

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

**LA POCA DEFENSA CON QUE CUENTA EL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE ANTE  
LAS SANCIONES TRIBUTARIAS POR SU PRECARIA CONDICIÓN ECONÓMICA**



**HUGO WALDEMAR COTOM ORELLANA**

**GUATEMALA, JULIO 2011**

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

**LA POCA DEFENSA CON QUE CUENTA EL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE ANTE  
LAS SANCIONES TRIBUTARIAS POR SU PRECARIA CONDICIÓN ECONÓMICA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

de la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

de la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

**HUGO WALDEMAR COTOM ORELLANA**

Previo a conferírsele el grado académico de

**LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**

y los títulos profesionales de

**ABOGADO Y NOTARIO**

Guatemala, julio 2011.

**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.	Mario Ismael López Elizardi
VOCAL III:	Lic.	Luis Fernando López Díaz
VOCAL IV:	Br.	Mario Estuardo León Alegría
VOCAL V:	Br.	Pablo José Calderón Gálvez
SECRETARIO:	Lic.	Avidán Ortiz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ  
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

**Primera Fase:**

Presidente:	Licda.	Gloria Leticia Pérez Puerto
Secretario:	Licda.	Lourdes Rossana Aldana Molina
Vocal:	Lic.	Ronald David Ortiz Orantes

**Segunda Fase:**

Presidente:	Lic.	Ricardo Alvarado Sandoval
Secretario:	Licda.	Rosa Herlinda Acevedo Nolasco
Vocal:	Lic.	Guillermo Rolando Díaz Rivera

**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).

BUFETE PROFESIONAL  
LIC. ESTUARDO CASTELLANOS VENEGAS  
3ª. Avenida 13-62 Zona 1, Guatemala C.A.  
Teléfono: 5708-6848



Guatemala, 15 de Enero del año 2010.

Lic. Marco Tulio Castillo Lutin.  
Jefe de la Unidad Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala



Apreciable Licenciado:

En cumplimiento de la resolución del cuatro de Septiembre de dos mil nueve, de la Unidad de Asesoría de Tesis de esa facultad, procedí a asesorar el trabajo de tesis del estudiante HUGO WALDEMAR COTOM ORELLANA, intitulado: **"LA POCA DEFENSA CON QUE CUENTA EL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE ANTE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS POR SU PRECARIA CONDICIÓN ECONÓMICA"**

- a) El trabajo antes descrito es interesante en su contenido, el sustentante se basa en aspectos doctrinarios recientes y los complementa con aspectos legales enmarcados dentro de nuestro ordenamiento jurídico vigente. Sin embargo, se consideró conveniente el cambio del título inicial, debido a que no indicaba la causa que da origen a la poca defensa del pequeño contribuyente. Al realizar un análisis de la poca defensa con que cuenta el pequeño contribuyente derivado de las sanciones que aplica la administración tributaria y la poca atención que se le brinda a este tema por parte de las autoridades encargadas de velar por la protección al usuario.
- b) En relación al contenido científico de la tesis esta abarca las etapas del conocimiento científico, el planteamiento del problema jurídico social de la actualidad, la recolección de la información realizada por el bachiller, fue de gran apoyo en su investigación por lo que considero que constituye un apoyo para enriquecer la bibliografía de nuestra facultad.
- c) Analizando el trabajo de investigación de tesis determino que en el presente, se ha observado la aplicación científica de los métodos deductivo, inductivo, analítico y el sintético; las técnicas utilizadas que se aplicaron fueron las fuentes directas de información, encuestas, entrevistas para llevar a cabo la misma y como técnica indirecta, la bibliográfica, de análisis y contenido.
- d) Considero que la redacción utilizada, reúne las condiciones exigidas por nuestra casa de estudios superiores, en la cual la estructura formal de la tesis fue realizada en secuencia ideal para un buen entendimiento de la misma.

**BUFETE PROFESIONAL**  
**LIC. ESTUARDO CASTELLANOS VENEGAS**  
3ª. Avenida 13-62 Zona 1, Guatemala C.A.  
Teléfono: 5708-6848



- e) Las conclusiones y las recomendaciones son oportunas, importantes y dignas de ser tomadas en cuenta para su aplicación dentro de la legislación guatemalteca, en tal sentido el contenido del trabajo de tesis me parece interesante y en la medida del espacio, conocimiento e investigación he estado apegado a las pretensiones del autor.
- f) La bibliografía utilizada, es acorde a la importancia del tema desarrollado habiéndose apreciado también el cumplimiento a los presupuestos tanto de forma como de fondo, exigidos por el Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de nuestra Universidad Rectora de la Educación Superior.

Por las razones expuestas, me es grato reconocer el mérito del trabajo realizado por el estudiante **HUGO WALDEMAR COTOM ORELLANA** y la contribución científica que realiza de la misma, en consecuencia, considero que la tesis analizada reúne las condiciones necesarias para ser aprobada, de conformidad con el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Sin otro particular, me es grato suscribirme como su deferente servidor.

**LIC. ESTUARDO CASTELLANOS VENEGAS**  
**ABOGADO Y NOTARIO.**  
**COL. No. 7706**

*Lic. Estuardo Castellanos Venegas*  
ABOGADO Y NOTARIO



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS  
JURÍDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, zona 12  
Guatemala, C. A.

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

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) JOSÉ LUIS SOTO RAMÍREZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante HUGO WALDEMAR COTOM ORELLANA, Intitulado: "LA POCA DEFENSA CON QUE CUENTA EL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE ANTE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS POR SU PRECARIA CONDICIÓN ECONÓMICA".

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. ROLANDO SEGURA GRAJEDA  
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS



cc. Unidad de Tesis  
RSG:slh.

# Bufete Juridico José Luis Soto Ramírez



Guatemala, 19 de abril de 2010

Licenciado  
Marco Tulio Castillo Lutín  
Jefe de Unidad de Asesoría de Tesis  
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales  
Universidad de San Carlos de Guatemala.



Apreciable Licenciado Castillo Lutín:

En cumplimiento de la resolución del 23 de marzo de dos mil diez, emitida por la Unidad de Asesoría de Tesis de esa facultad, procedí a revisar el trabajo de tesis del estudiante **HUGO WALDEMAR COTOM ORELLANA** intitulado: **"LA POCA DEFENSA CON QUE CUENTA EL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE ANTE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS POR SU PRECARIA CONDICIÓN ECONÓMICA"** en virtud de lo cual le informo:

He realizado la revisión de la investigación y en su oportunidad, he sugerido al sustentante, algunas correcciones de tipo gramatical y de redacción, que consideré en su momento eran necesarias, para mejor comprensión del tema que se desarrolla por lo cual, se establece que:

- a) Habiendo determinado que en el presente trabajo se llenan los contenidos técnicos y científicos y que el tema propuesto es de significativa importancia al comprobar la hipótesis planteada en el desarrollo del trabajo realizado, ya que el bachiller tuvo el empeño y atención cuidadosa en el desarrollo de los temas que comprende el trabajo de tesis la cual tiene un amplio contenido científico.
- b) El trabajo se encuentra comprendido en cuatro capítulos en los que se aportan diferentes doctrinas, teorías, definiciones, conceptos y opiniones, tanto personales como de autores nacionales y extranjeros, utilizando los métodos deductivo, inductivo y analítico y las técnicas de información, entrevistas y observación, por lo que considero que el trabajo satisface los objetivos propuestos en la investigación y estos llenan los requisitos que requiere el grado académico de la licenciatura.
- c) En la redacción del trabajo de tesis el bachiller utilizó las técnicas y metodología adecuadas a la presente investigación al utilizar una redacción clara y práctica para la fácil comprensión del lector por lo que considero que observó todas las exigencias reglamentarias.
- d) En la bibliografía utilizada en el presente trabajo, puedo mencionar que es la adecuada ya que tiene relación con el fondo de la investigación y comprueba que se efectuó la recolección de la bibliografía actualizada.

10a. Avenida 4-50, Zona 1, Ciudad de Guatemala.

# Bufete Juridico José Luis Soto Ramírez



- e) Las conclusiones emitidas son el resultado del estudio e investigación realizado, además derivan del desarrollo del mismo ya que se fue comprobando la hipótesis planteada en el trabajo por lo que las mismas son acertadas e indudablemente deben tomarse en cuenta.
- f) Con respecto a las recomendaciones fueron redactadas en una forma clara y sencilla para establecer el fondo de la tesis en congruencia con el tema investigado y considero que son una contribución científica para el ordenamiento jurídico de Guatemala;

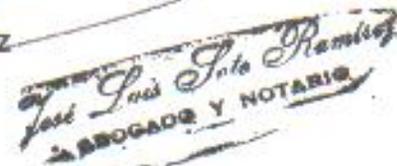
Por lo expuesto concluyo que el trabajo de tesis del bachiller **HUGO WALDEMAR COTOM ORELLANA**, no se limita a cumplir únicamente con los presupuestos de presentación y desarrollo, sino también a la sustentación de teorías, análisis y aportes tanto de orden legal como de academia, ello en atención a las normativas y presupuestos reglamentarios regulados para el efecto, resultando como punto relevante el contenido analítico inserto en todo el trabajo de investigación.

Me es grato reconocer el mérito del trabajo realizado y la contribución científica que se aporta, en consecuencia, considero que el trabajo de tesis reúne los requisitos necesarios para ser aprobado, de conformidad con el Artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.

Por lo considerado, como revisor, apruebo y emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que el presente trabajo de tesis del bachiller **HUGO WALDEMAR COTOM ORELLANA**, sea aceptado para su discusión en el examen público de graduación.

Respetuosamente,

  
José Luis Soto Ramírez  
Colegiado 1,931

  
José Luis Soto Ramírez  
ABOGADO Y NOTARIO

10a. Avenida 4-50, Zona 1, Ciudad de Guatemala.



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, trece de mayo del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante HUGO WALDEMAR COTOM ORELLANA, Titulado LA POCA DEFENSA CON QUE CUENTA EL PEQUEÑO CONTRIBUYENTE ANTE LAS SANCIONES TRIBUTARIAS POR SU PRECARIA CONDICIÓN ECONÓMICA. 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.

*effh*

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*

## DEDICATORIA

- A DIOS: Por su infinito amor y misericordia, con los cuales he podido alcanzar mis metas.
- A MIS PADRES: Cecilio Herminio Cotom (Q.E.P.D) y Anita Beatriz Orellana, por darme la vida, gracias.
- A MI ESPOSA: Sonia Concepción López Muñoz, a quien dedico este triunfo con amor, gracias por ser mi inspiración y por estar siempre a mi lado apoyándome.
- A MIS HIJAS: Mónica Lisseth, Ana Cecilia y Laura Azucena, con amor les dedico este triunfo, como ejemplo para que puedan alcanzar el suyo.
- A MIS HERMANOS Israel y Ramiro,(Q.E.P.D.) Elubia, Judith, Isabel y Sara.
- A MI SUEGRA: Emma Brunilda Muñoz Robledo (Q.E.P.D), gracias por sus consejos abuelita.
- A MIS CUÑADOS Jorge, Manglio, Erika, Flor de Maria, Lily, Miriam, Esmeralda, y Virginia (Q.E.P.D ).López Muñoz, Rafael Villatoro e Ignacio Reina
- A MI GRAN AMIGO: Hugo Jesús Cortez Villanueva (Q.E.P.D), gracias por sus sabios consejos.
- A MIS AMIGOS Marco Tulio Benítez, José Luis Silva, José González, Luis González, Antonio Bor, Leonel Rodríguez, Henry Ortiz, Jaime Hugo López, Rolando Fajardo, Johnatan Gudiel, Héctor Leonardo, Armando Leonardo y Duglio César Pérez.
- A LOS PROFESIONALES: Esmeralda Linneth López Muñoz, Elin Venancio Rojas, José Alfredo Solano Chuy, César López, Estuardo Castellanos Vanegas, Julio Roldan, César Del Cid, Rodrigo Gutiérrez, José Luis soto Ramírez y Edgar López.
- A MIS COMPAÑEROS:  
DE ESTUDIO Con cariño por todos los momentos compartidos, especialmente A: Silvia Carolina Zamora Curtidor, Silvia Elizabeth Perón Sel, Elvira González, Carmen Elizabeth

Soto, Rosalia Machic Pérez, Sandra Moreno, Dorcas Ochoa Cuellar, Lilian Interiano, Carlos Aguirre, Gerzon David Quintana, Lelis Camila, Sonia González, Liliana Aires y Daniel Boror.

A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala.

A

La Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales.

## ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

### CAPÍTULO I

1. Principio del derecho tributario.....	1
1.1. Debido proceso.....	2
1.2. Legalidad.....	6
1.3. Juridicidad.....	8
1.4. Debido proceso adjetivo.....	9
1.5. Igualdad.....	12
1.6. No confiscatoriedad.....	13
1.7. Equidad y justicia tributaria.....	16
1.8. Capacidad de pago.....	17
1.9. Proporcionalidad.....	18
1.10. Certeza.....	18
1.11. Economía.....	19
1.12. Informalismo a favor del administrado.....	19
1.13. Impulso de oficio.....	20
1.14. Búsqueda de la verdad material.....	20
1.15. Seguridad jurídica tributaria.....	21

### CAPÍTULO II

2. La Administración Tributaria.....	31
2.1. Que es la Superintendencia de Administración Tributaria.....	31
2.2. Competencia.....	32
2.3. Facultades y atribuciones de la Administración Tributaria.....	35
2.4. Estructura organizacional.....	41
2.5. La jurisprudencia.....	43
2.6. Jurisprudencia administrativa.....	44

	<b>Pág.</b>
2.7. Jurisprudencia o doctrina legal.....	45
2.8. Métodos de interpretación y aplicación de la ley tributaria.....	45
2.9. La interpretación de las leyes tributarias.....	48
2.10. La relación jurídica tributaria.....	51

### **CAPÍTULO III**

3. El acto administrativo tributario.....	53
3.1. La notificación.....	54
3.2. Nulidad de las notificaciones.....	59
3.3. Los delitos tributarios.....	60
3.4. Deberes formales.....	61
3.5. Infracción a los deberes formales.....	62
3.6. Infracción tributaria agravada.....	64
3.7. Determinación de oficio sobre base cierta.....	64
3.8. Infracciones tributarias administrativas.....	64
3.8.1. Determinación de oficio sobre base presunta.....	65

### **CAPÍTULO IV**

4. Los pequeños contribuyentes carecen de defensa técnica tributaria.....	67
4.1. El pequeño contribuyente.....	67
4.2. Obligaciones fiscales.....	68
4.3. El derecho de defensa.....	72
4.4. La defensa constitucional.....	75
4.4.1. El amparo.....	75
4.4.2. Inconstitucionalidad de las leyes.....	79
4.5. La finalidad de los tributos.....	80
4.6. La defensa Pública Penal.....	82

<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>87</b>
--------------------------	-----------

<b>RECOMENDACIONES.....</b>	<b>89</b>
-----------------------------	-----------

**BIBLIOGRAFÍA..... 91**

## INTRODUCCIÓN

El presente trabajo, está enfocado con la finalidad de establecer la dificultad con que cuenta el pequeño contribuyente, que se ve afectado cuando la entidad encargada de los tributos la Superintendencia de Administración Tributaria le aplica alguna sanción, normalmente pecuniaria.

