto que le dió origen.

7.2. REGIMEN CONSTITUCIONAL DEL DEBIDO PROCESO:

De conformidad con la norma legal suprema guatemalteca, se encuentra regulado el Debido Proceso dentro de los Derechos Individuales como Derecho de Defensa y en su disposición estipula que: "La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o Secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente".(98)

El precepto legal transcrito declara expresaamente en su parte final, que ninguna persona puede ser juzgada por procedimientos que no estén preestablecidos en la Ley; empero, siempre estos procedimientos cuando figuren en la ley, deben estar en armonía con la Constitución Política de la República.

7.3. CODIGO TRIBUTARIO Y EL DEBIDO PROCESO:

El Código en relación no contiene ninguna disposición que expresamente regule el Debido Proceso, como lo norma la Constitución Política de la República y la Ley del Organismo Judicial ya citadas con antelación; únicamente expresa su caracter y campo de aplicación al prescribir que: "Las normas de este código son de caracter público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.

También se aplicarán supletoriamente en toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales".(99)

Empero sí, todo lo referente al procedimiento que se debe llevar para el cobro del adeudo fiscal, se enmarca en cada una de sus fases.

El artículo transcrito anteriormente, únicamente contiene el marco dentro del cual se puede aplicar el Código Tributario, así como las excepciones en que no se debe aplicar, dejando establecidos claramente los casos en que se puede aplicar supletoriamente.

De tal manera, que en atención al Debido Proceso, el Código Tributario, solo debe aplicarse en relaciones jurídico tributarias; o bien, en los casos en que puede aplicarse supletoriamente por propia disposición del Código Tributario.

7.4. CONSIDERACIONES PROPIAS DEL DEBIDO PROCESO EN NUESTRO MEDIO:

En Guatemala, la mayoría de acciones procesales se realizan por escrito (SINO TODAS), lo que produce un proceso lento y engorroso, además, la administración no cuenta con los empleados o funcionarios en número adecuado para resolver en unos casos, o bien, las personas encargadas de resolver, por negligencia o desconocimiento, no resuelven en el tiempo que especifica la Ley; y en el mayor de los casos por contar en el ordenamiento legal guatemalteco, con normas y disposiciones escritas creadas recientemente, que violan o tergiversan y duplican disposiciones o instituciones legales que aún siguen vigentes.

En síntesis, El Debido Proceso en Materia Tributaria, no se cumple a cabalidad en nuestro medio, porque las autoridades respectivas no resuelven en el tiempo debido, por tener duplicidad de normas para hacerlas valer conforme a sus intereses o por contar con personal no adecuado e insuficiente para resolver los expedientes presentados y esto, causa graves perjuicios al administrado.

7.5. PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL CODIGO TRIBUTARIO:

De conformidad con lo que prescriben los Artículos 103-105-107 y del 122 al 153 del Código Tributario, contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, para el cobro del adeudado fiscal, está contenido en cada uno de los pasos o etapas que tiene contemplados, los cuales cumplen con la norma constitucional que establece el Debido Proceso en materia Administrativa Tributaria.

Para el efecto, el Código Tributario determina que, luego de la determinación del impuesto (VOLUNTARIA O FORZOSA), se pueden detectar infracciones por el contribuyente, el que al no estar conforme con los ajustes que le formule la Administración Tributaria, puede impugnar las resoluciones de ésta, que le sean perjudiciales, utilizando los medios de impugnación que el código de la materia contempla ya sea en la vía administrativa o en la vía Judicial extremos que ya han sido analizados en los apartados respectivos a cada caso en el presente trabajo con antelación.

7.6. VIOLACION AL DEBIDO PROCESO AL INTERPRETAR ERRONEAMENTE EL CODIGO TRIBUTARIO CONTENIDO EN EL DECRETO NUMERO 6-91 DEL CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA.

