

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

**LA FIGURA DEL PAGO PREVIO Y SU CARÁCTER FUNCIONAL EN EL
DERECHO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

WALTER ALBERTO PEREZ MELGAR

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Y los títulos profesionales de

ABOGADO Y NOTARIO

Guatemala, septiembre de 2006

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



DECANO	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV	Br. José Domingo Rodríguez Marroquín
VOCAL V	Br. Edgar Alfredo Valdez López
SECRETARIO	Lic. Avidán Ortíz Orellana

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL

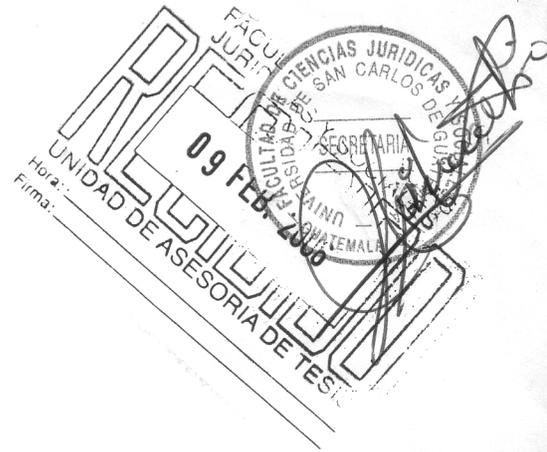
PRIMERA FASE

PRESIDENTE.	Lic. Victor Hugo Barrios Barahona
VOCAL.	Licda. Mayra Yohana Velíz López
SECRETARIO.	Licda. Aura Marina Chang Contreras

SEGUNDA FASE

PRESIDENTE.	Lic. Héctor Orozco y Orozco
VOCAL.	Licda. Ileana Noemí Villatoro Hernández
SECRETARIO	Lic. Napoleón Gilberto Orozco Monzón

RAZÓN: "Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la Tesis." (Art.43 del Normativo para la elaboración de tesis de licenciatura en la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala).



Guatemala, 5 de febrero del año 2006

Señor Decano
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala,
Lic. Bonerge Mejía Orellana.
Su despacho

Atentamente me dirijo a usted, para informarle que el trabajo de tesis, titulado: "LA FIGURA DEL PAGO PREVIO Y SU CARÁCTER FUNCIONAL EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO", es un tema interesante, de actualidad y de trascendencia, hoy mas que nunca en el Derecho Administrativo Tributario, pues la temática es polémica y de impacto no solo en el ámbito académico, sino que también en el quehacer nacional y en lo que se refiere a las finanzas del Estado guatemalteco, tópico que no pierde vigencia aún frente al fenómeno de la globalización, por lo que emito DICTAMEN FAVORABLE a favor del ponente y estudiante de nuestra casa de estudios, WALTER ALBERTO PÉREZ MELGAR, llenando así todas las formalidades de ley que nuestra Facultad de Derecho exige, conjugada con los requerimientos de una investigación de esta naturaleza, por lo que reitero mi aprobación respectiva.

Deferentemente,

Lic. Manuel Arturo Estrada Gracías
ASESOR
Abogado y Notario colegiado 4447
4ª calle 14-45 zona 7, Colonia Nueva Monserrat



UNIVERSIDAD DE SAN
CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES



UNIDAD DE ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, diez de febrero de dos mil seis.

Atentamente, pase al **LIC. OTTO RENÉ ARENAS HERNÁNDEZ**, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del estudiante **WALTER ALBERTO PÉREZ MELGAR**, Intitulado: **"LA FIGURA DEL PAGO PREVIO Y SU CARÁCTER FUNCIONAL EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO"**.

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado para realizar las modificaciones de forma y fondo que tengan por objeto mejorar la investigación, asimismo, del título de trabajo de tesis. En el dictamen correspondiente debe hacer constar el contenido del Artículo 31 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

LIC. MARIO ISMAEL AGUILAR ELIZARDI
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
MIAE/sllh

**BUFETE PROFESIONAL DEL
LICENCIADO: OTTO RENÉ ARENAS HERNÁNDEZ
ABOGADO Y NOTARIO
7ª.Ave.16-21 zona 1.**



Guatemala, 27 de febrero de 2006.

Licenciado:
BONERGE AMILCAR MEJÍA ORELLANA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Presente

Señor Decano:

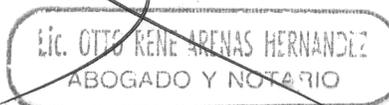
Atentamente me dirijo a usted, para informarle que el trabajo de tesis titulado "LA FIGURA DEL PAGO PREVIO Y SU CARÁCTER FUNCIONAL EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO", procedí a realizar la revisión, para el efecto emito el siguiente Dictamen: el tema investigado analiza el procedimiento, de la forma del pago previo así de cómo se debe realizar el pago de los tributos en general antes de su requerimiento, lo cual conlleva una serie de aspectos legales, así como alternativas de cómo se debe realizar garantizando, el fiel cumplimiento de la tributación de los impuestos establecidos, los cuales deben ser recaudados a través de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), respetando los principios constitucionales establecidos en la misma.

Al revisar detenidamente cada uno de los capítulos que forman el presente trabajo de investigación el cual permite determinar con precisión el contenido del tema y al hacerle las recomendaciones al autor, fueron consideradas y tomadas en cuenta y se fortaleció el contenido de fondo y de forma para que la hipótesis planteada tuviera una respuesta, así como el uso del método descriptivo utilizado en el presente trabajo.

Por lo anterior y en mi calidad de Revisor del presente trabajo de tesis emito DICTAMEN FAVORABLE para que el Señor Decano si lo considera conveniente autorice la impresión de tesis a efectos de graduación del Bachiller WALTER ALBERTO PÉREZ MELGAR.

Sin otro particular me suscribo de usted.


LIC. OTTO RENÉ ARENAS HERNANDEZ
ABOGADO Y NOTARIO
REVISOR





**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y
SOCIALES** Guatemala, treinta de mayo de dos mil seis-

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la impresión del trabajo de tesis del (a) estudiante **WALTER ALBERTO PÉREZ MELGAR**, titulado **LA FIGURA DEL PAGO PREVIO Y SU CARÁCTER FUNCIONAL EN EL DERECHO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO**, Artículos 31 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de Tesis.-

~~MIAB/slh~~





ACTO QUE DEDICO

A DIOS TODO PODEROSO:

Por ser el guía espiritual que conduce mi existencia,
conocimiento y entendimiento.

A MI MADRE:

María Dolores Melgar Pocón
Justo reconocimiento y agradecimiento a sus
esfuerzos por orientarme en la vida;
para alcanzar mis metas propuestas.

A MIS SOBRINOS: Josselin, Brian y Lesly.

A LA GLORIOSA Y TRICENTENARIA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Mi querida casa de estudios por abrirme sus puertas y en
especial...

A LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Por proporcionarme el tiempo y la preparación
cognoscitiva deseada.

A MIS AMIGOS:

Respetuosamente.

ÍNDICE

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

CAPÍTULO I

1	El derecho tributario	1
1.1	Antecedentes históricos	1
1.1.1	Época antigua	1
1.1.1.1	Los griegos	2
1.1.1.2	Los romanos	2
1.1.2	Edad media	3
1.1.3	Época precolombina	3
1.1.4	Época colonial	4
1.1.5	Época independiente	6
1.1.6	Época actual	6
1.2	Definición derecho tributario	6
1.3	Características del derecho tributario	8
1.4	Principios fundamentales	9
1.4.1	Principio de legalidad	9
1.4.2	Principio de juridicidad	9
1.4.3	Principio de economía o de capacidad de pago	9
1.4.4	Principio de igualdad o equidad	10
1.4.5	Principio de la no doble o multiple tributación	10
1.4.6	Principio de la no retroactividad de la ley tributaria	10

CAPÍTULO II

2	Antecedentes históricos de la superintendencia de administración Tributaria	11
2.1	Dirección General de Rentas Internas	11
2.2	El compromiso de los acuerdos de paz	11
2.2.1	Modernización de la gestión pública y política fiscal	11
2.2.1.1	Política fiscal	12
2.2.1.2	Política tributaria	12
2.3	Espíritu de la ley	13
2.3.1	Sistema impositivo de los tributos en Guatemala	13
2.3.1.1	Base legal	13
2.3.1.2	Base técnica	14
2.4	Definición de la Superintendencia de Administración Tributaria	15
2.5	Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria	15

2.5.1	Función administrativa	15
2.5.2	Función fiscalizadora	15
2.5.3	Función asesora	16
2.5.4	Función de las que designe la ley	16
2.6	Objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria	16
2.6.1	Objetivo operativo	16
2.6.2	Objetivo financiero	16
2.6.3	Objetivo social	17
2.6.4	Objetivo económico	17
2.7	Análisis de la ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria	17
2.8	Análisis del Código Tributario y determinación tributaria	18

CAPÍTULO III

3	La figura del pago previo en la doctrina y la legislación	21
3.1	En la doctrina	21
3.2	Definición del pago previo	21
3.2.1	El pago previo y su confusión con el afianzamiento	22
3.2.2	Características del pago previo	23
3.2.3	Repercusiones en la legislación	24
3.2.3.1	Aspectos legales con el pago previo	24
3.2.4	Procedimiento del pago previo	25
3.2.4.1	Consecuencias del pago previo	27
3.3	En la legislación comparada	28
3.3.1	La legislación ecuatoriana	28
3.3.2	En la legislación peruana	28
3.3.3	En México	29
3.3.4	En Argentina	29
3.3.5	En España	30

CAPÍTULO IV

4	Procedimiento de devolución del crédito fiscal	33
4.1	Definición de crédito fiscal	33
4.2	Características del crédito fiscal	33
4.3	Procedimiento de devolución del crédito fiscal	33
4.4	Régimen de devolución de crédito fiscal	34
4.5	Régimen especial para los exportadores	34
4.6	Exportadores que no están en el régimen especial	35

4.7 Devolución para quienes le venden a entidades exentas	36
4.8 Procedencia de la devolución del crédito fiscal	37
4.9 Procedimiento de devolución del crédito fiscal	38
4.10 Improcedencia en la devolución del crédito fiscal	40
4.11 Problemas al solicitar la devolución del crédito fiscal	41

CAPÍTULO V

5 Necesidad de su inclusión en la legislación tributaria del pago previo y sus repercusiones	43
5.1 Aspectos considerativos	43
5.2 Medios de impugnación que se utilizan ante la SAT	44
5.3 División de procedimientos tributarios	44
5.3.1 Procedimiento administrativo	44
5.3.2 Procedimiento judicial	45
5.4 Procedimiento especial intermedio previo hacer uso de los medios de impugnación.	45
5.4.1 Procedimiento por determinación de ajustes	45
5.4.2 Procedimiento especial de sanción de información a deberes formales	46
5.4.3 Procedimiento esencial de oficio de la renta presunta	46
5.5 Definición de recurso	47
5.6 Recurso de revocatoria o jerárquico	47
5.7 Recurso reposición	48
5.8 Ocurso	48
5.9 Los remedios procesales	48
5.9.1 Nulidad	48
5.9.2 Enmienda al procedimiento	49
5.10 Recurso de lo contencioso administrativo	49
5.10.1 Características	49
5.11 Recurso de Casación	50
5.12 Procedimiento económico coactivo	50
5.12.1 Características de económico coactivo	51
5.12.2 Aclaración	51
5.12.3 Ampliación	51
5.13 Apelación	51
5.14 Acción de amparo	52
5.15 Repercusiones negativas y positivas para la administración Tributaria	53
5.15.1 Negativas	53
5.15.2 Positivas	53
5.16 Necesidad de su inclusión de la figura del pago previo	54

CONCLUSIONES	55
RECOMENDACIONES	57
ANEXOS	59
BIBLIOGRAFÍA	69

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de tesis conlleva, establecer la figura del pago previo y su funcionamiento en base a la legislación comparada en el Derecho Administrativo; siendo que en la administración pública, especialmente en la administración tributaria, los contribuyentes cuando tienen que efectuar un pago de impuestos y no se encuentran de acuerdo con lo resuelto, necesariamente tienen que recurrir a algún medio de impugnación. Por ello la administración tributaria cae en atrasos dentro de su gestión, toda vez que de la impugnación de que fuere objeto, y con ello afecta los intereses administrativos y, sin embargo se hace necesario que el contribuyente de todas maneras efectúe el pago del impuesto relacionado, que en todo caso, si procediere el monto que resulte excedente, tendrá que ser abonado a la cuenta del mismo contribuyente. Esto con el afán que no retrase las funciones de la administración tributaria y sus compromisos contraídos ante los intereses de la generalidad. Por lo que siendo una figura que se suscita especialmente en legislación comparada, española, legislación peruana, ecuatoriana, los anteproyectos del Chuvo provincia de Mendoza Argentina, la mexicana que se pretende determinar el grado de efectividad en la legislación guatemalteca, en función del principio de que el interés colectivo prevalece sobre el interés particular, establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala. Con lo anterior se pretende establecer que el Estado tiene la obligación de recaudar impuestos, para suplir esa responsabilidad la entidad que se encarga de ello es la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, de reciente creación a partir de los compromisos que se contrajeron en los Acuerdos de Paz, sin embargo no ha sido procedente en la actualidad y el hecho de que cuando el contribuyente se entera a través de una resolución del monto del impuesto que tiene que pagar en determinado asunto, por considerarlo no adecuado porque es más de lo que tiene presupuestado según su contador, o según sus cálculos de conformidad con las leyes tributarias, tienen que impugnar la resolución, ello permite que la administración tributaria deje de percibir dicho monto.

CAPÍTULO I

1 El derecho tributario

1.1 Antecedentes históricos

La historia nos narra y describe las diferentes etapas o evoluciones por las que ha pasado el derecho tributario, lo cual quiere decir que es una figura que se viene manejando desde la antigüedad, tal y como se describe a continuación.

1.1.1 Época antigua

En la antigüedad el tributo se estableció como un fondo común en el cual los miembros de los clanes o tribus sufragaban los gastos de las guerras. El objetivo era tomar esclavos, pero al mismo tiempo se evitaba caer en esclavitud. El concepto de tributo se desarrolla en las monarquías de Babilonia y Egipto para el sostenimiento del Estado, creación de ejércitos para la protección de los reinos, la construcción de obras de uso estatal que durante esta época lo importante era el reino no los súbditos. En la época antigua los pueblos que más conocimiento poseían de los tributos eran los griegos y los romanos.