Derivado de situaciones complejas dentro de las leyes tributarias, es que surge el presente estudio, por lo que al plantear la hipótesis, una de las razones fue analizar la poca defensa con que cuenta el pequeño contribuyente ante las sanciones tributarias.

El objetivo general fue establecer la problemática general del pequeño contribuyente, derivado de la carencia de defensa técnica y estudiar la posibilidad de realizar algunas reformas en materia legal e institucional, que tienda a favorecer al pequeño contribuyente, ante las sanciones impuestas por la Administración Tributaria.

En el año de 1998, el Congreso de la República de Guatemala aprobó el Decreto 2-89, donde le dio vida jurídica a una institución que tuviese a bien la fiscalización, la recaudación y el control de los contribuyentes, para tener una mejor recaudación y de esta manera contribuir al bien común, principio fundamental que deben buscar todas las instituciones del Estado.

La Superintendencia de Administración Tributaria como se conoce al ente fiscalizador, se atribuye la competencia que le otorgó su ley orgánica, sin embargo, se arroga atribuciones fuera de la misma, posiblemente la institución no sea violatoria de garantías constitucionales a su antojo, sino que las leyes tributarias tienen vacíos legales, algunas de las mismas son aprovechadas para el ejercicio de la coerción y dejan indefensos a los pequeños contribuyentes que no pueden defenderse ante las sanciones que se les impone.

El presente trabajo cuenta con cuatro capítulos: el primer capítulo, se desarrolla lo relativo a los principios del derecho tributario, su interpretación, las garantías y los

principios constitucionales; en el segundo, se hace un estudio de la estructura de la Súper Intendencia de Administración Tributaria; en el tercero, se establecen los actos administrativos, las notificaciones y todo el procedimiento legal que se debe seguir para imponer sanciones; y en el cuarto, se analiza la poca defensa técnica que posee el pequeño contribuyente ante las sanciones que le son impuestas por la administración tributaria.

Se han utilizado los métodos deductivo, inductivo y analítico y el método sintético, las técnicas utilizadas fueron las fuentes directas de información, entrevistas y la observación con algunos contribuyentes afectados por las sanciones impuestas por la administración tributaria, con el fin de determinar de comprobar la hipótesis planteada al inicio, la técnica indirecta fue la técnica bibliográfica, de análisis y contenido.

Los supuestos que sirvieron de base para el desarrollo de este estudio fueron principalmente, que la relación jurídica es el vínculo que se configura entre el Estado o entre el ente autorizado para exigir el tributo y el sujeto afectado por el mismo. Los tributos en general contribuyen para que el Estado cumpla sus fines, por lo cual se debe pagar dentro de un régimen equitativo y justo. De la misma manera, que la Súper Intendencia de Administración Tributaria puede solicitar el cierre temporal o permanente de un local, comercio o establecimiento, de forma preventiva o definitiva, siempre y cuando verifique que en el mismo se han cometido infracciones tributarias.

En esta investigación se ha aplicado la teoría científica, con el fin de establecer objetivamente, que la falta de defensa técnica que posee el pequeño contribuyente, violenta garantías constitucionales.

En síntesis, la defensa del pequeño contribuyente, se ve afectada por su carencia económica, y una defensa legal que normalmente se encuentra fuera de su alcance por no contar con los medios necesarios para poder defenderse ante una sanción de orden tributario.

## CAPÍTULO I

### 1. Principios del derecho tributario

El autor Daniel de Jesús Giordano, al opinar sobre los principios de derecho tributario indica: “Son máximas acepciones propias del ser humano y que deben ser observados y respetados en toda su amplitud. Dichos principios se encuentra apoyados en la necesidad de la población a un mayor desarrollo y bienestar social. Por tal razón constituyen un factor determinante en la interpretación jurídica pues la presencia de éstos, en forma consciente en tal labor, va a ser la condensación de lo que un sistema ha consagrado como la finalidad del derecho, dígase bien común y que a la vez es su punto de partida y su base interpretativa.”<sup>1</sup>

Se debe de tomar en cuenta los principios como directriz en cada una de las actuaciones que se realizan en todo ámbito, por lo tanto es el punto de partida y se debe apoyar en ellos.

La Constitución Política de la República de Guatemala, Convenios y Tratados ratificados por Guatemala en asuntos tributarios, enmarcan los principios de un estado de derecho y que en materia tributaria, desemboca en una serie de principios inherentes a la persona en relación a la asignación y distribución de los recursos, y lo mismo ocurre respecto a las características que deben cumplir los distintos tipos de tributos: Principio de legalidad, de capacidad de pago, prohibición a la doble o múltiple tributación

---

<sup>1</sup> Giordano, Daniel Jesús. **Principios de derecho tributario**. pág.15

interna y a la no confiscación.

El autor Gerardo Ataliba, menciona que: “En la doctrina puede determinarse, que los principios son los lineamientos o líneas directrices que orientan al legislador a la creación de las normas jurídicas, la interpretación por parte del que tiene esa posibilidad para hacerlo y la aplicación de las mismas, por parte del organismo al que se le ha dotado de tal investidura en la Constitución o en las leyes.”<sup>2</sup>

Tal como lo señala el autor; los principios van a ser el punto de partida para la mejor interpretación de las normas en asuntos tributarios y a los cuales hay que sujetarse.

### 1.1. **Debido proceso**

Incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho. Nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso. Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos.

Está vinculado estrechamente con la garantía de derecho de defensa, en todo

---

<sup>2</sup> Ataliba Gerardo. **Los principios jurídicos. Teoría y aplicación a la rama del derecho tributario.** Pág. 51

procedimiento administrativo o judicial, deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso. Diversos autores opinan, que aunque a veces se confunda con el debido proceso judicial, esta garantía, lo es igual, administrativamente.

Como complemento, se puede señalar que las normas relacionadas desde la Constitución Política de la República de Guatemala, son las siguientes: Artículo 14 que establece la presunción de inocencia, el cual es un derecho fundamental de todos los habitantes de la República de Guatemala, a la que se le sindicada de la comisión de un hecho, acto u omisión de ilícitos, esto durante la sustanciación del proceso o expediente en el que exista una denuncia en su contra, y no es hasta que en sentencia firme y ejecutoriada se le declare su responsabilidad, sin embargo, este principio va más allá, porque garantiza los derechos del sindicado, ya que admite prueba en contrario para que dicho principio constitucional cumpla con su finalidad. Asimismo, el Artículo 29 del mismo cuerpo legal cita que: el libre acceso a tribunales es un derecho subjetivo y público que impone al Estado dictar decisiones fundamentadas en la Ley que garanticen el derecho de defensa que tiene toda persona, y si se relaciona con el presente trabajo de tesis, se está hablando de el derecho de defensa que tiene el contribuyente.

Para continuar, enunciado lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala; el Artículo 32 cita que se releva a cualquier persona de comparecer ante autoridad, funcionario o empleado público cuando en la citación no se le indica de forma expresa el objeto o motivo de la misma, en el presente caso es un aspecto a favor del contribuyente, ya que se le debe citar, pero indicándole este requisito indispensable para que esté debidamente informado. Continuando con el análisis de este cuerpo

normativo, encuentro el Artículo 44 que enuncia los derechos inherentes a la persona humana: “Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana...” La cita anteriormente descrita, es el principio de supremacía constitucional que significa que lo más alto del ordenamiento jurídico de Guatemala está la Constitución, siendo ésta la Ley suprema, bajo la cual se deben regir gobernantes y gobernados, con el objeto de que se consolide el estado de derecho.

Se establece también que el Artículo 152 contiene el principio de legalidad de los actos o funciones públicas, lo que significa que dicha función o ejercicio de poder se encuentra con las limitaciones descritas en la Constitución, debiendo consignarse de manera expresa en la Ley, las funciones de todo empleado o funcionario público; el Artículo 153 se encuentra relacionado con el anterior, ya que cita que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que habitan o se encuentren en el territorio de la República de Guatemala. De la misma manera se encuentra citado el Artículo 154, que establece el mismo principio de legalidad en cuanto a la función pública, lo que significa que cada uno de los órganos del Estado, deben ejercer única y exclusivamente las atribuciones expresadas y asignadas por la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes respectivas.

Para concluir con este análisis de los Artículos Constitucionales, el Artículo 183 enuncia las funciones del presidente de la república, y al relacionarlo con la presente investigación establece en la literal q) y r), citan que tiene la facultad de administrar la hacienda pública de conformidad con la Ley y asimismo, de exonerar multas y recargos

a los contribuyentes que incurrieron en ellas por no cubrir los impuestos. Todos los Artículos constitucionales citados anteriormente, guardan relación con el presente trabajo de tesis, ya que la Constitución Política de la República de Guatemala, que es la Ley suprema del Estado y bajo la cual se rigen gobernantes y gobernados, es clara y expresa en cuanto a los principios que velan porque se cumpla el derecho de defensa, que es el tema medular de la presente tesis, denominada la poca defensa con que cuenta el pequeño contribuyente ante las sanciones tributarias por su precaria condición económica.

Otro cuerpo normativo que cita lo relacionado al tema investigado, es el Código Tributario en el Artículo 19 que establece las funciones de la administración tributaria, entre ellas se encuentran: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todos los actos que se vinculen con las relaciones jurídico tributarias; el Artículo 98, cita que la administración tributaria está facultada para verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Además, el Artículo 99 establece un aspecto muy importante y de beneficio al pequeño contribuyente siendo éste la implementación de un sistema de cuenta corriente tributaria, el cual, comprende la relación cuantitativa de la deuda o crédito tributario entre el fisco y el contribuyente. El Artículo 100, relata que la administración tributaria, tiene facultades de fiscalización e investigación tomando en cuenta los elementos de la fiscalización y entre otros libros, documentos, archivos y sistemas de contabilidad para obtener la información necesaria para establecer la verdadera situación tributaria del pequeño contribuyente. El Artículo 102, relacionado con el anterior, ya que obliga a la administración tributaria a atender las consultas de las personas con interés directo sobre su situación tributaria. Asimismo, el Artículo 16 de la

Ley del Organismo Judicial cita que: “Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie puede ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido,…” El Artículo citado, enuncia una garantía que consiste en la observancia por parte del tribunal, de todas las normas que se relacionan con la tramitación del juicio o el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, lo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que se tiene dentro de un proceso, más específicamente se refiere a la posibilidad de realizar actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio; si no se cumple con esta garantía constitucional se estaría violando el debido proceso, lo que sucede con la poca defensa con que cuenta el pequeño contribuyente, cuando la administración tributaria le impone sanciones fuera de su realidad económica.

## 1.2. **Legalidad**

Este es uno de los principios fundamentales que sustentan el derecho tributario, para el autor Giuliani Fonrouge, el principio de legalidad es: “Un principio esencial del Estado moderno, también conocido como reserva de ley, el cual arranca desde épocas lejanas por la exigencia de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo.”<sup>3</sup>

Esencialmente, es el pilar para la creación de un tributo, deviene de la delegación que el

---

<sup>3</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos Manuel. **Derecho financiero**. Pág. 15

pueblo realiza en sus representantes, garantizando la seguridad de las personas frente a sus propias obligaciones, representa la importancia de un diseño relacionado con la política fiscal de un Estado.

Este principio no es nuevo, nace en la Edad Media, como una forma de contrarrestar el poder del monarca, para asegurar la participación de los ciudadanos en materia económica, su nacimiento no se dio de forma aislada, sino que hizo parte de un proceso mucho más amplio, donde el sujeto pasivo comprendió que su participación en el ejercicio del poder era requisito indispensable para no ser víctima de la opresión fiscal, y de que, a la inversa, su participación en el manejo de los caudales públicos constituía el modo más eficaz de contribuir a la dirección política del Estado.

En tal sentido, no es posible decretar un impuesto si para su aprobación no han concurrido los eventuales afectados por intermedio de sus representantes ante un órgano legislador.

Ante esa veracidad, existen críticas severas en Guatemala, el Congreso de la República de Guatemala, ya se sabe que se compone de las llamadas aplanadoras políticas, las cuales siempre han regido los destinos del mismo, a ellos se les olvida quién los eligió en las elecciones a diputados al Congreso de la República de Guatemala, el pueblo para los diputados, está en segundo plano, solo sirven a la clase que les prestó el dinero para el partido y que los colocó en primer plano del poder, ese problema se cree que lo tiene en sus poderes estatales toda América Latina.

### 1.3. **Juridicidad**

Es un principio del derecho administrativo, que establece que el órgano administrativo debe resolver conforme a la Ley, pero si ésta no regula cómo debe resolverse un caso concreto, entonces éste debe resolverlo de acuerdo a los principios generales del derecho y a las instituciones del derecho administrativo, tal como lo señala la doctrina.

El principio de juridicidad, obliga a que la actividad de la administración pública, se someta al derecho, en el entendido que el derecho comprende la ley, la doctrina y los principios generales del derecho.

Este término es de un contenido más amplio, que el principio de legalidad. En Guatemala la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, es la de controlar la juridicidad de la administración pública, incluida la tributaria, sin embargo hay criterios complicados de ciertas Salas Contenciosas Tributarias. Si una demanda es presentada en un juzgado de turno, la misma es rechazada de plano, sin entrar a conocer, solo basados en el sello del juzgado menor, de esta manera, las salas del tribunal de lo contencioso administrativo, no cumplen con su función de ser los entes rectores del control de los actos de la administración pública.

La página web de la Administración Tributaria establece: “El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: A finalidad y al espíritu de la misma; a la historia fidedigna de su institución; A las disposiciones de otras leyes sobre

casos o situaciones análogas; Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.”<sup>4</sup>

Sin embargo, sería conveniente que esos pasajes oscuros se aclaren de una forma determinada.

#### **1.4. Debido proceso adjetivo**

Este principio es parte integrante del principio de legalidad, que consagra la garantía de defensa en juicio. Es una garantía constitucional de ciertas formas procesales, que persigue el logro del bien común, pero sin avasallar los inviolables intereses particulares. El debido proceso, incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho, nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso, es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales.