En la acción analizada se observa que la Administración Tributaria guatemalteca en este caso concreto se viola el Debido Proceso en el cobro del adeudado fiscal, al resolver en contradicción al procedimiento que regula el Código Tributario vigente, en relación al plazo fijado, incluso constitucionalmente, para resolver y notificar lo resuelto, con excepción de los casos en que la ley especial o particular de una rama del derecho, regule plazos distintos, siempre y cuando no vayan en contra del mandato constitucional.

Es preciso poner de manifiesto en la presente investigación, que el Debido Proceso en Materia Tributaria aparece violado por la Administración respectiva, al emitir el Ministerio de Finanzas Públicas una resolución en contra de una entidad contribuyente, en la cual, esta última, solicitaba con fundamento legal suficientemente válido, se le eximiera de sufrir retenciones por los servicios profesionales que presta y determinar al final del período impositivo el impuesto correspondiente; lo que fue rechazado por la Dirección General de Rentas Internas, sin motivos técnicos o legales suficientes según criterio de la contribuyente, que al no estar conforme con lo resuelto, lo impugna por medio del Recurso de Revocatoria, medio de impugnación que al ser elevado al Ministerio correspondiente, fue rechazado aduciendo que el recurso adolecía de defectos u omisiones en su estructuración dejando u olvidando de tomar en consideración también el último párrafo del artículo 122 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso, el cual prescribe que: "...La omisión de cualquiera de los requisitos no será motivo para rechazar la solicitud. En este caso, la Administración Tributaria concederá un plazo de quince (15) días hábiles al solicitante para subsanar dichas omisiones". (100)

No obstante esta prohibición expresamente contemplada en la ley, el recurso de Revocatoria hecho valer fue declarado improcedente por la autoridad correspondiente, tan solo por faltar un requisito en el memorial de interposición del recurso mencionado.

Lo antes anotado, pone de manifiesto que, el Debido Proceso en Materia Tributaria se ve vedado (A TODO CONTRIBUYENTE), por la Administración Tributaria, al dejar de estimar disposiciones del Código Tributario por demás importantes en este procedimiento, con lo cual se está violando las disposiciones de los artículos 12 de la Constitución Política de la República y 16 de la Ley del Organismo Judicial, que garantizan ambas, el cumplimiento del Debido Proceso en todas las ramas del derecho.

7.7. CONTRADICCIONES EN LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVO Y ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO GUATEMALTECOS.

Al hablar de contradicciones, se quiere hacer referencia a que, el procedimiento administrativo es diferente en sus plazos al procedimiento administrativo para impugnar las resoluciones tributarias, lo que no debe ocurrir así, de conformidad con el Cuarto Considerando del Decreto Número 6-91 del Congreso, que regula el Código Tributario, que textualmente dice: "Que es conveniente emitir un Código Tributario para que las leyes de la Materia sean armónicas y unitarias, se sujeten a lo preceptuado por la Constitución Política de la República y para uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables.....a cualquier tributo y para evitar contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias" (101)