1. Ahrens, Enrique, **Compendio de derecho romano**. Pág. 240.

1.1.1.1 Los griegos

Establecieron los tributos a los pueblos que se encontraban bajo su yugo, así como a los extranjeros y aquellas personas que no contaban con la condición de ser libres. Posteriormente se establecen algunos tributos a los ciudadanos griegos para financiar la protección y salvaguardar la defensa de los habitantes de las ciudades-estado durante la guerra. Los fines del tributo era el bien común.²

1.1.1.2 Los romanos

El imperio romano realizó grandes programas tributarios aplicando el conocimiento obtenido de los griegos, un sistema más técnico y complejo eliminando privilegios a los ciudadanos romanos y durante la época de la monarquía los tributos eran impuestos de acuerdo al patrimonio que poseía el ciudadano romano durante la guerra y otras circunstancias extraordinarias, el estado demanda en base al principio "*salus pública suprema lex*" (la salvación del pueblo es la ley suprema). Los impuestos que se imponían en roma se realizaba de acuerdo a los censos o empadronamiento, el fin del empadronamiento era para saber cuantos recursos se podría contar en algún momento y la forma como se realizaría la recaudación, uno de los censos más conocidos en la historia fue realizado durante el nacimiento de Jesucristo, conocido como el Mesías.³

2. **Ibid.** Pág. 242.

3. **Ibid.** Pág. 243.

1.1.2 Edad media

La edad media inicia con la caída del imperio romano, en el año 476 con la toma de Constantinopla a manos de los visigodos. Aun cuando otros historiadores hacen énfasis hasta el descubrimiento de América en el año de 1492. La edad media también fue conocida como “la edad de la fe”, durante este tiempo los pueblos mantuvieron la misma línea del imperio romano, la cual imponía los tributos a la población, a través del señor feudal, de acuerdo a sus necesidades personales y del feudo. Durante esta época los tributos eran pagados en moneda y no en especie como sucedió en la época antigua. La época feudal tuvo su auge durante los siglos XV a XVIII, pero gracias a la influencia del Estado absoluto, comienza a evolucionar la economía burguesa o capitalista como se le conoce hoy en día.⁴

1.1.3 Época precolombina

Los mayas son una sociedad antigua que habitó parte del territorio al sur de México, Belice, Guatemala y Honduras. Dicha civilización tuvo grandes avances en las ciencias, astronomía, el arte, la guerra y arquitectura. Conoció el calendario solar de trescientos sesenta y cinco días. Como cualquier civilización imponía los tributos pero era un régimen despótico tributario pues no existía el Estado como tal, utilizaron como moneda el cacao, (el cual llevaba impresa el símbolo del gobernante), plumas de quetzal, en especie se pagaban

4. Pérez, Benito, **Instituciones del derecho español**. Pág. 433.

los impuestos, con cacao, maíz, frijol, el ají, la chia o pieles de algunos animales que cazaban. Los encargados de recolectar los impuestos, eran los nobles de sangre o de servicio, sacerdotes en ciertas ocasiones algún guerrero importante del reino. Dichos impuestos eran destinados para el uso del rey y sus allegados, para alimentar al ejercito; una parte de ellos se entregaba también a los sacerdotes. Los pueblos esclavizados o sometidos bajo el yugo del vencedor eran muy castigados con los impuestos que se le imponían.⁵

Durante ésta época la tierra era repartida para los campesinos y estos trabajaban la tierra y con el producto obtenido era un parte destinada para pagar los tributos los cuales eran pagados en especie.

1.1.4 Época colonial

Durante este período se dio la apropiación violenta de la riqueza por parte de los españoles, surgió el trabajo forzoso de los indígenas, donde el producto de su trabajo era para sus nuevos amos. Según las órdenes dadas por Hernán Cortéz, al inicio de la colonia se dieron a conocer varios tipos de tributos, quienes debían pagarlos eran los indígenas a los conquistadores quienes eran los intermediarios entre el rey de España y sus nuevos súbditos. Los españoles implantaron un esquema especial de tributos siendo algunos de ellos: sínodo, era la cuota que pagaban los encomenderos a las órdenes

5. **Ibid.** Pág. 331.

religiosas por mantener indoctrinados a los indios en los pueblos de encomienda; la alcabala, que era el impuesto que se pagaba sobre la compraventa que se efectuaba, media anata o medias ANNATAS; consistía en el pago al erario público de la mitad del suelo y de todo aprovechamiento durante el primer año del goce de oficios menores. La organización fiscal y régimen tributario, no contenía una burocracia muy complicada, tenía un personal de oficiales reales. En la organización fiscal de indias el personal lo constituía, un tesorero, un contador, un factor, un vendedor. Los cargos de veedor y factor desaparecieron tan rápido como fue su asignación. Para ciertos impuestos, como el de Alcabala hubo un recaudador especial en cada distrito, la política financiera de cada territorio fue regulada por las Juntas Reales. Entre los impuestos, además del tributo, los indígenas estuvieron obligados a pagar el almojarifazgo, a todas las cosas que en las indias se importaban de Europa, la sisa, viejo impuesto medieval, consiste en una rebaja a favor del erario; este se realizaba en las pesas y medidas al realizar transacciones de mercaderías. Las autoridades podrían exigirlo en caso de guerra o de otro gasto urgente. Durante la época colonial se dio la composición de la tierra como fuente de ingreso para las cajas reales. Durante ésta época, los impuestos se cobraban dos veces al año, estos eran llamados tercios; quinto real, era el impuesto que consistía en la quinta parte a la Corona Española del oro, la plata y las perlas. No estaban exentas de impuesto ni los conquistadores. Los tributos al inicio de la colonia, eran pagados por los indígenas en especie, posteriormente se hizo en moneda de curso legal según la junta superior de la Real Hacienda de fecha 9 de junio 1,747, quienes realizan la recaudación de los tributos durante ésta época eran los alcaldes mayores, los corregidores, intendentes o gobernadores de provincias.⁶

6. Medrano, Edgar, **Antología de la cultura de Guatemala**. Pags. 342,485,566.

1.1.5 Época independiente

Aún después de la colonia logran sobrevivir algunos tributos de dicha época, la población deseosa de cambios esperaba que se abolieran o fueran rebajados los tributos de forma general. Fue hasta el año de 1,824 que se comienza a tratar respecto al gasto y funcionamiento del Estado y de decretar impuestos necesarios para su existencia; durante ésta época los gobernantes crean algunas leyes que violan los derechos individuales de las personas entre ellas podemos mencionar algunas: la libreta de jornaleros, la ley de vagancia, entre otras.⁷

1.1.6 Época actual

La administración tributaria se encuentra ante un reto, que es la obtención, de recursos para que el Estado pueda ejecutar los gastos, servicios que por virtud de la ley le corresponde. En la actualidad el objetivo primordial es mejorar la recaudación tributaria y desarrollar mejores planes para el uso de los recursos económicos.

1.2 Definición derecho tributario

Los tributos son las prestaciones comúnmente 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 “Tributo” es la

7. **Ibid.** Pág. 301.

porción o cantidad que paga el ciudadano para el sostenimiento del Estado en que habita o para sustentación de sus cargas u otros fines públicos se deriva de la voz latina *tributum*, que significa “toda contribución que el gobierno exija por capitación para sostener las obligaciones del Estado y se llamaba así porque entre los Romanos se repartió o pedía tribus, *tributumque a singulis familiarum, capitibus exigitur*”⁸

Carlos M. Giuliani Fonrouge. Dice: “El derecho Tributario o derecho fiscal es la rama del derecho financiero que se propone estudiar el aspecto jurídico de la tributación, en sus diversas manifestaciones; como actividad del Estado, en las relaciones entre estos últimos.”⁹ Amorós cita las definiciones de Blumenstein quien dice: “El derecho Tributario regula por una parte la naturaleza orgánica de las contribuciones públicas y, por otra, el procedimiento de su efectividad. Teniendo en cuenta la importancia que dentro de los tributos tiene el impuesto, incluso se ha llegado a hablar de un derecho impositivo *strictu-sebsu*”.¹⁰ “Tratadas: “La rama del derecho público que regula los derechos del fisco y sus prerrogativas de ejercicio conciben esta disciplina como la administrativa establecida sobre la idea de poder”¹¹, idea fundamental en el derecho público y que en el tributario presenta como matización el fin fiscal porque se ejerce, el derecho fiscal pone en ejecución el derecho más general. El tratadista Rafael Bielsa, dice al respecto: “El deber de contribuir al sostenimiento del Estado con una parte de los bienes poseídos, es una carga patrimonial y es en tal sentido una limitación de la propiedad pero no de los tributos quantum patrimonial, porque las

8. **Diccionario jurídico**, Espasa .Pág. 561.

9. **Ob.Cit.** Pág. 7.

10. Villegas, Héctor B. **Curso de Derecho financiero y tributario**, tomo I. Pág. 77.

11. **Ibid.** Pág. 79.

limitaciones a la propiedad son regidas por el derecho civil y el derecho administrativo especialmente”.¹² Pero su fundamento jurídico explica que la propiedad no estaría garantizada sin la protección del Estado y tal protección exige una actividad constante de este, en forma de servicios públicos, seguridad jurídica o física y a cuyo pago deben contribuir los propietarios. Son principios jurídico-políticos fundamentales de la constitución la igualdad, la proporcionalidad y la equidad de toda carga tributaria, y así mismo la abolición de toda clase de privilegios y extenciones, pues contrarían el del derecho tributario.

1.3 Características del derecho tributario

El tributo comúnmente es una prestación en dinero, exigible por el Estado en ejercicio de su poder imperio (*IUS IMPERIUM*). Los tributos son impuestos por el Estado a través de una norma legal que se le impone de forma de coacción que de no encontrarse en una norma legal no hay tributo que pagar (*nullum tributum sine lege*), no hay tributo sin ley previa. Actualmente el tributo tiene carácter publicístico concebido genéricamente como una prestación obligatoria comúnmente en dinero exigido por el Estado a través de la superintendencia de administración tributaria (SAT) sus características principales son:

- a) Es una cantidad fijada por la ley tributaria que grava la renta privada
- b) No existe una contra prestación al efectuar el pago de los tributos
- c) Producto proveniente de los ingresos de los impuestos son destinados para alcanzar el bien común

12. **Ibid.** Pág. 80.

- d) Por el poder coercitivo del Estado haciendo uso legal del poder público para imponer cargas obligatorias fijadas de manera unilateralmente

1.4. Principios fundamentales

Se refiere especialmente a aquellos razonamientos en los cuales se encuentra enmarcado el tributo como lo es:

1.4.1 Principio de legalidad

Consiste que previo al cobro de un tributo, debe estar regulado en una ley tributaria y encontrarse en vigencia al momento que se produzca el hecho generador.¹³

1.4.2 Principio de juridicidad

Se refiere a la aplicación del derecho, eliminando el uso de la discrecionalidad o de la fuerza y actúa en contra de los abusos de poder de los funcionarios y empleados públicos, tanto de un contenido en la administración, como política y mediante su aplicación logra el sometimiento de los administrados.¹⁴

1.4.3 Principio de economía o de capacidad de pago

Se refiere que el contribuyente tenga la capacidad de pagar el Tributo de acuerdo a sus ingresos, es decir pagar más y pague menos los que tienen menos.¹⁵

13. Constitución Política de la República de Guatemala. Arts.17, 239.

14. Castillos González, Jorge Mario, **Derecho administrativo**. Pág. 243.

15. **Ob.Cit.** Pág. 9.

1.4.4 Principio de igualdad o equidad

Las leyes tributarias deben ser iguales para todos y no favorecer a ningún sector en especial, si no al contrario debe prevalecer el interés general sobre el particular.¹⁶

1.4.5 Principio de la no doble o múltiple tributación

Se refiere que un mismo hecho generador de los tributos sea gravado dos o más veces, o que un ente impositivo lo establezca dos o más veces sobre un mismo hecho generador.¹⁷

1.4.6 Principio de la no retroactividad de la ley tributaria

Consiste en que una ley tributaria no tiene efecto retroactivo o le perjudique porque es más rigurosa que la actual o sea que no puede aplicarse al pasado que se debe aplicar las infracciones y sanciones que favorezcan al contribuyente.¹⁸

16. **Ibid.** Art. 4.

17. **Ibid.** Art. 243.

18. **Ibid.** Art. 15 .

CAPÍTULO II

2 Antecedentes históricos de la Superintendencia de Administración Tributaria

2.1 Dirección General de Rentas Internas

El Ministerio de Finanzas Públicas contaba anteriormente con la Dirección General de Rentas Internas. Esta era la encargada de la recaudación de los impuestos, hasta la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, que es la que surge de los acuerdos de paz, firmados por el gobierno y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca (URNG) en el año de 1,996 el día 29 de diciembre.

2.2 El compromiso de los acuerdos de paz

2.2.1 Modernización de la gestión pública y política fiscal

Los acuerdos de paz suscritos entre el gobierno de la república de Guatemala y la Unidad Revolucionaria Nacional Guatemalteca (URNG) establecieron la creación de la Superintendencia Administrativa Tributaria (SAT) que se encuentra establecida en el acuerdo sobre aspectos socioeconómicos y situación agraria de fecha seis de mayo de mil novecientos noventa y seis, firmado en México Distrito Federal, (DF) en el acuerdo número IV. Se estableció que la administración pública debería convertirse en un instrumento eficiente al servicio de política de desarrollo, basados en las políticas tributaria y fiscal.¹⁹

19. Universidad Rafael Landívar. **Acuerdos de Paz**, Guatemala: Ed. Universitaria, 1998. Pág.133.

2.2.1.1 Política fiscal

Es la política relacionada con la imposición o tarifas impositivas y el gasto público como consecuencias de diferencias entre la imposición de tributos y el manejo del gasto público. Cuando se reducen los impuestos o sea aumenta el gasto público para estimular la demanda, se dice que la política fiscal es expansiva, cuando el gobierno menciona la política fiscal se debe tomar una serie de decisiones sobre la cuantía de los impuestos directos, como el impuesto al valor agregado (IVA). Muchos gobiernos deciden gastar más de lo que ingresan e incurrir en déficit, por lo que el gobierno se encuentra encaminado a adoptar su actuación fiscal a la economía en su conjunto.