En la página de la Administración Tributaria, se lee: “Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo y, tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos. Está vinculado estrechamente con la garantía de derecho de defensa. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías

---

<sup>4</sup> Administración Tributaria. [http:// www sat.gob.gt](http://www.sat.gob.gt). derecho de defensa del contribuyente. pág. 6

propias del debido proceso.”<sup>5</sup>

Como se citó anteriormente, el debido proceso es una garantía constitucional que se encuentra desarrollada en leyes ordinarias como el Código Tributario y la Ley del Organismo Judicial; esto con la finalidad de que se cumplan los requisitos previstos en la misma, lo que significa que previenen de la parte dogmática de la Ley general que en este caso es la Constitución Política de la República, lo cual, significa que debe tener plena observancia en todos los procedimientos en que se emita una sanción, condena o se afecten derechos de una o más personas; su aplicación es obligatoria en todo tipo de procedimientos en la administración pública y en cualquiera de las actuaciones del poder público que afecten derechos de una persona. Estos derechos comprenden la facultad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones aducidas, y la resolución final de conformidad con la Ley. Su finalidad primordial, es la protección de los derechos de la persona en este caso del contribuyente, lo que ayuda al fortalecimiento de la seguridad jurídica.

Según la autora Marina Ivinsky, el debido proceso adjetivo comprende tres derechos básicos, los cuales están íntimamente ligados al derecho de defensa: “1 Derecho a ser oído: Antes y después del acto administrativo, la administración no puede decidir sin escuchar a la parte interesada o sin darle la posibilidad de expresarse sobre el mérito de la decisión. Este derecho se manifiesta, por ejemplo, en el derecho a pedir vista de las actuaciones o sea a observar el estado del procedimiento en cualquier momento. A diferencia de lo que ocurre en el proceso judicial, en el procedimiento administrativo los

---

<sup>5</sup> Ibíd. Pág. 9

particulares pueden optar entre actuar personalmente (para los que están legitimados) o por representante, el cual debe acreditar tal calidad. Este derecho es eminentemente oído pero escrito, ya que en el derecho tributario predomina lo escrito sobre lo oral.”<sup>6</sup>

En cuanto a lo que se refiere a las actuaciones, en los actos administrativos aunque se puede actuar con la representación respectiva la parte interesada, debe ser citada oída y vencida, tal como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 12 específicamente.

2. “Derecho a ofrecer y producir pruebas: La prueba constituye la actividad material dirigida a determinar la veracidad de los hechos que hacen a la cuestión planteada. Los particulares tienen derecho a ofrecer y producir las pruebas que consideren pertinentes, las cuales se sumarán a las producidas y obtenidas de oficio. La prueba puede ser pericial, documental, testimonial, etc. La administración tributaria no puede negarse a hacer efectiva la prueba ofrecida por el particular, salvo en casos excepcionales y cuando la prueba sea claramente irrazonable, debiendo fundamentar su rechazo. Podemos deducir que este principio se enmarca dentro de otro principio fundamental en todas las normas jurídicas, es decir, el principio del debido proceso.”

Si bien es cierto, que se puede ofrecer todas las pruebas que se considere necesario, no se debe abusar de este recurso pues solamente las que el juez considere pertinentes tomará en cuenta.

---

<sup>6</sup> Ivnsky, Marina. **Los principios del derecho tributario**. 9 de enero de 2010.

3."Derecho a una decisión fundada: Este principio del derecho tributario, se relaciona con el requisito esencial de motivación del acto administrativo, es decir, que la decisión administrativa debe expresar los fundamentos que llevan a la emisión del acto. Si la resolución no está bien fundada conforme a derecho, es una clara violación al derecho de fundamentación que regula la Ley del Organismo Judicial, además, es motivo suficiente para que el superior jerárquico le enmiende la plana al subordinado, siempre encaminado con el principio del debido proceso, es menester decir también, que si el superior jerárquico no decide revocar una resolución que conlleve vicios de procedimiento, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, de hecho sabemos que la revocará." <sup>7</sup>

En este caso, está claro que no se puede tomar alguna decisión que no esté fundada en derecho, de lo contrario sería algo violatorio.

Hay otras garantías inherentes al ser humano, que protegen al contribuyente; pero, únicamente se citan las anteriores, por ser las directamente relacionadas con la defensa fiscal del contribuyente y sus responsables, así como, por considerar que una defensa del contribuyente debería contar como fin último, velar por el pleno cumplimiento de dichas garantías.

### 1.5. **Igualdad**

Más que un principio, es considerada una garantía llamada de igualdad tributaria,

---

<sup>7</sup> Ibid. Pág. 11

establece que las leyes deben tratar de igual manera a todos, en iguales circunstancias; por lo que deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en que han de aplicarse los tributos, para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas.

Se trata de que en las mismas condiciones, se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado. La justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes que integran el ordenamiento jurídico del país. La justicia es gratuita e igual para todos.

#### **1.6. No confiscatoriedad**

No deben existir tributos confiscatorios; un tributo es confiscatorio cuando grava la fuente generadora de los ingresos y no los egresos generados. Un impuesto es confiscatorio cuando hace vender o perder al contribuyente sus fuentes generadoras de riqueza, para poder pagar los tributos, es decir cuando el tributo excede su capacidad de pago. De esa manera se regula en el Artículo 41 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

Pero lo cierto es que esta definición, no sirve si se queda en un simple enfoque y, es que la confiscación pretende vincularse con el derecho a la propiedad privada y a la

herencia.

Así, los autores creen que los tributos pueden limitar ambos derechos pero no pueden anularlos sin contraprestación a cambio, es decir, existe un núcleo esencial del derecho a la propiedad privada que no podrá ser afectado por ningún tipo de tributo. Sucede que para saber si un impuesto es confiscatorio hay que tener en cuenta la capacidad económica del sujeto pasivo, ya que los impuestos no pueden privar, ni sobrepasar la capacidad económica de una persona, ésta es una garantía y no un principio en definitiva, está establecida en la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 243 que cita: Principio de capacidad de pago. “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Par el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

El Artículo citado anteriormente significa, que debe existir proporcionalidad que no es más que el Estado garantice la creación de impuestos que respondan a mayor capacidad contributiva, la consecuencia sea mayor, es decir el sacrificio debe ser mayor. Considero que para que se logre un sistema justo y equitativo, debe tomarse en cuenta las aptitudes personales del contribuyente y tomar en consideración las diversidades individuales de conformidad con la capacidad económica personal de cada contribuyente; esto con el fin que el legislador, fije los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, el cual utiliza tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos.

El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización

del mismo, ya que se debe tomar en cuenta la doble o la múltiple tributación; lo que significa que un mismo contribuyente paga más de un impuesto, de igual naturaleza, por el mismo hecho generador, por un mismo período, aplicado por más de un ente político que esté facultado para crearlo. Este fenómeno, sí se le puede denominar así, no se encuentra en una misma norma, sino lo contrario se encuentra disperso en diversas normas, lo que hace difícil su localización. Una definición que considero acertada es la siguiente: 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.

La Constitución Política de la República de Guatemala, menciona los casos de doble o múltiple tributación, por lo que se deben eliminar progresivamente, para no causar daño al fisco. Asimismo, queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación, ya que la misma Ley lo prohíbe.

Analizando estos argumentos, se hace notar que en Guatemala, han existido impuestos confiscatorios, a pesar de que la Constitución Política de la República de Guatemala lo prohíbe, dentro de ellos se puede mencionar el extinto Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias IEMA, ya que siempre se creyó que su forma de cálculo era confiscatoria, de la misma manera, se puede mencionar también al impuesto Extraordinario Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, IEETAP y, el más recientemente aprobado, el Impuesto de Solidaridad ISO, ya que su base de cálculo no ha variado, es más el ISO, ya es definitivo, no temporal.

## 1.7. Equidad y justicia tributaria

Garantía constitucional establecida en el Artículo 239 inciso d), cita la base imponible y el tipo impositivo. Lo que significa que cuando se decreta un impuesto, debe plasmarse sobre normas legales tal como reza la Constitución Política de la República, siendo ésta la base imponible, lo cual es de carácter general, también debe describirse en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Esto se relaciona con el Artículo 243 del mismo cuerpo normativo, ya que para que exista justicia y equitatividad, es necesario tomar en cuenta las aptitudes personales y diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica del contribuyente.

Se sigue manifestando en la página de Internet anteriormente citada: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo, cada quien debe contribuir de conformidad con la equidad que significa según le corresponda y debe ser justo, en el sentido de no exigir impuestos gravosos o confiscatorios, se relaciona con la garantía de capacidad de pago; además, se considera que la justicia tributaria se concreta en última instancia, en la medida en que los tributos son bien aplicados para la satisfacción de las necesidades públicas, no basta que sea justa su percepción, es indispensable que sea justa su erogación.”<sup>8</sup>

Al referirse a los impuestos justos y equitativos, se debe de tomar en cuenta la calidad de contribuyente, pues no se puede imponer una sanción por igual, a un contribuyente normal que a un contribuyente que esté inscrito como pequeño contribuyente

---

<sup>8</sup> Administración Tributaria. [http// .sat.gob.gt](http://.sat.gob.gt). Pág. 10

## 1.8. Capacidad de pago

El Artículo 243, de la Constitución Política de la República de Guatemala, indica: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

El enunciado que señala que las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, debe considerarse bajo tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos y, c) El consumo. Los ciudadanos de un Estado, deben contribuir al sostenimiento del mismo en la cantidad más aproximada posible en relación a su propia capacidad.

Este es uno de los principios que señala que no se cumple, en cuanto al pequeño contribuyente, ya que la capacidad de pago, que debe tener el sujeto pasivo, solo lo puede determinar un experto en derecho tributario, entonces, ante una situación como ésta, no debe de existir una sanción administrativa, porque únicamente se desea pagar, pero no se tienen los recursos para hacerlo.

De ello se pueden enumerar varios ejemplos, el caso de la auditoria que ha estado realizando la administración tributaria a los gestores de vehículos, ese fue un revés para el Superintendente, pues la recaudación fue muy poca, lo mismo hizo con los contadores independientes, así mismo, lo están haciendo actualmente con los taxistas, el dinero o la riqueza, no está en los ingresos del pequeño contribuyente, por supuesto que se cometen infracciones, en lo que no se está de acuerdo, es en la persecución que

hacen contra los mismos, sin que estos les puedan frenar los abusos, ¿cuando se ha visto en la SAT que el número de identificación tributario, de un gran contribuyente especial sea bloqueado? Si se verifica en el sistema de la administración tributaria, el NIT bloqueado, es el de pequeños contribuyentes, o sociedades realmente pequeñas, que no tienen recursos para plantear demandas en contra de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### 1.9. **Proporcionalidad**

Este es un principio que va de la mano con el principio de capacidad de pago, los tributos deben ser pagados de acuerdo a la proporción de ingresos que se obtienen, si la norma tributaria configura de distinta manera el pago y condiciona al contribuyente, hay una gran violación al principio de no confiscación, ya que si un impuesto no es proporcional, entonces es confiscatorio, además de carecer de certeza en la capacidad de pago, ello ameritaría una inconstitucionalidad general.

### 1.10. **Certeza**

Principio que consiste en que los ajustes que realiza la Administración Tributaria, deben dar certeza y seguridad jurídica, significa entonces que, los mismos deben estar basados en ley, fundamentados, legalmente y técnicamente, el auditor tributario, si no se fundamenta, cae en ilegalidad ante el contribuyente, realiza actos arbitrarios, y es más, se le puede demandar por incumplimiento de deberes y por daños y perjuicios.

### 1.11. **Economía**

Este principio se basa en que la administración tributaria, debe realizar sus gestiones de forma eficiente y rápida, eso no es verdad, los trámites en vehículos, son de pasar días tratando de poder pagar un impuesto de circulación, lo mismo sucede con las donaciones de países amigos al nuestro, primero se pierde la comida que la administración tributaria, autorice extraer el contenedor de las Aduanas, la verdad es que pareciera que como no hay dinero de por medio, los contenedores no se les autoriza su salida.

### 1.12 **Informalismo a favor del administrado**

Es tanto una garantía como una característica del procedimiento administrativo, implica la posibilidad del administrado de excusarse en relación con las exigencias formales no esenciales del procedimiento, las que pueden ser cumplidas con posterioridad.

El administrado puede excusarse o mejor dicho justificarse, con respecto a algunos requisitos formales de la demanda, quedando fuera de esta garantía las nulidades absolutas, ya que la existencia de vicios esenciales es inexcusable.

La informalidad es sólo para el particular y no para la administración, la que no puede basarse en este principio para no cumplir con las facultades legales que se le ha conferido por la ley que la creó.

### **1.13. Impulso de oficio**

La Administración, debe impulsar de oficio el expediente administrativo hasta su terminación, efectuando todos los actos tendientes a la finalización del expediente, documento en el cual se cristaliza el procedimiento administrativo. En este sentido, sí se puede opinar que existe un significativo avance de la Administración Tributaria, ya que casi todos los expedientes son tramitados bajo cierto tiempo, impuesto a las personas que los tienen bajo su cargo, en el sistema computarizado que la misma maneja, cada trabajador que tenga que resolver sobre expedientes administrativos, los tiene cargados en su cuenta personal y a cada cierto período existen auditorías por departamento y detectan fácilmente, quien no ha trabajado dentro de los períodos legales establecidos, al menos de esa forma trabaja la Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes, de la Superintendencia de Administración Tributaria.

### **1.14. Búsqueda de la verdad material**

La Administración Tributaria, no debe contentarse con lo aportado por el administrado, sino que debe actuar, aún de oficio, para obtener otras pruebas y para averiguar los hechos que hagan la búsqueda de la verdad material u objetiva, ya que en materia de procedimiento administrativo la verdad material prima sobre la verdad formal.

La verdad material implica que, en el momento de la correspondiente toma de decisiones, la Administración Tributaria debe remitirse a los hechos, independientemente de lo alegado o probado por el particular. Esto diferencia al

procedimiento administrativo del proceso civil, donde el juez debe ajustarse a las pruebas aportadas por las partes, siendo éstas el único fundamento de la sentencia y tratándose, por tanto, de una verdad formal. En este sentido, es necesario señalar que en este momento la Administración Tributaria, cuando realiza ajustes o reparos a los contribuyentes, si le queda duda sobre el alcance legal o por los papeles de trabajo que realizó el auditor tributario, manda a solicitar las llamadas diligencias para mejor resolver, las cuales entre otras, amplía a 15 días más todo el plazo legal que la misma tienen para resolver.

#### **1.15. Seguridad jurídica tributaria**

La seguridad jurídica, está legalmente determinada en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 3º, al indicar que: “El Estado garantiza y protege la vida humana desde su concepción, así como la integridad y la seguridad de la persona.” Si las instituciones administrativas, no dan seguridad jurídica a sus actos, se viola el Artículo citado, todos los actos y hechos jurídicos, serían arbitrarios, ello conllevaría a violar el estado de derecho que garantiza la Constitución Política de la República de Guatemala jurídicamente, un tribunal dejaría sin efecto el acto y volverían las cosas a su estado natural, como se encontraban antes de tal violación.