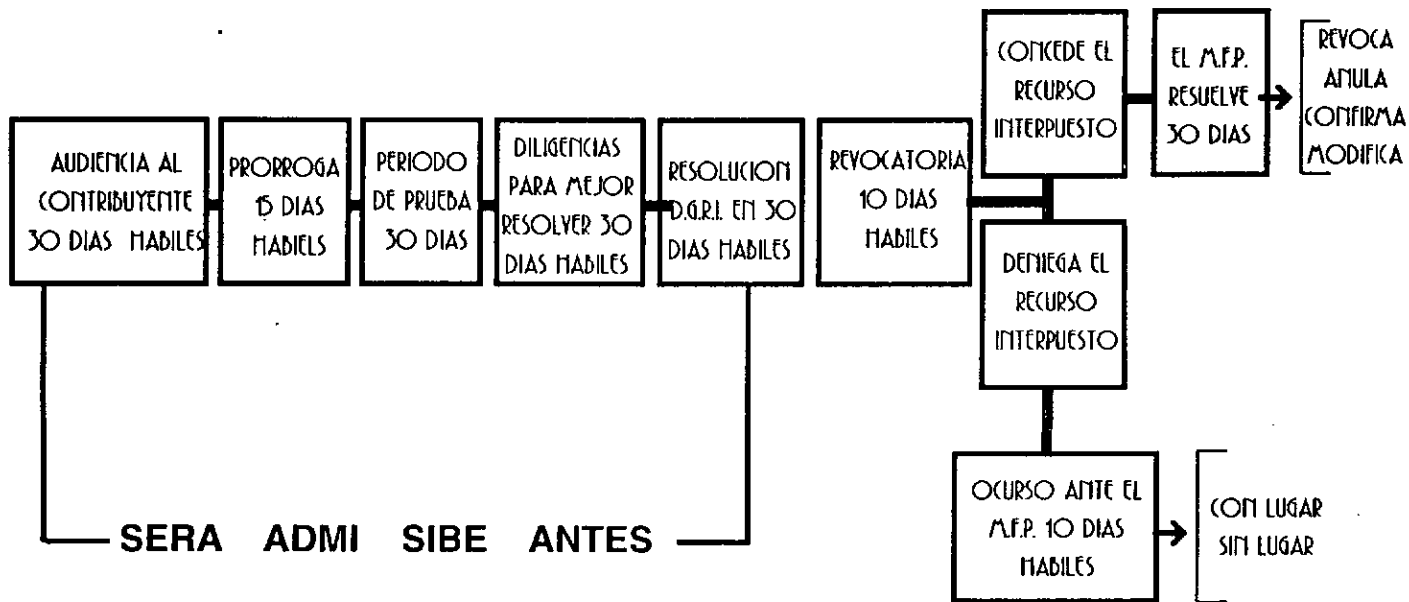
Al leer la consideración anterior, se deja ver claramente la intención del legislador, que pretende evitar las contradicciones entre leyes tributarias y ordinarias, sin embargo merece especial atención algunas aparentes oposiciones entre las mismas, sobre lo que ya se ha profundizado suficientemente, en cada uno de los medios de impugnación que forman parte de esta investigación.

Con lo anteriormente expuesto en el desarrollo del presente trabajo, se incide que el Debido Proceso en Materia Tributaria, lo constituyen tanto las actuaciones que realiza un auditor fiscal o cualquier funcionario de la Administración Tributaria (ACTAS, REQUERIMIENTOS, AUDIENCIAS, ETC.) como el diligenciamiento de los Recursos Ordinarios Administrativos y Judiciales, proceso comunes e incluso el EXTRAORDINARIO DE CASACION y que al dejar de realizar tan solo una de las actividades mencionadas anteriormente se contradice el mismo.

Para fines de ilustración, el Procedimiento Administrativo en Materia Fiscal se puede objetivizar en los cuadros "A" y "B" que se presentan a continuación.

