


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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a large, faint watermark in the background. It is an oval emblem with a central shield depicting a figure holding a staff and a book, surrounded by various symbols. The Latin text around the border reads "ORBIS CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CAETERA".

**LA NECESIDAD DE REGULAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL
CIERRE TEMPORAL DE NEGOCIOS, EMPRESAS Y ESTABLECIMIENTOS
COMERCIALES POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

NANCY YUMILA ARÉVALO MÉNDEZ

GUATEMALA, JULIO DE 2009

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

**LA NECESIDAD DE REGULAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL
CIERRE TEMPORAL DE NEGOCIOS, EMPRESAS Y ESTABLECIMIENTOS
COMERCIALES POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

NANCY YUMILA ARÉVALO MÉNDEZ

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, julio de 2009

**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. Marco Vinicio Villatoro López
VOCAL V:	Br. Gabriela María Santizo Mazariegos
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera Fase:

Presidente:	Lic. Manfredo Maldonado
Vocal:	Lic. Enixton Emigdio Gómez Meléndez
Secretario:	Lic. Carlos de León Velasco

Segunda Fase:

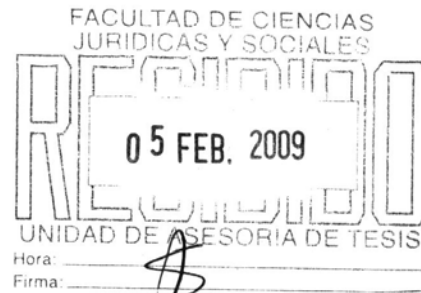
Presidente:	Lic. Saulo de León Estrada
Vocal:	Lic. Juan Carlos Godínez
Secretario:	Licda. Marisol Morales Chew

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

Guatemala, 05 de febrero del año 2009



Lic. Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Licenciado: Castro Monroy

Luego de un cordial saludo, en cumplimiento de la resolución dictada por la Dirección a su cargo con fecha dos de octubre del año dos mil ocho, por medio de la cual se me designo como asesor de tesis de la estudiante **NANCY YUMILA ARÉVALO MÉNDEZ**, en la realización del trabajo titulado **LA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL CIERRE TEMPORAL DE NEGOCIOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**, respetuosamente me permito informar a usted lo siguiente:

- a) Que procedí a asesorar el trabajo de tesis en referencia, respecto del cual puedo informar que se encuentra elaborado conforme a los requerimientos científicos y técnicos que deben ser cumplidos según la normativa respectiva.
- b) La metodología y técnicas de investigación utilizadas son congruentes con los temas abordados en la investigación, la redacción permite comprender claramente los conceptos vertidos.
- c) Las conclusiones y recomendaciones planteadas, se encuentran de entera conformidad con el trayecto de la investigación. Permitiendo determinar que la presente investigación es un aporte importante para los profesionales del derecho, y para los contribuyentes inscritos en la Superintendencia de Administración Tributaria.
- d) El trabajo realizado consta de seis capítulos, en donde se aborda los aspectos más importantes del tema tratado, desarrollándose técnicamente la bibliografía consultada. Aportándose en el anexo que incluye la tesis los pasos a seguir en un procedimiento administrativo, evidenciándose que el mismo es adecuado para llevarse a cabo dentro de la esfera de la administración tributaria sin necesidad de recurrir a la vía judicial.
- e) En el trabajo de mérito se destaca el análisis jurídico de las normas jurídicas tributarias, regulación que hoy día es de suma importancia, por las distintas actividades que realiza el hombre, actividades que se enmarca dentro del derecho tributario.



En conclusión, el trabajo de mérito cumple con los requisitos establecidos en el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público, referente a los métodos y técnicas utilizados, redacción clara y congruente, aporte científico alcanzado, bibliografía adecuada, finalizando con las respectivas conclusiones y recomendaciones acordes al contenido del trabajo, por lo que emito DICTAMEN FAVORABLE, aprobando el trabajo de tesis en referencia.

Sin otro particular me suscribo de usted,

Atentamente:

Colegiado No. 7574
Juzgado Primera Instancia Penal
Edificio de Tribunales O.J.
Sexta Av. y 1ra. Calle, Zona 1,
Barrio la Democracia, Jalapa.



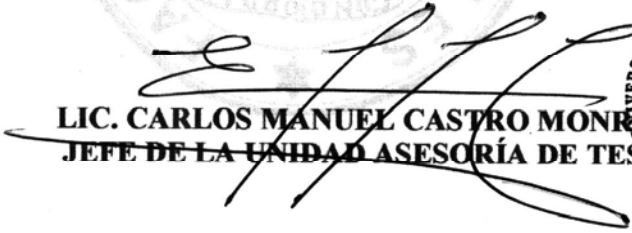
Bayron Orlando Ramirez Garcia
ABOGADO Y NOTARIO



UNIDAD ASESORÍA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, tres de marzo de dos mil nueve.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) OTTO CECILIO MAYEN MORALES, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante NANCY YUMILA ARÉVALO MÉNDEZ, Intitulado: "LA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL CIERRE TEMPORAL DE NEGOCIOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA".

Me permito hacer de su conocimiento que está facultado (a) 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 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, el cual dice: "Tanto el asesor como el revisor de tesis, harán constar en los dictámenes correspondientes, su opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis, la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, los cuadros estadísticos si fueren necesarios, la contribución científica de la misma, las conclusiones, las recomendaciones y la bibliografía utilizada, si aprueban o desaprueban el trabajo de investigación y otras consideraciones que estimen pertinentes".


LIC. CARLOS MANUEL CASTRO MONDOY
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis
CMCM/sllh

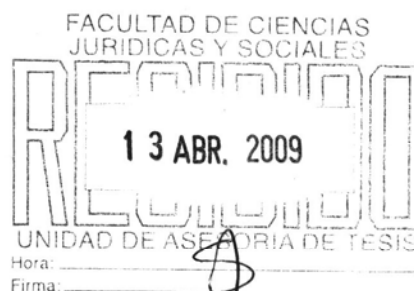
OTTO CECILIO MAYEN MORALES
ABOGADO Y NOTARIO

1ª. Avenida 3-08 zona 10 Telefax: 23620586-90



Guatemala, 13 de abril del año 2009

Lic. Carlos Manuel Castro Monroy
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Licenciado: Castro Monroy

En cumplimiento de la resolución dictada por la Dirección a su cargo con fecha tres de marzo del año dos mil nueve, por medio de la cual se me designó como revisor de tesis, realizada por la estudiante NANCY YUMILA ARÉVALO MÉNDEZ, titulada LA REGULACIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL CIERRE TEMPORAL DE NEGOCIOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, en consecuencia habiendo revisado la mencionada tesis, me permito informar a usted lo siguiente:

Al proceder a la revisión del trabajo de tesis de la estudiante Arévalo Méndez y estando facultado, me permito cambiar el nombre de la presente tesis quedando de la forma siguiente: "LA NECESIDAD DE REGULAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS, POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA", por considerarlo mas acorde a lo que se escribe. Revisado el contenido de esta tesis, se evidencia que tanto la calidad de su estructura y los lineamientos establecidos en el normativo respectivo, fueron cumplidos.

- 1) Académicamente se percibe que la autora de esta tesis deja plasmado en el contenido de la misma el uso de la metodología y técnicas de investigación requeridas por esta Unidad de Tesis con base en la normativa establecida.
- 2) En la presente monografía se aprecia que los términos, conceptos e instituciones se describen de manera clara y congruente, para su fácil comprensión.
- 3) Los aportes de la presente tesis, quedan a disposición como fuente de consulta a todo interesado en el tema tributario. Y lo más importante es la necesidad que en la actualidad se tiene, que se regule legalmente un nuevo procedimiento que solo sea Administrativo y evitar lo judicial en el cierre temporal de los negocios, empresas y establecimientos comerciales para evitar gastos innecesarios.

- 4) Considero que la estudiante en sus conclusiones y recomendaciones de la tesis, como legado que tanto el conocimiento, el trámite procesal y la sanción establecida para las infracciones tributarias, debe ser ventilada administrativamente por la Superintendencia de Administración Tributaria, sin intervención del ente judicial, lo que quiere decir que el actual procedimiento es burocrático, por las dos instancias que intervienen, por lo que en consecuencia comparto la idea de promover una reforma al artículo ochenta y seis del Código tributario vigente, a efecto regule un procedimiento estrictamente administrativo, con cada una de las etapas indicadas en el anexo de la presente tesis, etapas que una vez cumplidas, permitirán a la Superintendencia de Administración Tributaria imponer la sanción de cierre temporal de negocios, empresas y establecimientos comerciales, cuando sea procedente.
- 5) La bibliografía consultada por la estudiante es acorde al tema investigando.



En conclusión, el trabajo de mérito cumple con los requisitos establecidos en el artículo treinta y dos, del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y Examen General Público.

Por lo anteriormente expuesto, emito DICTAMEN FAVORABLE, aprobando el trabajo de tesis de mérito, para que continúe con el trámite correspondiente previo a su examen público de tesis.

Sin otro particular, me suscribo de usted,

Atentamente,

LIC. OTTO CECILIO MAYEN MORALES
ABOGADO Y NOTARIO COLEGIADO 4063

OTTO CECILIO MAYEN MORALES
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12
Guatemala, C. A.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, uno de junio del año dos mil nueve.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante NANCY YUMILA ARÉVALO MÉNDEZ, Titulado LA NECESIDAD DE REGULAR EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN EL CIERRE TEMPORAL DE EMPRESAS, ESTABLECIMIENTOS O NEGOCIOS, POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh



DEDICATORIA

- A DIOS:** Agradezco a mi padre celestial por darme la oportunidad de culminar una etapa de mis estudios, al cual le pido entendimiento y sabiduría para actuar de acuerdo a su voluntad.
- A MI MADRE:** María Elvira Méndez Hernández (+) gracias infinitas por tu amor y sacrificios, por creer en mí y apoyarme en mi formación profesional.
- A MI PADRE:** Avimael Arévalo Tobar, gracias por su amor y apoyo incondicional durante los años de mi vida.
- HERMANOS Y SOBRINOS:** Gracias por su amor y apoyo brindado durante los años de mi preparación académica, sea mi triunfo un símbolo de agradecimiento.
- A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
- A:** Lic. Bonerge Amílcar Mejía Orellana y Lic. Avidan Ortiz Orellana

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	(i)

CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado.....	01
1.1. Origen.....	06
1.2. Concepto.....	08
1.3. Naturaleza jurídica.....	09
1.4. Fases.....	12
1.5. Regulación legal.....	15

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario.....	17
2.1. Origen.....	18
2.2. Autonomía	21
2.3. Concepto.....	24
2.4. Relaciones con otras disciplinas.....	25
2.5. Fuentes del derecho tributario.....	29

CAPÍTULO III

3. Los tributos.....	39
3.1. Origen.....	39
3.2. Concepto.....	41
3.3. Clasificación.....	43
3.4. Principios constitucionales.....	46

	Pág.
3.5. Regulación legal.....	50

CAPÍTULO IV

4. Relación jurídico tributario.....	53
4.1. Concepto.....	53
4.2. Naturaleza jurídica.....	54
4.3. Elementos.....	57
4.4. Formas de determinación.....	61
4.5. Regulación legal.....	66
4.6. Procedimiento para la imposición de sanciones.....	71
4.7. Recursos.....	74

CAPÍTULO V

5. Superintendencia de Administración Tributaria.....	77
5.1. Origen.....	77
5.2. Concepto.....	78
5.3. Funciones.....	79
5.4. Organización.....	88
5.5. Regulación legal.....	101

CAPÍTULO VI

6. Procedimiento administrativo del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.....	105
6.1. Concepto de procedimiento administrativo.....	105
6.2. Finalidad.....	111
6.3. Resolución.....	111

	Pág.
6.4. Efectos.....	112
6.5. Trámite.....	112
CONCLUSIONES.....	117
RECOMENDACIONES.....	119
ANEXO.....	121
BIBLIOGRAFÍA.....	123

INTRODUCCIÓN

Las razones para realizar la presente investigación, surge al realizar un análisis en derecho tributario en cuanto al cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. Los objetivos de la investigación son: efectuar un estudio doctrinario, jurídico y legal a efecto de determinar aspectos del derecho tributario, de la administración tributaria, el cierre temporal de negocios y el procedimiento administrativo aplicable en materia tributaria, indicar las ventajas de regular específicamente el procedimiento administrativo del cierre temporal de negocios, establecer los mecanismos necesarios a efecto de presentar una solución al procedimiento administrativo y determinar las consecuencias jurídico tributarias existentes en cuanto a la intervención del Juez de Paz Penal en el cierre de negocios.

Con la regulación de un procedimiento administrativo, sin intervención judicial, la administración tributaria podrá resolver el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios. Los términos importantes son principio de legalidad, justicia tributaria, capacidad de pago, de igualdad, relación jurídico tributaria entre otros. El presente estudio, se divide en capítulos, el capítulo uno, contiene la actividad financiera del Estado, iniciando con el origen, el concepto, la naturaleza jurídica, las fase y la regulación legal de la misma; en el capítulo dos, se indica el derecho tributario, iniciando con el origen, la autonomía, algunos conceptos, las relaciones con otras disciplinas, así como las fuentes del derecho tributario; en el capítulo tres, se hace referencia a los tributos, presentando el origen, algunos conceptos, la clasificación, así como los principios constitucionales, y la regulación legal de estos; el capítulo cuatro, indica aspectos generales de la relación jurídico tributario, presentando algunos conceptos, la naturaleza jurídica, los elementos, las formas de determinación, la regulación legal, el procedimiento para la imposición de sanciones y los recursos y medios de defensa regulados en el Código Tributario; en el capítulo cinco, se hace referencia a la Superintendencia de Administración Tributaria, iniciando con el origen de dicha institución, algunos conceptos, así como las funciones, la organización y la regulación legal; el capítulo seis, señala el

(ii)

procedimiento administrativo del cierre temporal de establecimientos comerciales, presentando inicialmente el concepto, la finalidad, la resolución, los efectos y el trámite. También se presentan las conclusiones, recomendaciones y la bibliografía utilizada para realizar la presente investigación, así como el anexo respectivo. Teorías y fundamentos: teoría de la naturaleza jurídica de los tributos y de la relación jurídica tributaria. Asimismo, el enfoque metodológico utilizado fue el analítico y sintético. Dentro de las principales técnicas, se utilizaron las bibliográficas, documentales, en cuanto al material que se recopilara para el desarrollo de la investigación, utilización de tecnología como internet y otros.

CAPÍTULO I

1. Actividad financiera del Estado

La palabra finanzas es un derivado del verbo latino finer, cuyo significado es terminar o pagar. Así, “el concepto de finanzas comprende todo lo relativo a pagar, en donde además del acto de terminar con un adeudo, también queda incluida la forma de manejar aquello con que se paga y la forma en la que se obtuvieron los recursos necesarios para estar en posibilidad de realizar los pagos”.¹

Por su parte la autora guatemalteca Gladys Elizabeth Monterroso indica que las finanzas públicas son: “En esencia la interrelación de normas, doctrinas, procedimientos, e instituciones que tienen a su cargo la investigación, el estudio, el comportamiento, y las operaciones que constituyen los ingresos, egresos, endeudamiento y política económica fiscal y financiera del Estado.”²

El Licenciado Manuel Espinoza Barragán plantea en su obra Lineamientos de Derecho Público, que “el Estado tiene en nuestra época una serie de actividades que son sumamente variadas y amplias y van desde la conservación de la sociedad, la salvaguardia de su independencia, la seguridad del orden y la tranquilidad, tanto exteriores como interiores, hasta el progreso social, económico, educativo, sanitario y cultural”.³

Dichas actividades igualmente son conocidas bajo la denominación de cometidos o tareas del Estado, y para su desarrollo, la entidad estatal requiere acercarse a los bienes que le permitan tanto proveer su existencia, como los bienes que aparte permitan el desarrollo de los servicios públicos.

¹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto y Lucero Espinosa Manuel. **Elementos de derecho administrativo**. Pág. 16

² Monterroso, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero: finanzas públicas**. Pág. 2

³ Espinosa Barragán, Manuel. **Lineamientos de derecho público mexicano**. Pág. 169

Por esta razón el Estado realiza la actividad financiera que le permita allegarse de los bienes al efecto.

La Licenciada Lydia Stella Porras Rodríguez, define a las finanzas públicas como: “Son los ingresos y los gastos del Estado, normalmente previstos en el presupuesto. Estas operaciones están sujetas al principio de legalidad y tienen por objeto realizar las funciones financieras del Estado. El término finanzas públicas es muy debatido en virtud de que para varias corrientes del pensamiento económico y financiero no comprende el alcance real de la disciplina sistematizada históricamente bajo este concepto.”⁴

Las finanzas públicas no pueden ser entendidas sin el análisis histórico que revela la necesidad de que el ciudadano tenga certeza de los derechos del Estado a percibir ciertas exacciones, su justa causa, pero igualmente se encuentra estrechamente vinculado a la exigencia social de que los límites del Estado para recaudar, así como de la exigencia de requerir las cuentas al gobernante se establecieran en normas claras y que permitieran al pueblo conocer e incluso controlar las actividades económicas estatales.

Así, se reconoce que la ciencia de las finanzas públicas surgió en Francia, aun cuando antes se encuentran antecedentes que revelan la necesidad del Estado para financiar sus recursos a sus necesidades y de hacer estudios cada vez más profundos sobre la manera de mejorar la aplicación de los recursos cada ocasión más escasos para el Estado, así, al decir del maestro Ernesto Flores Zavala, “las finanzas públicas conquistaron su autonomía en el siglo XIX y fue sólo hasta entonces que fue objeto de estudio sistemático”.⁵

⁴ Porras Rodríguez, Lydia Stella. **Finanzas públicas**. Pág. 74

⁵ Flores Zavala, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**. Pág. 3

Debido a que es reciente el estudio de las Finanzas en general y concretamente de las que corresponde al Estado y que por ello se adjetivan como Públicas, que son varias las definiciones que de esta ciencia se pueden obtener.

Sólo como dato histórico, he de señalar que el primer antecedente de alguna institución que en el contexto internacional se ocupará de detallar y estudiar esta ciencia del derecho y de la actividad económica del Estado, se remonta al “12 de febrero de 1938, año en el cual fue fundada en la Haya, la Asociación Internacional de Derecho Financiero y Fiscal, cuyo primer congreso fue celebrado precisamente en La Haya el año siguiente.”⁶

La ciencia de las Finanzas Públicas se ha desarrollado primero ante concepciones liberalistas, que postulaban la necesidad de que el Estado permitiera en la vida privada que entre los ciudadanos se permitieran los principios económicos guiados por el *laissez faire*, *laissez passer*, para que más tarde con las teorías sociales se pugnará por ampliar la actuación del Estado hasta convertirlo en un verdadero interventor de la economía o incluso un rector de la misma, como ocurrió esencialmente en el régimen socialista.

Hoy, al primer lustro del siglo XXI, es difícil para los Estados absortos en la globalización, fijar con certeza el límite entre la liberalidad económica y el intervencionismo económico, pues incluso las grandes potencias, en concreto, los Estados Unidos de Norteamérica, China, Japón o la propia Unión Económica Europea, de una u otra manera intervienen sus economías para lograr una distribución democrática de la riqueza, así como pugnan por una mayor libertad económica para enfrentar las necesidades humanas.