2.2.1.2 Política tributaria

Se debe concebir en forma que permita la recaudación de los recursos necesarios, incluyendo los fondos requeridos para la consolidación de la paz. El Estado debe asegurar eficacia y transparencia en la recaudación tributaria y de fomentar la confianza de los contribuyentes. Para afianzar hacia un sistema tributario justo y equitativo a atacar la evasión y defraudación fiscal en el caso de quienes deberían ser los mayores contribuyentes. Siempre que se habla de tributos, las personas rechazan dicha idea, ya que esta siempre representa una carga, pero también

puede tener beneficios para la sociedad con dichos tributos. Lo último que ha sucedido derivado de los acuerdos de paz, son argumento al valor agregado IVA 12% y la ley del impuesto extraordinario y temporal del apoyo a los acuerdos de paz.

2.3 Espíritu de la ley

La ley es la fuente inmediata del derecho, la cual emana de un acto realizado por el poder legislativo. Algunos tratadistas se refieren a ella como ley formal, porque en ella se ha observado el procedimiento constitucional para su creación, según lo establecido en los artículos 174 al 180 de la Constitución Política de la República de Guatemala, para su interpretación se deben observar ciertos principios a seguir que se encuentra establecido en la constitución; en la interpretación se debe observar ciertos principios en los que se indica qué hacer, según su texto cómo se escribió según las reglas de la real academia de la lengua española, lo que el legislador quiere darnos a entender o hacer referencia.

2.3.1 Sistema impositivo de los tributos en Guatemala

2.3.1.1 Base legal

Se refiere que el régimen tributario de Guatemala se apoya en la Constitución Política del país, emitida por la Asamblea Nacional Constituyente de 1,985. De ella nacen todas las leyes fiscales que rigen a la nación, las cuales

conforman la base legal de la misma. Las más importantes leyes fiscales vigentes en Guatemala son:²⁰

1. Ley del impuesto sobre la renta
2. Ley de impuesto único sobre circulación de vehículos
3. Ley de impuesto único sobre inmuebles
4. Ley del impuesto al valor agregado
5. Ley del impuesto de timbres fiscales y papel sellado especial para protocolos
6. Ley sobre productos financieros
7. Ley del impuesto extraordinaria y temporal de apoyo a los acuerdos de paz
8. Código tributario
9. Código Aduanero Unificado Centro Americano (CAUDA Y RECAUCA)

2.3.1.2 Base técnica

El sistema tributario guatemalteco determina varios factores tales como: las características de la estructura económica y social del país, la capacidad contributiva del sujeto pasivo que es el contribuyente, las características de sus rentas la naturaleza de los impuestos, en el caso de cuánto percibe de ingresos y cuánto es el monto que debe pagar.

20. Franco Chacón, Álvaro, **Criterios para la administración de la cartera fiscal por cobrar**. Pág. 45.

2.4 Definición de la Superintendencia de Administración Tributaria

Se crea la superintendencia de administración tributaria, como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional. Para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto 1-98. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

2.5 Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

2.5.1 Función administrativa

Ejercer la administración de régimen tributario, aplicar a legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe de percibir el Estado.

2.5.2 Función fiscalizadora

Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.

2.5.3 Función asesora

Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, así como proponer al organismo ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.

2.5.4 Función que designa la ley

Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

2.6 Objetivos de la Superintendencia de Administración Tributaria

2.6.1 Objetivo operativo

Es establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria a efecto de evitar la sobre facturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.

2.6.2 Objetivo financiero

Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2.6.3 Objetivo social

Es proporcionar a la población de productos a mejores precios y calidad para satisfacer necesidades.

2.6.4 Objetivo económico

Se refiere que la Superintendencia administrativa Tributaria debe cumplir con el objetivo que se propuso en el año fiscal en recaudar una determinada cantidad de recursos los cuales el Estado podrá cumplir con sus obligaciones.

2.7 Análisis de la Ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La ley orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que creará una institución estatal que es la encargada de la recaudación de los impuestos, su domicilio se encuentra en la ciudad capital de Guatemala. Entre sus funciones, que se encuentran reguladas en la ley, están; asesorar al Estado en materia fiscal, presentar denunciar y provocar persecución penal en aquellos casos que se hubieren cometido delitos y faltas, emitir opinión en materia fiscal al congreso de la república. La Superintendencia de Administración Tributaria puede contratar a personas jurídicas o individuales para prestación de servicios inherentes a su competencia, también le es prohibido exonerar multas, intereses o recargos ya que la única persona que lo puede hacer es el Presidente de la república y se encuentra regulado en la Constitución en el artículo 183 inc. r) Dicha institución cuenta con la regulación de recursos administrativos así como su procedimiento a desarrollar.

2.8 Análisis del Código Tributario en la determinación tributaria

El Código Tributario, que es el Decreto 6-91 incluye la determinación del tributo en el Artículo 103, en el citado artículo nos expresa en qué consiste cada una de las determinaciones, no las llama de ninguna manera, pero sí indica en qué consiste cada una de ellas, aceptando la división tripartida anteriormente señalada. La única obligación tributaria claramente especificada en el código es la determinación de oficio y su división. Sobre base cierta y sobre base presunta. “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 coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía o bien declaran la inexistencia o exención de la misma”. El Artículo 104 del mismo cuerpo legal dice: “cumplimiento. Determina la obligación tributaria, el contribuyente o responsable deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento o por parte de la administración”. El artículo 105, de la misma ley nos remite a la determinación por el contribuyente o responsable. La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables y en su caso en las condiciones que establezca la ley. Artículo 106, de la ley que venimos analizando señala “los contribuyentes o responsables que hubieren omitido su declaración o quisieran corregirla, podrán presentarla o rectificarla, siempre que no se haga en ocasión de inspecciones, reparar los ajustes”. En estos casos, las sanciones que corresponden se deducirán a la mitad. Artículo 107, que fue reformado por el Artículo 29 del Decreto 58-96 del Congreso de la república “determinación de oficio. En estos casos en que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la

declaración o nos proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la administración tributaria determinará de oficio los tributos que por la ley le corresponde administrar”. Previamente a la determinación de oficio, la administración tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de 20 días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base cierta o presenta conforme este código, así como de las sanciones e intereses que corresponde. Seguidamente se regirá por el procedimiento especial establecido en el Artículo 145, y 146 del Código tributario. Artículo 108 de la misma ley nos dice la determinación de oficio sobre base cierta. Vencido el plazo a que refiere el artículo anterior, sin que el contribuyente responsable cumpla con la presentación de las declaraciones o proporcione la información requerida, la administración efectuará de oficio la determinación de la obligación tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en ese código. Artículo 109 del Código tributario señala “determinación de oficio sobre base presunta. En los casos de negativa de los contribuyentes o responsables a proporcionar la información, documentación, libros o registros contables, la administración tributaria determinará la obligación sobre la base presunta. Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad. Así mismo podrá autorizar promedios o porcentajes de

ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda, a la actividad a que se dedique del contribuyente o responsable omiso omitió en las declaraciones sus informaciones. La determinación que en esta forma se haga debe ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados en cuenta. Contra la determinación de oficio sobre base presunta. Se admite prueba en contrario y procederán los recursos previstos en el Código Tributario. El Artículo 110, contiene los efectos de la determinación sobre la base presunta. En caso de determinación sobre base presunta, subsiste la responsabilidad del sujeto pasivo, derivada de una posterior determinación sobre base cierta, siempre que se haga por una sola vez y dentro del año siguiente, contado a partir de la fecha en que se efectuó la determinación sobre la base presunta. Y el artículo 11 del mismo cuerpo legal establece error de cálculo e indica que se da cuando el sujeto pasivo cometiere error de cálculo no de concepto, del que resulte diferencia a favor del fisco, la administración tributaria le requerirá el pago inmediato de lo adeudado, el cual deberá efectuarse sin más trámite dentro del plazo improrrogable de 10 días hábiles. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la administración tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o devolver tal diferencia, si la resolución respectiva no fuera impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de 60 días hábiles.

CAPÍTULO III

3 La figura del pago previo en la doctrina y la legislación

3.1 En la doctrina

En la época medieval los señores feudales recolectaban el impuesto de guerra antes que fueran a la guerra y era una obligación de la plebe pagar dicho impuesto al nomás ser requerido, durante el tiempo que no estaban en guerra las ciudad-Estado estas acumulaban recursos para hacer frente en los días que se estaban en guerra y la plebe no podía dedicarse a sus actividades diarias, es entonces que se comienza a escuchar el pago previo de los impuestos de manera forzosa. En el nuevo mundo descubierto también surge el pago previo de los tributos con la conquista de la nueva España hoy México, se le impuso el pago previo no sólo a los indígenas si no también a los miembros del ejercito Español, dichos tributos serían destinados para la construcción de la nueva ciudad y dotar de los servicios necesarios para la corona española.²¹

3.2 Definición del pago previo

Requisito generalmente establecido, para poder recurrir contra aquellas resoluciones o liquidaciones que imponen al interesado o al contribuyente la obligación de efectuar un ingreso en administración pública. Se deriva de principio *solve et repe* (paga y reclama). En la actualidad se admite, con práctica generalidad, sustituir el pago previo

21. Diccionario sopena, **Derecho financiero, derecho mercantil**. Pág. 1, 083.

por la presentación de un aval bancario que garantiza el importe de la cantidad a ingresar más los intereses más un determinado porcentaje.²²

En Guatemala si el contribuyente hace uso de algún medio de impugnación no es necesario hacer el pago de los tributos previamente ya que la Constitución Política de la República de Guatemala no lo obliga como sucede en la Constitución Española. El pago previo de los tributos, si el contribuyente desea cancelar antes de su cumplimiento lo puede realizar, ya sea haciendo uso del crédito fiscal del que tiene derecho o de manera efectiva.

Para esta tesis el pago previo se define así

“Es aquel pago que realiza el contribuyente antes de ser requerido por la superintendencia de administración tributaria, o que este período finalice para solicitar su cumplimiento ésta obligación es autónoma ya que es la voluntad del contribuyente que es la que impone al realizar el pago anticipado de ingresos. El pago realizado es la satisfacción de una obligación de una deuda mediante la entrega determinada cantidad de dinero de manera anticipada.”²³

3.2.1 El pago previo y su confusión con el afianzamiento

- Muchas personas confunden el pago previo con el afianzamiento.
- El pago previo es una obligación impuesta al contribuyente por el Estado Español, es un pago anticipado del crédito, sus intereses, multa, resulta para el Estado Español hacerlo de esta manera porque en un determinado momento deja de percibir los tributos necesarios para cumplir con el bien común.

22. Villegas, Héctor, **Curso de derecho financiero**. Pág. 139.

23. Garica de Enterría, Fernández, Tomás Ramón. **Curso de derecho administrativo**. Págs. 640,675, 780.

- El afianzamiento aunque es una figura del derecho mercantil de crédito constituye una garantía de pago, mediante la prohibición de enajenar inmuebles, la fianza, hipoteca etc. Ya que el afianzamiento lo puede garantizar una entidad bancaria o afianzadora.

3.2.2 Características del pago previo

a) Establecido en ley

Aunque ya existe el pago anticipado en el Código Tributario vigente es necesario legislar en la creación de la figura del pago previo de los tributos en general ya que si el contribuyente sabe cuánto tiene que pagar de impuesto y desea realizarlo antes de su cumplimiento, así como se encuentra regulado en la ley del Impuesto Único sobre Inmuebles (IUSI), es decir, que el propietario de un bien puede pagar si así lo desea los cuatro trimestres de un solo pago.

- b) El vínculo jurídico es de carácter personal y la administración tributaria dicho vínculo surge en el momento de existir el hecho generador establecido en la ley.
- c) Debe ser voluntario no forzoso, el contribuyente puede realizar el pago previo antes de ser requerido por el órgano administrativo tributario, sabiendo que puede realizar sus pagos puede anticiparse.
- d) El cumplimiento para obtener recursos del bien común. El objetivo del Estado es aumentar la recaudación fiscal, es decir, la razón del pago previo es la necesidad de obtener ingresos para cubrir las necesidades públicas, ya que en este momento cubrir los gastos de infraestructura del país.

- e) En efectivo
- f) Es impuesto por la administración pública
- g) Es un abono previo a ser requerido el cumplimiento de una obligación
- h) Es oneroso

3.2.3 Repercusiones en la legislación

3.2.3.1 Aspectos legales con el pago previo

El Congreso de la República de Guatemala, deberá legislar para crear la figura del pago previo así regular que dicho pago se podrá realizar de la siguiente manera: el contribuyente al tener derecho a un crédito fiscal, y devolución se tendrá que realizar en los meses de enero, a julio de cada año, el contribuyente hace uso de este crédito pagando algún impuesto que dice pagar ya sea de manera anticipada, o que realice algún tipo de compra o preste algún servicio le puede ser descontado de su crédito fiscal. Se debe regular también el uso del crédito fiscal en el pago de los tributos así como el tiempo en que haga uso de dicho crédito fiscal al que tiene derecho el contribuyente. Se deberá reglamentar el uso del crédito fiscal el cual deberá primero ser establecido en las leyes tributarias guatemaltecas, así como su función administración que deberá estar a cargo de la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.2.4 Procedimiento del pago previo

- a) El pago de la deuda tributaria podrá hacerse en efectivo o mediante el empleo de efectos timbrados, según se disponga reglamentaria.
- b) Se entiende pagada en efectivo una deuda tributaria cuando se ha realizado el ingreso de su importe en la cajas del tesoro, oficinas recaudadoras o entidades debidamente autorizadas que sean competentes para su admisión o la Superintendencia de Administración Tributaria.
- c) En caso de empleo de efectos timbrados se entenderá pagada la deuda tributaria cuando se utilicen aquellos en la forma que reglamentariamente se determine.
- d) El pago en efectivo de la deuda tributaria habrá de realizarse en dinero de curso legal, o por medio de giro, cheque, transferencia, talón de cuenta bancaria o de cajas de ahorro u otro documento mercantil en la forma que reglamentariamente se determine. La entrega de los expresados efectos sólo liberará al deudor cuando hubiere sido realizados.
- e) Cuando el pago de las deudas tributarias se realicen y acrediten mediante efectos timbrados la forma estampación, visado, inutilización, condiciones de canje y demás características se establecerán por disposiciones reglamentarias.
- f) El pago deberá hacerse dentro de los plazos que determine el reglamento general de recaudación.
- g) Una vez liquidada la deuda tributaria y notificadas las condiciones de pago, incluso las especiales, este podrá fraccionarse o aplazarse en los casos y

en la forma que dicho reglamento determine. En estos casos, las cuotas aplazadas devengarán interés de demora y deberá garantizarse debidamente mediante hipoteca, prenda, aval bancario u otra garantía suficiente.