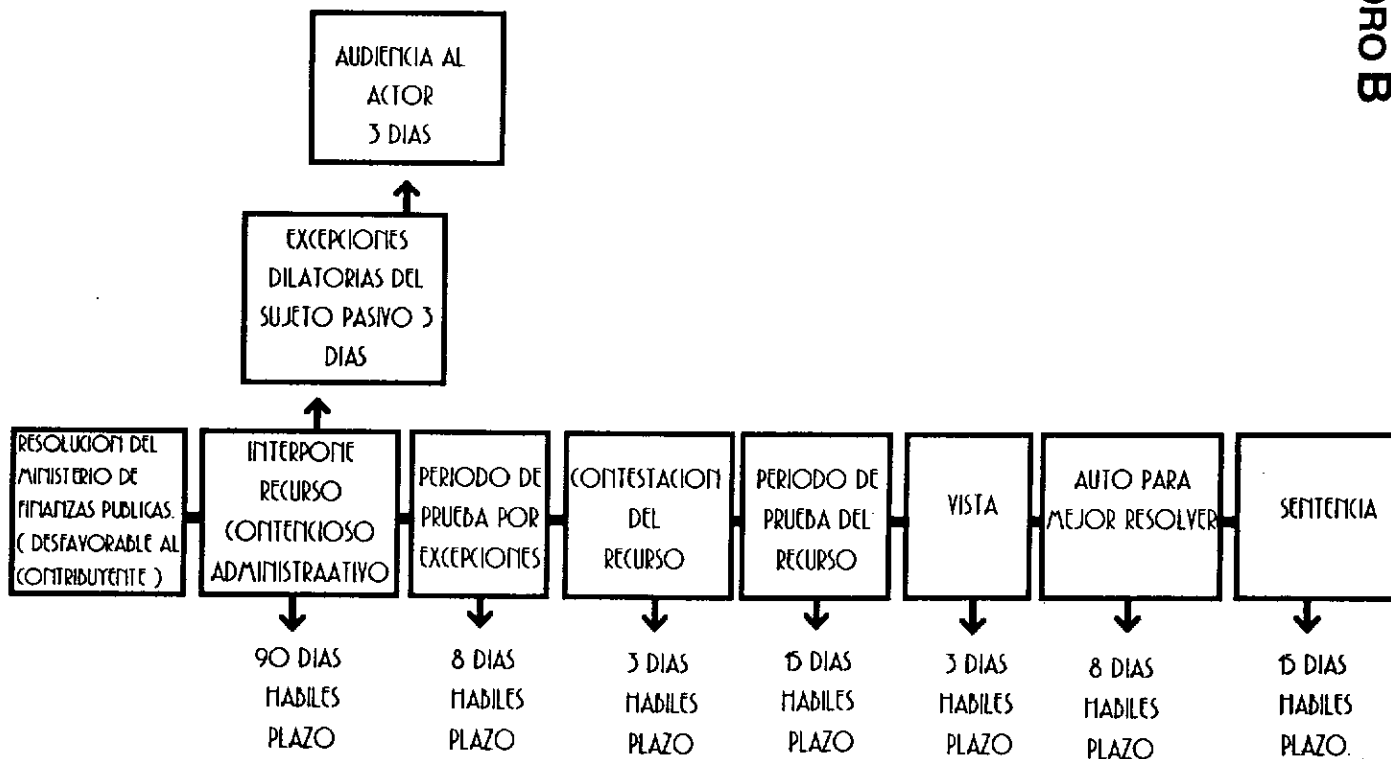
PROCEDIMIENTO ACTUAL DETERMINACION DE LA RENTA EN APEGO AL CODIGO TRIBUTARIO DE OFICIO

CUADRO A



EL DEBIDO PROCESO COMO GARANTE DE LA RELACION JURIDICOTRIBUTARIA

CUADRO B



CONCLUSIONES

1. Desde el punto de vista del Sujeto Pagador, el Impuesto es la obligación que tiene como Hecho Generador, una actividad del contribuyente en cumplimiento de la Ley vigente; no como lo regula el Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso de la República al prescribir que, el Impuesto tiene como Hecho Generador una actividad general no relacionada con el contribuyente.
2. El ordenamiento jurídico vigente actualmente, no garantiza el debido Proceso en Materia Tributaria, al denegarle al recurrente, concederle un recurso interpuesto, en el que se cumple con las formalidades en la ley establecidas, faltando en el mismo, uno de sus requisitos; ya que el afectado por la negativa no tiene opción de hacer uso de su derecho de defensa por medio del Recurso Contencioso Administrativo correspondiente, por no haberse agotado la Vía Administrativa.
3. El Código Tributario contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso, no es uniforme y unitario con la Constitución Política de la República y otras Leyes vigentes, en lo referente a plazos.
4. El Debido Proceso en Materia Tributaria, que garantice la relación Fisco-Contribuyente, únicamente tendrá lugar en la medida en que la Ley Ordinaria (Código Tributario), sea armónica con la Ley Suprema (Constitución Política de la República de Guatemala).
5. En Materia Tributaria, cuando un recurso adolece de defectos en su estructura de presentación, no debe ser denegado por la Administración Tributaria.
6. Que a pesar de haberse creado por medio del Decreto Número 30-92 de la Corte Suprema de Justicia, La Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, para que conozca lo relativo a la Materia Tributaria, los Magistrados del mencionado Tribunal, a la fecha de la última revisión del Trabajo de Tesis (29 de junio de 1,993), no han sido nombrados por el Congreso, continuando por consiguiente unidos en una misma sala, los Procedimientos Contencioso Administrativos y los Contencioso Administrativo Tributarios, lo que obstaculiza la celeridad y debida marcha de unos u otros, por la aglomeración de trabajo.