Se puede precisar que el objeto de estudio que ocupa a la Ciencia de las Finanzas Públicas es el siguiente: “La Ciencia de las finanzas Públicas tiene por objeto investigar las diversas maneras por cuyo medio el Estado o cualquier otro orden público se procura

⁶ **Ibid.** Pág. 6

las riquezas materiales necesarias para su vida y su funcionamiento y también la forma en que estas riquezas serán utilizadas.”⁷

Los resultados de los estudios y teorías de los científicos de las finanzas públicas para que el Estado pueda dedicar sus recursos a satisfacer sus necesidades, se revelan posteriormente en normas, cuando el Poder Legislativo de los Estados asume alguna de las teorías relevantes como el contenido de la voluntad soberana transformado en precepto jurídico.

La norma jurídica plasma las preocupaciones tanto de los teóricos como de la población respecto al planteamiento de la manera en que el Estado realiza su actividad financiera.

Las normas jurídicas revelan estas preocupaciones cuando el Estado genera preceptos que regulan el derecho y obligación del Estado a recaudar parte del patrimonio de los ciudadanos, así como la obligación del Estado a rendir cuentas públicas de lo recaudado y por ello, el estudio de los efectos que la recaudación tiene en la sociedad en el futuro cercano como en el desarrollo nacional a largo plazo. A ese conjunto de normas se les conocen como normas de programación y presupuesto.

La actividad financiera pública concebida en términos normativos supone determinados fines para lo cual se deben conocer los efectos provocados por los instrumentos financieros (los ingresos y los gastos públicos), y el problema radica en elegir los medios más eficaces. El enfoque normativo consta de tres etapas:

- a) La constituida por el estudio de las finalidades a las que pretenden servir los distintos programas de ingresos y gastos gubernamentales,
- b) La que consiste en el conocimiento de los efectos económicos de los programas de los referidos ingresos y gastos públicos, y

⁷ **Ibid.** Pág. 9

- c) La última, que consiste en instrumentar la política a perseguir, esto es, elegir los medios más eficaces para lograr las distintas finalidades. Por otra parte, la actividad financiera estatal explicaría las causas que condicionan a las autoridades públicas en el proceso de toma de decisiones. “El objeto sería explicar los motivos de las acciones financieras y aplicar dicha estructura para predecir que acción fiscal se tomará en supuestos diferentes.”⁸

Esta última etapa es importante por sí misma, pues revela que las finanzas públicas del Estado son de tal naturaleza que deben atender al bien general, así como que la preocupación de esta ciencia no concluye con el análisis de los efectos de un presupuesto en la colectividad, sino que se extiende a analizar cuales fueron los resultados finales de los programas aplicados con cada año y por último, que entre la satisfacción de necesidades, como en la realización y el logro de ciertos efectos públicos. La Ciencia de las Finanzas Públicas se encuentra vinculada con la Política, aunque comparto el punto de vista de los maestros Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez y Manuel Lucero Espinosa, en el sentido de que el contenido de la Ciencia de las Finanzas Públicas está vinculado con aspectos económicos.

En la actualidad se reconoce el contenido económico de las finanzas del Estado; así es que en esta materia Richard Musgrave expone que las funciones financieras del Estado en una economía neocapitalista contemporánea pueden resumirse en las siguientes: a) la asignación óptima de los recursos disponibles para la satisfacción de las necesidades públicas; b) el pleno empleo con estabilidad en los precios; y c) la equidad en la distribución del ingreso. Otros autores agregan o comparten esta clasificación y algunos como Fuentes Quintana y Retchkiman, añaden el desarrollo económico.⁹

No obstante, dicho contenido económico, la regulación de los principios, de la naturaleza y de las instituciones conforme a las cuales se realizan las actividades financieras del

⁸ Finanzas públicas, **Diccionario jurídico**. Pág. 78

⁹ **Ibid.** Pág. 78.

Estado, son de tal naturaleza, que es de interés público la creación normativa que permita a la entidad estatal hacerse de recursos para enfrentar sus necesidades, así como de la existencia de normas que les permitan recaudarlos y erogarlos.

Así se encuentra dentro de las ramas del derecho administrativo, a una ciencia autónoma que se ocupa del estudio concreto de las actividades financieras del Estado, denominada como derecho financiero.

El derecho financiero tiene por objeto regular las etapas o momentos de la actividad financiera del Estado la recaudación u obtención de los recursos; administración o asignación a los planes y programas y erogación o gasto para satisfacer las necesidades públicas.

1.1. Origen

La actividad financiera del Estado, con autonomía respecto a la economía política es de reciente creación, su historia independiente no se remonta más allá de la Revolución Francesa. Sin embargo, esto no significa que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado antes, la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado del Estado que se refieren a los patrimoniales e ingresos de derecho público, se refieren a los tributos patrimoniales, en su relación cuantitativa y resulta muy diferente de lo que fuere en el pasado.

En los primeros siglos de la Edad Moderna el Estado obtenía la mayor parte de los medios económicos con lo que hacía frente a sus gastos, de las rentas de su patrimonio y de toda su gama de contribuciones de diversa naturaleza, que los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas exclusivamente al soberano.

En ese tiempo no existía un sistema de impuesto permanente y sólo con la ocasión de necesidades extraordinarias, el Estado hacía un llamamiento a los ciudadanos para que prestasen su concurso financiero. Por el contrario, en la actual economía de los Estados, los ingresos patrimoniales representan proporcionalmente, una parte menor frente a los ingresos tributarios.

En el siglo XVIII, el aspecto político predomina en los estudios financieros aún bajo los comercialistas alemanes que, si bien desarrollaron temas vinculados a la economía pública, lo hicieron dentro de concepciones relacionadas con el gobierno del Estado. El siglo XVIII, marca una transformación a este respecto, bajo el influjo de los fisiócratas, primero y de la escuela inglesa después, quienes desarrollaron preferentemente estudios económicos, en los cuales comienzan a intercalarse las finanzas, provistas de una visión unilateral, separada de la política.

En el siglo XIX, y comienzos del siglo XX, aparecen estudios puramente jurídicos. Por su parte en Francia, se orientan las finanzas en sentido netamente jurídico, en este siglo cuando se reforma perfectamente definitiva la ciencia de las finanzas públicas se separa de la economía política y constituye una rama autónoma.

Es conveniente señalar, que la ubicación que se ha adjudicado a la ciencia de las finanzas desde el transcurso de su maduración a la actualidad, es distinta, si bien en sus albores se le trató de colocar en el campo económico, en otro momento se ubicó el orden político y sociológico, y por último sólo en el ámbito jurídico.

Actualmente y en virtud del reconocimiento de la mayoría de los autores en lo tocante a la autonomía de dicho que hacer intelectual, se puede concluir, al igual que lo hace el tratadista italiano Mario Pugliese de la siguiente manera: “La ciencia de las finanzas públicas estudia los fenómenos financieros desde el punto de vista económico, político y jurídico, ya que económicos son los medios de que se sirve el Estado para desarrollar su

actividad financiera; políticas son las finalidades y los procedimientos de esta actividad y jurídico es el fundamento de los fenómenos estudiados.”¹⁰

1.2. Concepto

El Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas, pecuniario o de otra especie como la gestión o manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

El Estado realiza una actividad permanente, que consiste en adquirir los medios económicos para la realización del gasto público y la prestación de sus servicios de acuerdo con las necesidades colectivas. Obviamente utiliza los medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines.

El autor Raúl Chicas Hernández, indica que: “La actividad que el Estado realiza para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de sus organismos, se le denomina Actividad Financiera del Estado, la cual tiene primordial importancia dentro del Estado Moderno, porque es por medio de ella que éste realiza las actividades que le permiten la administración y erogación del dinero con el cual cumplirá sus fines.”¹¹

Por otra parte el autor mexicano Francisco de la Garza, señala que la actividad financiera del Estado es: “La autoridad financiera que el Estado realiza consiste en administrar el patrimonio, para determinar y recaudar los tributos, para conocer, destinar e invertir las sumas ingresadas; distinguiéndose de todas las demás en que no constituyen un fin en sí mismo, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la

¹⁰ Pugliese, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. Pág. 151

¹¹ Chicas Hernández, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Pág. 1

colectividad, sino que cumple una función instrumental de fundamental importancia, siendo su normal desenvolvimiento una condición indispensable para el desarrollo de todas las restantes actividades.”¹²

Asimismo Joaquín Ortega, citado por Francisco de la Garza, define a la actividad financiera del Estado de la siguiente manera: “Es la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos, destinados a la satisfacción de las necesidades públicas, y en general, a la realización de sus propios fines.”¹³

Finalmente, puede resumirse la actividad financiera del Estado como la acción que éste realiza por medio de uno de sus organismos, que tiene por objeto la obtención, administración y gasto de los recursos o medios económicos necesarios para el sostenimiento de sus organismos y realización de sus fines, que se traduce en la prestación de los servicios públicos, entre los que se pueden indicar: la educación, la salud, vivienda, seguridad, administración de justicia, entre otros, los cuales sólo podrá realizar si tiene los recursos o medios económicos necesarios.

1.3. Naturaleza jurídica

La actividad financiera del Estado, tiene en su gestión, la obtención de riquezas, la administración de esa riqueza y por último con esa riqueza, ir a la búsqueda de satisfacer necesidades de carácter general, colectivo o público. En esa compleja y singular actividad, pretende el Estado ser el elemento regulador y ordenador de las injusticias socio-económicas, a tal efecto tiende a redistribuir la riqueza en un afán de justicia social, por vía de una justicia tributaria y una aplicación de tales principios.

¹² De la Garza, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. Pág. 5

¹³ **Ibid.** Pág. 5.

El origen del Poder Tributario se remonta al inicio de la civilización, ya que en los pueblos antiguos los ciudadanos ya pagaban tributos para el sostenimiento del Estado. El Poder Tributario del Estado, al imponer tributos a sus habitantes fue arbitrario, porque era para el sostenimiento de la clase poderosa o política de la época, es decir, para los monarcas, señores feudales y otros. Fue así como los pueblos empezaron a exigir que dichos tributos no fueran solamente para cubrir lujosos placeres sino que también, fueron invertidos en satisfactores de carácter social. Ante dicha actividad, se dieron movimientos de carácter social conocidos como revoluciones, ante la injusticia de la implementación de tributos a los ciudadanos.

El ejemplo de movimientos que se dieron, como reacción de ello, tenemos entre otros los siguientes: la Carta Magna en 1215, La Revolución Inglesa de 1640, la Independencia de los Estados Unidos en 1776, la Revolución Francesa en 1789 y la Revolución Rusa en 1917. Los movimientos antes mencionados, dieron origen a que el Estado a través de sus diferentes organismos, regulara su actividad financiera, es decir, estableciera una normativa que determinara, planificara, programara todo lo relativo al gasto público.

Para el desarrollo de la actividad financiera, es necesaria, una disposición legislativa, que regule aspectos relacionados al presupuesto estatal y para el efecto el Decreto número 101-97 del Congreso de la República, contenido en la Ley Orgánica del Presupuesto y su Reglamento, es considerado un presupuesto de planificación y de política económica, así como de gestión de la administración fiscal del Estado y dentro de su objeto de dicha norma legal se encuentra, el de normar los sistemas presupuestarios de contabilidad integrada gubernamentalmente, de tesorería y de crédito público, con el objeto de realizar la programación, organización, coordinación, ejecución y control de la capacitación y uso de los recursos públicos del Estado; asimismo sintetizar los procesos de programación, gestión y evaluación de los resultados del sector público, además de desarrollar sistemas integrados sobre el comportamiento de la ejecución física y financiera del sector público, también el fortalecimiento de la capacidad administrativa y los diferentes sistemas de control y seguimiento para asegurar el adecuado uso de los recursos del Estado.

Dentro de los fundamentos de la actividad financiera, se encuentra el planteamiento de varias teorías que tratan acerca de dicha actividad, mismas que se describen a continuación:

a) Teoría económica

Considera a la actividad financiera estatal como un fenómeno económico.

La acción del Estado se traduce en un consumo improductivo, pues al intensificar la presión tributaria sustrae a los particulares una porción de renta que podría utilizarse en nueva producción de bienes.

b) Teoría sociológica

En razón de la heterogeneidad de necesidades e intereses colectivos y ante la imposibilidad de homogeneizar las necesidades individuales, los juicios singulares quedan obligatoriamente subordinados al criterio y voluntad de los gobernantes, que establecen el orden de prelación de las necesidades a satisfacer, según consideraciones de conveniencia política y utilidad social. La necesidad pública no es aquella que, experimentada por la generalidad de los habitantes, es satisfecha en la forma más económica por la acción del Estado, sino la que según criterio de la autoridad los habitantes sienten o deberían sentir como miembros del consorcio político y es satisfecha con el gasto público, aunque no lo adviertan muchos de los llamados a contribuir.

c) Teoría política

Siendo políticos el sujeto de la actividad financiera (Estado), los medios o procedimientos (prestaciones obligatorias y coactivas) y los fines perseguidos (muchas veces extra

fiscales), debe aceptarse que tal actividad tiene necesaria y esencialmente naturaleza política. Para Griziotti, citado por Mario Pugliese, considera: “Que no debe hallarse un límite a los hechos financieros ya que no se ajusta a la realidad que día a día muestra el predominio de la directivas políticas condicionantes de la actividad financiera.”¹⁴

1.4. Fases

La actividad financiera del Estado, se divide en tres fases fundamentales, mismas que se describen a continuación:

a) Recaudación y obtención de recursos

Tradicionalmente el Estado, ha obtenido recursos por medio de tres grandes fuentes que son:

1. La explotación de su propio patrimonio
2. La imposición de tributos, cuando actúa en uso de su poder e imperio
3. El crédito público interno y externo.

Para el tratadista Guillermo Cabanellas, al exponer lo relacionado a la recaudación establece lo siguiente: “Es la actividad por medio de la cual se realiza la cobranza de rentas públicas, se hace la percepción de pagos y por recaudar se entiende la acción de cobrar contribuciones, impuestos y otras rentas públicas.”¹⁵

La obtención o recaudación de tributos, es la base fundamental de la actividad financiera del Estado, porque es primordial para que existan las demás, nace de la necesidad del Estado de agenciarse de fondos para poder funcionar y cumplir con sus fines, motivo por

¹⁴ Pugliese, Mario. **Ob. Cit;** Pag. 175.

¹⁵ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario de derecho usual.** Pág. 741.

el cual la mayoría de Constituciones Políticas contemplan o establecen la obligación ciudadana de contribuir al gasto público. La Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 135 numeral d), establece lo siguiente: “Deberes y derechos cívicos. Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.”

La norma constitucional antes citada, demuestra que el Estado, haciendo uso del poder de imperio, establece el deber de todos los guatemaltecos de contribuir al gasto público, y para poder hacer realidad la fase o función de recaudación, ha creado instituciones administrativas específicas que han venido realizando dicha función tal es el caso, del Ministerio de Finanzas Públicas, la Superintendencia de Administración Tributaria, el Banco de Guatemala y el Organismo Ejecutivo.

b) Gestión y administración de recursos

Gestión, es la acción o efecto de gestionar o administrar. Gestionar es procurar prácticamente, valiéndose de diligencias, trámites, visitas, intermediarios y otros medios de información o influencia eficaces, el logro de alguna finalidad que suele depender más o menos libremente de otro. La administración es la gestión, gobierno de los intereses o bienes, en especial de los públicos.

En el campo de la actividad financiera del Estado, la administración de los recursos, consiste en la programación, manejo y distribución de los fondos públicos, función que en Guatemala se realiza a través de la Secretaría de Planificación y Programación de la Presidencia, la Secretaría de Coordinación Ejecutiva de la Presidencia y el Ministerio de Finanzas Públicas, específicamente con las siguientes dependencias de dicho ministerio, la Dirección Técnica del Presupuesto, Dirección de Contabilidad del Estado y la Tesorería Nacional.

En caso de la Secretaría de Coordinación ejecutiva de la Presidencia, tiene entre sus funciones la de ejercer la coordinación de las unidades ejecutoras a su cargo, así como velar por la formulación, ejecución, seguimiento y evaluación de proyectos de desarrollo y otros que le asigne el presidente de la República.

Los gastos que realiza el Estado, deben estar orientados a satisfacer sus propias necesidades y las de la colectividad, por lo que su presupuesto debe ser elaborado con orientación de satisfacer primordialmente las necesidades sociales.

c) Erogación o gasto

Erogar es repartir bienes o caudales y erogación es la acción o efecto de erogar. Debe añadirse además, que se emplea esta voz como sinónimo de gasto, especialmente del Estado y corporaciones o establecimientos públicos y mercantiles.

Para el tratadista Guillermo Cabanellas, al referirse al gasto indica lo siguiente: “gasto es la acción de gastar y gastar es emplear el dinero en adquirir bienes, en hacer bien, en ocupaciones y pasatiempos”.¹⁶

La erogación o gasto, como fase de la actividad financiera del Estado, es la fase en donde se emplean los recursos con que cuenta el Estado en la satisfacción de sus propias necesidades o en las de la comunidad. El Estado programa las necesidades que va a satisfacer en el presupuesto, pues es en éste documento en el cual prevé los ingresos y egresos de un determinado periodo, que generalmente es cada año, aplicando lo que se conoce como principio de anualidad de conformidad con la Ley Orgánica del Presupuesto contenido en el Decreto número 101-97 del Congreso de la República. Además la ejecución o realización del mismo se hace por medio de la Dirección Técnica

¹⁶**Ibid.** Pág. 250.

del Presupuesto y la Tesorería Nacional y como órgano organizador actúa la Contraloría General de Cuentas de la Nación.

La elaboración del presupuesto, es un acto administrativo, que luego se somete a discusión y aprobación por parte del Organismo Legislativo de conformidad con lo establecido en el Artículo 171 literal b) de la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo que tiene carácter de una ley ordinaria y la falta de cumplimiento de lo que en el se establece, puede hacer incurrir a los funcionarios encargados de su ejecución en la comisión de un hecho calificado como delito.

1.5. Regulación legal

La Ley del Organismo Ejecutivo contenida en el Decreto número 114-97 del Congreso de la República regula en el Artículo 35 lo siguiente: Al Ministerio de Finanzas Públicas le corresponde cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria y el registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado; para ello, tiene a su cargo ejercer las siguientes funciones: a) Formular la política fiscal y financiera de corto, mediano y largo plazo, en función de la política económica y social del gobierno.

La ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria contenida en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República en el Artículo 59 regula: Todas las obligaciones, funciones, atribuciones, competencias y jurisdicción que en materia tributaria y aduanera asigne las leyes y reglamentos al Ministerio de Finanzas Públicas o al Ministro de Finanzas, se entenderán asignadas a la SAT, a partir de la fecha en que la SAT asuma dichas obligaciones, funciones, atribuciones, competencias y jurisdicción de conformidad a lo establecido en el Artículo 49 el cual establece: También asumirá las

funciones de fiscalización tributaria que están asignadas a la Superintendencia de Bancos.

Finalmente puedo concluir indicando que la actividad financiera, se traduce en las entradas y salidas de dinero en la Caja del Estado. Una característica fundamental de la actividad financiera es su instrumentalidad, la cual consiste en que no constituye un fin en sí misma, o sea que no atiende directamente a la satisfacción de una necesidad de la colectividad, sino que cumple una función instrumental porque su normal desenvolvimiento es condición indispensable para el desarrollo de las otras actividades.

CAPÍTULO II

2. Derecho tributario

También llamado derecho impositivo o derecho fiscal, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos. Comprende dos partes:

a) Parte general: Comprende las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos, es la parte teóricamente más importante, porque en ella están comprendidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho, para lograr la coacción que significa el tributo y esté regulada en forma tal que imposibilite su arbitrariedad. Un ejemplo es el Código Tributario, contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República.

b) Parte especial: Se encarga de regular las disposiciones específicas sobre los distintos tributos que integran el sistema tributario. Para los efectos, se mencionan algunas de las disposiciones legales siguientes: Ley del Impuesto al Valor Agregado, contenida en el Decreto número 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, contenida en el Decreto número 26-92 del Congreso de la República.