- h) El pago previo se presume autónomo

- i) En los casos de ejecución forzosa en que se hubieran acumulado varias deudas tributarias del mismo sujeto pasivo, no pueda satisfacerse totalmente, la administración salvo lo dispuesto en el apartado siguiente, aplicará el pago al crédito más antiguo, determinándose su antigüedad de acuerdo con la fecha en que fue exigible.

- j) Cuando se hubieran acumulado varias deudas tributarias, unas procedentes de tributos de la hacienda pública y otras de tributos a favor de otras entidades, tendrá preferencia para su cobro las primeras, salvo la prelación que corresponda con arreglo a los Artículos 71,73, y 76 de esta ley.

- k) El cobro de un débito de vencimiento posterior no extingue de la hacienda pública a percibir los anteriores en descubierto.

- l) Los contribuyentes que opten cancelar la totalidad de los tributos deberán seguir el siguiente procedimiento:

- Estar inscrito en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores
- Debe de demostrar que cuenta con la documentación necesaria que acredite que poseen un crédito fiscal
- Contar con saldo de crédito fiscal a favor del contribuyente
- Estar inscrito a algún régimen especial, tener la voluntad de pagar el impuesto antes de su requerimiento
- Pago en efectivo

3.2.4.1 Consecuencias del pago previo

Legales

Se deberá crear la figura del pago previo en la legislación tributaria, para ser más exacto en el código tributario ya que esta figura existe con el nombre de PAGO ANTICIPADO, pero no es muy frecuente su aplicación por lo cual es necesario legislar en la creación de esta figura y así mejorar la recaudación de los tributos.

Monetaria

El estado puede aumentar la recaudación tributaria de los impuestos, así contar con más recursos que le son escasos para con ello poder cumplir con las necesidades que tiene la población de servicios tales como: seguridad, salud, infraestructura vial, educación entre otros.

3.3 En la legislación comparada

3.3.1 La legislación ecuatoriana

Con evidente acierto, no requiere del pago previo de la respectiva obligación para formular reclamaciones, recursos administrativos o para acudir al proceso contencioso. Muy al contrario de lo que sucede en la materia tributaria, en el procedimiento administrativo de coactiva el Artículo 1,020 del código de procedimiento civil dispone: No se admitirán las excepciones del deudor, sus herederos o fiadores, contra el procedimiento coactivo, sino después de consignada la cantidad a que asciende la deuda, sus intereses y costa. Por su parte el Artículo 1,023 (ibidem) exige que para presentar las excepciones ante el juez ordinario competente, el deudor acompañará prueba de la consignación. Como se puede observar el requisito del pago previo o “*Solve et repete*”, es exigible previamente para poder formular la defensa. La legislación tributaria ecuatoriana, con acierto no requiere del pago previo al igual que la guatemalteca, al respecto la obligación de formular la reclamación, al hacer uso de recursos administrativos. Como se puede observar el requisito del pago previo o “*Solve et repete*”, es exigible previamente para poder formular la defensa.²⁴

3.3.2 En la legislación peruana

Los exportadores que opten por la modalidad del pago previo deben seguir un procedimiento específico, al fin de cancelar la totalidad

24. *Legislación MCYM*. “Ley, pago previo de un tributo”, 2006, [www. derecho.com/xml/disposiciones/min/disposición.xml](http://www.derecho.com/xml/disposiciones/min/disposición.xml). (24 de Noviembre 2006.)

de los derechos de exportación y demás tributos deberán efectuar un depósito en la cuenta de recaudación al afectar de la aduana y de efectuarse el pago en otros valores se procederá de acuerdo a lo indicado en la norma específica aplicable al caso. Al realizar el pago previo y previa oficialización seleccionará el depósito a efectuarse el pago de la liquidación al momento de la oficialización se debe verificar el tipo de cambio al comprado correspondiente al último día hábil anterior. En el caso del Perú el pago previo se realizará en las exportaciones que realizan los contribuyentes y se encuentra regulado en el Decreto No. 1001/82, Artículo 54 de la ley de exportación.²⁵

3.3.3 En México

Actualmente existe un anteproyecto de Ley “Código Fiscal de la Federación Mexicana” y que en dicho anteproyecto se encuentra regulada la figura del pago previo de los tributos fiscales mexicanos, así como representa un gran avance en su legislación por haber adoptado dicha figura de la legislación española ya que muchas leyes han sido copia de España.²⁶

3.3.4 En Argentina

Provincia de Mendoza “El Chuvo” también existe un anteproyecto de ley pero se refiere al pago previo de circulación de vehículos en el cual el contribuyente debe pagar dicho impuesto de circulación en la municipalidad de Chuvo antes de su requerimiento en el mes de enero de cada año, por lo que ocasiona es un conglomerado de personas durante el mes de

25. Bunge, Carlos, **Historia del derecho argentino**. Págs. 412,482.

26. Fraga, Gabino, **Derecho administrativo**. Pág. 211.

enero, febrero la municipalidad debe prestar su servicio de labores por un período extraordinario, también se han basado de la experiencia española de la figura del pago previo de los tributos.²⁷

3.3.5 En España

En el año 1,978 se produce el inicio de reforma fiscal en España que supone acceder a un sistema articulado sobre los impuestos en las materias siguientes: civil, mercantil, aduanal exterior, sobre comercio internacional, la imposición indirecta fue abordada por la reforma fiscal en dos fases: siendo la primera los impuestos especiales; en España se implementó una administración tributaria moderna teniendo en cuenta el desarrollo histórico de la figura del pago previo. En el nuevo procedimiento de gestión tributaria (NPGT) es la integración de todas las fases en un procedimiento bajo una única dirección. El pago previo en España es una obligación que es exigida la deuda por procedimiento ejecutivo en contra del deudor principal según Artículo 37.5 de la ley general tributaria, el contribuyente no paga el llamado “período voluntario”, el fisco si la deuda para el recargo de apremio y costas de el procedimiento la cual está regulado en el Artículo 24 de la Constitución de España. Por el cumplimiento del pago de los tributos se realiza a través del procedimiento de ejecución, sin que antes se hubiera realizado algún procedimiento de conocimiento desde el punto de vista político tiene su base en la necesidad de que se realicen los intereses públicos. Para que esto se realice la administración se apoya en el principio de

27. Díez, Manuel María, **Derecho administrativo**. Pág. 309.

eficacia de la administración pública constitución de España. Art. 103.1. de España. En España sucede algo curioso con la ejecución forzosa en los actos administrativos, al ocurrir la sentencia este se puede ejecutar inmediatamente según lo regulado en los artículos 56,94 y 95 (LPC).²⁸

28. Garía de Enterría, Eduardo, Fernández, Tomás Ramón. **Curso de derecho administrativo**, tomo I, Pág. 2,206.

CAPÍTULO IV

4 Procedimiento de devolución del crédito fiscal

4.1 Definición de crédito fiscal

Definición legal: El crédito fiscal es la suma del impuesto cargado al contribuyente por las operaciones afectadas realizadas durante el mismo período. Se refiere que durante un período el contribuyente puede efectuar más compras que ventas, por lo tanto, generó crédito fiscal, lo cual se tendrá que compensar con débitos fiscales hasta agotarlo.²⁹

4.2 Características del crédito fiscal

Surge cuando el contribuyente realiza más compras que las ventas realizadas, y esto genera más crédito fiscal. Es cuando la administración tributaria debe reconocer el saldo fiscal a favor del contribuyente. También se genera crédito fiscal en las compras e importaciones realizadas durante el mes, sobre los bienes o insumos utilizados e incorporados para la producción o la prestación de servicios. El crédito fiscal surge al realizarse la declaración jurada al presentar las constancias de exención, de quienes gozan de dicho privilegio.

4.3 Procedimiento de devolución del crédito fiscal

Se refiere a que quienes tengan derecho al crédito fiscal, por la adquisición de bienes y servicios, siendo los siguientes: los exportadores y quienes presten o vendan servicios a personas exentas. Resulta que

29. Villegas, Héctor, **Curso de derecho financiero**. Pág. 145.

en las devoluciones del impuesto al valor, es importante tener en cuenta que en la actualidad, lo regulado en el artículo 16 de la Ley del impuesto al valor agregado, (IVA) que a los únicos a quienes se les puede hacer devolución del crédito fiscal, son:

- Exportadores

- Quienes vendan o presten servicios a personas exentas, tendrán derecho a devolución en los casos que el crédito fiscal que se genere por la adquisición de bienes y servicios que se utilicen directamente en su respectiva actividad.

4.4 Régimen de devolución del crédito fiscal

El régimen de crédito fiscal establecido en el Artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), se encuentra regulado que se debe reportar de manera mensual, así como adjuntar facturas y los recibos de pago de los derechos de importación; deben corresponder al mes del período que se liquida. Si en el caso que el crédito fiscal no se reporta en el mes correspondiente, este podrá reportar como máximo en dos meses inmediatos siguientes.

4.5 Régimen especial para los exportadores

La neutralidad impositiva de las exportaciones es un principio de carácter tributario, cuya finalidad es garantizar la competitividad de los exportadores a través de la devolución de impuestos para la producción de mercancías de exportación, una vez efectuada la exportación se devuelve al exportador el crédito fiscal del impuesto el valor agregado. (IVA). Se da cuando las ventas equivalen al 50% o más durante un período, este requisito es establecido por la ley del IVA, los exportadores deben solicitar su inscripción al régimen especial, también lo deben

solicitar los que exporten un porcentaje menor al 50% de sus ventas. La devolución del crédito fiscal se realizará de forma mensual y en efectivo. La superintendencia de administración tributaria verificará la procedencia o improcedencia de la devolución del crédito fiscal por parte del exportador; la devolución del crédito fiscal se realizará a través del banco de Guatemala; la devolución se hará mediante declaración jurada de solicitud de devolución especial del crédito fiscal, también se podrá solicitar a través de un banco del sistema. El contribuyente al solicitar devolución del crédito fiscal deberá presentar declaración jurada, un listado de facturas que respalden las exportaciones, facturas de las ventas locales; el Banco de Guatemala verificará que el exportador esté al día de sus liquidaciones de divisas. En registro de exportadores, el exportador deberá mantener actualizado sus datos y en la hora que realice su declaración jurada durante los meses de enero y julio de cada año.

4.6 Exportadores que no están en el régimen especial

En el caso de exportadores que no llenan los requisitos establecidos en el Artículo 25 de la Ley del Impuesto al valor agregado (IVA), no se hubieran inscrito en el régimen especial de devolución, deberán realizar el siguiente procedimiento. El propósito es dar a conocer a los contribuyentes que determinan saldos a favor de impuestos y obtener el máximo beneficio fiscal y financiero ejerciendo sus derechos y cumpliendo con sus obligaciones en materia fiscal.

- a) Acumular los créditos fiscales pendientes a devolver por trimestres o por período anual.
- b) Presentar solicitud ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), para devolución de crédito fiscal.

- c) Plazo que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) 30 días, hábiles para período trimestral y 60 días para período anual.
- d) Si la Superintendencia de Administración Tributaria, no resuelve se da el silencio administrativo negativo, el contribuyente puede ir a la segunda instancia administrativa.
- e) Se autoriza al Banco de Guatemala la devolución del crédito fiscal en efectivo.

4.7 Devolución para quienes le venden a entidades exentas

Se refiere que las personas, individuales o jurídicas que vendan a las entidades exentas, regulado en el Artículo 8 de la ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y tengan saldo de crédito fiscal a su favor que no pueden compensar con el débito fiscal de ventas locales gravadas, según el siguiente procedimiento:

- o solicitar la devolución trimestral por el impuesto al valor agregado que tenga acumulado.
- o se devolverá en efectivo por trimestre calendario vencido.
- o la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), debe tramitar su devolución en un plazo de 60 días hábiles siguientes a la solicitud.
- o Si la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) no devuelve en el plazo establecido en el párrafo anterior se tiene por resuelto desfavorablemente, para el contribuyente.

4.8 Procedencia de la devolución del crédito fiscal

El plazo para solicitar devolución del crédito fiscal no recoge más límites que los efectos de la prescripción y términos. Cuando el contribuyente al solicitar devolución del crédito fiscal producto de la importación o adquisición de bienes, que el impuesto al valor agregado pagado por el sea necesario para producir o conservar la fuente productora de renta debe ser reclamado como crédito fiscal. Pero previo a la devolución del crédito fiscal se debe verificar si procede, por lo cual se realiza una auditoria fiscal por parte de la superintendencia de administración tributaria, dicha institución procede a enviar el auditor tributario en el domicilio del contribuyente y quien debe requerir la documentación siguiente.

AUDITORIA FISCAL

1. Libro de compras y servicios
2. Libro de diario mayor genera
3. Libro de ventas y servicios prestados
4. Declaración mensual de impuesto al valor agregado
5. Documentos de servicios recibidos
6. Documentos de importaciones
7. Facturas de compras

8. Duplicados de las ventas realizados durante el último mes
9. Facturas de exportaciones
10. Voucher donde conste el pago de compras o servicios recibidos
11. Declaración jurada de solicitud especial de crédito fiscal a exportaciones
12. Acreditar, estar inscrito al régimen especial de devolución de crédito fiscal

Todos estos requisitos deberán corresponder al período solicitado, si el contribuyente impide la auditoría fiscal se deberá iniciar procedimiento administrativo.

4.9 Procedimiento de devolución del crédito fiscal

El procedimiento utilizado ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), realizado por el contribuyente debe estar basado en la auditoría fiscal es el siguiente:

- a) El contribuyente debe solicitar devolución del crédito fiscal
- b) La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) realizará la verificación de la solicitud
- c) Plazo para resolver 30 días trimestral y 60 días anual

- d) La Superintendencia de Administración Tributaria, autoriza al Banco de Guatemala haga efectiva la devolución del crédito fiscal a cargo de la cuenta fondo IVA para devolución del crédito fiscal a los exportadores.
- e) Notificación de la auditoria fiscal, el auditor tributario se constituye en el domicilio fiscal del contribuyente quien procederá de la siguiente manera:
- Notifica el nombramiento y solicita información
 - Libros de contabilidad del contribuyente
 - Declaración mensual del Impuesto al Valor Agregado (IVA)
 - Documentos de ventas servicios, prestado, y exportaciones
 - Documentos de compras o servicios recibidos
 - Declaración jurada de crédito de servicio fiscal
 - Acreditar, estar inscrito al régimen especial de devolución de crédito fiscal
 - Documentos correspondientes a períodos impositivos que indique el nombramiento

4.10 Imprudencia en la devolución del crédito fiscal

Se da cuando el impuesto pagado por el contribuyente en la importación o adquisición de activos fijos por los cuales no se reconoce crédito fiscal si no que se debe integrar el costo de adquisición de bien y se debe estar de acuerdo a la regla depreciación sobre bienes de activo fijo. Si no, de lo contrario se realizar la auditoria fiscal, que se encuentra respaldado por las facturas especiales, notas de débito en el recibo de pago, cuando se trate de importaciones o en las escrituras públicas conforme lo que dispone el Artículo 57 de la ley del IVA, todos los documentos a nombre del contribuyente con su número de identificación tributaria NIT, o número de cédula. Documentos que identifique la compra o prestación de servicios, encontrarse al día en el libro de compras, debe encontrarse el saldo de crédito fiscal como cuenta por cobrar a favor del contribuyente. Cuando el contribuyente realiza compras, importa o adquiere bienes y utiliza servicios que no son del giro económico que realiza comúnmente, en el proceso productivo. En ciertas ocasiones el contribuyente quiere solicitar que le devuelvan crédito fiscal, el cual al comprobar con la auditoria fiscal se da cuenta que no procedía, por la razones antes mencionadas, ya que la devolución sólo procedería si fuera para producir en la actividad económica que realiza el contribuyente. Por lo cual sería recomendable siempre consultar a un auditor o abogado especialista en materia tributaria si tenemos derecho o no al crédito fiscal en ciertas y determinadas compras que realiza el contribuyente.