RECOMENDACIONES

1. Debe reformarse el artículo 11 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso, en el sentido de que el Hecho Generador tiene una situación relativa al contribuyente, independientemente de la actividad estatal y no como lo expresa el código en relación, en el que tiene como Hecho Generador del Tributo, a una actividad estatal general no relacionada con el contribuyente;

2. De conformidad con lo preceptuado por el Código Tributario, contenido en el Decreto Número 6-91 del Congreso, un recurso administrativo de los que contempla el mencionado Código, que contenga omisión de requisitos en el memorial de interposición, no debe ser denegado por la Administración Tributaria, ya que en atención al Debido Proceso se le debe señalar al contribuyente un nuevo plazo para que lo corrija o complemente.

3. Se deben unificar criterios entre la Constitución Política de la República y el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, en lo referente al plazo para la emisión de una resolución en Materia Administrativa y su respectiva notificación, tomando en consideración que en todo ordenamiento jurídico prevalece el orden constitucional.

4. Para que el Debido Proceso tenga lugar y se garantice la Relación Jurídico Tributaria, se deberán cumplir los procedimientos establecidos en la Ley Ordinaria, en armonía y respetando la Carta Magna de la República.

5. Al ser necesaria la creación de un Procedimiento Tributario específico, para aplicarse a la regulación propia contenida en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, se debe dar positividad al Decreto 30-92 de la Corte Suprema de Justicia, que crea la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, nombrando a los Magistrados de la misma, para que conozcan los conflictos de intereses en materia tributaria; y deje de ser el mencionado Decreto, Ley Vigente no Positiva.

BIBLIOGRAFIA

1. Giuliani Fonrouge, Carlos María. "Derecho Financiero" Ediciones Depalma. Buenos Aires Argentina. 1,987. 4a. Edición.
2. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Lic. "Principios de Derecho Tributario" Editorial PAC. México. 1,986. 2a. edición.
3. Margain Manautou, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano". Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México. 1,985.
4. Rosa, Jaime. "Derecho Tributario Sustantivo". Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Ciet. Buenos Aires Argentina; 1,985.
5. García Mullín, Roque. "Manual del Impuesto Sobre La Renta". Organización de los Estados Americanos. Centro Interamericano de Estudios Tributarios. Ciet. Buenos Aires Argentina. 1,989.
6. Mazz Ady. "Curso de Derecho Financiero y Finanzas". Fundación de Cultura Universitaria. Montevideo-Uruguay. 1,984.
7. Jarch, Dino. "El Hecho Imponible". Abeledo-Perrot. Buenos Aires Argentina. 1,982. 3a. Edición.
8. Cassagne, Juan Carlos. "Derecho Administrativo" Abeledo-Perrot. Buenos Aires Argentina. 1,986. 2a. Edición.
9. Neves Dornelles, Francisco. "A Dupla Tributacao Internacional Da Renda". Fundação-Fundacao. Getulio Vargas. Río de Janeiro. Brasil. 1,979.
10. Chicas H. Raúl y otros. "Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal". Escuela de Auditoría. Facultad de Ciencias Económicas; Universidad de San Carlos de Guatemala, 1,987.
11. Flores Zavala. Ernesto. "Elementos de Las Finanzas Públicas Mexicanas". Editorial Porrúa, S.A. México. 1982. 24a. Edición.