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 de éste con los particulares y en las que se suscitan entre éstos últimos. Por otra parte con respecto a la ubicación del derecho tributario, éste pertenece al derecho público y al derecho financiero, y al derecho tributario o derecho fiscal que es la disciplina jurídica independiente.

2.1. Origen

La existencia de los impuestos está ligada a la existencia de los gobiernos, así se puede decir, que la historia y origen de los impuestos es la historia de los gobiernos o Estados.

En las sociedades más atrasadas debido a la organización simple de la sociedad, la falta de división del trabajo, los impuestos no aparecían como una institución claramente definida, es sólo conforme a que la organización de la sociedad se vuelva más compleja que surge la división social del trabajo; dedicándose algunos miembros de la sociedad a impartir justicia y a administrar los servicios públicos que necesita la comunidad, entre otros. Y otros a la producción de bienes y servicios. Es en esta etapa del desarrollo de la sociedad que surgen los impuestos como una Institución Social.

Estos miembros de la sociedad, que se dedican a realizar las actividades de gobierno, cualquiera que haya sido la forma en que llegaron a ejercerla (los más viejos) designados por mayoría o por la fuerza. Pueden obtener los medios para ejercer sus funciones de tres formas:

- a) La fuerza.
- b) La cooperación voluntaria.
- c) La decisión de la mayoría de la sociedad.

Los impuestos también son conocidos como tributos o contribuciones. Las palabras impuesto y tributo llevan implícitas las características que se observan en los grupos que hicieron gobierno (los faraones y sacerdotes) vivían lujosa y ostentosamente a costa del trabajo de los demás miembros de la sociedad egipcia.

A continuación se examina un poco más la historia de los impuestos, principalmente la griega y romana, porque aún en estos días se encuentra una fuerte influencia de los mismos en el sistema tributario guatemalteco.

A principios de la civilización griega se consideraba como ofensa el pago de los impuestos de un ciudadano al gobierno. Los gobernantes vivían de su patrimonio. La única obligación de los ciudadanos era prestar servicio militar. Un medio de agenciarse de recursos por parte de los gobernantes eran las liturgias. Como dice Fernando Sainz en su libro *Hacienda y Derecho*, “las liturgias fueron verdaderas, contribuciones voluntarias, que sirvieron para construir bancos y edificios públicos y también para pagar las festividades religiosas”.¹⁷ El sometimiento del ciudadano a las cargas fiscales no constituían en Grecia una relación de servidumbre, sino un auxilio al Estado en la persecución del bien público.

Al igual que en Grecia, en Roma al principio de su civilización no existían los impuestos directos, sino solo la obligación de prestar servicio militar y ayudar en la construcción de edificios públicos.

Conforme fue aumentado el aparato estatal, se fueron haciendo necesarios los impuestos directos, pero se procuraba que estos recayeran en las provincias y no sobre los ciudadanos romanos. Los últimos Césares vieron como el imperio se estaba arruinando financieramente, por lo que hicieron reformas fiscales, como las de Caracalla y Dioclesiano, quienes gravaron también a los ciudadanos romanos.

El sistema impositivo romano ideó todas las formas de impuestos que hoy se conocen, como los impuestos sobre la propiedad, producción, consumo, licencias, marcas y aduanas.

¹⁷ Sainz de Bujanda, Fernando. **Hacienda y derecho**. Pág. 45.

Dentro de los tributos romanos sobresalen el *Tributum Capitis*, o tributo por cabeza, que era un impuesto que gravaba a todos los que no eran ciudadanos, el *Tributo Soli*, o tributo sobre el suelo que recaía sobre los propietarios de fincas, del cual sólo lograron exonerarse los Patricios en el año 168 antes de Jesucristo.

En la decadencia romana, la sociedad estaba agobiada por el sistema tributario, al respecto Sainz cita al historiador Gerald Simona quien prescribe: los impuestos eran agobiadores, el agricultor podía verse obligado a causa de los altos impuestos a vender sus tierras a un terrateniente y trabajar después para él.

Al desintegrarse el imperio romano surge la Edad Media. En este sistema no hay casi impuestos al Estado, sino impuestos y contribuciones del campesino al señor feudal por medio de vasallaje. Los impuestos empiezan a surgir como institución cuando se forman las grandes monarquías, como un instrumento necesario para mantener los lujos en que vivía el rey y su corte y para costear las guerras de conquista.

Durante la Edad Media, los tributos se conocieron como tributo de la *Facedera*, que eran las distintas prestaciones personales del vasallo con respecto a su Señor. Con el tiempo evolucionaron hacia la redención en dinero y a la conversión pura y simple en un canon, cuando se abonaba a un particular, o en un impuesto si era el municipio o al monarca.

Puedo decir que a esa medida en que el Estado ensancha sus funciones, que se vuelve oneroso y burocrático, manteniendo a una clase social en el lujo y la abundancia, que los impuestos se convierten en una institución coercitiva, obligando a pagar a la sociedad sumas importantes de la riqueza generada, socavando así, el mismo sistema de producción.

2.2. Autonomía

La autonomía del derecho tributario ha sido estudiada por diversos autores cada uno obviamente presentando sus propios puntos de vista para efectos del presente estudio, se presentan los criterios de alguno de ellos. Para el efecto, el tratadista Luigi de Litala citado por Jaime Chicas Hernández, al referirse a la autonomía del derecho tributario establece lo siguiente: “el derecho como conjunto de normas que regulan la actividad humana en la vida individual y social es unitaria, pero no obstante su unidad teleológica, de acuerdo con las formas de vida humana que se propone regular y del fin que se propone alcanzar, se divide, diferenciándose y especificándose”.¹⁸

Es decir, que el derecho esta conceptuado como un todo, pero por su dinámica y evolución se ha desintegrado en ramas especializadas, alguna de las cuales se ha logrado independizar por completo del derecho base o derecho común y otras hasta están logrando tal objetivo.

Largo ha sido el camino que se ha recorrido para llegar a aceptar que del derecho administrativo nació el derecho financiero y que del derecho financiero nació el derecho tributario, pero aún así hay que reconocer que aún existe entre dichas ramas nexos difíciles de diferenciar y determinar en forma concluyente a cual de dichas ramas pertenece.

La materia tributaria es tan antigua, que aún antes del nacimiento del Estado ya existía, sin embargo, de los dos aspectos que integran el derecho tributario, el económico y el jurídico, éste último es el más descuidado y al que menos importancia se le ha dispensado a lo largo de la historia, a tal extremo que son recientes las concepciones doctrinarias, que sirven de fundamento para propugnar por su autonomía definitiva.

¹⁸ Chicas Hernández, Jaime Humberto. **Ob. Cit;** Pág. 49.

Para unos autores, una rama jurídica es autónoma cuando abarca un conjunto de principios y de instituciones propias, o como lo expresa el tratadista Alberto Trueba Urbina citando a Hugo Rocco, de la siguiente manera: “Para que una ciencia jurídica pueda decirse autónoma, es necesario y suficiente que sea bastante extensa, que amerite un estudio conveniente y particular, que también contenga doctrina homogénea dominando el concepto general común y distante del concepto general informatorio de otra disciplina, que posea un método propio, es decir, que adopte procedimientos especiales para el conocimiento de la verdad constitutiva del objeto de la indagación.”¹⁹

Otros autores que constituyen la mayoría, son acordes en estimar que para considerar a una rama del derecho como autónoma ésta debe gozar de los tres aspectos de la autonomía como son: autonomía didáctica o docente, autonomía científica y autonomía legislativa. Autores entre los cuales se encuentra el profesor argentino Héctor Villegas, quien al referirse al tema anterior expone lo siguiente: “El origen de la fragmentación en ramas se debe a la aparición de regulaciones jurídicas cada vez más numerosas y especializadas lo cual no es fruto de arbitrio legislativo. Tal proliferación se conecta con el crecimiento, importancia y cada vez mayor complejidad de las relaciones interhumanas. El trayecto de la historia hace que estas relaciones se diversifiquen en nuevas modalidades y ello trae la aparición de normas que la reglamentan, a veces estas nuevas normas se consolidan en códigos, cuya aplicación suele necesitar de organismos jurisdiccionales especializados, así como la especialización de investigadores docentes y profesionales del derecho.”²⁰

a) Autonomía didáctica

También llamada docente, es la que reconoce como único fin las necesidades de orden práctico, y de enseñanza teórica. Esto significa que la autonomía se obtiene desde que la disciplina además de enseñar sus principios fundamentales, legales y doctrinales, puede

¹⁹ Trueba Urbina, Alberto. **Derecho procesal del trabajo**. Pág. 25.

²⁰ Villegas, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 46.

llevarse a la práctica y demostrar con hechos concretos y reales el supuesto, lo que la doctrina y la ley indicaba. En Guatemala a nivel universitario principalmente en la carrera de derecho existe un curso denominado derecho tributario y en las carreras de administración y auditoría el curso denominado legislación fiscal.

b) Autonomía científica

La ciencia es el conjunto de conocimientos generales y especiales, sometidos a un proceso lógico o conjunto de conocimientos verdaderos y ciertos, ese proceso y esa certidumbre es la que se denomina método científico, es decir, que para cada causa existe un efecto.

La ciencia del derecho ha atravesado un largo camino iniciándose desde el origen mismo de la ciencia, luego como parte del derecho administrativo, pasando por el derecho financiero hasta llegar al tributario. Una disciplina jurídica alcanza su autonomía científica cuando tiene un método propio un campo extenso de estudio y personas que se dedican al mismo.

c) Autonomía legislativa

Básicamente, la autonomía legislativa, significa que la ciencia debe tener sus propias leyes, tanto sustantivas como procesales. El texto constitucional de Guatemala en el Artículo 239, estableció el principio de legalidad que consiste que para la emisión de impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, se necesita de una ley emitida por el Congreso de la República.

Derivado de la emisión del Código Tributario, contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, se obtuvo la autonomía legislativa, de la que se venía luchando desde hacía varias décadas, ya que permitió contar con un instrumento

específico para regular las relaciones de los contribuyentes con el Estado, que por aplicar normas supletorias creaban confusión, duda e incertidumbre, lo cual fomentaba aún más la evasión y la desconfianza en el sistema tributario.

Por otra parte, el Artículo 3 del Código Tributario antes citado, precisó claramente que es necesaria la emisión de una ley para fijar el hecho generador de la relación jurídica tributaria, sus exenciones, la base imponible, los tipos de imposición, las deducciones, descuentos, recaudaciones, recargos, infracciones y sanciones tributarias entre otras.

Finalmente, se puede establecer que el derecho tributario sí goza de autonomía didáctica y legislativa. En tanto que la científica es a la presente fecha aún discutible, ya que las corrientes doctrinarias están divididas debido a que la ubican todavía como parte del derecho administrativo o del derecho financiero y no como una ciencia estrictamente autónoma.

2.3. Concepto

José María Martín y Guillermo Rodríguez, definen el derecho tributario de la siguiente manera: “El Derecho Tributario puede ser definido como el conjunto de normas jurídicas que regula la creación, recaudación y todos los demás aspectos relacionados con los tributos, sean estos impuestos, tasas o contribuciones especiales.”²¹

Por otra parte Sergio Francisco de la Garza, en su libro Derecho Tributario General indica que el derecho tributario es: “El conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento, a los

²¹ Martín, José María y Rodríguez Use, Guillermo. **Derecho tributario general**, Pág. 9.

procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.”²²

El autor Narciso Amoros, citado por Manuel Matus Benavente, define el derecho tributario de la siguiente manera: “Es una rama del derecho público que fija y justifica los principios generales y jurídicos que existen y deben existir en las relaciones tributarias, haciendo posible su presencia y desarrollo posterior en los diversos tributos que integran los sistemas fiscales de cada país.”²³

Héctor Villegas, indica: “El derecho tributario en sentido lato, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos.”²⁴

Puedo indicar que el derecho tributario también es conocido como derecho fiscal y es una rama del derecho público que estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.

2.4. Relaciones con otras disciplinas

Por su contenido el derecho tributario se enlaza de diversas maneras con otras disciplinas jurídicas, dando origen a una multiplicidad de relaciones entre las que destacan las siguientes:

²² De la Garza, Sergio Francisco. **Ob. Cit;** Pág. 26.

²³ Matus Benavente, Manuel. **Finanzas públicas**, Pág. 4.

²⁴ Villegas, Héctor **Ob.Cit;** Pág. 137.

Disciplinas del derecho público

a) Derecho constitucional

Héctor Villegas define el derecho constitucional de la siguiente manera: “El derecho Constitucional estudia las normas fundamentales que delimitan y disciplinan el ejercicio de la potestad tributaria y que se encuentran en las cartas constitucionales en aquellos países en que éstas existen (y aún cuando no sean constituciones escritas). Estudia también las normas que delimitan y coordinan las potestades tributarias entre las distintas esferas de poder en los países con régimen federal de gobierno (nación o central y provincias o estados federados). Determinan los límites temporales y especiales en que ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos públicos de sus habitantes.”²⁵

En todo régimen de derecho, es lógico que las normas constitucionales son anteriores a las normas tributarias sustantivas y procesales o formales comunes, de ahí surge la importancia de relación y estudio comparativo del derecho constitucional con el derecho tributario, pues las normas tributarias no son más que el desarrollo pormenorizado de las normas constitucionales.

b) Derecho administrativo

El derecho tributario es el que regula todo lo relacionado con los tributos que el Estado instituye contra los ciudadanos en el ejercicio de su poder de imperio, y que el derecho administrativo es el que regula las relaciones del Estado con los particulares, especialmente cuando decreta las leyes que contienen los tributos, las que establecen los órganos encargados de recaudar y fiscalizar los tributos, cuando norma los

²⁵ **Ibid.** Pág. 136.

procedimientos administrativos de recaudación y los medios de impugnación de las resoluciones, liquidaciones formuladas por los órganos administrativos.

c) Derecho procesal

El Código Tributario, regula los aspectos procesales para resolver las controversias que surgen entre el fisco y los contribuyentes, sin embargo todavía se tiene que acudir supletoriamente a los otros cuerpos normativos procesales como cuando se aplica, normas de derecho procesal civil y mercantil, o de la ley del Organismo Judicial.

d) Derecho penal

En el cumplimiento de los tributos, se presentan determinadas conductas que son calificadas por la ley como delitos o simples faltas, por lo que se ha hecho necesario que dentro del derecho tributario exista un conjunto de normas sancionadoras que no contienen simplemente sanciones de carácter económico inherentes a la falta de pago de la obligación, sino que tienen por objeto tutelar los bienes y valores que en el derecho tributario se consagran, por la importancia de carácter social y político que tiene la obligación tributaria, pero como tales normas sancionadoras no son parte del derecho tributario propiamente dicho, sino que constituyen parte del derecho penal, entre dichas disciplinas existe íntima relación, pues el derecho tributario necesita de la aplicación del derecho penal para el sancionamiento y cumplimiento de las penas que corresponden a personas que incurren en un ilícito tributario.

e) Derecho internacional

Como consecuencia de las relaciones comerciales que se dan entre los Estados surgió la necesidad de emitir las normas pertinentes que tratan de regular los negocios de

comercio nacional e internacional, que tratan de evitar la doble tributación, que regulan los impuestos, las formas de determinación y pago, entre otros.

f) Derecho financiero

Se ha insistido que el derecho tributario se desligó del derecho financiero y que por ser disciplinas jurídicas relativamente nuevas, todavía guardan relación muchas de sus instituciones, al extremo de crear confusión y estimarse que el derecho financiero y derecho tributario son la misma disciplina.

O sea que entre el derecho financiero y el derecho tributario, existe una íntima relación, una y otra disciplina sí bien se ha ido independizando, las dos se complementan en sus fines, y así se encuentra en el medio guatemalteco que la planificación y gasto de los tributos es una actividad de tipo económico que estudia el derecho financiero y la recaudación de los tributos, desde su punto de vista jurídico es actividad del derecho tributario.

El derecho financiero, es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado y de sus entidades públicas, es decir, ordena la obtención de ingresos y los gastos que tales entidades destinan al cumplimiento de sus fines, en tanto que el derecho tributario es la rama del derecho que expone las normas y los principios relativos a la imposición y a la recaudación de los tributos, y que analiza las relaciones jurídicas entre los entes públicos y los contribuyentes.

Disciplinas del derecho privado

a) Derecho civil

El derecho privado y específicamente el derecho civil, aporta al derecho tributario en su desenvolvimiento, instituciones como: los derechos y obligaciones de las personas individuales y colectivas, su capacidad, el parentesco, sucesión testamentaria e intestada, prelación en el pago de créditos, entre otros, instituciones que indudablemente pertenecen al campo del derecho civil, pero sin embargo tiene implicaciones y efecto de carácter fiscal.

b) Derecho mercantil

La relación que existe entre el derecho tributario y el derecho mercantil, es innegable bastando para el efecto señalar términos como: sociedad mercantil, comerciantes, actos de comercio, mercancías, títulos de crédito, sistema bancario, entidades financieras, almacenes generales de depósito, entre otros, pertenecen eminentemente a la disciplina jurídica de derecho privado, conocida como derecho mercantil, y es a dicha disciplina a la que se tiene que acudir a clarificar toda una serie de dudas y problemas que se encuentran en la aplicación de las leyes tributarias guatemaltecas.

2.5. Fuentes del derecho tributario

Por fuentes del derecho se entiende que son las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del derecho tributario, pueden estudiarse como fuentes de este derecho las siguientes: la ley, el decreto ley, el decreto delegado, el reglamento, la circular, la jurisprudencia, los tratados internacionales, y los principios generales del derecho.

a) La ley

Se entiende por ley, la regla jurídica positiva por excelencia, fuente de derechos y obligaciones, y fundamento administrativo. A diferencia del derecho consuetudinario, la ley, derecho escrito, tiene en general las siguientes cualidades que además de su fuerza irrefragable, constituyen su superioridad respecto a la precisión, la certeza, la fijeza y sobre todo la unidad. Emilio Margain Manautou, define la ley de la siguiente manera: “El principio de que ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior tiene en todos los Estados modernos un carácter casi absoluto; pues salvo el caso de facultad discrecional, en ningún otro y por ningún motivo es posible hacer excepción a este principio fundamental.”²⁶

Asimismo, establece el Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 2, lo siguiente: son fuentes de ordenamiento jurídico tributario y en orden de jerarquía 1. Las disposiciones constitucionales. 2. Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley. 3. Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.

De lo anterior, puedo indicar que es pues la ley, fuente inmediata de mayor importancia en derecho financiero, nadie puede ser obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe, y aplicado a la materia significa que sin aquella no podría existir tributos, presupuesto, empréstitos, es decir que sin ley, no habría actividad financiera.

²⁶ Manautou, Emilio Margain. **Introducción al estudio del derecho tributario mexicano**. Pág. 56.

b) El decreto ley

La Constitución Política de la República en el Artículo 16 de las disposiciones finales y transitorias, establece: Se reconoce la validez jurídica de los Decretos leyes emanados del gobierno de la República a partir del 23 de marzo de 1982, así como a todos los actos administrativos y de gobierno realizados de conformidad con la ley a partir de dicha fecha.