4.11 Problemas al solicitar la devolución del crédito fiscal

El contribuyente al momento de solicitar la devolución del crédito fiscal ante la SAT surge los siguientes acontecimientos:

- a) Escaso conocimiento en legislación tributaria. El contribuyente muchas veces desconoce las normas tributarias urgentes, así como a veces se hace asesorar de personas que son empíricas en dicha materia tributaria, o cuál es el procedimiento adecuado a seguir.
- b) El irrespeto a los plazos establecidos en la ley. Este irrespeto al plazo legal de resolver por parte de la SAT a pesar de que existe un tiempo razonable para dictar la resolución que le corresponde ya que de no hacerlo es contrario al Derecho de petición regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 28.
- c) La falta de responsabilidad por parte de los trabajadores de la Superintendencia de Administración Tributaria SAT. Una gran parte de los empleados de SAT, no cumplen con sus obligaciones para lo que fueron contratados ya que no reconocen su responsabilidad en el manejo de los expedientes a su cargo.
- d) La renuncia obligatoria de intereses en el crédito fiscal. En varias ocasiones el contribuyente al solicitar devolución del crédito fiscal, el contribuyente por la demora de devolución la SAT ordena realizar auditorias fiscales con el objeto de causar molestias, de hecho los contribuyentes.

- e) Prefieren renunciar a los intereses a que tienen derecho, de no hacerlo la SAT, los hace incurrir en gastos que pueden superar el crédito fiscal así como de los intereses.

CAPÍTULO V

5 Necesidad de la inclusión en la legislación tributaria del pago previo y repercusiones

5.1 Aspectos considerativos

Aspecto social del pago previo es uno de los más importantes ya que al contar con esta figura la sociedad guatemalteca es la más beneficiada porque es quien recibe del gobierno seguridad, educación e infraestructura necesaria.

El aspecto legal, que el Congreso apruebe el pago previo y crear en la legislación tributaria, para que la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) con mayor eficacia logre la recaudación de los tributos, el contribuyente puede cumplir con anticipación con sus obligaciones tributarias y así evitar la defraudación tributaria o evasión fiscal.

El aspecto reglamentario, el cual se debe reglamentar el procedimiento que se debe seguir al efectuar el pago previo de los tributos, así como el formulario que deberá proporcionar la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) así como proporcionar una mejor información y beneficios que puede obtener el contribuyente a seguir este procedimiento y que el beneficio para la población para la cual trabaja el Estado de Guatemala.

Otro de los aspectos a considerarse es el importante tiempo en el que se puede beneficiar al contribuyente como a la Superintendencia de Administración Tributaria que al pagar de forma anticipada los tributos se

evitan colas innecesarias, pérdida de tiempo evitando molestias al contribuyente y quien paga es el contribuye al sostenimiento del Estado, también se evitará prorrogas o crear decretos del congreso de la república ampliando el plazo.

5.2 Medios de impugnación que se utilizan ante la Superintendencia de Administración Tributaria

Son los medios de control directo que la ley le otorga al contribuyente para oponerse en contra de las resoluciones o actos administrativos que ha emitido un ente pero para el caso que nos interesa son resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, quien ha emitido algún tipo de anomalías, vicios, faltas o irregularidades que pueden dañar o perjudicar al contribuyente.

5.3 División del procedimiento tributario

5.3.1 Procedimiento administrativo

Este procedimiento es el que se realiza ante la administración tributaria, que es la encargada de resolver todos los recursos que se le interponen en contra de las resoluciones que ha emitido y los contribuyen hacen uso de los recursos administrativos señalados en la Ley de Superintendencia de Administración Tributaria y del Código Tributario así como en materia aduanera.

5.3.2 Procedimiento judicial

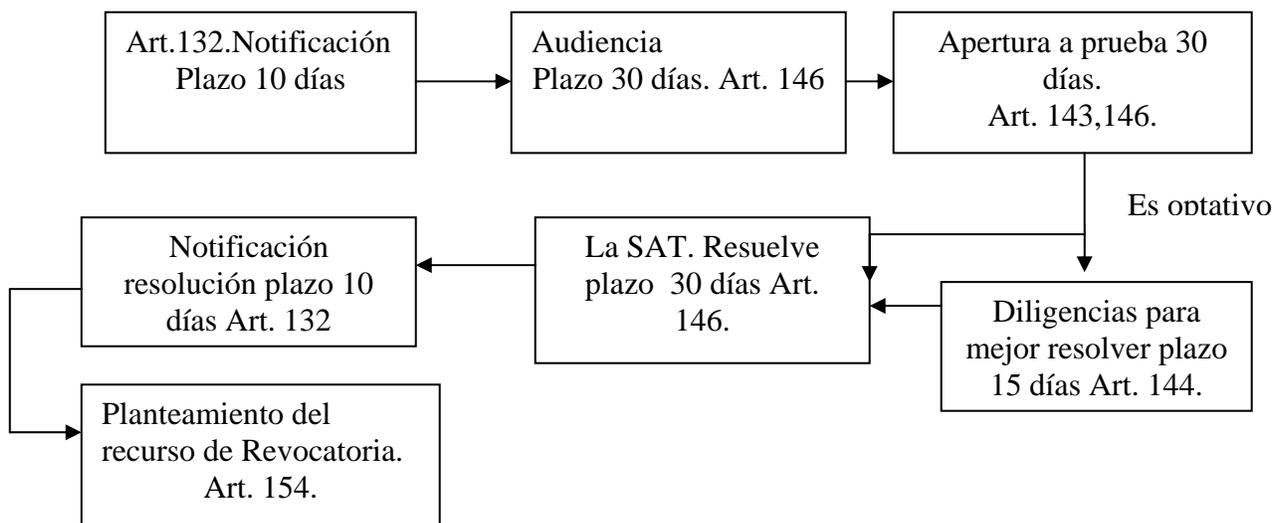
Este procedimiento es imposible llevar a cabo si no se ha agotado el procedimiento administrativo este procedimiento se debe plantear en los tribunales de justicia y quien debe conocer es un juez del organismo judicial.

5.4 Procedimiento especial intermedio previo a hacer de los medios de impugnación.

5.4.1 Procedimiento por determinación de ajustes

Este procedimiento se debe realizar cuando la Superintendencia de Administración de Impuestos debe realizar el ajuste tributario al contribuyente siguiendo el procedimiento establecido.

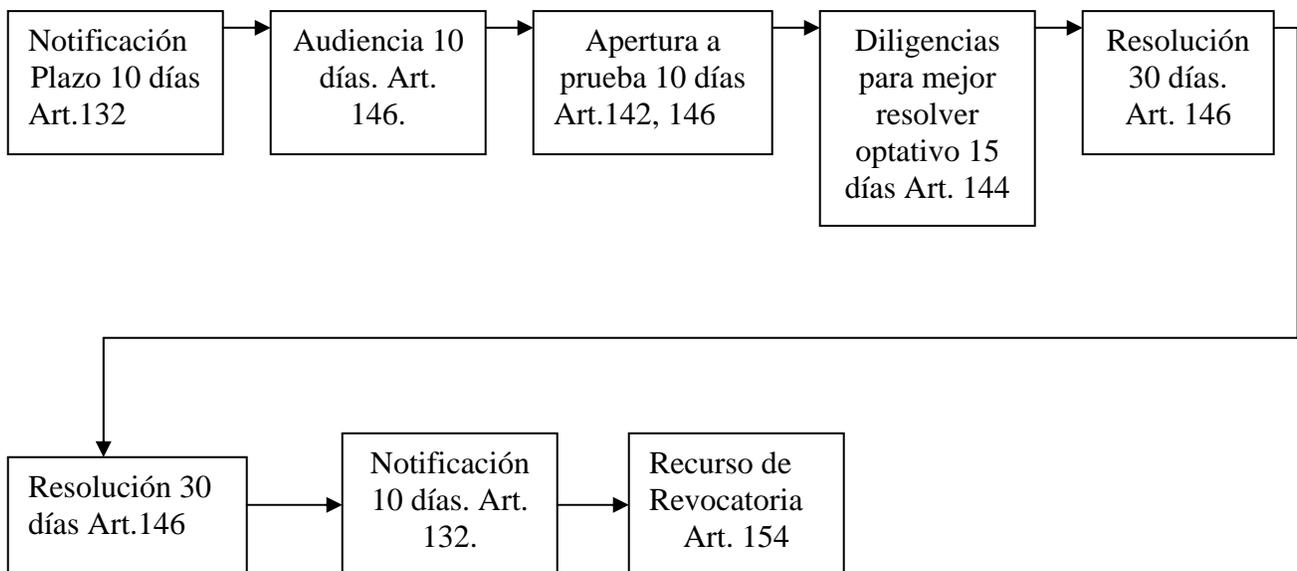
PROCEDIMIENTO ESPECIAL INTERMEDIO



5.4.2 Procedimiento especial de sanción de información a deberes formales

Este procedimiento se realiza cuando lo declarado por el contribuyente no cumpla con la información, veraz o poco fidedigna o sea escasa en lo referente al pago de los tributos.

PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE SANCIÓN



5.4.3 Procedimiento Esencial de oficio de la renta presunta.

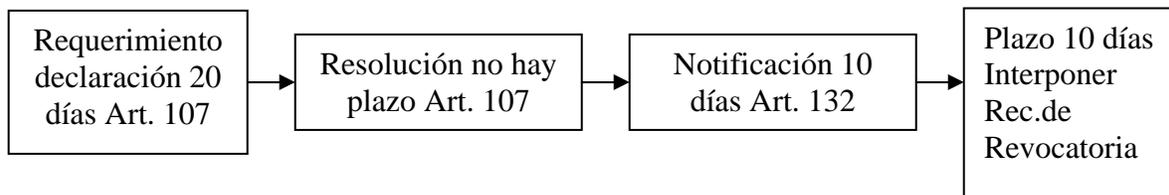
En este caso se puede dar en dos casos

- (a) Es cuando se emiten facturas especiales de acuerdo con la Ley del Impuesto al Valor Agregado que a continuación se detalla: Un

10% del importe bruto de cada factura es por prestación de servicios.

- (b) El siguiente caso se da cuando es un profesional universitario y no cumple con la prestación de la declaración del Impuesto sobre la renta.

PROCEDIMIENTO DE OFICIO



5.5 Definición de recurso

El recurso es el medio con que cuenta como defensa que utiliza el contribuyente en contra de las resoluciones que emite la autoridad que dictó algún tipo de resolución, y el contribuyente solicita un nuevo examen al expediente respectivo a su favor.

5.6 Recurso de revocatoria o jerárquico

Este recurso procede, cuando lo resuelto por un subordinado y tiene un superior jerárquico inmediato, por lo que también se le conoce como “El recurso jerárquico” en este caso se debe imponer en contra de los intendentes y superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria, (ver en anexo) esquema del procedimiento a seguir en el presente recurso.

5.7 Recurso de Reposición

El recurso de reposición procede contra lo resuelto por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) también conocido como el recurso “gracioso” por ser resuelto por el mismo directorio quien es el encargado de revisar su propia actuación, (ver anexo esquema) del procedimiento del presente recurso.

5.8 Ocurso

El ocurso es acudir a un tribunal superior, en la cual la administración tributaria deniega el trámite del recurso de revocatoria, la parte agraviada que en este caso es el contribuyente puede acudir al ministerio de finanzas públicas para que se le conceda el trámite. “Cabe mencionar que este es uno de los pocos casos en materia tributaria en que el silencio administrativo opera en forma positiva para el contribuyente (ver anexo esquema del ocurso)

5.9 Los remedios procesales

Son aquellos recursos que vienen a enderezar un procedimiento o que tenga vicios sustanciales.

5.9.1 Nulidad

Consiste en que el contribuyente solicita que se anule el procedimiento o se deje sin efecto un acto administrativo uno de los

casos más comunes se da con las notificaciones, (ver esquema anexo.)

5.9.2 Enmienda al procedimiento

Es un procedimiento de defensa que tiene el contribuyente, la enmienda puede también ser de oficio, enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento, (ver anexo) esquema de la enmienda.

5.10 Recurso de lo contencioso administrativo

Se utiliza en contra de las resoluciones de recursos de revocatoria y reposición dictada por la Superintendencia de Administración Tributaria SAT o del Ministerio de Finanzas Públicas es un medio de control privado una vez finalizado el procedimiento administrativo o sea causar estado, el cual se debe interponer ante la sala correspondiente (ver esquema anexo)

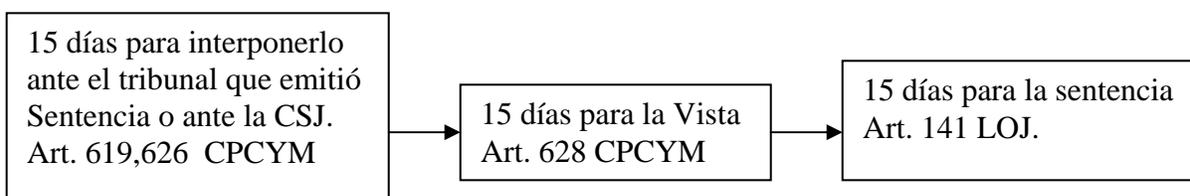
5.10.1. Características

Agotar la vía administrativa al interponerlo ante la Sala de lo Contencioso Administrativo debe haber causado Estado es decir estar firme el fallo interponerlo en un plazo de tres meses de haber agotado una vía administrativa o de ocurrir el silencio administrativo única instancia.