El autor guatemalteco, Alberto Pereira Orozco, citando al Doctor Villegas Lara, analiza el valor del concepto que tienen en el derecho la seguridad jurídica e indica: “En algunos casos, a una ley, un reglamento o una sentencia se le califica de ser contraria a la seguridad jurídica, en el sentido de que lesiona los intereses de las personas. Se

entiende pues, este valor, como el marco de protección que el régimen de legalidad les proporciona a los ciudadanos. Sin embargo, la seguridad jurídica tiene otro significado: es la seguridad de derecho mismo; que el derecho sea seguro en su origen, en su existencia y su extinción.”<sup>9</sup>

Se debe tomar en cuenta que, este principio no siempre se aplica, en virtud de que el pequeño contribuyente ante la imposibilidad de pagar un experto en materia tributaria, se ve desprotegido y la seguridad que debe de gozar no está de su lado.

Indica el mismo autor al hablar del término seguridad jurídica: “Que ésta tiene dos significados, por un lado es la protección que la persona recibe dentro del régimen de legalidad, basada en normas de la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes ordinarias, pero, la seguridad jurídica como valor, equivale a la seguridad del derecho institucionalmente concebido; seguridad que se garantiza con remedios preventivos que el mismo ordenamiento jurídico se encarga de estatuir.”<sup>10</sup>

Al respecto el Doctor René Villegas Lara, citado por el Licenciado Alberto Pereira Orozco indica: “En toda norma en que se encuentre implícito el propósito de hacer efectiva y permanente a la norma, jurídica, estemos seguros de encontrarnos en presencia del valor seguridad jurídica.”<sup>11</sup>

---

<sup>9</sup> **Pereira Orozco, Ob. Cit;** pág. 16

<sup>10</sup> **Ibíd.** pág. 150

<sup>11</sup> **Ibíd.** pág. 152

Para el autor Gerardo Prado, la garantía individual de seguridad en su sentido amplio significa: “La no retroactividad de las leyes, el derecho de defensa o de audiencia, como también se le conoce, y la legalidad que debe haber en materia judicial, tanto civil como administrativa. Igualmente, se contempla aquella seguridad que se refiere a que nadie será importunado o molestado en su domicilio o en su correspondencia, a menos que se haya dictado una orden de autoridad judicial competente.”<sup>12</sup>

Desde tiempos remotos se ha plasmado este principio, así en la Biblia se menciona como principio u ordenamiento querido por Dios, la sagrada escritura, enseña que Dios o Yavé protegía a su pueblo Israel de las arbitrariedades impuestas por los reyes y monarcas con poder sobre la tierra, en la historia, esa es una seguridad prestada por un poder sobrenatural a un pueblo determinado y escogido como Israel.

El autor Sáenz Dávalos, Luis, opina: “Que históricamente la seguridad del hombre deriva el inalienable derecho del hombre a la seguridad jurídica y con ello, a una esfera concreta de derecho, protegida contra todo ataque arbitrario.

Si bien la historia moderna del Derecho Tributario, como disciplina científica, puede ubicar un punto de referencia a la seguridad jurídica en obras de muchos autores, en el campo de la ciencia económica encontramos algunos aportes que, al menos, nos aproximan a dicha regla a través de la exigencia de certeza.

Adam Smith recogió, en el año 1776, en la 2ª parte del libro V de su indagación acerca

---

<sup>12</sup> Prado, Gerardo. **Derecho financiero**. Pág. 15.

de la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones, cuatro cánones impositivos que habrían de invocarse después bajo su nombre en incontables ocasiones como los son el de economía, certeza, comodidad y justicia.”<sup>13</sup>

Como se puede dar cuenta, todo en materia tributaria, está basado en principios, por consiguiente debe estar basado en ley, principios que de no ser tomados como algo impositivo, se estaría dando una inseguridad jurídica.

Sigue manifestando: “Que ya lo decía en la segunda obra de Adám Smith, expresa que el impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de pago, la forma de pago, la cantidad a pagar: todo esto debe ser claro y preciso para el contribuyente y para cualquier otra persona. La certeza de lo que cada uno debe pagar es, en materia de impuestos, de gran importancia, que puede decirse, según me parece se deriva de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad no es tan peligroso como un pequeñísimo grado de incertidumbre.”<sup>14</sup>

También indica que: “El aludido principio ya con un alcance mucho más amplio, logró difusión con el Iluminismo y la Revolución Francesa y es así que la Asamblea, el 26 de agosto de 1789, al proclamar la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, hizo su introducción con el siguiente postulado.

---

<sup>13</sup> Sáenz Dávalos, Luis. **La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional**. Revista Peruana de Derecho Constitucional N° 1, pág. 483-564.

<sup>14</sup> **Ibíd.** Pág. 45

Los Representantes del Pueblo Francés, constituidos en Asamblea Nacional, comprendiendo que la ignorancia, el olvido o el desprecio de los derechos del hombre son la sola causa de la infelicidad pública y de la corrupción del gobierno, han resuelto exponer en una declaración solemne los derechos naturales, inalienables y sagrados del hombre, a fin de que esta declaración, constantemente presente para todos los miembros del cuerpo social, les recuerde sus derechos y sus deberes; a fin de que los actos del poder legislativo y del poder ejecutivo, pudiendo en todo instante ser comparados con el objeto de toda institución política, sean mayormente respetados y, a fin de que las reclamaciones de los ciudadanos, fundadas desde ahora en principios simples e incontestables, tiendan siempre al mantenimiento de la Constitución y a la felicidad de todos.”<sup>15</sup>

Precedido de tales consideraciones, por el Artículo 2º de la Declaración, donde se señaló: "El objeto de toda sociedad política es la conservación de los derechos naturales e imprescriptibles del hombre. Estos derechos son la libertad, la propiedad, la seguridad y la resistencia a la opresión."

Según el profesor brasileño Geraldo Ataliba, citado por Xavier Alberto, al respecto de la seguridad jurídica que encierra el derecho, señala: "El Derecho es por excelencia instrumento de seguridad jurídica, es el que asegura a gobernantes y gobernados sus recíprocos derechos y deberes, haciendo viable la vida social. Por ello puede predicarse que cuanto más segura jurídicamente es una sociedad, tanto es más civilizada.

---

<sup>15</sup> **Ibíd.** Pág. 45

Citando a Alberto Xavier, señala que habrá seguridad jurídica donde haya una rigurosa delimitación de las esferas jurídicas y sobre todo cuando ello ocurra en el derecho público, como sólido pilar de los derechos subjetivos privados de libertad y propiedad y no quede lugar para lo contingente y arbitrario.”<sup>16</sup>

Se respeta el derecho, no solo se tendría una seguridad jurídica sino también en forma moral se estaría más seguros pues nuestros actos se realizarían en forma correcta.

Recoge también los conceptos del tratadista argentino Agustín Gordillo, para quien la seguridad jurídica demanda: “a) Que la Administración respete la ley; y b) Que el legislador respete la Constitución, dado que ya no basta que la Administración esté sometida a la ley, sino que es también necesario que la ley esté sometida a la Constitución Política de la República de Guatemala, que haya un orden jurídico superior al mismo legislador, superando así el dogma de la soberanía popular por la soberanía del pueblo en la Constitución.”<sup>17</sup>

Sigue expresando: “Que la seguridad jurídica aparece en el marco constitucional ideario de fines del siglo XVIII como consecuencia de las revoluciones francesa y norteamericana, a través de varios principios que la expresan, delimitan y le dan sentido.

Estos principios según el autor brasileño a quien nos venimos refiriendo son: a) La

---

<sup>16</sup> Xavier Alberto, **Simposio sobre la seguridad jurídica**. pág. 10

<sup>17</sup> Gordillo, **Ob. Cit.** pág. 10.

supresión de la incertidumbre y de la sorpresa en el obrar estatal; b) La certeza del derecho; c) El consentimiento en la formación de la ley; d) La representatividad de los gobernantes; e) La lealtad del Estado que se expresa en el estándar anglosajón del debido proceso legal; f) La previsibilidad del derecho y de las consecuencias jurídicas que se derivan del obrar de los particulares; g) La protección de la confianza; h) La interdicción de la arbitrariedad.”<sup>18</sup>

Al hablar de ideario que no es más que una lluvia de ideas, da la pauta de que la seguridad jurídica debe de estar basado es eso, una serie de ideas pero basadas en derecho.

Tomando en cuenta los principios a que hace referencia el autor citado, los cuales dan una referencia bastante clara de que todo debe de estar siempre basado en ley y en principios que den una seguridad jurídica sustentable.

No debe pasarse por alto, que es en materia tributaria donde el Estado se ve más a menudo tentado de realizar bruscas y súbitas alteraciones, lo cual es grave en una economía de mercado fundada en la libertad de iniciativa y de empresa, la que demanda un clima de seguridad jurídica y de previsibilidad del obrar gubernamental para adoptar las decisiones de inversión previa estimación de costos y de utilidades, en tanto todo ello, de por sí, ya está supeditado a los abundantes imponderables del mercado, por lo que resulta intolerable sumarle más sorpresas, en este caso provenientes del desvarío estatal.

---

<sup>18</sup> Gordillo, **Ob. Cit.** pág. 10.

Es necesario que el ordenamiento tributario esté integrado por normas claras, precisas y estables. Por lo tanto, debe evitarse la minuciosidad, frecuencia y proliferación de disposiciones, las cláusulas derogatorias confusas, los reenvíos excesivos y las regulaciones oscuras, que son defectos frecuentes que conducen a la imperfección de la legislación tributaria. A tal fin, se subraya la necesidad de que los órganos legislativos utilicen para la redacción de las normas tributarias comisiones específicas constituidas por expertos.

Debe reconocerse el derecho del contribuyente, a consultar sobre el contenido y alcance de las normas a aplicar a cada caso concreto. La Administración Tributaria debe responder en un plazo breve y perentorio, vinculándose a su respuesta. La seguridad jurídica requiere el mantenimiento estricto del principio de legalidad.

En caso de que la Constitución Política de la República de Guatemala, autorice la delegación de facultades legislativas, la ley debe respetar las condiciones establecidas por la Constitución Política de la República de Guatemala y fijar con precisión los parámetros a los que debe ceñirse el poder ejecutivo en el ejercicio de tales facultades. La legislación de emergencia emanada del poder ejecutivo, no debe versar sobre materia tributaria. No obstante, si ello es permitido de modo excepcional por las disposiciones constitucionales, las normas de esta clase deben tener carácter transitorio, quedando sometidas a la ratificación del poder legislativo.

Las exenciones y beneficios tributarios concedidos por plazo determinado o bajo condición, no deben revocarse o reducirse antes del vencimiento de tal plazo o del

cumplimiento de la condición, respecto de los contribuyentes que cumplieron con todos los requisitos exigidos por la ley que los otorgó. En caso contrario, el contribuyente debe ser indemnizado por los perjuicios que haya sufrido.



## CAPÍTULO II

### 2. La Administración Tributaria

La Administración Tributaria, tiene la finalidad de que se recauden de forma efectiva los ingresos del Estado, para que éste pueda cumplir con las obligaciones que le asigna la Constitución Política de la República, siendo las principales: Salud, educación, seguridad ciudadana, vivienda, entre muchas más.

#### 2.1. Qué es la Superintendencia de Administración Tributaria

En la página web de la Superintendencia de Administración Tributaria, se puede leer lo siguiente: “A través del Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, se creó la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-, como una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna la ley, goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.”<sup>19</sup>

Tiene su domicilio principal, para todos los efectos legales y técnicos, en su oficina central ubicada en la ciudad de Guatemala. Con potestad para fijar domicilio en cada una de las dependencias que establezca en cualquier lugar del territorio nacional. Su denominación puede abreviarse SAT.

---

<sup>19</sup> Ibíd. Pag. 16.

## 2.2. Competencia

La competencia es la capacidad para conocer, que tiene una autoridad e institución estatal sobre un asunto o materia, asimismo tiene la facultad para actuar en determinada forma de acuerdo a la Ley.

En materia de Administración Tributaria nacional, se puede establecer según la legislación interna que es la Superintendencia de Administración Tributaria, la institución creada para administrar los recursos del Estado, devolviéndole a la población lo recaudado, en servicios públicos gratuitos.

Dentro de la legislación nacional se encuentra la Constitución Política de la República, como norma fundamental, la cual, establece que el Estado debe delegar sus funciones en entidades autónomas y descentralizadas, éste es el caso de la Superintendencia de Administración Tributaria, ésta fue creada a través del Decreto número 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria. Dicha Ley, desarrolla todo lo elemental que se tiene que saber acerca de esta institución estatal descentralizada.

La Superintendencia de Administración Tributaria, tiene por objeto ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación nacional y ejerce entre otras funciones la inscripción de empresas específicas como contribuyentes del fisco, lo que trae como consecuencia la captación de recursos, para que el Estado cumpla con sus obligaciones fundamentales.

A continuación se desarrolla un resumen de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, según la Ley orgánica:

1. “Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, que significa hacer que se cumplan todas las disposiciones que en las Leyes y Reglamentos se establezcan, de cumplimiento obligatorio para los contribuyentes en relación a la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, es como decir que verifica que se cumpla con el pago de los tributos internos y externos de parte de los contribuyentes obligados a realizarlo, ya que es el Estado el que debe percibirlos.
2. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo; no es más que disponer de las formas en que se le cobrará y verificará el cobro de los tributos al contribuyente, cuando se encuentre realizando el hecho generador del mismo.
3. 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; ésta es una de las funciones que la Superintendencia de Administración Tributaria realiza a cabalidad, ya que acciona de forma administrativa ante el contribuyente requiriéndole el pago de lo adeudado al fisco por incumplimiento y al no realizarse, da inicio a las acciones judiciales cobrando exageradamente intereses, moras y recargos que no van de acuerdo a la

capacidad de pago del contribuyente.

4. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás Leyes tributarias y aduaneras;

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

6. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

7. 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.

8. 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.

9. 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.

10. Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria. Esta función trae como consecuencia la determinación y disposición de los medios con que cuenta esta institución para cumplir con una buena recaudación de tributos.

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

Lo que se citó anteriormente, son las facultades que la Ley le asigna a la Superintendencia de Administración Tributaria y que en su mayoría son de carácter obligatorio para los contribuyentes, siempre que se apliquen de manera correcta, dan a dicha institución la facultad de recabar los tributos que por ley corresponden al Estado.