De lo anterior puedo indicar que, el reconocimiento de validez jurídica de los decretos leyes sólo es la declaración de existencia como legislación ordinaria, y no siendo en jerarquía superiores a la Constitución, no pueden ser atacables en la vía de la inconstitucionalidad de las leyes por desconformidad con la Constitución Política de la República, teniendo así categoría de ley ordinaria.

c) El decreto delegado

En el caso del decreto delegado, el Congreso transmite al Organismo Ejecutivo facultades legislativas y dentro de esas facultades le concede la autorización necesaria para que haga frente a determinada situación que se dé en su administración.

Así, el poder Ejecutivo puede adoptar decisiones propias o que estén originadas en otro poder. Las segundas son las llamadas delegadas o reglamentarias, por cuanto van encaminadas a garantizar o a concretar el cumplimiento de una ley de la cual dependen.

d) El reglamento

En materia tributaria, los reglamentos no pueden desarrollar leyes, únicamente, se limitan a establecer deberes formales u obligaciones tributarias accesorias, ya que no pueden

crear, modificar o desarrollar obligaciones tributarias principales, además deben subordinar a la ley, tal y como lo define José Ferreiro, “Reglamento es toda disposición jurídica de carácter general dictada por la administración con valor subordinado a la Ley.”²⁷

En cuanto a su reglamento, es o no una fuente de derecho tributario, se puede afirmar que sí lo es, pero sólo en cuanto a desarrollar obligaciones tributarias, accesorias, ya que de lo contrario se estaría contra el principio de legalidad. En la Constitución Política de la República, en el párrafo final del Artículo 239 se delimita hasta donde puede ser en el contexto el reglamento fuente de derecho tributario, la cual está regulada de la siguiente manera: son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicas inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

De conformidad con el Artículo antes citado, cabe decir que a los reglamentos se les ha reconocido validez de fuentes de obligaciones accesorias, ya que únicamente pueden normar lo relativo al cobro de los tributos y procedimientos que faciliten su recaudación. Por tanto en los reglamentos no es posible crear obligaciones tributarias principales y regular lo relativo a bases de recaudación de los tributos.

Así, los reglamentos tienen como finalidad principal el desarrollar, facilitar la aplicación de la ley, o bien reglamentar las normas contenidas en leyes, de donde se desprende, por un lado la subordinación que existe del reglamento respecto a la ley, toda vez que aquél no puede ir más allá de lo dispuesto por ésta, ni menos aún, ir en contra del texto expreso de la repetida ley.

²⁷ Ferreiro Lapatza, José Juan. **Curso de derecho financiero español**, Pág. 65.

e) Las circulares

Son actos del Poder Ejecutivo de orden interno, en las cuales los funcionarios jerárquicamente superiores explican y orientan a los inferiores, en cuando los criterios que se deben aplicar con respecto a determinada ley o reglamento. No pueden desarrollar, ampliar o modificar las leyes, ni los reglamentos. Por tanto, no son fuentes de derecho tributario, en todo caso, sólo son medios para facilitar la interpretación de las normas tributarias.

Las circulares tienen como características, las siguientes:

- a) Son actos formalmente administrativos, tienen estructura de un reglamento, pues contienen disposiciones generales, abstractas e impersonales.
- b) En materia financiera son expedidas por secretarios de Estado, subsecretarios y directores de secretarías relacionadas con dicha materia.
- c) Contienen exclusivamente explicaciones enderezadas a orientar a los funcionarios de la administración, tratándose de instructivos u opiniones de los superiores jerárquicos administrativos.
- d) Son disposiciones superiores que sólo obligan a las autoridades inferiores y que tienen el carácter de disposiciones de aplicación interna y limitada, en que se contienen instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa a sus inferiores, así como del régimen interno de sus oficinas o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, teniendo por objeto aclarar dichas disposiciones.
- e) Están regidas por el principio de reserva de la ley, deben limitarse a la ejecución de una norma contenida en la ley, no deben invocar materia reservada a la ley en sentido formal.

De las características antes mencionadas queda claro, que las circulares no pueden establecer derechos ni obligaciones a cargo de los contribuyentes.

f) La jurisprudencia

La palabra jurisprudencia posee dos acepciones distintas, en una de ellas equivale a ciencia del derecho o teoría del orden jurídico positivo, en la otra sirve para designar el conjunto de principios y doctrinas contenidas en las decisiones de los tribunales.

La ley otorga en las resoluciones de ciertas autoridades judiciales, carácter obligatorio, relativamente a otras autoridades de inferior rango. En el derecho guatemalteco, la jurisprudencia obliga no sólo a la Corte Suprema de Justicia, sino a los demás tribunales existentes. A ese respecto, nuestra Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, contenida en el Decreto-Ley 1-86, preceptúa en el Artículo 43 lo siguiente: La interpretación de las normas de la Constitución y de otras leyes contenidas en las sentencias de la Corte de Constitucionalidad, sienta doctrina legal que debe respetarse por los tribunales al haber tres fallos contestes de la misma Corte. Sin embargo, la Corte de Constitucionalidad podrá separarse de su propia jurisprudencia, razonando la innovación, la cual no es obligatoria para los otros tribunales, salvo que lleguen a emitirse tres fallos sucesivos contestes en el mismo sentido.

La disposición citada tiene aplicación, en materia tributaria, en tanto que por la carencia de un Código Tributario que determina los parámetros de los principios contenidos en la Constitución, la fuente de interpretación que queda para la interpretación de los mismos es la jurisprudencia de la Corte de Constitucionalidad.

Asimismo en cuanto a la jurisprudencia en Guatemala, se aplica la norma contenida en el párrafo tercero del Artículo 627 del Código Procesal Civil y Mercantil, el cual regula: Si se alegare infracción de doctrina legal, deben citarse, por lo menos, cinco fallos uniformes

del Tribunal de casación, que enuncien un mismo criterio, en casos similares y no interrumpidos por otro en contrario.

No obstante, no se puede desconocer que la doctrina establecida por la Corte Suprema de Justicia, aún cuando estrictamente carezca de valor de aplicación erga omnes, tiene una eficacia orientadora y en general, se respeta por todos los tribunales, cuando sea para evitar la revocación de las sentencias.

La jurisprudencia no constituye legislación nueva, sino sólo es la interpretación de la voluntad de la ley, no crea una norma nueva sino únicamente fija el contenido y alcance de una ya existente.

En el derecho administrativo la jurisprudencia no es fuente, ya que no hay jurisprudencia administrativa, sino el precedente administrativo, ya que puede resolverse un caso en base a una resolución emitida en otro caso y por un funcionario diferente.

g) Los tratados internacionales

El Congreso de la República, ratifica los tratados y convenios mediante Decreto. Este Decreto constituye una ley ordinaria y como tal jerárquicamente, inferior a la Constitución. Si alguna disposición del Decreto fuera discutida por los tribunales, al resolver el juez aplica el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado, como lo indica el Artículo 204 de la Constitución Política de la República, al regular que: Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligadamente el principio de que la Constitución prevalece sobre cualquier ley o tratado.

Los tratados en materia financiera, tienen como contenido la relativa a la doble tributación, pueden considerarse dentro de la categoría de los que se han celebrado para la creación de organismos financieros internacionales.

En la mayor parte de los Estados, los tratados internacionales celebrados por el Organismo Ejecutivo, se convierten en ley interna, al ser aprobados o ratificados por el Organismo Legislativo. En virtud de lo anterior, si constituyen fuente de derecho tributario, cuando son ratificados por el Organismo Legislativo, ya que a partir de ese momento pasan a ser leyes internas del país.

Finalmente se puede definir que la convención internacional, es un acuerdo entre dos o más Estados para resolver y regular la ejecución y desarrollo de sus relaciones sobre materias de interés recíproco; como los convenios o convenciones postales monetarios, financieros o comerciales. En definitiva, un tratado cuya finalidad no es estrictamente política no requiere mayor solemnidad.

h) La costumbre

La costumbre sólo es jurídicamente obligatoria cuando la ley le otorga tal carácter. No es por ende, fuente inmediata sino mediata o supletoria del orden positivo. Raúl Chicas Hernández, define a la costumbre de la siguiente manera: “La observancia constante y uniforme de una regla de la conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social, con la convicción de que responde a una necesidad jurídica.”²⁸

La costumbre, no es fuente de derecho en el campo tributario, pero sí constituye un instrumento valioso de interpretación de las normas fiscales, cuando se reiteran los criterios de los funcionarios y de los particulares sobre la inteligencia y el sentido que deban desprenderse lógicamente de aquéllas.

²⁸ Chicas Hernández, Jaime Antonio. **Ob.Cit;** Pág. 52.

i) Los principios generales del derecho

A éstos se les ha negado su carácter de fuente creadora de tributos y obligaciones tributarias, pero se les ha reconocido su importancia en el campo de la interpretación de leyes.

La ley escrita no puede abarcar todas las posibilidades o eventos que en la vida se presentan. De ahí que, en la aplicación de las normas jurídicas a casos concretos, advierten lagunas legales que dejan al juzgador en la necesidad de acudir a otras fuentes para resolver el litigio sometido a su jurisdicción, ya que no cabe abstenerse de pronunciar un fallo a pretexto del silencio de la ley. A falta de un precepto expresamente aplicable, habrá de valerse de la analogía y a falta de éste, serán aplicables los principios generales de derecho. El Código Tributario Decreto número 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 5 regula: Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, ni infracciones o sanciones tributarias.

Las normas de derecho público donde interviene directamente el Estado, se denomina derecho tributario y es considerado el conjunto de normas, instituciones y principios que tienen por objeto de estudio el tributo y los efectos jurídicos de éste. Dicha rama del derecho, es reciente, ya que anteriormente dicha disciplina jurídica se le denominó derecho financiero y el objeto de estudio eran las finanzas del Estado, sin embargo, hace muchos años dicha disciplina jurídica se comenzó a impartir en las aulas universitarias con la denominación de Hacienda Pública, que a través de los años se fue transformando hasta constituir en una disciplina jurídica autónoma concerniente al tributo.

CAPÍTULO III

3. Los tributos

3.1. Origen

El verdadero origen de los impuestos y contribuciones públicas es tan antiguo como la sociedad misma. En efecto, siempre que han existido comunidades autónomas que han creado métodos para lograr que sus miembros presten la debida contribución material a la satisfacción de las necesidades comunes.

La mayoría de los autores coinciden al afirmar que, las estructuras jurídicas en que descansan los impuestos fueron establecidas en Roma, considerada como la cuna del derecho en general, y en la biblia aparecen menciones claras de su existencia, variedad y obligatoriedad.

En el imperio romano, la reforma del emperador dioclesiano a finales del siglo III, formalizó la venta de plazas al mejor postor; el mecanismo era sencillo, el gobierno requería una cantidad determinada de dinero para cubrir su presupuesto Así pues, vendía mediante un pago adelantado una jurisdicción territorial a un individuo o sindicato de individuos que se encargaría de cobrar los impuestos en ese territorio. El comprador asumía los riesgos, pero a cambio podía quedarse con los excedentes cobrados. Dicha costumbre se llevó a cabo durante varios siglos extendiéndose a diferentes lugares, como fue el caso de Francia durante la Revolución Francesa.

El padre de la química moderna Antoine Lavoisier, se casó con la hija de uno de los jefes ejecutivos de la empresa privada que recaudaba los impuestos para el gobierno de Luis XVI. Cuando llegó la Revolución Francesa, la concesionaria de los impuestos constituyó uno de sus principales objetivos, en donde Lavoisier perdió su brillante cabeza en la guillotina, por dedicarse a tan riesgoso negocio.

Bizancio, ciudad de la antigüedad, fundada hacia el año 660 a. de c. como una colonia griega, se hallaba en la zona europea del Bósforo y ocupaba parte del emplazamiento de la moderna Estambul.

Durante el reinado de Alejandro Magno, Bizancio se vio obligado a reconocer la soberanía de Macedonia; sin embargo recuperó su independencia bajo sus sucesores. La ciudad fue posteriormente atacada por los escitas y en el año de 279 antes de Cristo por los celtas, quienes tras invadir la vecina Tracia, impusieron tributo a la ciudad. Para asegurarse fondos, los bizantinos exigieron un impuesto sobre los barcos que pasaban por el Bósforo, lo cual llevó a la guerra contra Rodas.

En Roma, se hizo famosa la función de los publicanos, personajes con quienes el gobierno celebraba contratos para que en su nombre, cobraran los impuestos.

Constituye el ejemplo histórico, más considerable de un estado que pone en modo permanente a cargo de las poblaciones sometidas el peso de sus gastos, con el fin de no gravar a sus ciudadanos o de reducir en todo lo posible sus deberes fiscales.

Los últimos césares comprendieron, demasiado tarde sin duda, que esa política tributaria, unida al despilfarro de los gastos, llevaba al imperio a la ruina e intentaron remediarlo con reformas fiscales, como la Caracalla y el Dioclesiano, inspiradas en principios impositivos de signo diferente a los que habían imperado desde los primeros tiempos de la república. Pero estas reformas se cometieron en vísperas de un cambio político fundamental: cuando Roma iba a convertirse de pueblo conquistador, a estado vencido.

En Las Sagradas Escrituras, al respecto de los tributos se indica lo siguiente:

En el Evangelio de San Mateo, en el Capítulo. 22 Versículo 21, Jesucristo replicó a sus apóstoles en relación con el impuesto debido al emperador romano Julio César lo siguiente: "Por lo tanto, dad al César lo que es del César y a Dios lo que a Dios."²⁹

Asimismo, en el libro de los Romanos, en el Capítulo XIII, Versículo. 7 San Pablo expresa: "Pagad pues, a todos lo que se les debe, al que se debe tributo, el tributo, al que impuesto, el impuesto, al que temor, temor, al que honra, honra."³⁰

En cuanto a su evolución históricamente los impuestos han pasado por cuatro grandes etapas de utilización, mismas que se describen a continuación:

- a) Como recurso esporádico de guerra.
- b) Como adición temporal a los ingresos regulares del Estado
- c) Como fuente permanente de entradas para el Estado.
- d) Como la más importante fuente de ingresos para el sistema fiscal.

3.2. Concepto

Los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la ley vincula el deber de contribuir. Su fin primordial es el de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos.

Carlos Giuliani, define a los tributos de la siguiente manera: "Una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho."³¹

²⁹ Torres Amat, Felix. **La sagrada biblia**. Pág. 1133.

³⁰ **Ibid**. Pág. 1278.

³¹ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 257

Por su parte el autor Fernando Sainz, define al tributo como: “Obligación de realizar una prestación pecuniaria en favor de un ente público para subvenir las necesidades de éste, que la ley hace nacer directamente por la realización de ciertos hechos que la misma establece.”³²

El autor Héctor Villegas define a los tributos como: “Prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio sobre la base de la capacidad contributiva, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demanda el cumplimiento de sus fines.”³³

Para la autora de la presente investigación, luego de haber analizado diversos conceptos y definiciones de tributo estimo necesario incluir una definición de carácter personal, misma que se indica a continuación: Aportaciones comúnmente en dinero que todo contribuyente está obligado a entregar al fisco con la finalidad de que éste cumpla las satisfacciones sociales que le han sido conferidas en la Constitución Política de la República y cuyo cumplimiento origina la obligación tributaria.

Además, el Código Tributario, Decreto número 6-91, del Congreso de la República, en su Artículo 9 define los tributos de la siguiente manera: Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines.

³² Sainz Bufanda, Fernando. **Lecciones de derecho financiero**. Pág. 147

³³ Villegas, Héctor **Ob.Cit**; Pág. 73.

3.3. Clasificación

a) El impuesto

En un sentido general, concurre a la consecución de los fines políticos, económicos y sociales del Estado en cuanto procura los medios necesarios para posibilitar su actividad. Es pues la actividad financiera el instrumento administrativo del Estado, que sirve para facilitar el uso de los servicios administrativos y por que la concesión de determinados derechos se subordinan al pago de tributos al Estado, así, por medio del impuesto se puede prestar ilimitadamente a la colectividad determinados servicios públicos, pero además, se puede prestar para la consecución de fines políticos, económicos, éticos y sociales.

El autor Héctor Villegas, define el impuesto de la siguiente manera: "Impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en situaciones consideradas por la ley como hechos impositivos, siendo estos hechos impositivos ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado."³⁴

Puedo indicar que el impuesto, es la obligación pecuniaria, que deben cumplir los contribuyentes sujetos a una disposición legal, por un hecho económico realizado sin que medie una contraprestación recíproca por parte del Estado perfectamente identificado con la partida tributaria obligada.

El Código Tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República en su Artículo 11 regula: Impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.

³⁴ **Ibid.** pág. 78.

b) Arbitrios

El Código Tributario, citado anteriormente, regula en su Artículo 12, al arbitrio de la siguiente manera: Arbitrio. Es el impuesto decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.

El autor, Manuel Ossorio, define los arbitrios de la siguiente manera: “Derechos o imposiciones con que se arbitran fondos para gastos públicos, por lo general municipales.”³⁵

Puedo indicar que los arbitrios, son los pagos que se efectúan por una contraprestación efectiva de un servicio público. Para este caso específico se puede indicar la limpieza y el mantenimiento de parques.

c) Contribuciones especiales

La contribución se paga por obras que el Estado construye en ventaja sobre todo, de la colectividad y que no puede impedirse que redunde también en beneficio de algunas personas privadas. El ente público construye caminos, plazas, entre otros, en interés de la colectividad. Esta es al menos su intención y no la de favorecer a ciertos propietarios de bienes inmuebles. El beneficio prestado a los individuos privados es una consecuencia importante, pero no la finalidad de la obra.

El autor Carlos Giuliani Fonrouge, define las contribuciones especiales como: “Prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales, derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.”³⁶

³⁵ Ossorio, Manuel, **Ob.Cit**; Pág. 97.

³⁶ Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho financiero**. Pág. 26.

El Código Tributario antes citado, en el primer párrafo de su Artículo 13 regula: Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

d) Contribuciones por mejoras

La contribución por mejoras es una prestación por la cual el contribuyente paga determinada cantidad de dinero, a cambio de la cual experimenta un beneficio de plusvalía en su propiedad, pero ello es como consecuencia de una obra pública cuya propiedad es del ente público.

El Código Tributario, citado, regula en el segundo párrafo de su Artículo 13: Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Es una característica de la contribución de mejoras, que los contribuyentes sean las personas que por ser propietarios o poseedores de bienes inmuebles ubicados en las inmediaciones de la obra pública, obtienen un beneficio económico consistente en el incremento del valor de sus bienes, obteniendo una ventaja que el resto de los habitantes de la comunidad no perciben. Este es el principio de beneficio que constituye uno de los criterios de reparto de las cargas públicas, consistente en hacer pagar a aquellos que no reciben un servicio individualizado hacia ellos, pero que se benefician indirectamente por un servicio de carácter general.

3.4. Principios constitucionales

a) Principio de legalidad

La Constitución Política de la República, en su Artículo 239 contempla el principio de legalidad en los siguientes términos: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y la justicia tributaria, así como determinar las bases de su recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas *ipso jure* las disposiciones jerárquicas inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Asimismo el Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República en su Artículo 101 regula acerca del principio de legalidad lo siguiente: La obtención y captación de recursos para el fortalecimiento económico y desarrollo del municipio y para poder realzar las obras y prestar los servicios que se necesitan, debe ajustarse al principio de legalidad que fundamentalmente descansa en la equidad y justicia tributaria. Es prohibida la percepción de ingresos que no estén autorizados. Cualquier cobro que se haga en este criterio, debe ser devuelto al contribuyente, previa solicitud al Concejo Municipal el que antes de autorizar la devolución comprobará el extremo del cobro indebido.