5.11 Recurso de Casación

Este recurso es interpuesto contra la resolución y autos que pongan fin al proceso, es una acción de anular la sentencia. Este recurso tiene carácter de extraordinario contra lo resuelto en casación ya no cabe recurso alguno.

RECURSO DE CASACIÓN



5.12 Procedimiento económico coactivo

No existe una definición de dicho procedimiento económico coactivo, es un medio por el cual se cobra en forma ejecutiva los adeudos tributarios.

5.12.1 Características del económico coactivo

- Brevidad: Es un proceso rápido, sencillo y antiformalista
- Oficiosidad: el proceso es impulsado de oficio por órgano jurisdiccional competente.
- Especialidad: Por ser de materia tributaria

5.12.2 Aclaración

No es recurso, si no es un medio para solicitarle al juez aclare ciertos puntos de la sentencia que dictó el tribunal a su cargo.

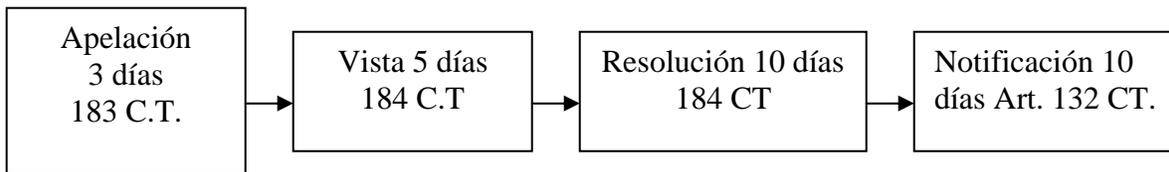
5.12.3 Ampliación

Tampoco es un recurso en sí, ya que la ampliación es para solicitar al juez la sentencia o ciertos puntos de esta.

5.13 Apelación

La apelación es un recurso que se utiliza contra las resoluciones de los autos que no son de mero trámite y sentencias, a este recurso también se le conoce como de alzada, y se deberá interponer ante el tribunal de primer grado.

PROCEDIMIENTO DE LA APELACION



5.14 Acción de amparo

El amparo se instituye en ese sentido para proteger a los particulares contra las arbitrariedades de la administración pública. Se torna en un medio eficaz de protección para aquellos casos en que los órganos de la administración pública abusaren de sus actuaciones, en exigir el cumplimiento de actos o requisitos no razonables o fuera del alcance del administrado, también cuando las peticiones o impugnaciones no sean admitidas para su trámite y cuando no se resuelvan las peticiones originales de los administradores en el plazo legal. Estos motivos están establecidos en el Artículo 10 literales e) y f) de la ley de amparo. En tal sentido, el amparo procede en un primer caso que dentro del desarrollo de un procedimiento administrativo, se manifieste violación o amenaza de un derecho personal cuando se exige actuaciones no razonable, en otro momento procede también cuando se acepta para una petición (autorización de ejercicio de un derecho) o bien de una impugnación (presentación de un recurso administrativo), y por último procede también en los casos que finalizado el plazo legal para

resolver la autoridad correspondiente no resuelve, produciendo con ello el silencio administrativo.

De este último significa que cuando se manifiesta el silencio administrativo, por imperio legal se interrumpe a través del amparo, por la manifestación de la violación de un derecho constitucional del debido proceso. Porque se está omitiendo la resolución final del asunto, es decir el pronunciamiento obligado de la autoridad respecto a la petición o impugnación, según el caso. Art. 10 Literal H) y 19 de la Ley de Amparo.

5.15 Repercusiones negativas y positivas para la administración tributaria.

5.15.1 Negativas

El poco conocimiento que se tiene al realizar el pago previo de los impuestos por parte de los contribuyentes, al querer realizar el pago o pagos anticipados. Escaso conocimientos en materia tributaria, así como hacer uso del crédito fiscal al que se tiene derecho por parte de los contribuyentes. Uso inadecuado de la figura del pago previo por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, que podría coaccionar de alguna manera para que se realice dicho pago.

5.15.2. Positivas

El Estado de Guatemala no tendría que desembolsar cantidades millonarias, para la devolución del crédito, al contar con la figura del pago previo, es que el contribuyente puede realizar una variedad de transacciones e ir descontando del crédito fiscal los tributos que tuviera que cancelar. La población general se vería beneficiada ya

que en ella se invertiría los impuestos que fuera recolectado con esta figura. El Estado contaría con más recursos para cumplir con su fin que es el bien común. La Superintendencia de Administración Tributaria guatemalteca al contar con la figura del pago previo podrá recaudar los impuestos de una manera rápida sin afectar el interés colectivo.

5.16 Necesidad de su inclusión de la figura del pago previo

Evitar la evasión de los impuestos, aunque existe la ley de antievasión fiscal que es impulsada para la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, el contar con la figura del pago previo y utilizar el crédito fiscal a que el contribuyente tenga derecho se puede disminuir sustancialmente la evasión fiscal que es una práctica frecuente en que no quieren cumplir con su obligación de pagar los impuestos, muchas veces las empresas evasoras tienen relación en sí tal es el caso de “carburantes y petróleos S.A.” y carburantes centroamericanos (carcasa). En ciertas ocasiones la SAT, no hace la denuncia inmediata al Ministerio Público en la fiscalía de delitos económicos, por lo que ocurre también es el lavado de dinero y otros activos como sucede con las aportaciones de bienes inmuebles y no se paga el IVA, correspondiente. Otro de los factores son el Estado, es un mal administrador, corrupto a todo nivel. La legislación no es estable como en otros países, poca educación tributaria, escasas auditorías fiscales, práctica de evasión fiscal, inflar costos doble facturación, sub.-valoración de costos, no llevar contabilidad, comercio informal; anteriormente en Guatemala se planteó una reforma el crédito del IVA, al acreditarlo al ISR, aunque en este tema no se le propuso como pago previo en realidad es un pago previo por ser anticipado a su requerimiento por la SAT, en ella se trataba aumentar la captación de impuestos.

CONCLUSIONES

1. Que al estar regulada la figura del pago previo que el contribuyente puede realizar el pago antes de su requerimiento con lo cual se observa un aumento en la recaudación tributaria y el gobierno puede disponer de fondos necesarios para prestar servicios e infraestructuras necesarios para la sociedad y así cumplir con el bien común de la población general.

2. La falta de regulación del pago previo, impide que el contribuyente no puede realizar dicho pago ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y ésta pueda recaudar los tributos de una manera más rápida y eficaz.

3. Que la ausencia de regulación legal de la figura del pago previo en la administración tributaria guatemalteca, evita el aumento de la recaudación de impuestos con dicha creación del pago previo se evitará la evasión fiscal del contribuyente, sería conveniente para el Estado incluir la figura del pago previo en la legislación guatemalteca.

4. El Estado de Guatemala debería de legislar y crear la figura del pago previo en la administración tributaria y así aumentar la recaudación de impuestos y evitar la defraudación fiscal de los contribuyentes, ya que lo que le interesa al Estado es la recaudación de los impuestos.

5. Que la creación de la figura del pago previo, contribuiría a que el contribuyente deje de mantener una actitud negativa ante la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y esta a su vez pueda aumentar la recaudación tributaria.

6. Al regularse la figura del pago previo en la legislación guatemalteca, se motivará al contribuyente para que haga el pago de sus impuestos antes de su cumplimiento o requerimiento del Estado pueda agenciarse de fondos necesarios para prestar servicios e infraestructura necesarios para la sociedad y cumplir con sus fines que es el bien común de la sociedad guatemalteca.

7. El interés colectivo, debe prevalecer sobre el interés particular en el caso del derecho tributario. A la administración tributaria le interesa fundamentalmente recabar impuestos y cuando en las resoluciones surgen impugnaciones no sucede así, debiendo por lo tanto crearse el pago previo en el derecho tributario.

RECOMENDACIONES.

1º. Que una próxima investigación del pago previo se plantee reforma a la constitución Política de la República de Guatemala, en los Artículos siguientes: 221, 239,243 así como a las leyes de orden ordinarias, para que sea una obligación de pagar los tributos aún estando en contra de las resoluciones dictadas por las administración y se tenga que impugnar, ya que sin recursos financieros el Estado no puede cumplir con sus obligaciones del bien común.

2º. Se recomienda a la Superintendencia de Administración Tributaria dar más acceso a la documentación referente a estadísticas y procedimientos a seguir en la práctica de la devolución del crédito fiscal a los contribuyentes, y no utilizar la Secretaría de información para hacer un análisis si es conveniente dar información que debería ser pública para la población.

3º. A las bibliotecas de la Universidad de San Carlos de Guatemala siendo ellas las del campus central y la de la facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales debieran, estar actualizados en los libros de las diferentes ramas del derecho ya que son muy pobres, bibliografía española y que los libros que ha veces se hallan ya no se encuentran actualizados por ser publicaciones atrasadas.

4º. A la biblioteca del Ministerio de Finanzas Pública, si bien es cierto el personal de dicha biblioteca es muy atento, pero en lo referente a

información de Derecho Hacendario, Tributario, Fiscal es escasa, pero no llena los requisitos de especialización que debería tener por ser parte del Ministerio de Finanzas Públicas.

ANEXO

Señor Superintendente de Administración Tributaria (SAT).

Yo _____ de _____ años de edad, estado civil, _____ de nacionalidad _____ actúo en representación de la entidad mercantil, denominada _____ con número de (NIT) _____ acredito mi personería jurídica con fotocopia simple del acta notarial de mi nombramiento como representante legal inscrito en el registro mercantil general de Guatemala y que adjunto al presente escrito; señalo lugar para recibir notificaciones el domicilio fiscal de mi representada, ubicado en _____ esta ciudad capital.

MOTIVO DE LA COMPARECENCIA

Comparezco ante usted a solicitar devolución de crédito fiscal acumulado del uno de enero al treinta y uno de marzo del año dos mil seis.

HECHOS

I Resulta que mi representada tiene derecho a crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA), acumulado y pendiente a devolverse durante el período comprendido de fecha _____ por la cantidad de _____

II A mi representada no se le a compensado el saldo de crédito fiscal del impuesto al Valor Agregado (IVA), con débito fiscal del impuesto en referencia, debido a que la mayor parte de sus ventas las realiza con persona exenta del Impuesto al Valor Agregado.

III Siendo que la vende a entidades exentas, mi representado goza del derecho de devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado (IVA) de conformidad con la ley del IVA.

FUNDAMENTO DE DERECHO

Artículo 28 de la Constitución Política de la República de Guatemala y artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA).

MEDIOS DE PRUEBA

1- Acredito mi calidad de representante legal, con fotocopia autenticada de mi nombramiento debidamente inscrito en el registro mercantil general de la república.

2- Adjunto fotocopia de mi cédula de vecindad debidamente autenticada

3- Fotocopias de las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) del período dos mil cinco.

4- Fotocopia simple del libro de compras, ventas y mayor en los cuales consta el crédito fiscal solicitado, así como sus respectivas certificaciones contables del período dos mil cinco.

5- Fotocopias de documentos representativos del crédito fiscal de cada mes, los que amparan un sesenta por ciento del total del crédito.

6- Fotocopias de las facturas representativas de las ventas efectuadas al año dos mil cinco, y de las constancias de exención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondientes.

PETICIÓN

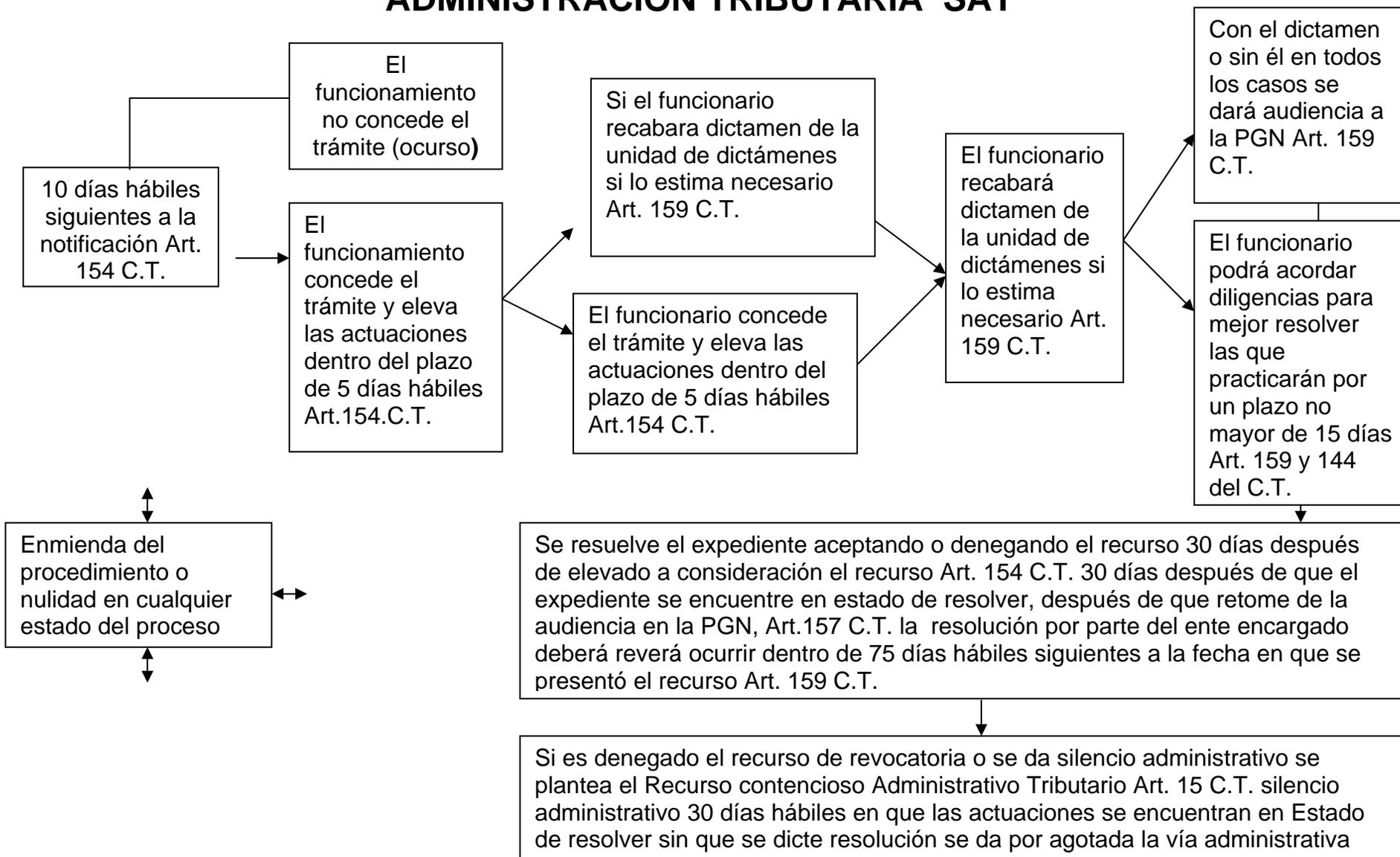
- I. Que se admita para su trámite el presente escrito y documentos adjuntos.
- II. Que se reconozca la personería bajo la calidad con que actúa con base al documento adjunto.
- III. Que se tome nota del lugar que señalo para recibir notificaciones
- IV. que se notifique la presente diligencia dentro de su plazo legal