### **2.3. Facultades y atribuciones de la Administración Tributaria**

Todas las facultades están debidamente estipuladas en el Código Tributario, se regulan en el Título IV, Procedimiento ante la Administración Tributaria en el capítulo I. El Artículo 98, estipula: “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.”

El Código Tributario, es otro cuerpo legal que cita las facultades y atribuciones de la Administración Tributaria, siendo éstas las siguientes:

1. Según el Código Tributario, la Superintendencia de Administración Tributaria puede 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. Lo anteriormente citado faculta a la misma a exigir que se liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que adeude el contribuyente. Así mismo, puede también exigir a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que sean constitutivos de la base imponible para realizar una correcta determinación de la obligación tributaria.
2. Asimismo, puede requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. Para lo cual, la Administración Tributaria debe autorizar formularios, y 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, siempre que éstos se establezcan en la Ley.

4. También se establece la función de sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con el Código Tributario y demás leyes tributarias. Esta función es la que se cumple a cabalidad, debido a la violación al debido proceso que se da en el cumplimiento de todas las demás funciones de la institución.

5. La Administración Tributaria, está facultada para disponer u organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo. Esto con el fin de lograr una buena captación de los recursos del Estado.

6. La Ley faculta a los abogados que laboren en la Administración Tributaria, para 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. Aquí se ve que existe un espacio para el abogado en el ámbito tributario.

7. La facultad que a continuación se describe es de gran importancia para el profesional del derecho, ya que el abogado que labore a tiempo completo, podrá ejercer la profesión de abogado, cuando actúen en los procedimientos en que sea parte la Administración Tributaria.

8. Una de las facultades que la Ley establece para el mejor cumplimiento de las funciones de fiscalización y recaudación, es contratar personal capacitado en las ramas jurídicas, económicas y financieras.
9. También establece 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. Esto debe realizarse, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la obligación tributaria.
10. La función de realizar 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. Es una arbitrariedad, ya que se está violando el derecho a la propiedad privada.
11. Se establece en la Ley que se encarga también, de 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.

12. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado. Ésta no es una función, más bien es una obligación que tienen las dependencias de gobierno de colaborar entre sí.

13. Ésta es una función que tiene gran relevancia, ya que lograr que las normas tributarias sean equitativas, da como consecuencia que no se violen los derechos de los contribuyentes. Las 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.

14. La administración tributaria debe 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.

15. Se debe 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. Siempre que las revisiones se realicen a todos los contribuyentes en general, no sólo a unos pocos, que es siempre el pequeño contribuyente.

Como algo adicional a las funciones, es que la Administración Tributaria, puede requerir la producción de listados e integraciones y la realización de pruebas, para poder accionar en contra de los contribuyentes que no cumplan con las obligaciones tributarias.

Todo funcionario o empleado público 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 del Código Tributario. Significa que el empleado o funcionario incurrirá en el ilícito de incumplimiento de deberes, por lo cual será sancionado conforme a la Ley del Servicio Civil, las responsabilidades civiles y penales que conlleva el caso.

La creación de Superintendencia de Administración Tributaria, como un ente fiscalizador de los tributos de todos los guatemaltecos, fue instituida con la intención de que todos por igual sin distinción alguna, cumplan con la tributación respectiva, sin embargo, en muchas ocasiones se dan las defraudaciones al fisco, ya sea porque al contribuyente por cuestiones económicas no pudo realizar sus pagos correspondientes porque simplemente no quiso hacerlo, es allí donde entra a surgir el poder coercitivo con que cuenta el Estado, de esa manera obliga al contribuyente a que pague lo defraudado pues es una de las facultades con que cuenta la Superintendencia de Administración Tributaria .

#### **2.4. Estructura Organizacional**

La Superintendencia de Administración Tributaria se creó, como un órgano descentralizado, otorgándole competencia y jurisdicción en todo el territorio de la República, con la finalidad de que cumpla con los objetivos que la Ley le asigne.

La Superintendencia de Administración Tributaria, está organizada de la manera siguiente:

- Órganos con funciones de dirección

El superintendente de Administración Tributaria, actúa como secretario del directorio y es el funcionario de mayor jerarquía dentro de la institución, el directorio se conforma con el ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside; cuatro directores titulares y sus

suplentes.

- Despacho del superintendente.
- Dependencias con funciones normativas sustantivas.
- Intendencia de aduanas, intendencia de fiscalización, intendencia de recaudación y gestión, intendencia de asuntos jurídicos.
- Dependencia con funciones de coordinación.
- Intendencia de coordinación de operaciones.
- Dependencias con funciones de apoyo técnico.
- La gerencia de planificación y desarrollo institucional.
- La gerencia de informática.
- La secretaría general.
- Comunicación social externa.
- Cultura tributaria.
- Dependencias con funciones de gestión de recursos .

La gerencia general de gestión de recursos; la gerencia de recursos humanos; gerencia administrativa financiera; la gerencia de infraestructura; la gerencia de seguridad institucional.

- Dependencias con funciones de ejecución

La gerencia de contribuyentes especiales grandes; gerencia de contribuyentes especiales medianos; gerencia regional central; gerencia regional sur; gerencia

regional occidente; gerencia regional nororiente; gerencia de atención al contribuyente; gerencia de orientación legal y derechos del contribuyente

- Órganos con funciones de asesoría

La asesoría técnica del directorio; asesoría del superintendente.

- Dependencia con función de auditoría interna

Auditoría interna.

## 2.5. La jurisprudencia

Es menester entrar al estudio de las siguientes tesis jurisprudenciales, emitidas por el máximo órgano jurisdiccional, así como las del Tribunal Federal de justicia fiscal y administrativa, toda vez que a través de ellas se define el verdadero criterio jurídico que debe versar en el trabajo improcedencia del cobro de los gastos de ejecución, estando sub-judice el crédito fiscal, así pues a continuación plasmo las siguientes tesis:

En primer término plasmaré dos tesis, la primera en materia civil y la segunda en materia laboral, en las cuales sirve de apoyo interpretarlas en virtud de que en ellas es muy claro que lo accesorio sigue la suerte de lo principal, que si bien es cierto los gastos de ejecución en materia fiscal tienen diferente finalidad y destino, también es cierto que tanto en civil, mercantil, laboral o fiscal seguirán siempre la suerte de lo

principal, por su naturaleza accesoria.

### **2.5.1. Jurisprudencia administrativa**

La jurisprudencia está constituida por las sentencias judiciales concordantes sobre un mismo punto, su misión es:

- a) Explicativa: Si la ley es oscura, su aplicación por los órganos judiciales supone aclarar y fijar su alcance;
- b) Supletoria: La jurisprudencia debe dar solución a los casos que la ley no ha previsto;
- c) Renovadora: La jurisprudencia prolonga la vigencia de la ley, y hace flexibles y duraderos sus principios.

Según la Administración Tributaria, la jurisprudencia administrativa puede ser de dos tipos, según su origen:

- a) Sentencias del fuero contencioso administrativo, en sede judicial.
- b) Dictámenes de la Procuración del Tesoro Nacional, en sede administrativa.

### **2.5.1. Jurisprudencia o doctrina legal**

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad en el Artículo 43, señala: "Doctrina legal. La interpretación de las normas de la Constitución Política de la República de Guatemala 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 constantes 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 constantes en el mismo sentido.”

## 2.8. Métodos de interpretación y aplicación de la Ley Tributaria

Interpretar una ley es descubrir su sentido. Las normas tributarias, deben ser interpretadas con arreglo a todos los métodos admitidos en derecho, pudiéndose llegar a resultados restrictivos o extensivos de los términos contenidos en las mismas.

Método literal: Se limita este método a declarar el alcance manifiesto e indubitable que surge de las palabras empleadas en la ley, sin restringir ni ampliar su alcance.

Método lógico: Trata de resolver qué quiso decir la ley. Quiere saber cuál es el espíritu de la norma o su *ratio legis*. Esto es así, porque la ley forma parte de un conjunto armónico y no puede ser considerada fuera de éste.

Método histórico: La tarea es desentrañar el pensamiento del legislador, valiéndose de todas las circunstancias que rodearon el momento de la sanción de la ley. (Trabajos parlamentarios etc.)

Método evolutivo: El problema es enfrentar una nueva necesidad de la vida social, con reglas jurídicas nacidas con anterioridad a las condiciones actuales. La tarea será ver

cuál hubiera sido la voluntad del legislador y qué solución habría dado. Este método está limitado por el principio de legalidad, ya que no se puede por vía de una interpretación evolutiva, modificar la integración del hecho imponible.

Existe otro método, que es interpretación según la realidad económica: Fue creación Alemana, de Enno Becker, que dijo que en la interpretación de las leyes tributarias, debe tenerse en cuenta su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias. La base de esta interpretación, es que el criterio para distribuir la carga tributaria surge de una valoración política de la capacidad contributiva que el legislador efectuó, teniendo en cuenta precisamente la realidad económica.

El tributo, se funda en la capacidad contributiva y por ello la interpretación de normas que forzosamente deberá tener en cuenta esos elementos objetivos de la riqueza que son económicos. Es de destacar, que este procedimiento, es aplicable sólo en aquellos tributos cuyo hecho imponible haya sido definido atendiendo a la realidad económica (por ejemplo, el impuesto a las ganancias), pero no la tiene en los tributos cuyo hecho generador se definió atendiendo a la forma jurídica. Esta interpretación debe aplicarse aunque salga perjudicado el fisco, según la interpretación de Jarach.

Concluyendo, se dice que el criterio de interpretación según la realidad económica, ha sido acogido por Argentina y varios países. No tiene entidad de método interpretativo, sino que es un instrumento legal que faculta a investigar los hechos reales, su uso está justificado en derecho tributario, porque facilita la lucha contra la evasión fraudulenta por abuso de las formas jurídicas.

Método por analogía, significa aplicar a un caso concreto no previsto por la ley, una norma que rija un caso semejante. En éste país, la mayoría de la doctrina, acepta la analogía, así lo estipula únicamente lo establecido en el Artículo 16 del Código Civil, pero con ciertas restricciones, la principal de las cuales es, que mediante la analogía no es posible crear tributos. La analogía no es aplicable en el derecho material o sustantivo, en cuanto a los elementos estructurales del tributo, esto es sobre el hecho imponible, sujetos pasivos, y elementos cuantitativos de graduación, así como en lo referente a exenciones.

Tampoco es admisible en derecho penal tributario, dado que mediante analogía no pueden crearse infracciones tributarias ni penalidades de ningún tipo, fuera de estas limitaciones no hay inconvenientes en la utilización de la analogía, sobre todo en materia de derecho tributario formal y procesal, donde son frecuentes los vacíos legales y la obligada remisión a principios contenidos en leyes análogas.

Importante es mencionar, lo que preceptúa el Artículo 5 del Código Tributario, sobre la integración analógica, que es igual a interpretación analógica, así: “En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una ley tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4, del mismo cuerpo legal. “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.”

## 2.9. La interpretación de las Leyes Tributarias

Según el Código Tributario en el Artículo 4, se deben aplicar principios para interpretar las Leyes tributarias, en este sentido señala: “La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, en las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.” Este Artículo ha sido reformado por el Artículo 1, del Decreto Número 58-96 el 15-08-1996, del Congreso de la República de Guatemala.

Sobre el conflicto de leyes en el tiempo, las mismas deben resolverse atendiendo lo normado en el Artículo 6, conflicto de leyes, el cual señala: “En caso de conflicto entre leyes tributarias y las de cualquiera otra índole, predominarán en su orden, las normas de este Código o las leyes tributarias relativas a la materia específica de que se trate.”

De la misma manera, debe observarse el Artículo 7, que estipula la vigencia de las Leyes tributarias en el tiempo, se consigna así: “La aplicación de leyes tributarias dictadas en diferentes épocas, se decidirá conforme a las disposiciones siguientes:

Las normas tributarias regirán desde la fecha en ellas establecidas, siempre que ésta sea posterior a la emisión de la norma. Si no la establecieron, empezarán a regir después de ocho días de su publicación en el Diario Oficial.

Cuando por reforma de una norma tributaria se estableciere diferente cuantía o tarifa

para uno o más impuestos, éstas se aplicarán a partir del primer día hábil del siguiente período impositivo, con el objeto de evitar duplicidad de declaraciones del contribuyente.

En cuanto a infracciones y sanciones, se estará a lo dispuesto en el Artículo 66 de este Código.

La posición jurídica constituida bajo una ley anterior, se conserva bajo el imperio de otra posterior. Las normas tributarias que modifiquen cualquier situación respecto a los supuestos contemplados en leyes anteriores, no afectarán los derechos adquiridos de los contribuyentes.

Las leyes concernientes a la sustanciación y ritualidad de las actuaciones ante la Administración Tributaria, prevalecen sobre las anteriores, desde el momento en que deben empezar a regir; pero los plazos que hubieren principiado a correr y las diligencias que ya estuvieren iniciadas, se regirán por la ley vigente al tiempo de su iniciación. Las situaciones no previstas, se regirán por lo dispuesto en la Ley del Organismo Judicial, en lo que sean aplicables.”

De la misma manera se puede interferir sobre lo que señala la Ley del Organismo Judicial, sobre la interpretación de las leyes en Guatemala, El Artículo 10, determina: “Interpretación de la ley. Las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales.”

Sigue indicando la misma Ley: “El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma se podrán aclarar, ateniendo el orden siguiente; a) A la finalidad y al espíritu de la misma; b) A la historia fidedigna de su institución; c) A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; d) Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.”

Se puede tener en cuenta lo que señala el mismo cuerpo legal, en el Artículo 11 de la Ley del Organismo Judicial, idioma de la ley: “El idioma oficial es el español. Las palabras de la ley se entenderán de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española, en la acepción correspondiente, salvo que el legislador las haya definido expresamente.”

Así mismo, establece la ley antes citada, que: “Si una palabra usada en la ley no aparece definida en el diccionario de la Real Academia Española, se le dará su acepción usual en el país, lugar o región de que se trate.”

De la misma forma: “Las palabras técnicas utilizadas en la ciencia, en la tecnología o en el arte, se entenderán en su sentido propio, a menos que aparezca expresamente que han usado en sentido distinto al contexto constitucional.”

También es importante lo indicado en el Artículo 12, integridad de las disposiciones especiales: “La ley que tenga por objeto aclarar o interpretar otra ley, no produce efectos respecto a actos ejecutados, ni respecto a la cosa juzgada.”

El Artículo 13 siempre de la Ley del Organismo Judicial, sobre la primacía de las disposiciones especiales, estatuye: “Las disposiciones especiales de las leyes, prevalecen sobre las disposiciones generales.”