Se puede concluir que también las tasas deben sujetarse al principio de legalidad. Asimismo, se les exige a los legisladores que dichos tributos sean decretados de conformidad con las necesidades del Estado, en el caso de los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales, de conformidad con las necesidades de las municipalidades y las posibilidades del vecindario en el caso de las tasas por lo que éstos, son límites materiales que el legislador debe tener presente, además, del principio formal de legalidad, al momento de la elaboración de las leyes tributarias.

b) Principio de justicia tributaria

La Constitución Política de la República, regula los principios de justicia, equidad y capacidad de pago en su Artículo 243, el cual estipula: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíbe los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al Fisco.

c) Principio de justicia, equidad y capacidad de pago

El Artículo 243 de la Constitución Política de la República, en su parte conducente preceptúa: El sistema tributario debe ser justo y equitativo.

El término sistema tributario señala que en Guatemala, no es cada una de las leyes tributarias consideradas por separado la que debe cumplir con la equidad y la justicia, sino el conjunto de todas ellas consideradas en un sistema, el cual debe ser justo y equitativo, dichos valores han sido mencionados en el Principio de Legalidad, tanto el Artículo 239 como el Artículo 243, ambos son poco interpretativos, ya que sí no se tiene

en parámetros concretos para la interpretación de los mismos, estos se quedan como leyes en blanco, es decir que no llegarán realmente a aplicarse o quedaran sujetos a interpretaciones subjetivas y arbitrarias, tanto por parte de los contribuyentes, del fisco, de los tribunales y de la Corte de Constitucionalidad.

No obstante, exponer las deficiencias que provoca el hecho de no tener parámetros objetivos para determinar lo que debe entenderse por capacidad de pago, es importante hacer notar que el solo hecho de que éste se encuentre plasmado en la Constitución exige que cada una de las leyes que integran el sistema tributario de Guatemala, sea estructurada con base a la capacidad de pago lo cual trae como consecuencia que, en ningún caso pueda decretarse una ley que tenga como objeto imponible un hecho que no sea un índice directo o indirecto de riqueza.

Además ello exige que los tributos sean en su mayoría directos y personales; y que predominen las tarifas progresivas, a efecto de que se cumpla el principio de capacidad de pago en cada una de las leyes tributarias. Asimismo, en aquellos casos en que no es posible personalizar el tributo y establecer tarifas progresivas, el legislador al decretarlo debe tenerlo presente, para lograr que el tributo se ajuste a la capacidad de pago.

También, la disposición antes citada obliga a todas las leyes tributarias, referidas a impuestos, arbitrios, tasas o contribuciones especiales se sujeten a la capacidad contributiva de los contribuyentes; debido a que la Constitución Política de la República, no limita la aplicación de este principio únicamente a los impuestos. Es importante, comentar de la aplicación de éste principio, en cuanto a las tasas y las contribuciones especiales, retorna difícil, en cuanto a la forma de aplicarlo, en virtud de que se trata de contraprestaciones realizadas por parte el Estado, las cuales tienen un costo, en el primer supuesto individualizado, por lo que el hecho de exonerar supondría que ciertas personas gozan del servicio sin pago alguno, el cual lógicamente tendría que ser compensado con las personas que pagan el servicio.

d) Principio de no confiscación y principio de prohibición de doble o múltiple tributación

La Constitución Política de la República en el Artículo 243 párrafo segundo establece: Se prohíbe los impuestos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

El Artículo constitucional, señala que debe entenderse que la Constitución nos da parámetros suficientes para determinar cuando un tributo encuadra dentro de ese supuesto, por lo que es factible determinar cuando una ley u otra disposición de carácter general atenta contra dicho principio constitucional.

El párrafo final del Artículo 243 de la Constitución Política de la República establece: Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al Fisco.

Del párrafo anterior se deja abierta la posibilidad al fisco, para mantener doble o múltiple tributación, ya que no se le fija un término prudencial para que se elimine solamente, se preceptúa que se hará progresivamente, y por otro lado, también indica que esa eliminación se hará sin dañar al fisco, lo cual hace sumamente difícil suprimir las doble o múltiples tributaciones, por lo que deja siempre la justificación por parte de la Corte de Constitucionalidad para no declarar inconstitucionales aquellos tributos que atenten contra la doble o múltiple tributación. No obstante este obstáculo en cuanto a la eliminación total de la doble o múltiple tributación, si es de gran beneficio para los contribuyentes el saber que de la fecha en que la Constitución Política de la República entró en vigor es decir, el 14 de enero de 1986, en adelante, ya no es posible que se establezcan tributos que caigan dentro del supuesto de la doble o múltiple tributación.

e) Principio de igualdad

El Artículo 4 de la Constitución Política de la República establece: Libertad e igualdad: En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil, tiene iguales oportunidades y responsabilidades.

El Artículo, contiene la garantía de igualdad en virtud de la cual, las leyes no deben hacer discriminación alguna, lo cual se aplica perfectamente en materia tributaria.

3.5. Regulación legal

Como ley general, el Código Tributario cumple con establecer el concepto de la obligación tributaria que rige y que no existía en nuestra legislación hasta el año 1991. Con toda claridad y acorde con la técnica jurídica moderna, remite su concreción a lo que respecto del presupuesto del hecho generador y su realización, determina la ley específica de cada tributo. A continuación enumeramos el hecho imponible o generador en las más importantes leyes:

1. Ley del Impuesto Sobre la Renta Decreto número. 26-92 del Congreso de la República, Artículo 1. (reformado por el Artículo 1 del Decreto No.61-94 del Congreso de la República.
2. Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número. 27-92, del Congreso de la República, Artículos 1, 3,4.
3. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de papel Especial para Protocolos, Decreto número. 37-92 del Congreso de la República, Artículos 1,2,3.
4. Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número. 15-98 del Congreso de la República, Artículos 1 y 3.

5. Ley del Impuesto sobre Circulación de Vehículos Terrestres, Marítimos y Aéreos, Decreto número 70-94 del Congreso de la República, Artículos 1 y 2.

A través de la historia los tributos, siempre han sido una obligación para los habitantes de un Estado en proporción a la riqueza o bienes de las personas. Para el caso de Guatemala, rige el principio de legalidad que establece la Constitución Política de la República que es una atribución del Congreso de la República decretar leyes y para el efecto es necesario indicar que para el cobro de un tributo es requisito indispensable que el Congreso de la República haya emitido una ley con carácter de generalidad y obligatoriedad a efecto pueda ser cumplida por los habitantes.

CAPÍTULO IV

4. Relación jurídico tributario

4.1. Concepto

La realización de diversos supuestos establecidos en las leyes, dan origen al nacimiento de relaciones jurídicas teniendo como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias de dar, de hacer, de no hacer, y de tolerar. Estas relaciones jurídicas representan un vínculo jurídico entre dos personas, una acreedora asume el derecho a exigir la prestación (el fisco o la administración tributaria), y otra, el deudor teniendo la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar (el contribuyente), y se les denominan en una forma amplia, relaciones jurídicas tributarias.

Entre las diversas relaciones jurídicas existentes, la relación jurídico tributaria, se manifiesta con personalidad claramente diferenciada, pues, ésta tiene lugar como consecuencia del fenómeno tributario y se concreta en la obligación del ciudadano de contribuir en forma pecuniaria a los gastos públicos y en el derecho del ente público a exigir dicha prestación comúnmente en dinero.

Fenech, citado por Raúl Antonio Chicas Hernández, define la relación jurídico tributaria como: “Un vínculo jurídico, regulado por normas tributarias, nacido en virtud de acto de imposición legítimo dictado por funcionario competente, por el que se liga la administración fiscal con uno de sus administradores.”³⁷

³⁷ Chicas Hernández, **Ob. Cit**; Pág. 107.

Héctor Villegas la define como: “El vínculo jurídico, obligacional que se entable entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación.”³⁸

De lo anterior se puede indicar, que la relación jurídico tributario consiste en la obligación del contribuyente una vez inscrito al pago del tributo considerándose que existe un vínculo de carácter jurídico y personal entre el contribuyente que es la persona obligada al pago del tributo y el fisco, obligado a percibir los tributos de conformidad con las disposiciones legales tributarias de Guatemala.

4.2. Naturaleza jurídica

En la doctrina se discute cual es el real contenido de la relación jurídico tributaria, planteando el problema de que si la misma es de carácter simple o de carácter complejo, de lo cual han surgido las dos siguientes:

4.2.1. Tesis que la relación jurídica- tributaria es de carácter complejo

Giànnini es el más fuerte expositor de esta tesis, afirma que tiene un contenido complejo, pues que de ella se derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de la autoridad financiera, a los cuales corresponden obligaciones positivas y negativas, y con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación de contribuyente a pagar la cantidad a la que está obligado; o sea que de ella deriva de un lado poderes y derechos, así como obligaciones del fisco y por el otro, derechos y deberes a favor de los contribuyentes, como el caso de pagar el importe impuesto.

³⁸ Villegas, Héctor. **Ob. Cit**; Pág. 114.

Por su parte el tratadista Alejandro Ramírez Cardona en su obra titulada derecho tributario sustancial y procedimental expone que “en la relación jurídica y tributaria, ambas partes tienen obligación de cumplir y como consecuencia de ello también derechos”.³⁹ Así tenemos que el contribuyente tiene como obligación de dar, hacer, cancelar oportunamente el impuesto, a si como las sanciones impuestas por su incumplimiento, presentar declaraciones, rendir informes, etc., como ejemplos de obligaciones de no hacer o de soportar o tolerar, tiene obligación de no entorpecer las investigaciones tributarias, permite las obligaciones oculares a sus oficinas o libros de contabilidad, no impedir el acceso a los libros, documentos o archivos o al sistema informativo del contribuyente. No hacer sus registros contables o rehacerlos fuera del plazo establecido (dos meses), etc. El fisco tiene como obligación de dar o hacer, devolver los excedentes pagados o retenciones excesivas o el pago indebido, liquidar el impuesto, investigar y comprobar la capacidad contributiva y la verificación de los hechos imposibles, atender las peticiones de los contribuyentes, recaudar el importe de los tributos. El fisco tiene como obligación de no hacer, no violar los derechos constitucionales del contribuyente con ocasión de la administración fiscal o de cumplimiento de sus deberes, ni la reserva de las declaraciones, no puede violar el derecho de confidencialidad constitucional.

En el Código Tributario encontramos obligaciones para ambas partes (el Estado o fisco y los particulares o contribuyentes), como por ejemplo en el Artículo 101 “A” (Confidencialidad), está la obligación de los funcionarios o empleados de la Administración Tributaria, sólo pueden revelar dichas informaciones a sus superiores jerárquicos a requerimiento de los tribunales de justicia, siempre que ambos casos se trate de problemas vinculados con la administración, fiscalización y percepción de tributos; en el Artículo 107 está la determinación de oficio de la obligación tributaria, en los casos contribuyentes o responsables omitan la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria; el Artículo 112 “A” numeral 4. Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción,

³⁹ Ramírez Cardona, Alejandro. **Derecho tributario sustancial y procedimental**. Pág. 59

pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzca respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses, contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse; el Artículo 119 establece la obligación de los contribuyentes o responsables de informar por escrito a la Administración Tributaria del cambio de su domicilio fiscal; en el Artículo 120 se regula la obligación de inscribirse como contribuyentes o responsables en la Administración Tributaria, e indica antes de iniciar actividades afectas y la modificación de la inscripción dentro del plazo de treinta días de ocurrida; en las distintas leyes tributarias se establecen obligaciones para ambas partes de la Relación Jurídico Tributaria.

Se considera la relación antes indicada, porque existen disposiciones legales que ante el incumplimiento pueden ejercerse la obligatoriedad a través de un órgano jurisdiccional y ello representa agotar inicialmente la fase administrativa en materia tributaria y después acudir a sede judicial para obtener una sentencia que de una u otra manera también implica repercusiones no solo jurídicas sino también en los tributos.

4.2.2. Tesis que la relación jurídica tributaria es de carácter simple

Su defensor principal es Dino Jarach, quien no acepta la anterior complejidad, pues trata de una simple relación, obligación al lado de la cual existe otras relaciones completamente distintas, como serían las formales (obligaciones de hacer, no hacer, y de tolerar) y que ni siquiera existe una identidad de sujetos, porque la relación que tiene como objeto la presentación del tributo, tiene siempre como sujeto, por un lado, el sujeto activo, titular del crédito y por el otro, los contribuyentes o responsables que están obligados al pago de la presentación. Pero los que deben soportar verificación, inspecciones, que están obligados a informar o llevar determinados libros, no son forzosamente los contribuyentes que tienen que pagar el tributo, en muchos casos deben presentar declaraciones sin ser contribuyentes.

De lo anterior puedo concluir que es simple, porque ya está en la ley, es decir, existe la obligatoriedad de su cumplimiento para todo contribuyente que esté legalmente inscrito ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.3. Elementos

Estos elementos constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría tener existencia la relación jurídico tributaria, y son los siguientes:

Elemento personal

a) Sujeto activo

Es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo; y será el mismo en todos los tributos, siendo la ley la que confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollando en la ley propia de cada tributo, y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley. Entiéndase por sujeto activo, cualquier institución del Estado sea descentralizada, autónoma o semiautónoma, o centralizada; en general, cualquier ente público que esté facultado por la ley para cobrar tributos.

b) Sujeto pasivo

En términos generales, es la persona que por estar sometida al poder tributario, resulta obligada por la ley a satisfacer el tributo, y comúnmente se le denomina contribuyente.

El sujeto pasivo se ha subdividido, según sea su situación en la relación jurídico tributaria y pueden ser los siguientes:

b.1. Contribuyente

Es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la ley obliga a pagar el tributo por sí mismo, en virtud de ser el que está cumpliendo con la condición puesta en la ley tributaria.

b.2. Responsables solidarios

Esta figura se da cuando a la par del contribuyente se ubica una tercera persona, que es ajena al hecho generador que contiene la ley tributaria, y que sin embargo tienen también la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria; tienen tal carácter las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes las que participen, por sus funciones públicas o por su oficio o profesión en la formalización de actos u operaciones considerados como hechos imponible, y todos aquellos designados como agentes de retención o de recaudación.

b.3. Substituto

Es aquél ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario (contribuyente), desplazando a éste último de la relación jurídico tributaria, y como consecuencia el sustituto es el que paga el tributo en lugar del contribuyente; distintas doctrinas le han denominado también sujeto pagador, y generalmente lo encontramos en la existencia de los impuestos directos.

Hecho generador, o hecho imponible o causa

Se define como el presupuesto legal hipotético y condicionante cuya configuración fáctica en determinado lugar y tiempo con respecto a una persona, da lugar a que el Estado pretenda un tributo.

Todo hecho generador debe contener en forma indispensable los siguientes elementos:

- a) La descripción objetiva de un hecho o situación.
- b) Los datos necesarios para individualizar a la persona que debe realizar el hecho o encuadrarse en la situación en que objetivamente fueron descritos.
- c) El momento en que deben configurarse o tenerse por configurada la realización del hecho imponible.
- d) El lugar donde debe acaecer o tenerse por acaecida la realización del hecho imponible.

Un hecho generador, por ejemplo, siendo una hipótesis legal condicionante, describir hechos y situaciones ajenos a toda actividad o gasto estatal o incluir una vinculación entre el destinatario del tributo y una actividad administrativa o jurisdiccional o incluir un beneficio derivado de una actividad o gasto del Estado.

Todo hecho generador debe estar contenido en una norma jurídica, en las leyes tributarias, sobre la base del principio de legalidad que rige a los tributos. Es pues el hecho generador: el presupuesto substancial determinado por el legislador para dar nacimiento a la obligación impositiva.

Elemento finalista u objeto impositivo

Los tributos persiguen una finalidad de carácter económico. Todo tributo lleva implícito en la ley que lo crea el objeto que persigue gravar, y persigue la finalidad que éste se pague, pues es la pretensión a que tiene derecho el sujeto activo. El objeto de los tributos puede ser: La Renta, El Patrimonio, El Capital y Los Actos Formales.

Elemento cuantitativo, base o cuota

Es llamado también base o cuota. Es el elemento que se puede expresar en dinero y está en vinculación con el objeto impositivo, pues dependiendo del valor que se le dé al objeto impositivo así será el monto del elemento cuantitativo.

Elemento impositivo o base impositiva

Es el porcentaje que el contribuyente debe pagar al sujeto activo y el parámetro que se utiliza para determinar el monto de la obligación tributaria, generalmente se determina por un tanto por ciento.

Con el mismo ejemplo del impuesto territorial para determinar cuanto debe pagar el propietario de un inmueble, deberá aplicarse la base impositiva al elemento cuantitativo, siendo el primero la tabla que la ley establece.

Elemento temporal

Este elemento es el que indica el exacto momento en que se configura o el legislador estima que debe tenerse configurado, la descripción del comportamiento objetivo contenido en el hecho imponible.

Es preciso que el legislador deje contenido en la ley tributaria el exacto momento en que se cumple el hecho generador, debiéndose señalar en una forma específica, concreta y exacta la unidad de tiempo cuando el contribuyente debe cumplir con lo que la ley le señala como su obligación tributaria. Es necesaria la existencia de este elemento, pues al fijarse un preciso momento en que se debe cumplir con la ley, será a partir de éste cuando se parta para dirigir asuntos de prescripción, de retroactividad tributaria, intereses moratorios y multas entre otros.

4.4. Formas de determinación

El profesor Giuliani Fonrouge define la determinación como: “El acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria.”⁴⁰

Héctor B. Villegas la define como: El acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso en particular, si existe una deuda tributaria, en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cual es el importe de la deuda.

El acto encaminado a establecer una deuda tributaria puede emanar del obligado, de la administración o de ambos, este acto encaminado a determinar cuál es el importe de la deuda es llamado liquidación. De lo anterior se tiene que las determinaciones pueden efectuarse por el sujeto pasivo (contribuyente o responsable), por el sujeto activo o sea por la Administración Tributaria y por ambos o sea lo que se llama determinación mixta.

El Artículo 103 del Código Tributario estipula que: 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

⁴⁰ Giuliani Fonrouge, **Ob. Cit**; Pág. 59.

de la obligación tributaria, calculan la base imponible, y su cuantía, o bien declara la existencia, exención o inexigibilidad de la misma.

Se pueden señalar varias formas o clases de determinación, unas según el sujeto que la realice y otras según la base conforme a la cual se efectúe.

Según el sujeto que la realice

Existen tres modos o formas diferentes de determinación de la obligación tributaria, que son la hecha por el sujeto pasivo, la hecha por la Administración Tributaria o sea por el sujeto activo y la determinación mixta, o sea que intervienen ambos sujetos de la relación jurídico tributaria.

a) Determinación por el sujeto pasivo

Es la que hace el sujeto pasivo (contribuyente o responsable), según lo determina la ley, cumpliendo con el mandato de ésta, sin intervención de la autoridad administrativa. A esta determinación también se le llama Autodeterminación. El sujeto pasivo reconoce la existencia del hecho generador que da lugar a la obligación fiscal, la cual determina y liquida aplicándolos en la ley, con las cuales obtendrá el monto de la obligación a su cargo e independientemente la ley faculta a la autoridad fiscal para revisar los elementos declarados por el sujeto pasivo, como el monto del ingreso declarado, la aplicación de las bases imponibles y demás elementos declarados por el sujeto pasivo.

El Artículo 105 del Código Tributario, regula la determinación por el sujeto pasivo y estipula: Determinación por el contribuyente o responsable. La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso, en las condiciones que establezca la ley.

b) Determinación por el sujeto activo

Es la que realiza la administración tributaria, también se le denomina determinación de oficio. La efectúa la administración tributaria, ya sea por estar ordenada en la ley o porque el sujeto pasivo no presentó su declaración o información. Esta determinación se realiza con o sin la colaboración del sujeto pasivo, parte de la doctrina la denomina determinación de oficio. Ejemplo de ésta determinación se tiene en el impuesto único sobre inmuebles, en el cual la determinación la hace únicamente el sujeto activo.