Acompaño el presente escrito un juego de copias

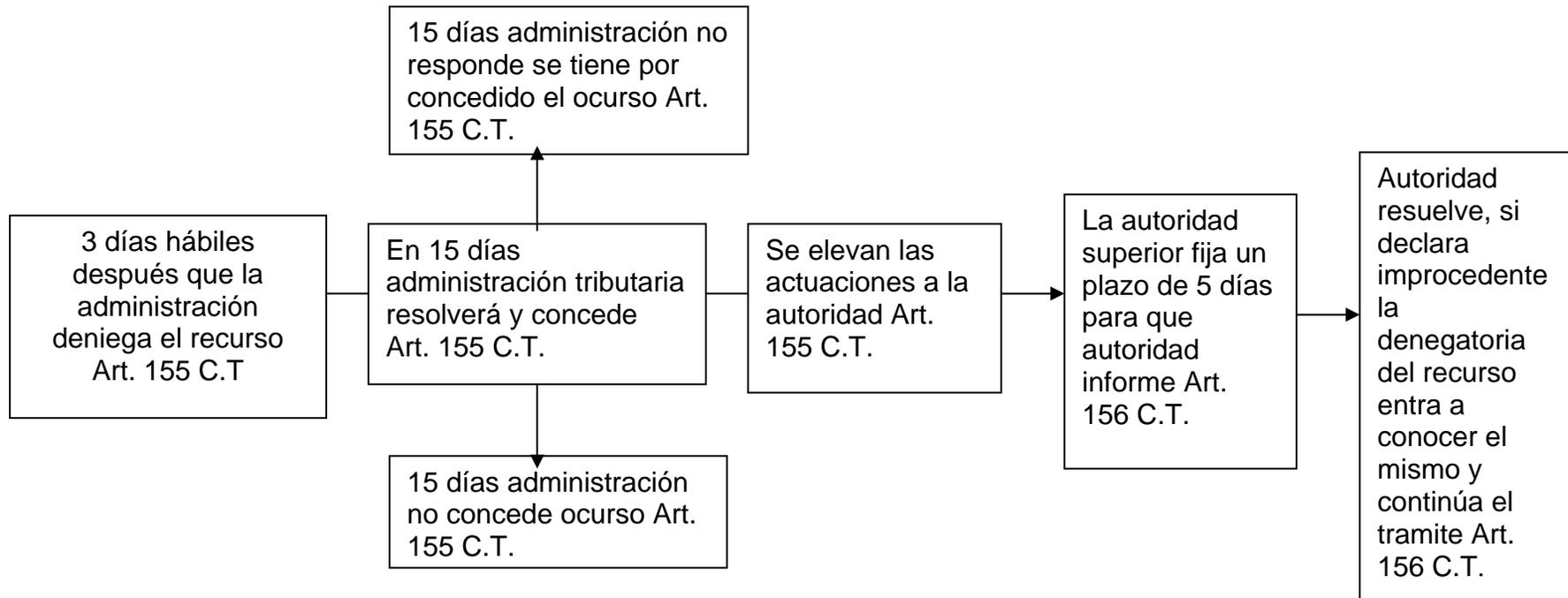
Guatemala _____ del año _____

f) Representante Legal.

RECURSO DE REVOCATORIA ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA SAT

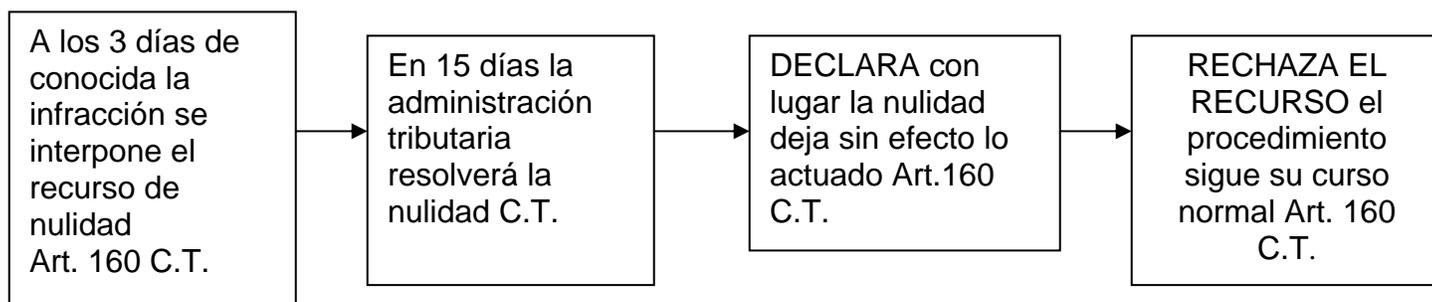


OCURSO

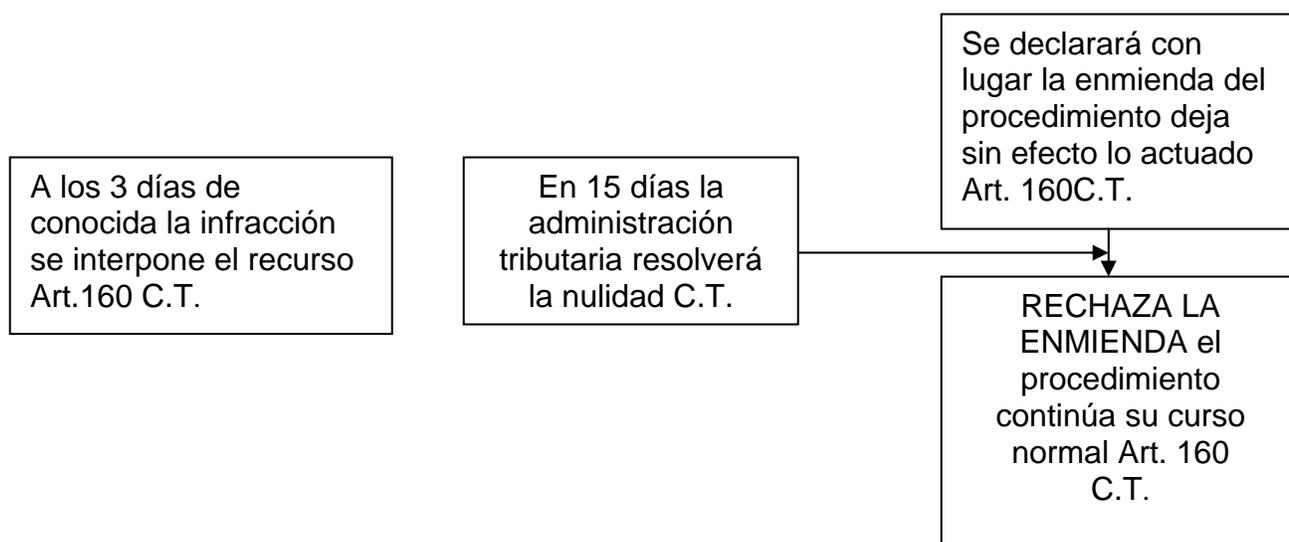


1. Si la administración tributaria deniega el Recurso de Revocatoria, el contribuyente tiene el derecho de que se revise la decisión por medio del Ocurso el que plantea ante el órgano superior.
2. Posturas de la administración:
 - a) No responde, se debe interpretar como el ocurso fue aceptado y por lo tanto se le dio trámite al recurso de revocatoria
 - b) La administración tributaria acepta el ocurso, por lo tanto le da trámite al recurso de revocatoria
 - c) La administración tributaria deniega el ocurso no procede apelación, se concluye fase administrativa
3. La autoridad superior remite el ocurso a la autoridad responsable.
4. La autoridad superior le concede un plazo perentorio de 5 días a la autoridad responsable envíe el expediente e informe y continúa el procedimiento normal del recurso de revocatoria.

RECURSO DE NULIDAD

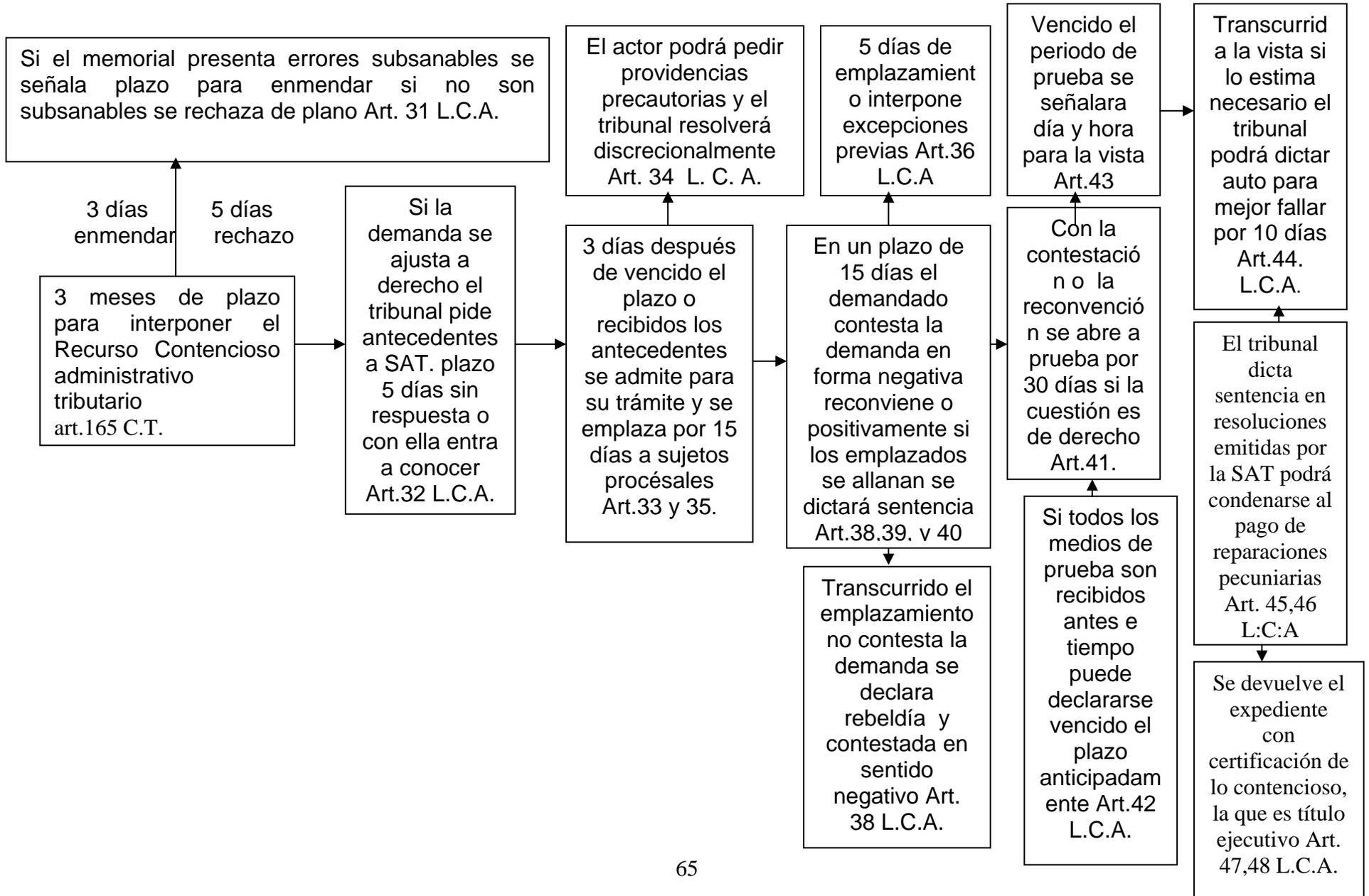


ENMIENDA DEL PROCEDIMIENTO

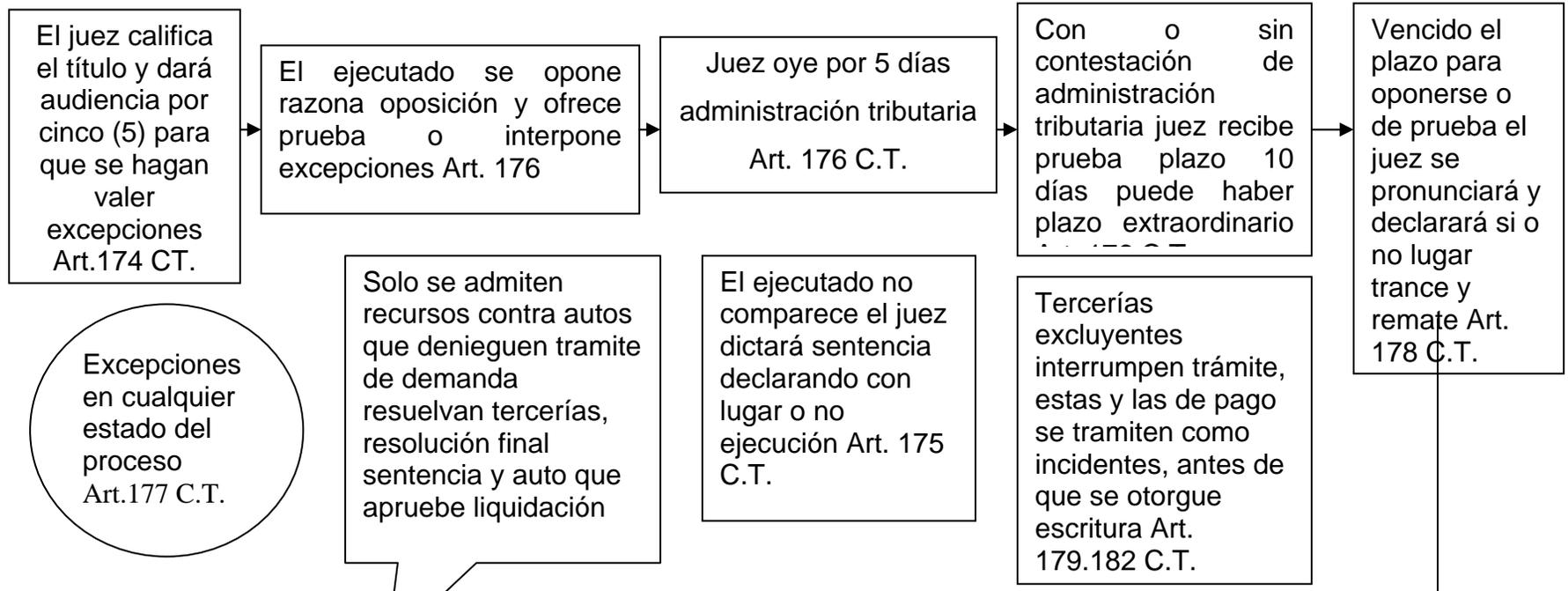


1. Institución que la decreta: La administración tributaria o la autoridad superior.
2. Procedencia: cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento
3. Objeto: Enmendar el trámite dejando sin efecto lo actuado.
4. Momento procesal: Procede en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo con excepción de que procedan los recursos de Revocatoria y Revocación.