## **2.10. La relación jurídica tributaria**

La relación tributaria, es el vínculo jurídico que se configura entre el Estado o el ente autorizado a exigir el tributo y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

La obligación fiscal se compone de la deuda tributaria, que es la obligación de dar sumas de dinero y de otros aspectos que no implican pago alguno sino cumplimiento de realizar determinados actos o de soportarlos, ya sean estos en los activos o pasivos, genéricamente se los denomina deberes de colaboración y son por ejemplo, presentación de la declaración jurada, facilitar y permitir las tareas de inspección del organismo recaudador.

El hecho imponible es el hecho o conjunto de hechos con significación económica, que la ley describe como tal y establece como origen de la relación fiscal. Características: Es un hecho jurídico, puesto que por voluntad de la ley produce efectos jurídicos. Aspecto temporal son de verificación instantánea o abarcan un determinado proceso que se desarrolla en el tiempo.



## CAPÍTULO III

### 3. El acto administrativo tributario

Es el modo en que la Administración Tributaria realiza las diferentes actividades, para la recaudación de los tributos que corresponden al Estado, y los contribuyentes están obligados a cumplir.

Todos los contribuyentes, en caso de una supuesta infracción o delito tributario, tienen derecho a que se les garantice los derechos y garantías que regulan la Constitución Política de Guatemala y las leyes, entre ellos está la garantía del derecho de defensa, inmerso dentro de la cual está el derecho a un debido proceso, garantizado por el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual ya fue citado y analizado en el tema respectivo; el Artículo 8 del pacto de San José ; también regula lo relacionado al derecho de defensa que siendo una garantía constitucional es tomado en la normativa internacional que cita literalmente, lo que reza la ley suprema de Guatemala; y el Artículo 4 de la ley de Amparo y Exhibición persona, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, establece la importancia al derecho de defensa tomando en cuenta de la supremacía constitucional.

En caso de que la Administración Tributaria, realice un procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria, y emita una resolución que desfavorece al

Contribuyente, éste cuenta con los recursos de revocatoria y deposición para manifestar su desacuerdo con lo que le perjudica; así lo regula el Código Tributario, los cuales son los mecanismos de defensa con que cuenta el contribuyente en contra de la decisión del órgano competente. Esta normativa garantiza el cumplimiento del principio del derecho de defensa, que reza la Constitución Política de la República de Guatemala.

### **3.1. La notificación**

La atención que las normas tributarias dedican a los actos de comunicación de la Administración al contribuyente, se centra casi exclusivamente en las notificaciones.

Pero además de notificaciones y publicaciones, se comentó en el segundo capítulo, existen otras formas de comunicación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes que se encuentran dispersas en la regulación de los distintos procedimientos tributarios.

Son supuestos en los que se ponen en conocimiento de los interesados, circunstancias necesarias para el correcto desarrollo del procedimiento, pero que no son actos administrativos. Sólo se notifican los actos tributarios, el resto de supuestos previstos en las normas por los que se obliga a poner un hecho en conocimiento del interesado son comunicaciones.

El Código Tributario en el Artículo 127, cita las obligaciones de notificar: “Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la

forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos, también se notificará a las otras personas a quienes la resolución se refiera.”

El Artículo 128 del mismo cuerpo legal, señala el lugar para notificar, se indica de la manera siguiente: “Las notificaciones a los solicitantes contribuyentes o responsables, se harán en el lugar señalado por ellos en su primera solicitud, mientras no fijen para tal efecto y por escrito, otro lugar diferente.”

De la misma manera el Artículo 129, estipula las clases de notificaciones, así: “Las notificaciones se harán según el caso:

- a) personalmente.
- b) por otro procedimiento idóneo.

En la notificación no se admitirán razonamientos ni interposición de recursos, a menos que en la ley o en la resolución se disponga otra cosa.”

Así mismo, el Artículo 130, manifiesta los tipos de notificaciones, las personales, se notificarán personalmente las resoluciones que:

- a) Determinen tributos.
- b) Determinen intereses.
- c) Impongan sanciones.
- d) Confieran o denieguen audiencias.
- e) Decreten o denieguen la apertura a prueba.

f) Denieguen una prueba ofrecida.

g) Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.

h) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.

i) Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

La Ley indica que las notificaciones no pueden ser renunciadas, lo que conlleva a que toda notificación personal debe hacerse constar el mismo día que se haga y debe expresar la hora y el lugar en que fue realizada, asimismo debe ir firmada por la persona notificada, pero si éste se niega a hacerlo, el notificador debe dar fe de este acto y la misma será válida.

El Artículo 131, del mismo cuerpo legal, establece la forma de cómo se deben entregar las copias al contribuyente, lo que debe realizarse de la siguiente forma: “Al hacer cualquiera de las notificaciones a que se refiere el Artículo anterior, se entregará copia de la resolución dictada y de los documentos que la fundamenten y se identificará el expediente.”

También la Ley indica, el plazo que debe mediar para hacer la notificación al contribuyente, regulado en el Artículo 132, este Artículo es fundamental en toda la secuencia de los pasos que deben observarse en el debido proceso, señala: “Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, bajo pena para el

notificador en caso de incumplimiento, de diez quetzales (Q. 10.00) de multa la primera vez; de veinticinco quetzales (Q.25.00) la segunda vez y de destitución la tercera vez.”

La forma de realizar las notificaciones, la señala el Artículo 133 del mismo cuerpo normativo, indicando que puede realizarla el notificador o el notario designado por el mismo órgano, y debe remitirse al domicilio fiscal, residencia, oficina, comercio, o donde se encuentre el contribuyente, la que constará en cédula que debe entregarse a los familiares, empleados o persona idónea, que sea mayor de edad, que se halle en cualquiera de los lugares mencionados anteriormente.

En el caso de no encontrar persona idónea para recibir la notificación o si se niega a recibirla, el notificador debe fijarla en la puerta, indicando al pie de la cédula, la fecha y hora de la actuación; razonándola en el expediente de haber notificado en esa forma, estableciendo de que no se halló en el lugar a la persona o que se negó.

Otra forma de notificar es a través de las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes o responsables, o que les establezca la Administración Tributaria. Sin embargo, el empleado tributario, después de enviar el correo electrónico, debe imprimir el mismo, para que conste dentro del expediente, así la notificación quedará bien realizada.

Asimismo, el Artículo 134 del Código Tributario, establece que cuando la notificación la realiza el notario, entregará la original al contribuyente y copia de la resolución, y el notario tiene la obligación de firmar el libro autorizado para hacer constar que se recibió.

También se indica que los abogados auxiliares de las partes no pueden actuar como notarios notificadores en el procedimiento administrativo.

El contenido de la cedula de notificación, es: Nombres completos del notificado, lugar, fecha y hora de la notificación, nombres y apellidos de la persona a quien se entregue la misma y la resolución, y establecer si se entregó o fijó en la puerta, firma del notificador y sello de la Administración Tributaria o del notario, cuando fuera el caso.

Para notificar debe de constar dentro del expediente un lugar para hacerlo, el Código Tributario regula en el Artículo 136, que el contribuyente que promueva un expediente administrativo, debe señalar lugar para recibir notificaciones, para que allí se le harán las que procedan, aunque lo cambie, mientras no exprese por escrito, otro se continúen realizando. Y cuando el notificado en las primeras solicitudes no fije lugar para recibirlas, la Ley le concede el plazo citado en el Artículo 122 del mismo cuerpo legal, para que fije lugar, sino se suspenderá el trámite de las mismas.

El tema de las notificaciones, dentro de este trabajo es de gran importancia, ya que la Ley protege al contribuyente, en el sentido de que no se le viole su derecho de defensa.

El Artículo 140, del cuerpo legal citado, regula también las denominadas notificaciones por comisión, que consisten en: Notificar a personas que no se encuentre ninguna oficina central de la Administración Tributaria, el jefe de la misma dependencia donde se lleve el expediente, realizará una comisión al administrador de rentas del departamento donde tenga su domicilio la persona a notificar, para que designe al empleado que deba

hacer efectiva la notificación. En consecuencia, los demás pasos siguen siendo los mismos para notificar.

### **3.2. Nulidad de las notificaciones**

Al mencionar el término nulidad es la falta o carencia de valor de un acto, debido a que no se cumplió con las condiciones, requisitos necesarios para su eficacia, por lo que es importantes que se mencione el Artículo 141, del Código Tributario, ya que determina la nulidad de las notificaciones, se da cuando éstas no se realizan en la forma que establece la Ley.

Al quedar notificado el contribuyente, se da inicio la formación del expediente administrativo, dentro del mismo se puede encontrar el requerimiento de información, en él se determina por parte de la Administración Tributaria, lo que ella requiere, otorgando el plazo perentorio de tres días, para que el contribuyente entregue la información que ellos necesitan verificar, es importante señalar, que no existe más plazo para entregar la información, si no se hace dentro del mismo, el contribuyente comete la llamada resistencia a la acción fiscalizadora, ello conlleva a que se le puedan imponer sanciones fuertes, las cuales son discutibles dentro del procedimiento administrativo, también se indica que la Administración Tributaria, no desvanece los ajustes que impone, por lo que habría que recurrir a un Tribunal de lo Contencioso Administrativo, y ya en tal sentido el costo del mismo se eleva, ya que los abogados tributarios, son onerosos, es por eso que el pequeño contribuyente, no puede pagar una defensa técnica adecuada, ya que

las sanciones son iguales para todos los contribuyentes, no hay excepción entre los mismos, siendo éste inconveniente del actual Código.

### 3.3. Los delitos tributarios

Hay tipos penales previstos en la norma tributaria, estos son:

- a) Infracciones a los deberes formales.
- b) Infracciones a los deberes formales agravadas.
- c) Omisión de impuestos que se desdobra en.
- d) Omisión del pago del impuesto por su deudor.
- e) Omisión de actuar como agente de retención o de percepción o sea de retener a percibir.
- f) Defraudación fiscal genérica.
- g) Defraudación fiscal agravada.
- h) Defraudación fiscal de los agentes de retención y de percepción.
- i) Defraudación de los agentes de retención y percepción agravada.
- j) Insolvencia maliciosa y provocada para evitar el pago de tributos.

El listado anterior hace notar los delitos en que el contribuyente incurre al dejar de cumplir con las obligaciones tributarias, para lo cual, el Código Tributario en el Artículo 71, cita las infracciones siguientes:

- a) "Pago extemporáneo de las retenciones.
- b) La mora.

- d) La omisión del pago de tributos.
- e) La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria.
- f) El incumplimiento de las obligaciones formales.
- g) Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas.”

### **3. 4. Deberes formales**

Se denominan así, a las disposiciones de la ley o reglamentarias, aún las que prevé las autoridades de aplicación de las normas fiscales, para colaborar con la administración en el desempeño de sus cometidos. La declaración jurada cuando el contribuyente u otro sujeto obligado a declarar, presenta la declaración jurada, interpreta las normas tributarias sustantivas aplicándolas a la situación o los hechos cuya verificación reconoce e identifica el hecho imponible definido por la ley, valora también el contenido de esos hechos económicos según las pautas legales y finalmente aplica la alícuota del impuesto sobre los valores determinados.

Así la declaración jurada, sería una determinación del impuesto efectuada por el sujeto obligado y sustituiría la determinación por parte de la Administración pública, la declaración jurada es siempre un deber que se dirige a la administración, determinación tributaria: El acto de determinación es un acto de la administración fiscal, por el cual se reafirma en un caso concreto la voluntad abstracta de la ley, reconociendo un hecho imponible en sus diferentes aspectos, hay tres clases:

- a) La que surge del contribuyente
- b) La que surge de la colaboración entre el contribuyente y la administración
- c) La que realiza la administración.

La determinación tributaria también puede efectuarse sobre, base cierta o presunta.

### **3.5. Infracción a los deberes formales**

Las infracciones son los incumplimientos o violaciones a la Ley, por lo que trae como consecuencia el cumplimiento forzoso de los deberes formales, lo que hace referencia el Código Tributario en el Artículo 94, las infracciones a los deberes formales. Este Artículo fue reformado, por el nombre de esta Sección Quinta y este Artículo por el Artículo 26, del Decreto Número 58-96 el 15-08-1996, del Congreso de la República de Guatemala. Las infracciones constituyen acciones u omisiones en que el contribuyente deja de cumplir, con lo establecido en la Ley de la materia. A continuación se enumeran:

- a) Omitir de dar el aviso a la administración tributaria, de cualquier cambio de datos de inscripción, del domicilio fiscal y del nombramiento o cambio de contador.
- b) Omitir o alterar del Número de Identificación Tributaria -NIT-, o de cualquier otro requisito exigido en las declaraciones de tributos.
- c) Comprar o adquirir bienes o servicios, sin exigir factura o el documento respectivo.
- d) No poseer los libros contables u otros registros obligatorios.
- e) Llevar o mantener los libros y registros contables, como lo establece la Ley.

- f) Poner a disposición de los consumidores los bienes y servicios en oferta sin incluir en el precio el impuesto.
- g) Omisión de recepción y retención de tributos.
- h) Proporcionar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito, recibos y otros documentos exigidos por las leyes tributarias.
- i) Presentar las declaraciones fuera del plazo establecido en la Ley.
- j) No acudir a las oficinas tributarias cuando sea citado.
- k) No dar aviso en el plazo de ley del traspaso de vehículos.
- l) No dar aviso del cambio de características de vehículos, y adquirir en el plazo establecido el impuesto sobre circulación de vehículos.
- m) No presentar ante la administración tributaria los informes establecidos en las leyes tributarias.
- n) Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias, hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito.

Los contribuyentes al incurrir en las sanciones citadas anteriormente, serán acreedores a sanciones de carácter pecuniario, la que serán revisadas cada cierto tiempo a propuesta del Organismo Ejecutivo, el que hará su propuesta a la Administración Tributaria, formulará por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, esto con el fin de actualizar el valor de las mismas y propondrá al Congreso de la República de Guatemala, las reformas pertinentes.

### **3.6. Infracción tributaria agravada**

En este caso se pueden mencionar aquellas infracciones sancionadas no como faltas administrativas, sino que como delitos tributarios, estos delitos se cometen ya sea con anuencia del contribuyente, por desconocimiento de los mismos, o por errores en las operaciones contables, este es según lo que el sustente cree, por los cuales se cometen dichos delitos.

### **3.7. Determinación de oficio sobre base cierta**

La administración conoce todos los antecedentes relacionados con los presupuestos de hecho, no sólo en cuanto a su efectividad si no a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, se da en general, cuando el contribuyente o terceros presentan la declaración jurada y la administración la impugna. En general, ocurre por errores de cálculo, errónea aplicación de la normativa fiscal, por ejemplo consideró como no imponible algo que era gravable. El contribuyente a posteriori según el caso, presenta una declaración jurada rectificativa o reajuste.