El Artículo 107 del Código Tributario regula esta clase de determinación e indica: Determinación de oficio. En los casos que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar.

El Código Tributario del Artículo 145 al Artículo 150 regula la determinación de oficio y el procedimiento especial para efectuar dicha determinación.

c) Determinación mixta

Este tipo de determinación es la que efectúa la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo. El sujeto pasivo aporta los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal. Ejemplos: de esta clase de determinación es el Impuesto de Herencias Legados y Donaciones. El Código Tributario se refiere a esta clase de determinación, únicamente en el Artículo 103.

Según la base

La determinación según la base conforme a la cual se efectúa, puede ser de dos clases sobre la base cierta y sobre base presunta.

a) Determinación sobre base cierta

Es la que realiza el propio sujeto pasivo o la administración tributaria con completo conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a sus características y elementos y además en cuanto a su magnitud económica.

Aquí se conoce con certeza el hecho y valores imponibles, no importando que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo que los haya obtenido mediante otros medios de información. Los casos más frecuentes de determinación de oficio sobre la base cierta, son aquellos en los cuales las declaraciones juradas las presenta el sujeto pasivo, siendo impugnadas por errores en los cálculos numéricos o en la aplicación de la ley, pero los datos aportados son correctos.

Puede también operarse esta determinación cuando, si bien existe inexactitud u omisión de datos, la administración los conoce con certeza por otra vía.

El Artículo 108 del Código Tributario, regula la determinación de oficio sobre base cierta, la que se da en los casos en que el contribuyente o responsables, no cumple con la presentación de las declaraciones o no proporciona la información requerida, 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.

Esta clase de determinación no presenta ningún problema en virtud de que la autoridad fiscal procede con pleno conocimiento y comprobación de los hechos y se practica generalmente en la determinación de tipo mixto.

b) Determinación sobre base presunta

Este procedimiento se da cuando no es posible para la autoridad tributaria hacer la determinación sobre base cierta, porque el contribuyente o responsable, no declara o porque no proporcione datos, documentos y libros que los apoyan y entonces se presenta la necesidad de que la autoridad haga una determinación con base a presunciones o indicios como por ejemplo: capital invertido, monto de compras y ventas, existencia de mercaderías, rendimientos normales de negocios similares, gastos generales, salarios pagados, alquileres, nivel de vida del contribuyente, fluctuaciones patrimoniales, etc.

Esta clase de determinación deberá ser la última alternativa que deba de utilizar la Administración Tributaria por su carácter subjetivo.

El Artículo 109 del Código Tributario, regula la determinación de oficio sobre base presunta, la cual se da en los casos en que los contribuyentes o responsables se nieguen a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables.

Para tal objeto podrá tomar como indicios los promedios de periodos anteriores declarados por el mismo contribuyente y que se relacionen con el impuesto que corresponde, así como la información pertinente que obtenga de terceros relacionados con su actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso. Contra este tipo de determinación, se admite prueba en contrario y procederá los recursos previstos en el Código Tributario (Revocatoria, Reposición, Ocurso y El Recurso Contencioso Administrativo).

Cada ley tributaria establece su propia forma de determinación del tributo, por lo que para efectuar la determinación hay que ver el impuesto de que se trate y cuando se trate de la determinación de oficio, hay que ver el procedimiento especial de determinación de la obligación Tributaria por la Administración que regula el Código Tributario del Artículo 145 al Artículo 150.

4.5. Regulación legal

Todas las instituciones tributarias, expuestas anteriormente, se encuentran reguladas en el Código Tributario, la Constitución Política de la República y otras leyes de carácter tributario.

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

El Código Tributario contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República regula en el Artículo 17 lo relativo al sujeto activo y para el efecto establece lo siguiente: Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.

Por su parte el Artículo 18 del mismo cuerpo legal, antes citado regula: Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.

Asimismo, el Artículo 21 del Código Tributario, establece el concepto de contribuyente de la siguiente manera: Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de la capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la relación tributaria.

El Decreto número 27-92 del Congreso de la República que contiene la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en el Artículo 2 inciso 6, define por Contribuyente: Toda persona individual o jurídica, incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho, y demás entes aún cuando no tengan personalidad jurídica que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con ésta ley.

De conformidad con el Artículo 47 del Decreto número 27-92 que regula la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece el concepto de Pequeños Contribuyentes: Los contribuyentes que sean personas individuales cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, no exceda de sesenta mil quetzales (Q.60, 000.00), podrán acogerse al régimen de tributación simplificada para los pequeños contribuyentes.

El Decreto número 26-92, del Congreso de la República, el cual contiene la Ley del Impuesto Sobre la Renta también regula lo referente al contribuyente en el Artículo 3 de la siguiente manera: Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo.

El Código Tributario contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República regula con relación al contribuyente, los Artículos del 21 al 28 estableciendo la clasificación legal del contribuyente de la siguiente manera:

Artículo 21: Obligado por deuda propia. Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria.

Artículo 22: Situaciones especiales. Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica:

Situaciones	responsables
1. Fideicomisos	El Fiduciario
2. Contrato de Participación	El gestor, ya sea éste una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma.
3. Copropiedad	Los Copropietarios
4. Sociedades de hecho	Los socios
5. Sociedades irregulares	Los socios
6. Sucesiones indivisas	El Albacea, administrador o herederos

En los casos anteriores, la Administración Tributaria a solicitud del responsable, hará la inscripción correspondiente. El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria. Cuando en las situaciones enumeradas existan empresas propiedad de personas individuales, que ya estén inscritas como contribuyentes, podrán continuar tributando como personas individuales. En todo caso, la responsabilidad se limita al monto de los ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable.

Artículo 25: Obligado por deuda ajena. Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es, asimismo, responsable toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.

Artículo 26: Son responsables para el cumplimiento de las obligaciones tributarias en calidad de representantes, sin que ello afecte su propio patrimonio, salvo el caso de dolo de tal representante, por las obligaciones tributarias derivadas de los bienes que administran o dispongan:

1. Los padres, los tutores o los administradores de bienes de los menores obligados y los representantes de los incapaces.
2. Los representantes legales de las personas jurídicas.
3. Los mandatarios respecto de los bienes que administren y dispongan
4. Los síndicos de quiebras y los depositarios de concursos de acreedores.

La responsabilidad establecida en este Artículo, se limita al valor de los patrimonios que se administren, salvo que los representantes hubieren actuado con dolo, en cuyo caso responderán en forma solidaria.

Artículo 28: Son responsables en calidad de agentes de retención o de percepción, las personas designadas por la ley, que intervengan en actos, contratos u operaciones en lo cuales deban efectuar la retención o percepción del tributo correspondiente.

Agentes de retención, son sujetos que al pagar o acreditar a los contribuyentes cantidades gravadas, están obligados legalmente a retener de las mismas, una parte de éstas como pago a cuenta de tributos a cargo de dichos contribuyentes. Agente de

percepción, son las personas individuales o jurídicas que por disposición legal deben percibir el impuesto y entregarlo al fisco.

También serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición legal, sean autorizados o deban percibir impuestos, intereses, recargos o multas por cuenta de la Administración Tributaria.

El Código Tributario regula en el Artículo 31 el hecho generador y para el efecto establece el siguiente concepto: Hecho generador o hecho imponible, es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo, cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Además los efectos que produce el hecho generador están regulados en el Artículo 32 de la siguiente manera: Se considera que el hecho generador ocurre y produce efectos:

1. En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se hayan realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él, necesarios para que produzca los efectos que normalmente le corresponden; y,
2. En los casos en que el presupuesto legal comprenda, hechos, actos o situaciones de carácter jurídico desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos, respectivamente de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Además el Artículo 33 regula lo siguiente: Si el hecho generador fuera un acto o negocio jurídico condicionado, producirá efectos tributarios:

1. Desde el momento de su celebración y hasta que se cumpla la condición, si ésta fuere resolutoria.

2. Al cumplirse la condición, si ésta fuere suspensiva.

Por otra parte el Artículo 34 establece lo siguiente: Si el hecho generador estuviere condicionado por la ley, se aplicarán las disposiciones contenidas en el Artículo anterior.

4.6. Procedimiento para la imposición de sanciones

4.6.1. El procedimiento administrativo de determinación de obligaciones tributarias

Garantías procesales

En el procedimiento administrativo de determinación de obligaciones tributarias prevalecen las garantías individuales como límite a la Administración Tributaria. Entre estas limitaciones destacan las siguientes:

- a) Todos los actos que realice la Administración Tributaria deben estar prefijados por la ley como facultades expresamente concedidas a la administración. La etapa de determinación se encuentra sometida al principio de legalidad.
- b) La Administración Tributaria debe solicitar autorización judicial para realizar ciertas actuaciones de especial gravedad en contra de los contribuyentes.
- c) Los resultados de la determinación deben constar en actas que harán plena fe, mientras no se demuestre su inexactitud o falsedad.

Análisis del proceso administrativo de determinación de obligaciones tributarias

- a) 10 días. Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria (AT) debe requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando para ello un plazo de 10 días. 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 presunta de conformidad con los Artículos 107, 108, 109 del Código Tributario.

- b) 30 días. Si el contribuyente o responsable cumple con la obligación, pero la misma fuera motivo de ajustes por parte de la Administración Tributaria, se le confiere audiencia por 30 días improrrogables, de conformidad con el Artículo 146 del Código Tributario.

- c) 10 días. Si al evacuar la audiencia, el contribuyente o responsable solicita apertura a prueba, éste se otorgará por 10 días, de conformidad con el Artículo 146 del Código Tributario.

- d) 15 días. Medidas para mejor resolver, de conformidad con los Artículos 144 y 148 del Código Tributario.

- e) 30 días. La resolución debe dictarse dentro de los 30 días hábiles siguientes, cuya base legal se encuentra en el Artículo 149 del Código Tributario. Los aspectos legales y formales de la resolución administrativa se encuentran regulados de la siguiente manera:

La resolución deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:

1. Número de la resolución e identificación del expediente.
2. Lugar y fecha.
3. Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente.
4. Indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, si fuere el caso.
5. Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.
6. Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.
7. La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso.
8. En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el Artículo 111 de este Código.
9. Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hecho y de derecho de la resolución.
10. La firma del funcionario que la emita.

Si al dictarse la resolución se cometieren errores de carácter formal, podrán corregirse de oficio por la Administración Tributaria. La resolución corregida deberá notificarse al contribuyente o responsable y a las demás partes, si las hubiere.

4.7. Recursos

Medios de impugnación dentro del ámbito administrativo

A) Recurso de revocatoria

El Código Tributario contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, en el Artículo 154 regula el Recurso de Revocatoria: Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados o a instancia de parte.

Trámite del Recurso de Revocatoria:

- a) 10 días para interponer el recurso
- b) 5 días para elevar al MFP
- c) 30 días resolución final

B) Ocurso. Cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir al Ministerio de Finanzas Públicas, dentro del plazo de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.

Con respecto al trámite y resolución, el Ministerio de Finanzas Públicas remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria, para que informe dentro del perentorio plazo de cinco (5) días hábiles. Sin embargo, cuando la autoridad jerárquica superior lo estime necesario, se pedirá el expediente original.

El Ministerio resolverá con lugar el ocurso, si encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria y entrará a conocer de éste. De igual manera procederá, cuando establezca que transcurrió el plazo de quince (15) días hábiles sin que la Administración Tributaria resolviera concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria.

Si se declara sin lugar el ocurso, se impondrá al ocurrente una multa de un mil quetzales (Q. 1,000.00) y se ordenará se archiven las diligencias del mismo.

C) Recurso de reposición

Al Recurso de Reposición se le conoce en doctrina también como Recurso de Reconsideración, y procede contra las resoluciones originarias del Ministerio de Finanzas Públicas, el recurso de reposición, se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, en lo que fuere aplicable.

- a) 10 días para interponer
- b) 30 días resolución final

D) Enmienda y nulidad

Con respecto a los medios de defensa denominados enmienda o nulidad, el Código Tributario regula lo siguiente:

La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o petición de parte, podrá:

1. Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento.

2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas.

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación. En ningún caso se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas. Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

La enmienda o la nulidad será procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer éstos haya vencido. Es improcedente la enmienda o la nulidad cuando éstas se interpongan después del plazo de tres (3) días de conocida la infracción. La Administración Tributaria resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince (15) días de su interposición. Esta resolución no será impugnabile.

Toda persona que se dedica a la actividad de comercio, de conformidad con las normas mercantiles y tributarias en Guatemala, debe estar inscrita ante la Administración Tributaria, y es de carácter obligatorio dicha inscripción al momento que le otorga la autorización estatal para el ejercicio de una actividad de comercio en forma lícita. Dicha relación nace para el contribuyente obligado al pago del tributo y genera una obligatoriedad que ante su incumplimiento la Administración Tributaria tiene la potestad de iniciar de oficio un procedimiento administrativo y posteriormente demandarlo ante las Salas de lo Contencioso Administrativo en materia Tributaria, así como a través del recurso denominado económico-coactivo, dichos procedimientos se encuentran regulados en el Código Tributario contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República.

CAPÍTULO V

5. Superintendencia de Administración Tributaria

La institución estatal, creada específicamente para la planificación, programación, cobro y entrega del tributo al gobierno central, se le conoce como Administración Tributaria y su base legal se encuentra en la Ley Orgánica de dicha institución, contenida en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República.

5.1. Origen

El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la SAT, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente.

La creación de la Superintendencia de Administración Tributaria, fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto número 1-98, el cual entró en vigencia a partir

del 21 de febrero de 1998. La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Como primer paso para el inicio de operaciones de la institución, fue preciso hacer la selección de su Directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo número 252-98. El Directorio está conformado de la manera siguiente:

- a) El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- b) Cuatro Directores Titulares y sus Suplentes.
- c) El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

El Código Tributario contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República, hace relación a la Superintendencia de Administración Tributaria y para el efecto le denomina simplemente Administración Tributaria. Para la presente investigación se considera a la Superintendencia de Administración Tributaria como la institución pública encargada de la planificación, programación, recaudación y entrega del tributo al Estado, misma, que la hace de conformidad con la Ley Orgánica de dicha institución.

5.2. Concepto

El tratadista, Manuel Matus Benavente, define a la Administración Tributaria de la siguiente manera: “Entidad que en el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las

normas del Código Tributario, a las leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos.”⁴¹

Por otra parte, en el documento denominado capsulas tributarias, presenta el siguiente concepto de dicha institución así: “La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) es una entidad descentralizada creada en 1998 para recaudar y administrar los tributos. Tiene competencia y jurisdicción en todo el país, tiene autonomía funcional, financiera y administrativa. También cuenta con personalidad jurídica y recursos propios.”⁴²

5.3. Funciones

La Superintendencia de Administración Tributaria, conocida por sus siglas como SAT, es una entidad descentralizada, cuyo objetivo es ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación de la materia, desde la inscripción de contribuyentes nuevos hasta la entrega al Estado, de los recursos recaudados. Tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios, sus principales funciones se describen a continuación:

En referencia al Artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, contenida en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República, a continuación se especifican las funciones que le competen a la misma:

⁴¹ Matus Benavente, Manuel. **Ob. Cit**; Pág. 29

⁴² Capsula Tributaria. **Programa permanente de cultura tributaria de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Pag.3.

1. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
2. Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza para tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
3. Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación 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.
4. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
5. Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.
6. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.

7. Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación, y de contrabando en el ramo aduanero.
8. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
9. Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
10. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
11. Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
12. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.

13. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
14. Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el Artículo 44 de la Ley Orgánica de la SAT, contenida en el Decreto numero 1-98 del Congreso de la República.
15. Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
16. Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a la Ley Orgánica de la SAT y a sus reglamentos internos.
17. Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Además el Código Tributario, contenido en el Decreto número 6-91 del Congreso de la República en el Artículo 19 regula lo siguiente: Funciones de la Administración Tributaria. Son funciones de la Administración Tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Por su parte el Artículo 98 del mismo cuerpo legal antes citado regula: Atribuciones de la Administración Tributaria. La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por

Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.

Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones.
3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de

terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los Artículos 30 y 93 de este Código.

4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este Código y demás leyes tributarias.
5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
6. Los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha Administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración Tributaria. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.
7. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.
8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.

9. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.

10. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme el régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas; igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y, al igual que el propietario de los bienes o mercancías, a presentar los mismos a los funcionarios designados por la Administración Tributaria, cuando estos así lo requieran. Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.

11. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.

12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.

13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones, y la realización de pruebas.

Todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará conforme a lo dispuesto en el Artículo 96 de este Código.

Por su parte el Artículo 98 A, del Código Tributario antes citado regula otras atribuciones de la Administración Tributaria, las cuales se presentan a continuación:

1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan.
2. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel.

3. Proporcionar a las autoridades competentes tributarias de otros países con los que se hubiere celebrado convenios de intercambio de información y recibir de éstos, información de carácter tributario o financiero, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario, siempre que se garantice la confidencialidad de la información y no se transgreda lo establecido en el Artículo 24 de la Constitución Política de la República, y el Artículo 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. Participar directa o indirectamente en la negociación y elaboración de tratados o convenios internacionales que afecten la recaudación impositiva en Guatemala.
5. Suscribir con otras administraciones tributarias, convenios de cooperación mutua.
6. Requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos teniendo en cuenta la capacidad económica, el monto de ventas y el acceso a redes informáticas de los mismos.
7. Verificar por los medios idóneos la veracidad de la información que proporcione el contribuyente o responsable al momento de solicitar su inscripción en el Registro Tributario Unificado o cualquier otro registro que tenga a su cargo la Administración Tributaria.
8. Actualizar de oficio el Registro Tributario Unificado u otros registros a su cargo, conforme a la información que proporcione el contribuyente en cualquier declaración de tributos.

5.4. Organización

El reglamento interno de la SAT establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento. Dicho reglamento establecerá a qué dependencia o dependencias competará conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia. Ejercerá sus funciones con base en el principio de descentralización.

La SAT contará con una Unidad específica de contribuyentes especiales, la que será responsable del seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la Administración Tributaria. Dicha calificación estará relacionada con la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos.

El Superintendente deberá presentar anualmente al Directorio de la SAT, bajo su exclusiva responsabilidad, un informe en el que conste haber practicado el seguimiento y control, de todos los contribuyentes especiales que se encuentren registrados como tales en la Unidad respectiva, y de haber iniciado las acciones necesarias para regularizar los casos de incumplimiento tributario, incluido en esto último las auditorías conforme programas elaborados para tal efecto.

Las autoridades superiores de la SAT serán el Directorio, el Superintendente y los Intendentes:

A) El directorio

De conformidad con la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria contenida en el Decreto número 1-98 del Congreso de la República en el Artículo 7 se establece que el Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT. Asimismo, le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y la gestión institucional de la SAT. Además, tendrá las funciones específicas siguientes:

- a) Emitir opinión previa a su presentación sobre toda iniciativa de ley que presente el Organismo Ejecutivo en materia tributaria o que pudiera afectar la recaudación tributaria. Dicha opinión deberá incluir las implicaciones y los efectos fiscales, administrativos y económicos de las normas propuestas;
- b) Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo, evaluar periódicamente y proponer las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes, por conducto del Organismo Ejecutivo;
- c) Proponer al Ejecutivo, por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, las medidas legales necesarias para el mejoramiento de la administración tributaria;
- d) Asesorar al Organismo Ejecutivo en materia de legislación y política tributaria;
- e) Aprobar o dictar las disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento de los objetivos de la SAT, de las leyes tributarias y aduaneras y de sus reglamentos.