DICCIONARIOS

1. Cabanellas, Guillermo.

" DICCIONARIO ENCICLOPEDICO DE DERECHO USUAL"

14a. edición. Editorial Heliasta S.R.L.

Buenos Aires-República Argentina. 1,979.

2. Osorio y Florit, Manuel.

"DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS,POLITICAS Y SOCIALES".

Sin número de edición. Editorial Heliasta S.R.L.

Buenos Aires-República Argentina. 1,987.

3. "DICCIONARIO ESCOLAR LAROUSSE". Sin Número de edición. Ediciones Larousse. Marsella 53. México D.F. 1991. República de México.

LEYES Y FALLOS JUDICIALES

1. Constitución Política de la República de Guatemala.

2. Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República.

3. Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto número 1,881.

4. Ley del Organismo Judicial. Decreto Legislativo número 2-89.

5. Ley del Impuesto sobre la Renta; Decreto Legislativo número 62-87 (ya abrogada).

6. Decreto Número 26-92 del Congreso de la República Ley del Impuesto Sobre la Renta.

7. Expedientes Acumulados números 39-88 y 40-88 de Inconstitucionalidad de Leyes.

8. Sentencia número 42-90- de Amparo emitida por la Corte Suprema de Justicia.

INDICE

EL DEBIDO PROCESO EN MATERIA TRIBUTARIA

INTRODUCCION

CAPITULO I

1. Aspectos generales de los tributos.	Pag.	1
1.1. Origen o antecedentes históricos.	Pag.	1
1.2. Concepto de tributo.	Pag.	2
1.3. Definiciones de tributo.	Pag.	2
1.4. Características del tributo.	Pag.	3
A: Una Prestación en dinero.	Pag.	3
B: Exigible.	Pag.	3
C: Obligación personal.	Pag.	3
D: De capacidad contributiva.	Pag.	3
E: Establecida por la ley.	Pag.	3
F: Cumplimiento de los fines del estado.	Pag.	3
1.5. Clasificación de los tributos doctrinaria.	Pag.	4
A: Impuestos.	Pag.	4
A.I. Impuestos directos.	Pag.	4
A.II. Impuestos indirectos.	Pag.	5
B. Tasas.	Pag.	5
C. Contribuciones especiales.	Pag.	5
Clasificación de los tributos atendiendo al código tributario.	Pag.	5
Impuestos.	Pag.	5
Arbitrio.	Pag.	6
Contribución especial y contribución por mejoras.	Pag.	7

CAPITULO II

2. El acto administrativo.	Pag.	8
2.1. Concepto de acto administrativo.	Pag.	8
2.2. Definiciones del acto administrativo.	Pag.	8
a) Los sujetos del acto administrativo.	Pag.	9
b) El objeto del acto administrativo.	Pag.	9
I. Posible.	Pag.	9
II. Lícito	Pag.	10
III. Dentro de sus facultades.	Pag.	10
c) Declaración o manifestación de voluntad.	Pag.	10
d) La forma del acto administrativo.	Pag.	10
2.3. Clases de actos administrativos.	Pag.	11
ACTOS INTERORGANICOS.	Pag.	11
a. Su caracter ejecutivo no es general.	Pag.	12
b. No se requiere de publicidad a distancia.	Pag.	12
c. Son irrecorribles.	Pag.	12
ACTOS INTERADMINISTRATIVOS.	Pag.	12
ACTOS INSTITUCIONALES.	PAG.	13
ACTOS ADMINISTRATIVOS PERSONALES.	PAG.	13
2.4. El acto administrativo tributario	Pag.	14
2.5. Características del acto administrativo tributario.	Pag.	14
2.6. Diferencia entre el acto administrativo y el acto administrativo tributario.	Pag.	15
2.7. La manifestación de la voluntad de la administración tributaria.	Pag.	15
2.8. La fe pública.	Pag.	18
2.9. La fe pública de los empleados y funcionarios de la administración fiscal.	Pag.	18
10. Regulación legal.	Pag.	17

CAPITULO III.