### **3.8. Infracciones tributarias administrativas**

Es toda violación a las normas jurídicas, que establecen las obligaciones tributarias sustantivas y formales, y que aparecen previstas, definidas y nacidas de la relación jurídica tributaria para lo cual se estudian tres clases de infracciones tributarias: a) Simples; b) Graves; y c) De contrabando.

En Guatemala, el Código Tributario contempla las infracciones tributarias siguientes: 1) Pago extemporáneo de retenciones; 2) La mora; 3) La omisión de pago de tributos; 4)

La resistencia a la acción fiscalizadora de la administración tributaria; 5) El incumplimiento de las obligaciones formales a que se refieren las leyes tributarias; y, 6) Las otras que se establecen en dicho Código y en otras Leyes Tributarias específicas.

### **3.8.1. Determinación de oficio sobre base presunta**

Es el cálculo que realiza la administración, con base en presunciones o indicios, aplicando coeficientes generales con relación a la actividad de un mismo género y al giro del contribuyente. Además, se establecen procedimientos especiales como el sistema de punto fijo, cálculo con base en lo tributado por otro impuesto. El acto de determinación es un acto unilateral de la administración y como tal debe revestir todos los elementos de los actos, su contenido: Lugar y fecha de emisión, nombre del contribuyente, período fiscal al que corresponde, la base imponible, el gravamen adeudado, disposiciones legales invocadas, cuando se practican sobre base presunta deben estar claramente fundados, firma del funcionario interviniente y correctamente notificada por los medios previstos en la ley, el acto de administración no tiene formas extrínsecas que cumplir.



## **CAPÍTULO IV**

### **4. Los pequeños contribuyentes carecen de defensa técnica tributaria**

Por la calidad de pequeño contribuyente le es difícil tener una defensa técnica adecuada, debido a lo oneroso que resulta un abogado experto en asuntos tributarios.

#### **4.1. El pequeño contribuyente**

El Artículo 47 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece. “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 simplificada para los pequeños contribuyentes.”

El Artículo 49 del mismo cuerpo legal indica: “Obligación de los pequeños contribuyentes. Los contribuyentes que opten por este régimen deberán llevar un libro previamente habilitado por la Dirección, para registrar sus compras y sus ventas, cuyas características fijará el reglamento. Adicionalmente están obligados a emitir facturas para todas sus ventas mayores de veinticinco Quetzales (Q. 25.00).”

El Código Tributario, en el Artículo 1 determina: “Carácter y campo de aplicación. Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones

tributarias, aduaneras y municipales, a las que no se aplicarán en forma supletoria.”

El Código Tributario, en el Artículo 4 determina: “Principios aplicables a interpretación. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, los contenidos en este Código, las leyes tributarias específicas y en la Ley del Organismo Judicial.”

Al hacer un análisis de los Artículos anteriormente citados, se puede mencionar que la Ley suprema del ordenamiento jurídico guatemalteco, proporciona los principios constitucionales que son de gran importancia para regular lo concerniente a materia tributaria y uno de ellos es el principio de capacidad de pago, el que es de gran relevancia, ya que el pequeño contribuyente no posee la misma capacidad económica para hacer que no se le viole su derecho de defensa, ni del debido proceso al iniciarse un expediente administrativo tributario.

#### **4.2. Obligaciones fiscales**

El Artículo 14, del Código Tributario, determina el concepto de la obligación tributaria, lo hace de esta manera: “La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella.

Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del

hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, estipula el régimen de los pequeños contribuyentes, realmente es la ley que les ha dado vida, se considera que se crea este tipo de contribuyente como coadyuvante de que se termine la economía informal, sin embargo, este aspecto le dio un incremento a los comerciantes informales, ya que al no obtener un empleo las personas optan por dedicarse a esta clase de comercio.

De esa cuenta el Artículo 47, considera a los pequeños contribuyentes así: “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 Artículo 4, indica la inscripción al régimen: “Para acogerse a este régimen el contribuyente deberá presentar una solicitud de inscripción, en formulario que proporcionará la dirección al costo de su impresión, en dicha solicitud consignará el monto anual estimado de sus ventas.

Una vez inscrito, la dirección le entregará una tarjeta que lo identifique como pequeño contribuyente.”

De la misma manera el Artículo 49. Determina las obligaciones de los pequeños contribuyentes: “Los contribuyentes que opten por este régimen deberán llevar un libro previamente habilitado por la dirección, para registrar sus compras y sus ventas, cuyas características fijará el reglamento. Adicionalmente están obligados a emitir facturas para todas sus ventas mayores de veinticinco quetzales (Q.25.00), dichos documentos deberán cumplir con las normas del capítulo II del título III de esta ley.

Durante el mes de febrero de cada año deberán presentar una declaración anual, en formulario que proporcionará la dirección al costo de su impresión, en la cual se detallarán los débitos y créditos fiscales del año calendario inmediato anterior, los pequeños contribuyentes podrán consolidar sus ventas diarias en un solo renglón en su libro de compras y venta, usando un renglón para cada tipo de documento.”

El Artículo 50, crea un régimen especial de pago del impuesto: “Los pequeños contribuyentes a que se refiere el Artículo 47 de esta ley, que se acojan al régimen especial, no tendrán la obligación de presentar mensualmente la declaración a que se refiere el artículo 40. el impuesto resultante por la diferencia entre los débitos y créditos de cada período mensual, deberán pagarlo por trimestre calendario vencido y en efectivo, en los bancos del sistema o instituciones habilitadas para el efecto, dentro del plazo establecido en el Artículo 46 de esta ley.

Si se produjeran remanentes de crédito fiscal, éstos podrán trasladarse al período siguiente, hasta agotarlo, pero, en ningún caso, podrá solicitarse su devolución a la dirección. Los pequeños contribuyentes, excepto los que prestan servicios

profesionales, en sustitución del régimen especial de pago del impuesto a que se refiere el párrafo anterior, podrán optar por pagar una cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por ventas o prestación de servicios.

Cada pago trimestral lo efectuarán en las cajas fiscales o en los bancos del sistema habilitados para el efecto, utilizando el formulario de pago dri-1 o el formulario que la dirección proporcione para el efecto, dentro de los primeros diez (10) días hábiles de los meses de abril, julio, octubre y enero de cada año.

Para acogerse al régimen de pago trimestral, los contribuyentes deberán solicitar previamente autorización a la dirección, una vez otorgada ésta, solamente podrán variar por cambio al régimen general de declaración mensual del impuesto, para lo cual no requerirán autorización expresa de la dirección, los pequeños contribuyentes que obtengan autorización para pagar la cuota fija trimestral equivalente al cinco por ciento (5%) de sus ingresos totales por venta o prestación de servicios, quedan relevados de presentar.

La declaración anual a que se refiere el Artículo 49 de esta ley y las declaraciones juradas de pagos trimestrales y de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta, en todos los casos; los pequeños contribuyentes para el registro de sus operaciones de ventas quedan obligados a extender la factura y para el registro de sus operaciones de compras, deberán exigir la factura por la adquisición de bienes o servicios.”

Éste es un buen régimen optativo que tienen los pequeños contribuyentes, pues solo tienen las obligaciones de presentar pago de Impuesto al Valor Agregado, únicamente cuando quede al liquidar el trimestre calendario, así mismo, en febrero de cada año, presentar la declaración informativa de créditos y débitos obtenidos durante el año anterior.

El Artículo 51, regula el cambio de régimen: “Los contribuyentes podrán cambiar del régimen de tributación simplificada para el régimen general, sin necesidad de autorización previa de la dirección. Sin embargo, una vez efectuado el cambio deberán informarlo a la dirección dentro del período impositivo mensual siguiente.

La dirección podrá efectuar el cambio de régimen de oficio, informando al contribuyente dentro de los primeros diez (10) días hábiles del período impositivo mensual siguiente.”

Este cambio sucede si el pequeño contribuyente, dentro del año fiscal, sobrepasa los Q. 60,000.00 que regula la ley, entonces, tendría que tramitar patente de comercio si no la tiene, llevar contabilidad completa a la que obliga el Código de Comercio y a presentar declaraciones de impuestos a los que se encuentre afecto, dependiendo al régimen al que quedó inscrito.

#### **4.3. El derecho de defensa**

Manifiesta el Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

“Derecho de Defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido (...)”

La Honorable Corte de Constitucionalidad, al interpretar parte de este Artículo lo hace de la manera siguiente: “...Tal garantía consiste en la observancia por parte del tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial (...) “Si al aplicar la ley procesal al caso concreto se priva a la persona de su derecho de accionar ante jueces competentes y preestablecidos, de defenderse, de ofrecer y aportar prueba, de presentar alegatos, de usar medios de impugnación contra las resoluciones judiciales, entonces se estará ante una violación de la garantía constitucional del debido proceso.”<sup>20</sup>

Tomando en cuenta el derecho de acción que todos los ciudadanos tienen, en este caso concreto, no se le puede vedar tal derecho pues como se hace ver en el párrafo que precede se daría una violación a la Constitución Política de la República de Guatemala.

El Artículo 29 de la Constitución Política de la República de Guatemala. Libre acceso a tribunales y dependencias del Estado. “Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus

---

<sup>20</sup> Corte de Constitucionalidad. **Gaceta 54, Expediente 105-99, Sentencia 16-12-99**, pág. 49.

derechos de conformidad de conformidad con la ley.”

El Artículo 43 de la norma fundamental citada, estatuye: “Libertad de industria, comercio y trabajo. Se reconoce la libertad de industria, comercio y trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interés nacional impongan las leyes.”

De la misma manera el Artículo 221, indica: “Tribunal de lo Contencioso Administrativo, su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.”

Así mismo, el Artículo 239 de la Constitución de la República de Guatemala, manifiesta: “Principio de Legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República de Guatemala, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones; f) Las infracciones.”

La interpretación que realiza la Corte de Constitucionalidad, es clara y sencilla, en virtud de que al dejar al contribuyente, sin mecanismos de defensa, ante un expediente administrativo tributario, se le está violando su derecho al debido proceso, regulado y

protegido por la Constitución Política de la República de Guatemala. Sin embargo, la violación va más allá de la imaginación, ya que como consecuencia se tergiversa la interpretación de todos los principios que establece la Ley suprema.

#### **4.4. La defensa constitucional**

Las garantías al derecho de defensa del contribuyente en sí, son limitaciones, establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Organismo Judicial, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y otras normas, que en términos generales son aplicables a las disposiciones, acciones y resoluciones en materia tributaria, éstas son las siguientes:

##### **4.4.1. El Amparo**

Se instituye el amparo, con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos, cuando la violación hubiere ocurrido.

La tradición constitucional guatemalteca, desde que con la reforma de la Constitución en 1921, se introdujo el amparo como categoría jurídica particular, utilizó los términos derecho de amparo o simplemente amparo. No fue sino hasta las Constituciones de 1956 y 1965, que se habló, por un lado, de derecho a pedir amparo y, por otro, que el amparo se entablaría mediante un recurso.

La Constitución de 1985, en el título VI, dedicado a las Garantías constitucionales y defensa del orden constitucional, incluye el capítulo II, dedicado al amparo y al Artículo 265, que bajo el acápite procedencia del amparo dispone que se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos, o para restaurar el imperio de los mismos, cuando la violación hubiere ocurrido. Y agrega que: "No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícita una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan".

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, en la parte considerativa, declara que: "De conformidad con los principios en que se basa la organización democrática del Estado, deben existir medios jurídicos que garanticen el irrestricto respeto a los derechos inherentes al ser humano, a la libertad de su ejercicio y a las normas fundamentales que rigen la vida de la República de Guatemala, con el fin de asegurar el régimen de derecho". "Para tales propósitos debe emitirse una ley que desarrolle adecuadamente los principios en que se basa el amparo, como garantía contra la arbitrariedad".

De las disposiciones constitucionales y de las consideraciones de la ley, se ve que hay una diferenciación de dos aspectos del amparo, uno como derecho y otro como proceso.

En el primer aspecto, el amparo es un derecho humano. Los derechos humanos son las potestades reconocidas por el ordenamiento jurídico como inherentes a la dignidad

humana, todas de protección estatal, que facultan a reclamar y obtener medidas concretas de protección. El derecho de amparo vendría a ser el poder jurídico de obtener jurisdiccionalmente del Estado, mediante medidas concretas, la protección de los derechos reconocidos por la Constitución y la ley.

El amparo, en el segundo aspecto, es uno de los medios jurídicos que garantizan el irrestricto respeto de los derechos inherentes al ser humano, a la libertad de su ejercicio y a las normas fundamentales que rigen la vida de la República de Guatemala, con el fin de asegurar el régimen de derecho, es decir, que es el instrumento mediante el cual el Estado, incitado por el ejercicio del derecho de amparo, actúa las pretensiones de protección jurisdiccional de los derechos humanos, y dicta las medidas concretas de tutela correspondientes. Se trata en otras palabras, de un proceso.

Está fuera de toda discusión que sólo hay derechos humanos en puridad jurídica, si se dan determinadas circunstancias:

a) Que una norma jurídica los reconozca, incluso en la forma abierta que contiene el Artículo 44 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en virtud que los derechos y garantías que otorga la Constitución Política de la República de Guatemala, no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana,

b) Que dicha norma derive la posibilidad de su ejercicio;

c) Que su desconocimiento, infracción o limitación del ejercicio, legitime al titular del derecho para pretender o reclamar de los tribunales el restablecimiento de la situación y la tutela jurídica pertinente, con uso, si es el caso, del aparato coactivo del Estado; y,

d) Que el Estado ponga a disposición del titular del derecho de amparo, un instrumento eficaz para actuar su pretensión de tutela o protección.

El proceso de amparo es uno de esos instrumentos. No el único, ya que el proceso en general y algunos mecanismos administrativos, se encaminan también a tutelar los derechos humanos. Eso sí, el proceso de amparo es el instrumento más adecuado, desde luego que está específicamente destinado a producir con rapidez y eficacia la tutela jurisdiccional. Es el proceso especializado en el campo de los derechos humanos.

No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes garantizan.

Es importante mencionar que, esta garantía constitucional puede ser ejercida en todo ámbito, en ciertos actos que ejecuta la Superintendencia de Administración Tributaria, la acción de amparo es de vital importancia, ya que es la única que puede detener el abuso del poder que en interpretación errónea de la ley, ejercita en perjuicio de los contribuyentes, la Administración Tributaria.

Las normas jurídicas que se puede consultar a nivel tributario, además del Artículo 265 de la Constitución Política de la República de Guatemala, también se estatuyen en Título uno y dos de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; Artículos 127, 146 y 147 del Código Tributario y sus reformas.

#### **4.4.2. Inconstitucionalidad de las leyes**

En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto.