- f) Aprobar y reformar, a propuesta del Superintendente, los reglamentos internos de la SAT, incluyendo los que regulan la estructura organizacional, el régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones de la SAT;
- g) Aprobar el presupuesto anual de ingresos y egresos de la SAT, así como sus modificaciones y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República, conforme lo establecido en la Constitución Política de la República y en la Ley Orgánica del Presupuesto;
- h) Aprobar la ejecución y liquidación del presupuesto de la SAT, para su posterior traslado a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República, así como para su publicación en el diario oficial;
- i) Aprobar y publicar, anualmente, los estados financieros de la SAT;
- j) Aprobar los procedimientos y el ámbito de la delegación a que se refiere el Artículo 4 de esta ley;
- k) Resolver los recursos administrativos que le corresponda conforme a la ley, y
- l) Las demás funciones que le confiere esta ley y otras leyes aplicables.

Por su parte el Artículo 8 del mismo cuerpo legal regula la integración del Directorio, el cual estará integrado por seis directores, en la forma siguiente:

- a) En forma ex-oficio, el Ministro de Finanzas Públicas, quien lo presidirá. Su suplente será el Viceministro de Finanzas que él designe.

- b) El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que él designe.

- c) Cuatro titulares y sus suplentes, nombrados por el Presidente de la República de una lista de doce personas, propuesta por la Comisión de Postulación que se establece en esta ley.

B) El superintendente

El Superintendente, es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Le corresponde entre otras funciones, la administración y dirección general de la Superintendencia de Administración Tributaria, sin perjuicio de la competencia y las atribuciones que corresponden al Directorio. El Superintendente celebrará los contratos, convenios y en general, toda clase de actos jurídicos directamente vinculados con el desarrollo de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, o relacionados con la administración de los recursos humanos, bienes muebles e inmuebles, materiales y financieros que le sean asignados para el cumplimiento de las atribuciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las principales atribuciones del Superintendente de la Administración Tributaria se encuentran reguladas en el Artículo 23 de la Ley Orgánica de la SAT.

Atribuciones. Corresponden al Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la política de administración tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes:

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

- j) Someter para su aprobación al Directorio los reglamentos internos de la SAT, incluyendo aquellos que regulan la estructura organizacional y funcional de la SAT, su régimen laboral, de remuneraciones y de contrataciones.

- k) Someter anualmente a la aprobación del Directorio el presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirlo al Organismo Ejecutivo y al Congreso de la República conforme a lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.

- l) Someter a la aprobación del Directorio la liquidación del presupuesto de ingresos y egresos de la SAT, y remitirla a la Contraloría General de Cuentas y al Congreso de la República conforme lo que establece la Constitución Política de la República y la Ley Orgánica del Presupuesto.

- m) Proporcionar la información o datos que requiera el Directorio o su Presidente, para el cumplimiento de sus fines. Cuando se trate de información y estadísticas tributarias, éstas se remitirán sin incluir identificación de contribuyentes específicos, salvo los casos concretos, que conforme a la ley; corresponda al Directorio conocer y resolver.

- n) Presentar cada cuatro meses, al Congreso de la República y al Ministerio de Finanzas Públicas, un informe analítico de la ejecución presupuestaria de la SAT.

- o) Remitir al Congreso de la República y al Organismo Ejecutivo, la memoria de labores de la SAT, durante el primer trimestre de cada año.

- p) Ejercer las demás funciones que le correspondan de acuerdo con esta ley, reglamentos tributarios y aduaneros y otras leyes y disposiciones aplicables.

Además en la Superintendencia de Administración Tributaria, en su organización interna existen en la actualidad algunas entidades administrativas, mismas que se describen a continuación:

a) Secretaría general

Es la responsable de proponer al Superintendente la normativa que deberá observarse en la emisión de actos administrativos internos o externos de carácter resolutivo y no resolutivo; compilar de forma sistemática las resoluciones del Directorio de la SAT que no fueren impugnadas y las que habiéndolo sido, fueren total o parcialmente confirmadas por los órganos jurisdiccionales competentes; brindar asistenta administrativa al Superintendente en su calidad de Secretario del Directorio; así como el control, catalogación y resguardo de expedientes y demás documentos derivados de dichas actuaciones, clasificación, archivo, catalogación, certificación de actas, resoluciones y otros documentos, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en las distintas unidades técnicas y administrativas que conforman la estructura organizacional de la SAT.

b) Gerencia de recursos humanos

Es la responsable de captar, mantener, desarrollar, evaluar e incentivar el mejor recurso humano disponible en el mercado laboral; establecer y administrar el sistema de personal, las políticas, planes y programas de prestaciones y beneficios para el personal en materia de recursos humanos, de conformidad con el Reglamento Interior de Trabajo

de la SAT; y administrar, supervisar y controlar el plan de carrera administrativa, la evaluación del desempeño y el programa de capacitación del personal.

c) Gerencia de informática

Tiene a su cargo la coordinación con las diferentes unidades de la SAT, de las actividades de análisis, diseño, desarrollo e implementación de sistemas de información y capacitación, seguridad en accesos, soporte, administración (redes, base de datos, y sistemas operativos), mantenimiento, ingreso de datos, asesoría para la adquisición, recepción e instalación de equipo.

d) Gerencia administrativa financiera

Es la dependencia encargada de administrar los recursos financieros para el adecuado funcionamiento de las dependencias administrativas de la SAT; planifica y coordina las actividades que en materia de cooperación y relaciones internacionales e interinstitucionales realice la Superintendencia de Administración Tributaria en el ámbito de su competencia; administra los procedimientos de compras y contrataciones, de archivo, de almacén, de secretaría, de seguridad operativa, y lo relativo a la infraestructura y elementos de apoyo logístico de la SAT.

e) Gerencia de planificación y desarrollo institucional

Es la dependencia responsable de asesorar, asistir y apoyar a las dependencias administrativas de la SAT en las áreas de Gerencia, Análisis Tributario y Documentación e Información; coordina el funcionamiento y la utilización de los procesos, metodologías, instrumentos y mecanismos de planificación, seguimiento y evaluación de gestión; además de velar por la correspondencia entre la organización y los objetivos y metas de

la SAT; promueve el fortalecimiento y desarrollo institucional; coordina el sistema de estadísticas, análisis y programación tributaria; provee adecuadamente a las autoridades superiores de la SAT, la información necesaria para la fijación de objetivos y metas y el diseño de estrategias y políticas institucionales; y administra el Centro de Documentación e Información.

f) Gerencia de auditoría interna

Es la responsable de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias administrativas de la SAT, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo que establece la Ley Orgánica de la SAT, los reglamentos internos y los manuales técnicos o administrativos.

g) Gerencia de asuntos jurídicos

Es la responsable de proporcionar asesoría jurídica a todos los órganos de la SAT, sin perjuicio de la asesoría externa que se contrate para asuntos o casos específicos; coordinar con las Intendencias la aplicación de criterios técnico-jurídicos uniformes; dictaminar sobre las dudas que se presenten en materia de interpretación, integración y aplicación de la Constitución Política de la República de Guatemala, las leyes y reglamentos, que corresponde a la SAT cumplir y hacer cumplir; dictaminar y emitir opiniones sobre los asuntos cuya resolución tanto en materia tributaria como aduanera, corresponden a la SAT, y otros relacionados.

h) Gerencia de seguridad institucional

Es la dependencia responsable de velar por la seguridad y el orden dentro de la Institución, así como de llevar a cabo la labor de investigación con la finalidad de prevenir

y combatir actos de corrupción u otros delitos que se den dentro de la Institución o en contra de ésta.

i) Gerencia de atención al contribuyente

Es la dependencia responsable de administrar el sistema integral de atención al contribuyente y asegurarse que éste funcione eficaz y eficientemente en toda la SAT, en estricta observancia a lo establecido en el Artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala y lo establecido en otras disposiciones legales concerniente a la confidencialidad de la información en materia tributaria.

j) Unidad de contribuyentes especiales

La Unidad de Contribuyentes Especiales, cuenta con las Coordinaciones siguientes: a) Grandes Contribuyentes Especiales y b) Medianos Contribuyentes Especiales, las cuales dependen administrativamente de la Superintendente de Administración Tributaria. La primera tiene a su cargo el seguimiento tributario de los Contribuyentes Especiales calificados como tales, por su mayor aporte en la recaudación impositiva nacional u otro criterio que disponga la SAT conforme a lo dispuesto en la Ley Orgánica y la segunda tiene a su cargo el seguimiento tributario de los restantes Contribuyentes Especiales.

k) Coordinación de relaciones interinstitucionales y comunicación social externa

Es la dependencia responsable de asesorar en materia de comunicación social al Superintendente, velar por la imagen positiva de la SAT, asistir en el protocolo de eventos interinstitucionales; así como del fomento de educación en torno a temas relacionados con aspectos tributarios y aduaneros y de la capacitación a contribuyentes en general con el fin de fortalecer la cultura tributaria.

l) Coordinación regional central

De la que dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de Guatemala, Chimaltenango, Sacatepéquez y El Progreso. La sede está en la ciudad de Guatemala.

m) Coordinación regional sur

De esta Coordinación dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de Escuintla, Suchitepéquez, Retalhuleu, Santa Rosa y Jutiapa. La sede está en la cabecera del departamento de Escuintla.

n) Coordinación regional occidente

De la que dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de San Marcos, Quetzaltenango, Huehuetenango, El Quiché, Sololá y Totonicapán. La sede está en la cabecera del departamento de Quetzaltenango.

o) Coordinación regional nororiente

De la que dependen las Oficinas Tributarias Departamentales y Aduanas que se ubiquen en los Departamentos de Izabal, Jalapa, Chiquimula, Zacapa, Baja Verapaz, Alta Verapaz y El Petén. La sede está en la cabecera del departamento de Zacapa. Cada Coordinación Regional cuenta con una delegación de la Gerencia de Asuntos Jurídicos y además se conforma por los siguientes departamentos: de Recaudación y Gestión, de Fiscalización, de Aduanas, de Informática, y de Administración y Finanzas.

C) De las intendencias

Las intendencias se estructurarán y organizarán bajo criterios de eficiencia, eficacia y descentralización, conforme a las competencias, funciones y atribuciones que el reglamento interno de la SAT asigne a cada una de ellas.

Las funciones que competan a las Intendencias, podrán ser delegadas a las unidades que la SAT establezca en las regiones o departamentos de la República para el cumplimiento de sus fines.

Los Intendentes son los funcionarios de mayor nivel jerárquico de las Intendencias respectivas. Serán nombrados y removidos por el Superintendente, y son responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su respectiva Intendencia, de conformidad con esta ley, los reglamentos internos de la SAT y las demás leyes aplicables. Por delegación del Superintendente, ejercen la representación legal de la SAT.

Para ser nombrado Intendente se requerirán las mismas calidades establecidas para ser Superintendente y les aplicarán los mismos impedimentos.

1. Intendencia de aduanas

Es la encargada de planificar y coordinar el control e intervención fiscal del tráfico exterior de mercancías y del que se realiza en el territorio de la República, sometidas a los distintos regímenes aduaneros; analizar, diseñar y programar las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; coordinar, planificar y controlar las funciones atribuidas a la SAT en materia de prevención y actuación contra la defraudación y el contrabando aduaneros; y administrar el sistema aduanero de la República de

conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala.

2. Intendencia de fiscalización

Es la responsable de planificar y programar, a nivel nacional, la fiscalización de los tributos y obligaciones accesorias, incluyendo los que gravan el comercio exterior de las mercancías, de conformidad con el Código Tributario; coordinar y controlar la ejecución de las actividades vinculadas con la fiscalización; analizar, diseñar y programar las actuaciones y procedimientos relativos a su competencia; resolver en forma originaria las solicitudes y procedimientos originados por las acciones de verificación o en materia de fiscalización, conforme a lo establecido en el Código Tributario, excepto aquellos procedimientos que impliquen la imposición y aplicación de una sanción administrativa, lo cual corresponde al Superintendente.

3. Intendencia de recaudación y gestión

Es la dependencia responsable de dirigir las actividades relacionadas con la gestión, recaudo, cobro y devolución de los tributos, incluyendo los que gravan el tráfico exterior de las mercancías, sanciones y demás obligaciones accesorias del tributo que sean competencia de la SAT; planificar, coordinar y evaluar las actividades relacionadas con la creación y administración de los registros que por ley le corresponde llevar a la SAT; y administrar las actividades relacionadas con el servicio de atención y orientación a los contribuyentes.

5.5. Regulación legal

La actividad que desarrolla la Administración Tributaria se encuentran dispersas en distintas disposiciones legales, sin embargo la base constitucional relativa al principio de legalidad, directamente se relaciona con actividad legislativa y como consecuencia de ella incide directamente en la Administración Tributaria.

Normas constitucionales

En el Artículo 239 de la Constitución está el Principio de Legalidad para los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales: Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes:

- a. El hecho generador de la relación tributaria.
- b. Las exenciones.
- c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria.
- d. La base imponible y el tipo impositivo.
- e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos, y
- f. Las infracciones y sanciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

El Artículo 102 del Código Municipal, Decreto número 12-2002 contiene el principio de legalidad para las contribuciones por mejoras: Contribuciones por mejoras. Los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Consejo Municipal, las cuales no podrán exceder del costo de las mejoras. El reglamento que emita el Consejo Municipal establecerá el sistema de cuotas y los procedimientos de cobro.

En el Artículo 243 de la Constitución está el Principio de capacidad de pago: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición.

Por su parte el Código tributario, Decreto número 6-91 del Congreso de la República regula en el Artículo 19 lo siguiente: Funciones de la Administración Tributaria. Son funciones de la Administración Tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

Asimismo la Superintendencia de Administración Tributaria fue creada por el Decreto número 1-98 del Congreso de la República, para el efecto el Artículo 1 regula: Se crea la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Finalmente, se establece que la Administración Tributaria, se encuentra desarrollando sus actividades, funciones y atribuciones a nivel nacional y aplicando los principios constitucionales, las disposiciones legales y las resoluciones internas del directorio para un mejor funcionamiento de dicha institución. Sin embargo, en Guatemala existen algunos criterios de carácter fiscal que establece que el Código Tributario le da facultades extensivas de aplicación a normas tributarias a la Superintendencia de Administración Tributaria y en el uso y abuso de dicho derecho, es cuando existe la inobservancia a algunos mandatos constitucionales.

La función esencial de dicha institución, están establecidas en la Ley Orgánica, así como en el Código Tributario, sin embargo, le corresponde la coordinación de todas las actividades concernientes a los tributos, a través de la coordinación directa con el Directorio y las diferentes Intendencias, siendo el Superintendente de la Administración Tributaria el encargado de dicha institución conjuntamente con el Directorio.

CAPÍTULO VI

6. Procedimiento administrativo del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios

6.1. Concepto de procedimiento administrativo

El procedimiento administrativo, es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa, para la realización de un fin. Dicho procedimiento tiene por finalidad esencial la emisión de un acto administrativo.

A diferencia de la actividad privada, la administración pública requiere seguir unos cauces formales y estrictos, que constituyen la garantía de los ciudadanos en el doble sentido de que la actuación es conforme con el ordenamiento jurídico y que está puede ser conocida y fiscalizada por los ciudadanos.

El procedimiento administrativo, se configura como una garantía que tiene el ciudadano de que la administración no va a actuar de un modo arbitrario y discrecional, sino siguiendo las pautas del procedimiento administrativo regulado por ley o por reglamento, pudiendo el administrador conocer, tramitar y resolver la petición de un administrado.

Según el Licenciado Jorge Mario Castillo González el procedimiento administrativo se define como “Procedimiento legal y reglamentario. Este procedimiento administrativo usualmente culmina con una decisión administrativa que es conocida con el nombre de resolución administrativa”.⁴³

⁴³ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Pág. 65.

El procedimiento administrativo es diferente al procedimiento judicial o jurisdiccional o de tribunal. El trámite no es igual. Las etapas, formalidades, efectos y consecuencias de uno y de otro procedimiento, son diferentes. El procedimiento administrativo se basa en normas previstas en la Constitución, en las leyes y en los reglamentos.

Según el Licenciado Hugo Calderón Morales el procedimiento administrativo puede ser conceptualizado como “la serie de fases o etapas que comprende un expediente administrativo, que se ejecutan por o ante las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos, cuya finalidad es la decisión administrativa”.⁴⁴

Además, la Constitución Política de la República de Guatemala consagra el derecho de petición en el Artículo 28. Este derecho de petición administrativa en general corresponde a los habitantes. La Constitución dispone que la autoridad está obligada a tramitar las peticiones. Esto significa que ninguna autoridad, funcionario o empleado público, negará trámite a la petición que le sea presentada, aun cuando su redacción sea defectuosa e irrespetuosa. La negativa de recibir la petición para su trámite da lugar al recurso de amparo, fundamentado en el inciso f) del Artículo 10 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. En este caso el objeto del recurso de amparo es obligar a la admisión de la petición para su trámite. En cuanto a su redacción o contenido del escrito en que figure la petición, el mismo puede llegar al extremo de injuriar y calumniar al funcionario y aún en este caso, admitirse la petición para su trámite y el documento que la contenga, constituirse en medio de prueba para iniciar acción penal en contra del solicitante, dependiendo de cada caso.

Asimismo, la Constitución establece la obligación de resolver. En tal sentido ninguna petición quedará sin resolución. La resolución se emitirá según disponga la ley aplicable. La Constitución establece un tiempo para resolver la petición y notificar la resolución,

⁴⁴ Calderón Morales, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 17.

este tiempo no podrá exceder del término de 30 días (días hábiles); el no acatar el término constitucional produce la causal de negligencia y el delito de incumplimiento de deberes.

Principios del procedimiento administrativo

De conformidad con la Ley de lo Contencioso Administrativo, contenida en el Decreto número 119-96 del Congreso de la República, para el efecto regula en el Artículo 2, lo siguiente: Principios. Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La actuación administrativa será gratuita. A continuación, se describen los principios de carácter general que deben ser aplicados en la tramitación de todo procedimiento administrativo:

a) Principio de legalidad y justicia: El objeto del procedimiento administrativo es brindar protección al que pide y al que impugna. Defender las normas jurídicas para hacer valer la legalidad y la justicia; fiscalizar a la organización; reducir al mínimo los efectos de la arbitrariedad; regularizar las actividades administrativas; dar seguridad jurídica a las personas que hacen valer la ley y la justicia. Una vez puesto en movimiento, la organización no debe detenerse. Constitucionalmente está obligada a concluir resolviendo. La base legal se establece en el Artículo 28 de la Constitución Política de la República.

b) Principio del seguimiento de oficio: Seguimiento de oficio significa que la administración pública no debe ser rogada dentro de sus procedimientos, sino por el contrario debe agilizar, desarrollar, dinamizar y vigilar que los procedimientos finalicen sin que para ello resulte como un proceso civil. La Administración Pública y sus órganos tienen la obligación y responsabilidad de dirigir el procedimiento administrativo

y ordenar que en él, se practiquen cuantas diligencias sean necesarias para dictar el acto o resolución final, independientemente que el mismo se inicie de oficio, a petición o gestión del interesado.

- c) Principio de informalidad:** El procedimiento no debe sujetarse a formalismos, salvo en los casos especiales donde sí se requiere de algún tipo de formalismo en cuanto a requisitos.