3. El procedimiento administrativo del cobro del adeudo.	Pag.	18
3.1. El procedimiento.	Pag.	18
3.2. Determinación del impuesto.	Pag.	19
A: Determinación voluntaria.	Pag.	19
B: Determinación forzosa.	Pag.	19
C: Determinación mixta.	Pag.	20
3.3. Actuación de los empleados auditores del órgano fiscalizador.	Pag.	21
A: Requerimiento.	Pag.	22
B: Actes y comparecencia.	Pag.	22
C: Resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.	Pag.	23
D: Régimen de notificaciones.	Pag.	23
E: Pliego de explicación de ajustes.	Pag.	24



3.4. Procedimiento administrativo para el cobro del adeudo fiscal contemplado en el código tributario	Pag.	24
I. Régimen de audiencias.	Pag.	24
II. Período probatorio.	Pag.	27
III. Auto para mejor resolver.	Pag.	27
IV. Liquidación de Expedientes.	Pag.	28

CAPITULO IV.

4. medios de impugnación en materia administrativo tributaria.	Pag.	29
A: Recurso de Revocatoria.	Pag.	29
A.1. Sujetos del recurso.	Pag.	30
a. Sujeto activo.	Pag.	30
b. Sujeto pasivo.	Pag.	30
A.2. Plazo para su interposición.	Pag.	31
A.3. Naturaleza y fundamento doctrinario.	Pag.	31
A.4. Procedimiento.	Pag.	31
A.5. Resolución del recurso.	Pag.	33
B: Recurso de reposición.	Pag.	33
B.1. Sujetos del recurso.	Pag.	33
a. Sujeto activo.	Pag.	34
b. Sujeto pasivo.	Pag.	34
B.2. Plazo para su interposición.	Pag.	34
B.3. Naturaleza y fundamento doctrinario.	Pag.	34
B.4. Procedimiento y resolución.	Pag.	35
C. Criterios para resolver en ambos recursos.	Pag.	36

CAPITULO V.

5. Régimen constitucional en materia de procedimientos administrativo tributarios	Pag.	37
5.1. Acción.	Pag.	37
5.2. Principio de libertad de acción.	Pag.	38
5.3. Derecho de petición.	Pag.	38
5.4. La legítima defensa.	Pag.	39
5.5. Acciones excepcionales en materia tributario administrativa.	Pag.	40
A: Acción constitucional de amparo.	Pag.	41
5.6. Analisis de casos concretos.	Pag.	42
A: Acción de inconstitucionalidad.	Pag.	44
Violaciones del código tributario a la constitución política de la república. (Esquema)	Pag.	48

CAPITULO VI.

6. Medios de impugnación en la via judicial.	Pag.	51
6.1. Procedimiento contencioso administrativo.	Pag.	51
6.2. Necesidad de un recurso contencioso tributario.	Pag.	53
6.3. Diferencia entre ambos procedimientos.	Pag.	54
6.4. El código tributario y su estructura.	Pag.	54

CAPITULO VII.

7. El debido proceso como garante de la relación jurídico tributaria.	Pag.	57
7.1. Naturaleza del debido proceso.	Pag.	57
7.2. Régimen constitucional del debido proceso.	Pag.	57
7.3. Código tributario y el debido proceso.	Pag.	58
7.4. Consideraciones propias del debido proceso en nuestro medio	Pag.	58
7.5. Procedimiento previsto en el código tributario.	Pag.	59
7.6. Violaciones al debido proceso al interpretar erróneamente el código tributario contenido en el decreto número 6-91 del congreso de la república de Guatemala.	Pag.	59
7.7. Contradicciones en los procedimientos administrativo y administrativo tributario guatemaltecos	Pag.	60
Procedimiento actual de Determinación de la Renta en Apego al Código de Oficio (cuadros "A" y "B")		
Conclusiones.		
Recomendaciones.		
Bibliografía.		