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

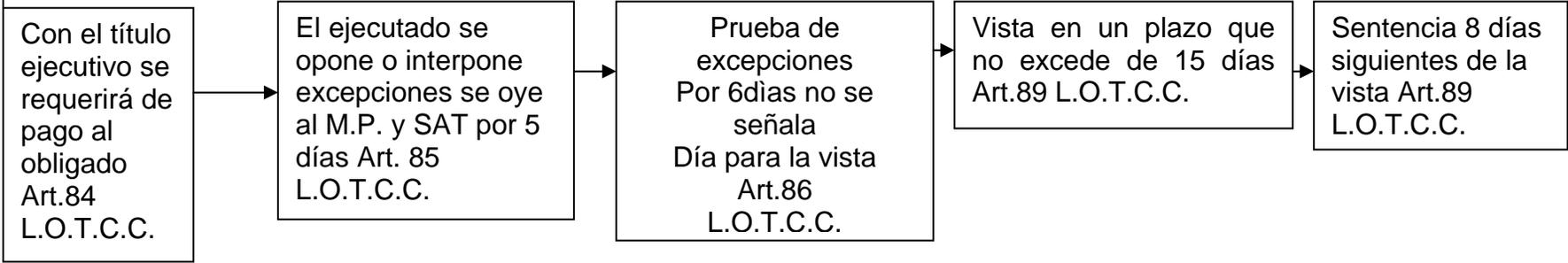


PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO

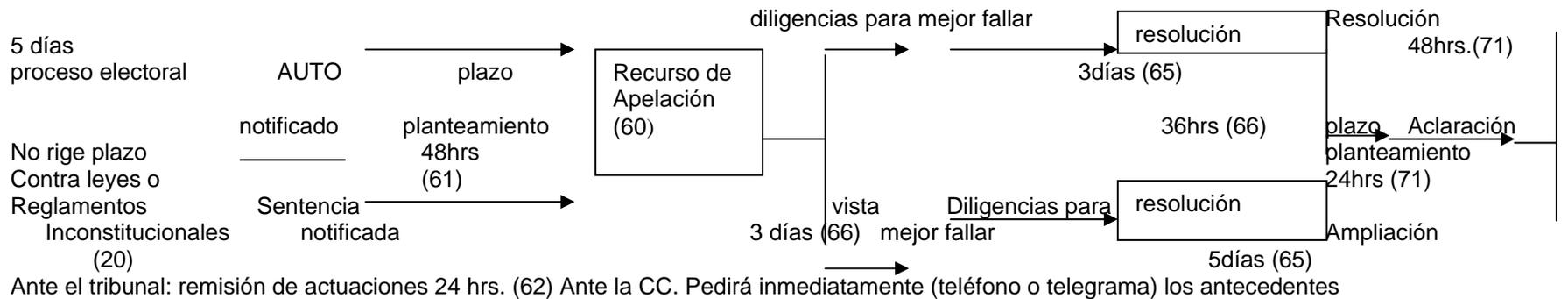
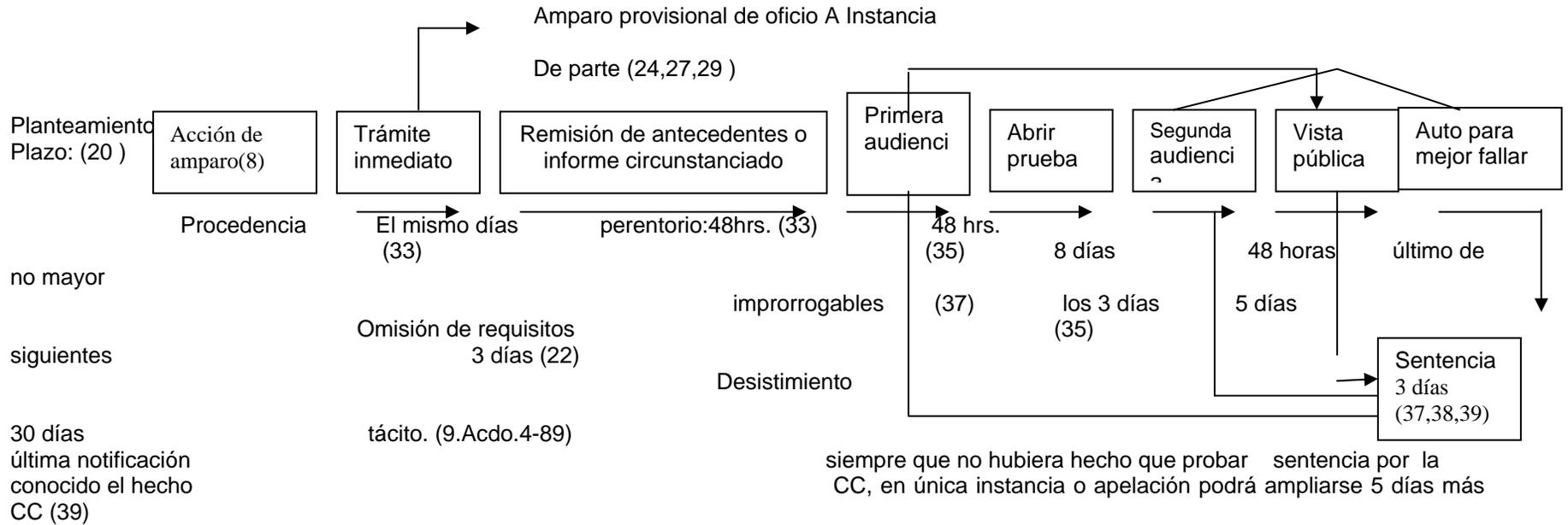


Excepciones de previo especial pronunciamiento Art. 87 L.O.T.C.C.

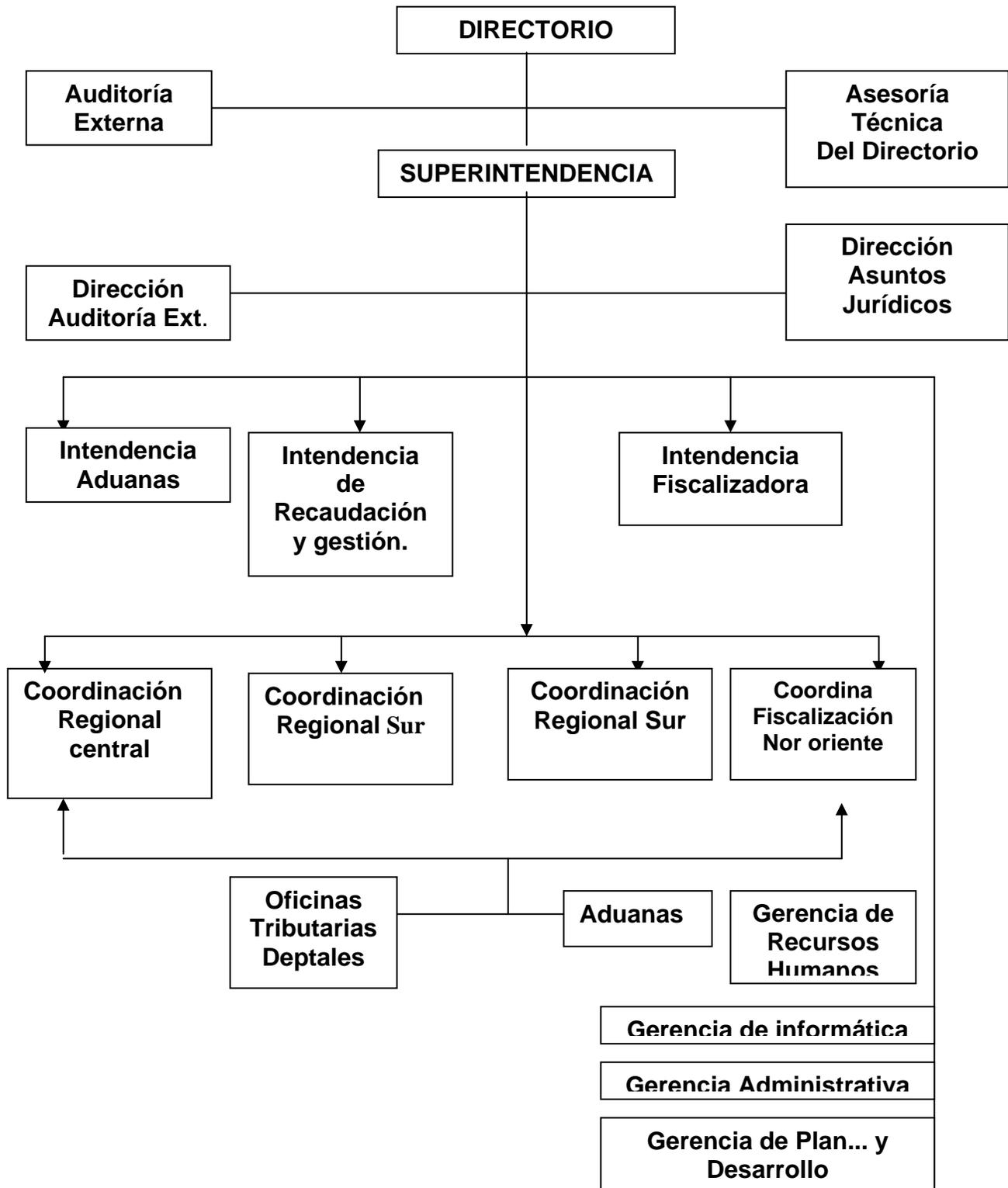
SEGUNDA INSTANCIA



ACCION DE AMPARO



ESTRUCTURA DE ORGANIZACIÓN SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA



BIBLIOGRAFÍA

- ANDRADE ABULARACH, Larry. **Derecho constitucional, derechos humanos.** Guatemala: Ed. Llerena, 1999.
- AYAU, Manuel. **Como mejorar el nivel de vida,** Vol. I y II. Guatemala: Ed. Piedra Santa, 1987.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Comentarios, explicaciones e interpretación jurídica de la constitución política de la República de Guatemala.** Guatemala: Ed. Impresiones Gráficas de Guatemala, 2002.
- CONDE PALMA, Alfredo Giovanni. **Análisis de la recaudación de los principales tributos por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis (auditor) 2002.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal.** Guatemala: Ed. Fénix, 1989.
- DE LEÓN CARPIO, Ramiro. **Catecismo constitucional.** Guatemala: Tipografía Nacional, 1, 992.
- DE PAZ, Miguel. **Política fiscal y la capacidad administrativa del Estado de Guatemala.** Facultad de Ciencias Económicas, de la Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis (auditor) 1984.
- ESCOBAR MEDRANO, Edgar y GONZÁLEZ CAMARGO, Edna Elizabeth. **Antología historia de la cultura en Guatemala.** 3ª ed. Guatemala: Ed. Fénix, 1,994.
- ENTRENA CUESTA, Rafael. **Curso de derecho administrativo.** 11ª ed. Vol. I. Madrid, España: Ed. TECNOS S.A., 1995.
- ESTRADA CUELLA, Mario Alberto. **Análisis de los efectos de la modernización tributaria en las distribuciones noviembre de 1,993.** Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis (auditor) 1995.

- FRANCO CHACON, Álvaro Omar. **Criterios para la administración de la cartera fiscal por cobrar octubre 2,002.** Facultad de ciencias económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis (auditor) 2003.
- GARICA DE ENTERRIA, Tomás Ramón Fernández. **Curso de derecho administrativo.** 8a. ed; Vol.I Madrid España: Ed. CIVITAS S.A, 2002.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho financiero,** Vol. I. Buenos Aires, Argentina: Ed. de palma, 1963.
- MEJIA CEVALLOS, Jorge Víctor. **Procedimiento para devolución del crédito fiscal por impuestos al valor agregado marzo 2,003.** Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis (auditor) 2003
- MONTERROSO DE MORALES, Gladis Elizabeth. **Derecho financiero parte I.** Guatemala: Litografía print. Color S.A., 2,003.
- PADILLA CARRANZA, Erick Estuardo. **Superintendencia de Administración Tributaria como alternativa de la modernización tributaria abril de 2,003.** Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis (auditor) 2004.
- PIEDRA SANTA, Rafael. **Introducción a los problemas económicos de Guatemala.** Vol. I. Guatemala: Ed. Universitaria, 1971.
- RODRÍGUEZ VILLEDA, Juan Edwin. **Devolución del crédito fiscal.** Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala. Tesis (auditor) 2003.
- RUIZ FRANCO, Arcadio. **Hambre y miseria en Guatemala.** Guatemala: Tipografía Nacional, 1950.

LEGISLACIÓN

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

Código Civil, Decreto Ley 106

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

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

Ley del Impuesto al Valor Agregado del Congreso de la República de Guatemala Decreto 27-92

Ley Orgánica del Congreso de la República de Guatemala Decreto 63-94

Ley del Impuesto Sobre la Renta del Congreso de la República de Guatemala Decreto 26-92

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Del Congreso de la República de Guatemala Decreto 1-98

Ley de lo Contencioso Administrativo del Congreso de la República de Guatemala Decreto 119-96

Código Aduanero unificado de Centro América, Acuerdo 370/2002, Resolución, 85/2002.