- d) Principio del derecho de defensa:** Parte fundamental del derecho de defensa es el derecho de ofrecer y producir pruebas y la obligación del funcionario y del empleado de tramitar toda prueba propuesta, que sea razonable. La médula de este principio es el derecho del interesado en una decisión fundamentada que comprenda: la consideración de los argumentos y de los hechos propuestos por el interesado, la obligación de basar la decisión expresamente en la petición y la obligación de fundamentar la decisión en normas jurídicas vigentes.

- e) Principio de imparcialidad:** la imparcialidad obliga al funcionario y al empleado a basar sus actuaciones en la igualdad de oportunidades.

- f) Principio de procedimiento escrito:** el procedimiento debe ser escrito y por excepción puede ser oral. En Guatemala el procedimiento es escrito.

- g) Principio del procedimiento sin costas:** las resoluciones administrativas no condenan en costas.

- h) Principio de sencillez, rapidez, economía y eficacia:** sencillez significa simple, fácil y sin complicaciones. Rapidez significa velocidad en los trámites que pueden

llevarse a cabo sin esperar el vencimiento de los términos. Economía significa evitar pérdida de tiempo que consecuentemente aumente costos y gastos. Eficacia significa obtención de resultados.

Características del procedimiento administrativo

- a) **Sencillez:** Significa que el procedimiento no es complicado ni artificioso. Que está desprovisto de ostentosas diligencias.

- b) **Rapidez:** Equivale a procedimiento conducido por la Administración Pública con celeridad y prontitud.

- c) **Informalidad:** Los errores, omisiones y deficiencias que puedan atribuirse al particular, se podrán subsanar. Suprimiendo el formalismo se da la informalidad a favor del particular. Por consiguiente debido a esta informalidad no se requiere auxilio de abogados y cita de leyes.

- d) **Iniciación de oficio:** Significa que el procedimiento lo inicia cada organización pública de acuerdo con su interés, sin descartar que también lo inicia el interesado por su iniciativa. Por ejemplo: las solicitudes de permisos, licencias, contratos y exoneraciones, cada una origina un procedimiento que se inicia por gestión del interesado. Los requerimientos de pago, la imposición de multas, las sanciones o la rescisión de los contratos, origina un procedimiento de oficio. El procedimiento puede iniciarse de oficio y posteriormente, el interesado lo impulsa por el interés de que siga adelante.

- e) **Prevalencia del sistema de prueba legal:** Significa que cuanto documento aporte el interesado y cuanta diligencia se lleve a cabo, constituye medio probatorio a favor y en contra de la petición del interesado, siempre que el documento y la diligencia se fundamente en leyes y reglamentos, de manera que el funcionario y el empleado pueda resolver exclusivamente con base en lo probado.

- f) **Escrito sin descartar la oralidad:** Significa que todas las etapas del procedimiento, de principio a fin, serán escritos. Es conveniente combinar lo escrito y lo oral. Ejemplo: las impugnaciones podrán interponerse en forma oral dejando constancia escrita en el expediente, en la notificación.

- g) **Público para los interesados:** En las organizaciones públicas de Guatemala, la secretividad es absoluta, tanto que a los interesados se les niega informes, copias o el hecho de tener a la vista el expediente, obstante que la Constitución establece que “todos los actos de la administración son públicos”, asimismo regula dos limitaciones. Artículo 30 de la Constitución Política de la República.

Por lo general se inicia ante una organización y termina ante otra: Esta última organización es la que se encarga de emitir la resolución final definitiva. No se descarta que un procedimiento se inicie y se termine en una misma organización.

- 1) **Culmina con una resolución definitiva:** En todo procedimiento administrativo es normal culminar con la emisión de la resolución definitiva. La resolución es la forma de tomar la decisión. La resolución contiene la voluntad de la organización pública. Esta voluntad se hace efectiva a partir del momento en que se comunique al interesado mediante la notificación o la publicación, si fuera el caso.

- 2) **La resolución se sujeta a impugnación:** Tan pronto se produce la comunicación de la resolución por medio de la notificación, la resolución se sujeta a impugnación de parte del interesado o del afectado.

6.2. Finalidad

El procedimiento administrativo, a su vez, tiene una doble finalidad. En primer lugar, constituir una garantía de los derechos de los administrados, haciendo efectivo en particular el derecho de petición administrativa. Además el procedimiento administrativo, es la reacción del Estado Liberal de Derecho, ante la existencia de potestades autoritarias de la Administración Pública. A la vez el procedimiento administrativo, debe asegurar la satisfacción del interés general, así, se incluyen principios como el de verdad material, eficacia, legalidad entre otros; así como conceptos tan importantes como los de simplificación administrativa, el impulso de oficio, oficialidad de la prueba y la participación de los administrados en el procedimiento y en la toma de decisiones por parte de la autoridad administrativa.

6.3. Resolución

La resolución administrativa, es el acto por el cual el órgano administrativo resuelve la petición de un particular, tomando como base las disposiciones legales vigentes y existentes en dicho órgano y refrendada por la máxima autoridad o funcionario competente para resolver. Dicha resolución de conformidad con las disposiciones legales contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo puede ser impugnada, a través de los recursos de revocatoria o de reposición en su caso.

6.4. Efectos

Para el administrado, el efecto que produce la resolución emitida por un órgano administrativo, es básicamente con respecto a sus intereses, si dicha resolución es favorable, la solicitud de éste está satisfecha y si por el contrario es denegada ésta, puede ser impugnada por los medios o recursos de revocatoria o reposición antes mencionados y puede darse el caso que no le resuelvan originando con ello el denominado silencio administrativo, que se origina cuando el órgano administrativo o funcionario competente no resuelve en el plazo que fija la ley por lo general de 30 días, a partir del agotamiento de las actuaciones.

6.5. Trámite

- a) **Naturaleza:** el procedimiento ante la Administración Tributaria será impulsado de oficio.
- b) **Notificación al contribuyente:** mismas que se harán personalmente o por otro procedimiento idóneo.
- c) **Periodo de Prueba:** cuando se discutan cuestiones de hecho el periodo de prueba será de treinta (30) días hábiles, en las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho.
- d) **Diligencias para mejor resolver:** la administración Tributaria antes de dictar resolución final de oficio o a petición de parte, podrá acordar para mejor resolver la practica de cualquier diligencia que considera necesaria o que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente. Esas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles.

- e) **Plazo para dictar resolución:** concluido el procedimiento, se deberá dictar resolución dentro de treinta días (30) hábiles siguientes.

El anterior trámite sería recomendable, se aplicará al procedimiento del cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, ya que en la actualidad la Superintendencia de Administración Tributaria a través de los auditores y notificadores nombrados para que en forma individual o conjunta verifiquen el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo del contribuyente propietario del establecimiento comercial, determina que una vez cometida la infracción por el contribuyente se elabore el acta en hojas móviles donde se haga constar la infracción cometida y sancionada con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, de conformidad con las normas establecidas en el Código Tributario.

Al comprobarse la comisión de una de las infracciones tipificadas en el Artículo 85 del Código Tributario y sancionadas con el cierre temporal, la Administración Tributaria por conducto de su Dirección de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada respecto de la imposición de la sanción de cierre temporal de establecimiento comercial al Juzgado de Paz del ramo penal de la localidad, quienes reciben la solicitud y forman el expediente respectivo, además de tener por aportados los medios de prueba documentales y testimoniales ofrecidos y a la vez, fijará audiencia oral que debe llevarse a cabo dentro de las 48 horas siguientes a la recepción de la solicitud, con la finalidad de escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes, de dicha resolución deberán ser notificados los sujetos procesales en el lugar señalado para el efecto.

Seguidamente, se celebra la audiencia oral donde están presentes los sujetos procesales, el juez inicia con la verificación de la presencia de las partes, seguidamente se da apertura a la audiencia y advertencia al contribuyente, posteriormente, la ratificación de la solicitud de cierre planteada por la Administración Tributaria, adicional, la explicación al contribuyente con respecto a la solicitud de cierre temporal, en forma

clara y sencilla el juzgador explica al contribuyente el hecho que se le atribuye. Seguidamente la recepción de medios de prueba testimoniales y documentales, ofrecidos por los sujetos procesales; las conclusiones y réplicas si las hubiera, dándose la oportunidad de manifestarse antes de dar por terminada la audiencia, tanto a la Superintendencia de Administración Tributaria como al contribuyente, posteriormente se procede a concluir la audiencia.

De lo antes mencionado, ahora le corresponde al órgano jurisdiccional competente es decir, al Juez de Paz Penal emitir la resolución respectiva, en este caso la sentencia de mérito, la cuál podemos resumir de la siguiente manera: con la solemnidad que establece el Código Procesal Penal, se identifica el tribunal y fecha en que se dicta, se emite en el nombre del pueblo de la República de Guatemala, a continuación se consignan los datos de identificación del contribuyente y en el primer considerando de derecho podrá describirse las normas relativas al caso concreto, de conformidad con el Código Tributario en los Artículos 85 y 86 respectivamente, la enunciación del hecho, y de los razonamientos que inducen al tribunal a condenar o absolver, la determinación precisa y circunstanciada del hecho que el órgano jurisdiccional estima acreditado, la cita legal aplicable y la parte resolutive en la cual se declara con o sin lugar la solicitud planteada por la Superintendencia de Administración Tributaria, si es declarada con lugar se emite la sentencia condenatoria, y como sanción el cierre temporal del establecimiento comercial por un plazo mínimo de 10 días y hasta un máximo de 20 días continuos, si se ejerció la acción civil dentro del proceso penal, podrá el juzgador declarar con o sin lugar al pago de responsabilidades civiles, asimismo podrá el contribuyente ser exonerado o condenado al pago de costas procesales, y finalmente se hace saber a los sujetos procesales el derecho y plazo para interponer el recurso de apelación de dicha sentencia y las notificaciones correspondientes.

Existen diferentes criterios, para determinar si el procedimiento regulado en el Código Tributario, especialmente en el Artículo 86, el cual establece una iniciación por parte de la administración Tributaria y una resolución por el órgano jurisdiccional competente, en este caso el Juez de Paz Penal, es el adecuado para imponer una sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios; considerando a esta sanción puramente administrativa por el hecho de surgir por la comisión de infracciones tributarias, por lo tanto debe ser impuesta por un procedimiento administrativo. Existiendo diversidad de criterios de carácter personal, ya que unos consideran que es un procedimiento administrativo de faltas, otros que es un procedimiento administrativo de infracciones tributarias, dejando a criterio del Juez antes mencionado la resolución de un problema de carácter administrativo.

Se propone en el sentido de regular un procedimiento administrativo específico, que deberá ser aplicado por la Administración Tributaria a efecto se inicie, se tramite y se resuelva en caso de comprobarse la comisión de una de las infracciones tributarias sancionadas con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, en la misma sede de la Administración Tributaria, confiriéndole el Código Tributario tal potestad a dicha institución una vez reformados los Artículos respectivos.

CONCLUSIONES

- 1- La actividad financiera del Estado, por ser un mecanismo que le permite a éste obtener recursos para cubrir necesidades públicas, debe contener normas jurídicas de carácter tributario tendientes a la recaudación e inversión de los recursos públicos de acuerdo a lo programado en el presupuesto general de ingresos y egresos.
- 2- Como consecuencia del aumento de las necesidades de la población y el resultado de la negociación de los Acuerdos de Paz, se implementó la modernización del Estado y la creación de entidades específicas encargadas de la recaudación de los tributos y la normativa que entró en vigencia se denomina Código Tributario, el cual no es acorde a la ley procesal penal, en relación al procedimiento que regula respecto de la infracciones tributarias sancionadas con el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.
- 3- Los tributos son un pago impuesto a los contribuyentes, existiendo una programación por el ente recaudador no consentida por el obligado para la correspondiente declaración, además de sancionarlo en caso de incumplimiento con infracciones tales como multa, intereses resarcitorios y mora.
- 4- La relación jurídica tributaria, es el vínculo de carácter jurídico y personal que obliga al contribuyente, al inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria, misma que le asigna un número de identificación tributaria para hacer efectivo el pago de tributos y demás obligaciones de carácter tributario, fiscalizándolo por medio de la cuenta corriente tributaria. Dicha relación constantemente no es respetada por los contribuyentes, evadiendo sus obligaciones e incurriendo en infracciones tributarias.

- 5- La Superintendencia de Administración Tributaria, como entidad recaudadora, no simplifica los procedimientos para el pago de tributos pues no cuenta en la actualidad con horarios adecuados, ni agencias en diferentes lugares del territorio nacional, además de aplicar los criterios tributarios sin dar aviso a los contribuyentes, perjudicando directamente a los mismos.

- 6- En la actualidad el Código Tributario, regula el procedimiento para el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios, el cual se tramita en dos vías una administrativa y una judicial; generando una dualidad de recursos y costos innecesarios para el Estado, violando garantías constitucionales que le asisten al contribuyente, tales como el derecho de defensa y el debido proceso.

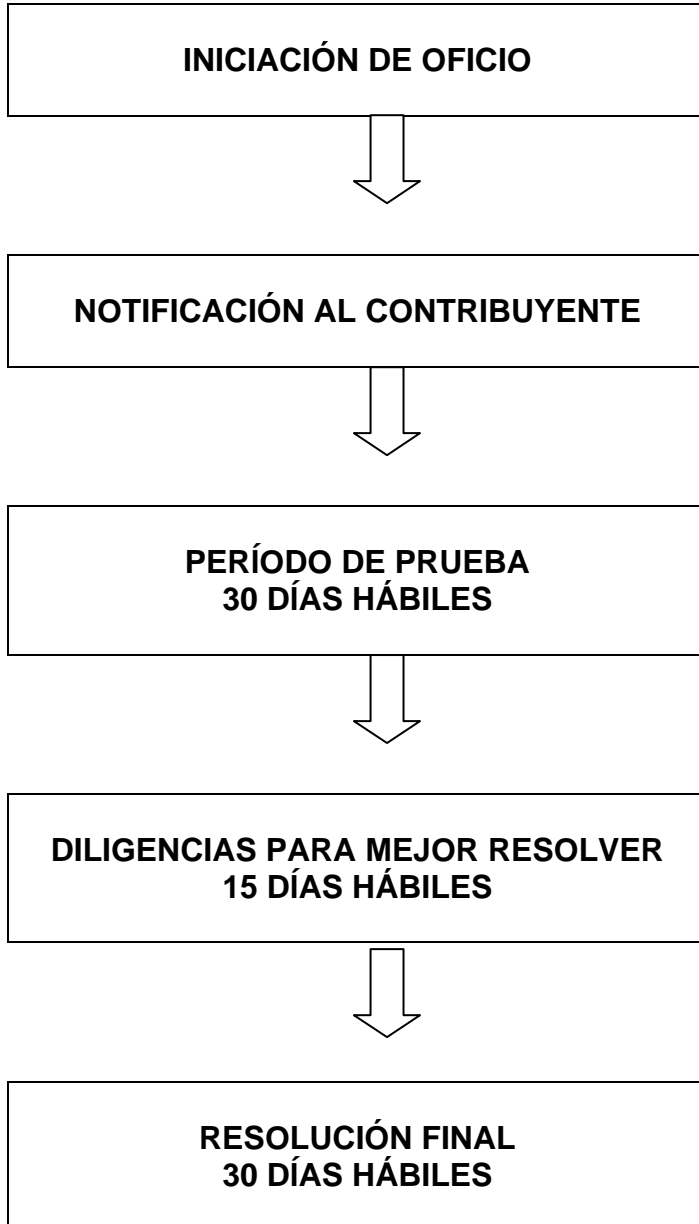
RECOMENDACIONES

- 1- Para que exista efectividad en la actividad financiera del Estado, es necesario que el Congreso de la República, apruebe una nueva ley orgánica del presupuesto, acorde a los cambios sociales, económicos y financieros, estableciendo en dicha normativa los procedimientos de programación prioritarios para el bienestar de la población.
- 2- Para que exista una mejor interpretación de las normas tributarias vigentes, es indispensable que la entidad recaudadora de tributos implemente ventanillas de información sobre la naturaleza jurídica y finalidad de los mismos, además de los criterios tributarios en forma clara y sencilla, facilitando de esta manera el cumplimiento de dichas obligaciones.
- 3- Es necesario que el Estado implemente una nueva política tributaria, tendiente a promover la inscripción de nuevos contribuyentes, que tenga como efecto inmediato combatir no solo la evasión sino también la defraudación tributaria.
- 4- Para que los contribuyentes inscritos ante la Superintendencia de Administración Tributaria, cumplan con sus deberes formales y obligaciones tributarias debe dicha institución enviar a los domicilios fiscales de los contribuyentes los cambios en los procedimientos que lleva a cabo el ente recaudador, buscando de esta forma facilitar el cumplimiento de obligaciones tributarias.
- 5- El Estado de Guatemala debe implementar programas educativos a todo nivel para que la población en general, conozca las obligaciones tributarias y sobre todo la forma en que se recaudan e invierten los impuestos, ya que no existe una cultura tributaria, por el grado de desconfianza que prevalece en la sociedad guatemalteca.

- 6- El Congreso de la República, debe reformar el Código Tributario en el sentido que se cree un procedimiento administrativo único, sin intervención judicial para el cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios.

ANEXO

**PROPUESTA DE TRÁMITE ADMINISTRATIVO DE CIERRE TEMPORAL ANTE
LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**



BIBLIOGRAFÍA

- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho tributario y legislación fiscal**. Guatemala: Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala, 1994.
- CALDERÓN MORALES, Hugo Haroldo. **Derecho procesal administrativo**. Guatemala: Litografía Orión, 2005.
- CASTILLO GONZÁLEZ, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Guatemala: Instituto Nacional de Administración Pública, 1990.
- CABANELLAS, GUILLERMO. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires: Ed. Heliasta, 1977.
- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y Lucero Espinosa Manuel. **Elementos de derecho administrativo** México: Ed. Limusa, 1995.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco. **Derecho financiero mexicano**. México: 10ª. Ed. Ed. Porrúa, 1981.
- ESPINOSA BARRAGÁN, Manuel. **Lineamientos de derecho público mexicano**, México: Ed. Cárdenas, 1986.
- FLORES ZAVALA, Ernesto. **Elementos de finanzas públicas mexicanas**, México: Ed. Porrúa, 1970.
- FINANZAS PÚBLICAS, **Diccionario jurídico**, México. Informática Mexicana, 2004.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. **Curso de derecho financiero español**, Madrid: 4ª. Ed. Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Finanzas, 1980.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1984.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**, Chile: Ed. Jurídica, 1967.
- MANAUTOU, Emilio Margain **Introducción al estudio del derecho tributario Mexicano**. México: 10ª. Ed. Ed. Porrúa, 1991.
- MARTÍN, José María y Rodríguez Use, Guillermo. **Derecho tributario general**, Buenos Aires: Ed. Depalma, 1986.
- OSSORIO, Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Buenos Aires: 27ª. Ed. Actualizada, Corregida y aumentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Ed. Heliasta, 2000.
- PUGLIESE, Mario. **Instituciones de derecho financiero**. México: 2ª. Ed. Ed. Porrúa, 1976.

RAMÍREZ CARDONA, Alejandro. **Derecho tributario sustancial y procedimental**. Bogotá. Ed. Temis, 1985.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Hacienda y derecho**. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1962.

TRUEBA URBINA, Alberto. **Derecho procesal del trabajo**. México: Ed. Porrúa, 1973

TORRES AMAT, Felix. **La sagrada biblia**. Argentina: Ed. Sopena, 1950.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Buenos Aires: Ed. Depalma, 1982.

Legislación:

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

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

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

Código Procesal Civil y Mercantil. Enrique Peralta Azurdia, Jefe de Gobierno de la República de Guatemala, Decreto-Ley 107, 1964.

Código Municipal, Decreto número 12-2002 del Congreso de la República.