La Administración Tributaria ha encontrado ya en el mercado muchos abogados especialistas en derecho tributario, por ejemplo, cuando la SAT ha llevado a juicio a un contribuyente para solicitar el cierre temporal de negocios comerciales, se plantean este tipo de inconstitucionalidades, ya que los argumentos de la SAT, no son certeros, sin embargo, pueden o no funcionar, depende del criterio jurisdiccional, pero es allí donde más se interponen.

Para el caso de las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad, acá es difícil ya que por política de gobierno y del sector empresarial, desde tiempos del gobierno de Álvaro Arzú, existe un compromiso de pagar ciertos impuestos aunque al analizarlos

llevan vicios de inconstitucionalidad, pero se consienten políticamente, para ayudar al gobierno de turno.

#### **4.5. La finalidad de los tributos**

Este es un tema importante para los estudiosos del derecho tributario, implica que todo tributo siempre debe tener por fin el interés general, el interés de la colectividad, no tiene por objetivo fundamental enriquecer al Estado, sino el logro de un beneficio colectivo, el llamado y famoso bien común o bien público.

Pueden asimismo, tener una finalidad extra fiscal de regulación económica o social, sea de fomento o de disuasión, así hay casos de impuestos afectados a destinos específicos.

Sin embargo, el panorama del país es distinto, la cultura tributaria que promueve la Superintendencia de Administración Tributaria, y que le ha costado ir inculcando en la población guatemalteca, las otras instituciones del Estado la desbaratan al desfaltar a éste, sin que exista una legislación adecuada para que estos detractores de las arcas del Estado puedan devolver el dinero extraído, éste es un mal ingrato para los países de toda Latinoamérica, por lo mismo, está sumergido en una deuda pública espantosa, ya que el presupuesto, debe ser financiado con préstamos nacionales e internacionales.

En estos momentos críticos que atraviesa Guatemala en relación a la falta de dinero, se encuentra en gran parte del presupuesto se destinó y se destinará a Cohesión Social,

institución manejada por la Esposa del Presidente Colom, donde no existe control de las millonarias transferencias hacia las cuentas bancarias, ellos aseguran que regalan el dinero en efectivo a las familias pobres del área urbana como rural, pero de lo cual no se sabe si de verdad se hace, ni de cuánto realmente regalan.

Ese desfaldo descarado, afecta la marcha del presupuesto general de ingresos del Estado, en virtud, de que a pesar de los esfuerzos de la Administración Tributaria, por tratar de llegar a las metas de recaudación, los sujetos pasivos de los impuestos buscan figuras legales para evadir sus obligaciones tributarias, ya que no quieren soportar cargas fiscales altas, en un Estado donde no existe solidarismo con las verdaderas clases desposeídas, ni una distribución justa de los ingresos basadas en el bien común.

En tal virtud, los contribuyentes tratan de evadir de todas maneras los impuestos a los que se encuentran afectos, ya que se decepcionan del despilfarro que realizan las instituciones del Estado y sus funcionarios.

### **Costo de la defensa fiscal**

Este es un tema relevante dentro de la rama de derecho, la cual se considera especial, en tal virtud en Guatemala, se puede afirmar, que el costo de la defensa fiscal es alto, no implica solamente, el costo de la defensa a nivel administrativo, ni solamente la judicial, implica que el contribuyente, si quiere tener una buena asesoría en materia fiscal, necesita de la maquilación de contratos a nivel corporativo, esto no es de fácil comprensión para los pequeños contribuyentes, ni fácil para que éste pueda pagar ese

alto pago, los abogados tributarios, cobran normalmente en dólares de Estados Unidos de América, por lo que solamente los grandes y medianos contribuyentes, pueden pagar a los buenos abogados expertos en materias fiscales.

#### **4.6. La Defensa Pública Penal**

El pequeño contribuyente tiene derecho a defenderse por sí mismo, también tiene derecho de elegir un defensor de su elección y confianza, pero si carece de recursos económicos, tiene derecho a que el Estado le nombre uno, para que se consagre la no violación al derecho de defensa.

Tema de especial importancia en el ámbito del derecho de defensa, es determinar quiénes pueden llevar a cabo la defensa de una persona en un proceso.

Para la Corte Constitucional de Colombia, el defensor de una persona acusada de la comisión de un delito debe ser un profesional del derecho, salvo casos excepcionales en los que por no contarse en el lugar con abogados titulados, se acuda a los egresados o estudiantes de derecho pertenecientes a un consultorio jurídico.

En este sentido, la Corte Constitucional de Colombia, considera que la regulación normativa del defensor en materia penal, puede diferir notablemente de la que se adopte para procesos de otra índole, pues allí es requisito indispensable que quien actúe como tal sea abogado, y sólo lo es quien ha obtenido el título, salvo casos excepcionales; mientras que en materia laboral, civil, administrativa, el legislador está

autorizado para establecer los casos en que tal condición no se requiere.

Con base a estos argumentos, la Corte Constitucional de Colombia declaró inconstitucional una norma que disponía que a falta de abogado registrado, la defensa de oficio podía ser confiada a cualquier ciudadano honorable, siempre que no fuera empleado público. Para la Corte, en materia penal la garantía de la defensa técnica mínima es indispensable, y sólo en situaciones excepcionales, por existir un grado aceptable de idoneidad y responsabilidad profesional, se autoriza que en defecto de abogados titulados la defensa se encomiende a egresados o estudiantes de derecho perteneciente a consultorios jurídicos.

En esta dirección, la Corte Constitucional de Colombia ha señalado que la defensa de una persona en las etapas de investigación y juzgamiento no pueden ser adelantadas por una persona que no se encuentra científica y técnicamente habilitada como profesional del derecho, so pena de la configuración de una situación de anulabilidad de lo actuado en el estrado judicial por razones constitucionales, o de la inconstitucionalidad de la disposición reglamentaria que lo permita.

Además, dicha defensa técnica comprende la absoluta confianza del defendido o la presunción legal de la misma confianza en el caso del reo ausente; en este sentido es claro que el legislador debe asegurar que las labores del defensor sean técnicamente independientes y absolutamente basadas en la idoneidad profesional y personal del defensor.

Para la Corte Constitucional, la carencia de defensa técnica de una persona durante un proceso penal implica que su actuación dentro del mismo se vea mermada al no poder solicitar y controvertir las pruebas en forma debida.

En este sentido, si el procesado no cuenta con la asistencia de un profesional del derecho es imposible que el juez pueda llegar a valorar los elementos que obran en el proceso. Así mismo, en una oportunidad la Corte de Constitucionalidad, se pronunció en desacuerdo con una norma del Código Procesal Penal, que facultaba a los oficiales de las Fuerzas Militares o de la Policía Nacional en servicio activo, para actuar como defensores en los procesos penales seguidos ante los tribunales militares.

En su decisión, la Corte Constitucional consideró que la defensa técnica reclama por parte del defensor una completa autonomía, independencia y capacidad de deliberación, lo que no se podía esperar de los integrantes de la fuerza pública en servicio activo, quienes se encuentran en una permanente relación de jerarquía con sus superiores, incluyendo a los abogados que al mismo tiempo integran los cuerpos armados.

Se determina entonces que, los pequeños contribuyentes no tienen capacidad económica de pagar una defensa técnica adecuada, es esa virtud, se tienen que sujetar a las sanciones que les impone la Administración Tributaria, por un lado, y por otro lado pagar los impuestos o las infracciones que supuestamente han cometido, los montos adeudados por los pequeños contribuyentes son mínimos, sin embargo, la Administración Tributaria, no le interesa mucho el monto recaudado, sino al contrario,

infundir temor y porque no decirlo terror, al pequeño contribuyente que no se puede defender.

En el medio de los grandes contribuyentes en Guatemala, nunca se ha visto que funcione el cierre temporal de negocios, ya que dicho cierre, es inconstitucional, violatorio de una serie de leyes constitucionales, de trabajo, tributarias y otras, por lo mismo, los grandes o contribuyentes normales no sufren ese tipo de sanción, aunque algunas veces se imponga, ya que los amparos u otro tipos de acciones y recursos, dejan sin efecto legal dicha sanción, pero no sucede así con el tipo de contribuyente que se analiza, el pequeño contribuyente, carece de defensa técnica, cuando va a juicio recurre al mismo sin abogado defensor, con la única defensa de ponerse de acuerdo, entre la Administración Tributaria, el juez y el mismo, el día que quiere que le cierren su negocio.

Se termina señalando que, el juez, no tutela el derecho que tiene ante los órganos judiciales el pequeño contribuyente, ya que el mismo, le indica que si ya se decidió el día que quiere que le cierren su negocio, sin entrar a debatir el juicio, sin determinar que por la índole de ser un proceso penal, debería ser suspendido el juicio porque el contribuyente no cuenta con abogado defensor, el cual si el contribuyente no tiene los medios necesarios para pagar, debería nombrar de oficio en ese instante, un abogado de la Defensa Pública Penal, aunque ello no garantizaría nada dentro del juicio, ya que este abogado quizá sea eminentemente penalista, no tributario, pero al menos garantizaría una tutela debida, lo cual no lo hace el juzgador, por supuesto, éste es un abuso del juzgador, pero ¿quién puede contra el poder de este sujeto? Nadie, al menos

el pequeño contribuyente no puede hacerlo, ese no es el caso para los otros tipos de contribuyentes.

## CONCLUSIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria, impone sanciones drásticas al pequeño contribuyente violando así el derecho de defensa establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, pues no son justas ni equitativas dichas sanciones, en relación a un pequeño contribuyente o a un contribuyente normal
2. Una de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria es la recaudación, pero este fin se vuelve desfavorable al pequeño contribuyente, ya que este sistema viola el derecho constitucional del debido proceso, enfocado al pequeño contribuyente por su precaria condición económica.
3. La Constitución Política de la República de Guatemala, establece los mecanismos de defensa con que cuenta el contribuyente para no permitir que se le violente su derecho de defensa en materia tributaria, pero no establece un mecanismo específico para que el pequeño contribuyente pueda defenderse ante las sanciones tributarias en virtud de la desigualdad existente en comparación a un contribuyente normal.
4. La doctrina concluye que el derecho tributario es una rama autónoma del derecho, el cual lleva implícita una coerción jurídica que va en contradicción a la voluntad de los contribuyentes, siempre que se dé el presupuesto para el pago de la obligación establecida en la norma, esto origina que el pequeño contribuyente tenga poca defensa al iniciársele un expediente administrativo tributario.

5. El Estado, utiliza el derecho tributario como un medio de crear y recaudar tributos que van en beneficio de la población, ya que estos recursos se devuelven a través de los servicios públicos, aunque éstos vayan más allá de la capacidad económica del contribuyente, pues la capacidad económica de un pequeño contribuyente es distinta al de un contribuyente normal.

## RECOMENDACIONES

1. La Superintendencia de Administración Tributaria, debe revisar el expediente administrativo y verificar que se hayan seguido todos los pasos establecidos en la Ley, al imponer una sanción al pequeño contribuyente, para que no se viole el derecho de defensa de éste, con el fin que dichas sanciones sean justas y equitativas, tomando en cuenta la condición económica del mismo.
2. El pequeño contribuyente debe utilizar los mecanismos de defensa que le otorga la ley, al iniciársele un expediente administrativo tributario, para manifestar su desacuerdo en las resoluciones que vayan en contra de sus intereses, esto con el objeto que la Administración Tributaria, no viole el derecho al debido proceso en el cumplimiento de su función recaudadora, para lo que al realizar la primera notificación se le indique de este derecho.
3. El Ministerio de Finanzas Públicas, debe crear campañas de información en relación al diligenciamiento de expedientes administrativos para que el contribuyente se informe de los derechos que la Constitución Política de la República le otorga y hacer uso de ellos, al momento en que la Superintendencia de Administración Tributaria le imponga una sanción que va desacuerdo con su condición económica.
4. El Congreso de la República de Guatemala, debe crear un tributo que regule un sistema de aplicación de sanciones tributarias, que sea específico para cada contribuyente, para que no se dé la característica de coercibilidad que la doctrina

establece como parte del derecho tributario, para que no sean violados los derechos constitucionales del pequeño contribuyente.

5. El Estado de Guatemala, debe velar porque se cumplan a cabalidad los principios y garantías establecidos en la Constitución Política de la República y las leyes para que la función de recaudación de tributos, no sea motivo para violar los derechos del pequeño contribuyente, con la finalidad de lograr el desarrollo económico del país.

## BIBLIOGRAFÍA

ATALIBA, Gerardo. **Los principios jurídicos. Teoría y aplicación a la rama del derecho tributario.** Sin Edit. ed. 5ª Buenos Aires, Argentina: 1999.

DÍAZ DUBÓN, Carmen y Nájera Flores, Lizett. **Derecho financiero II.** Ed. División Praxis. Guatemala: 2002.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M. **Derecho Financiero I y II, 2ª.** ed., Buenos Aires, Argentina, Ed. Depalma, 1997.

IVNISKY@rcc.com.arg. 30 de marzo 2010.

PRADO, Gerardo. **Derecho Constitucional.** Praxis, 3ª. Ed.; Guatemala, Guatemala. Editorial Estudiantil Fenix, 2003.

SAENZ DÁVALOS, Luis. **La tutela del derecho al debido proceso en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.** Revista Peruana de Derecho Constitucional N° 1. Lima. Tribunal Constitucional del Perú, 1999.

Superintendencia. de Administración Tributaria <http://www.sat.gob.gt>. 10 de abril de 2010.

Universidad del Museo Social Argentino <http://www.umsa.edu.ar>. 8 de enero de 2010.

Vlex [http://www.vlex.com,/et/docentes/docentes\\_teoría\\_ppios.htm](http://www.vlex.com,/et/docentes/docentes_teoría_ppios.htm). 25 enero 2009.

XAVIER, Alberto, Geraldo Ataliba y Agustín Gordillo. **Simposio sobre la seguridad jurídica. Organizado por la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales y el Instituto Uruguayo de Estudios Tributarios.** Montevideo, República Oriental del Uruguay, octubre 1986.

XAVIER, Alberto. **Tipicidad y legalidad en el derecho tributario.** Revista de derecho financiero y de hacienda pública. Sin. Edit. Montevideo, República Oriental del Uruguay, octubre 1986.

## **Legislación:**

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

**Corte de Constitucionalidad**. Gaceta No. 54, expediente No. 105-99, sentencia del 16-12-1999.

**Corte Suprema de Justicia de Argentina**. Los principios del Derecho Tributario en la doctrina y en la jurisprudencia. <http://www.salvador.edu.ar/ua1-4-ab.htm>. (04-08-2009)

**Código Penal**, Decreto Número 17-73, Congreso de la República de Guatemala, 1973.

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

**Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad**, Asamblea Nacional Constituyente, Guatemala 1986.

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

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