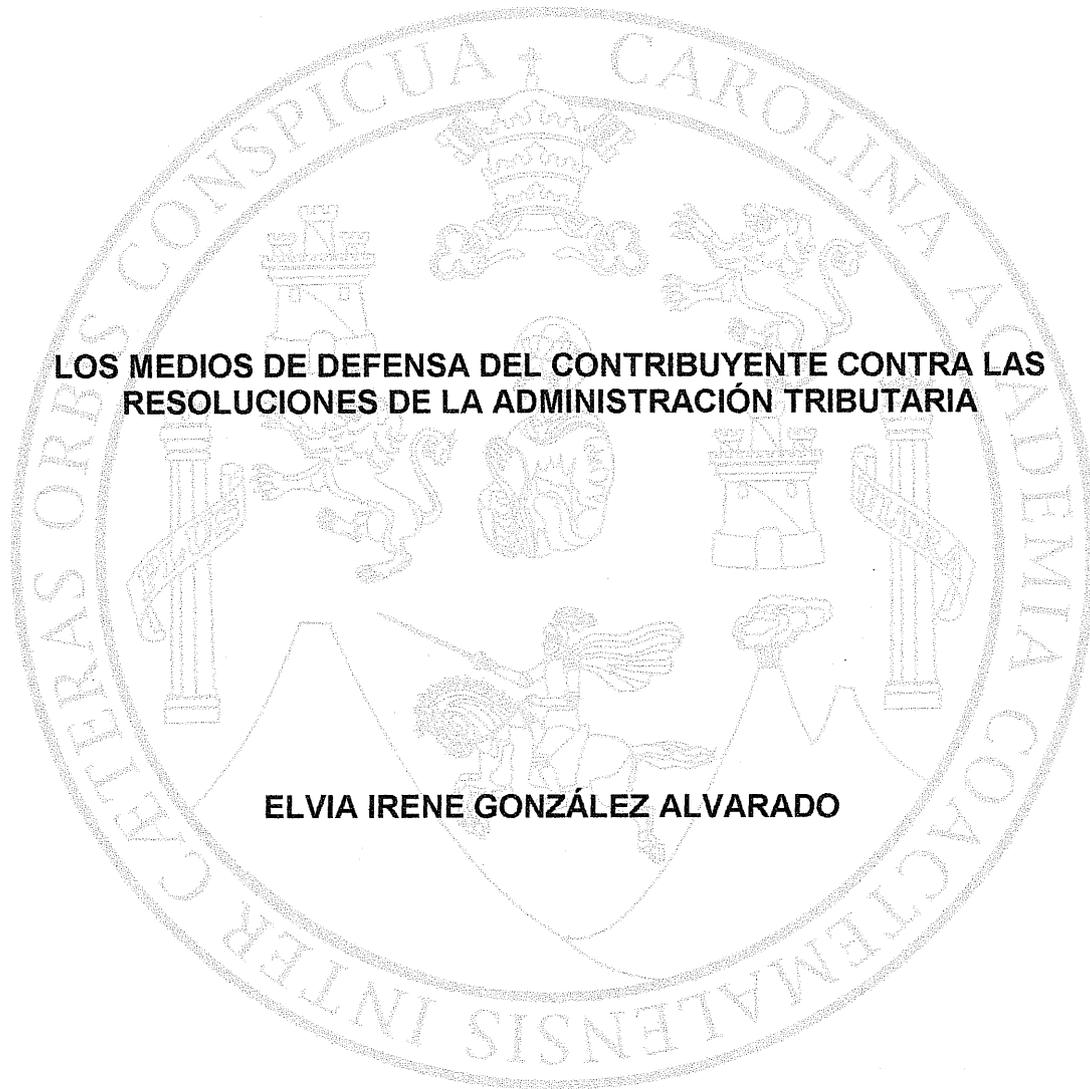


**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES**



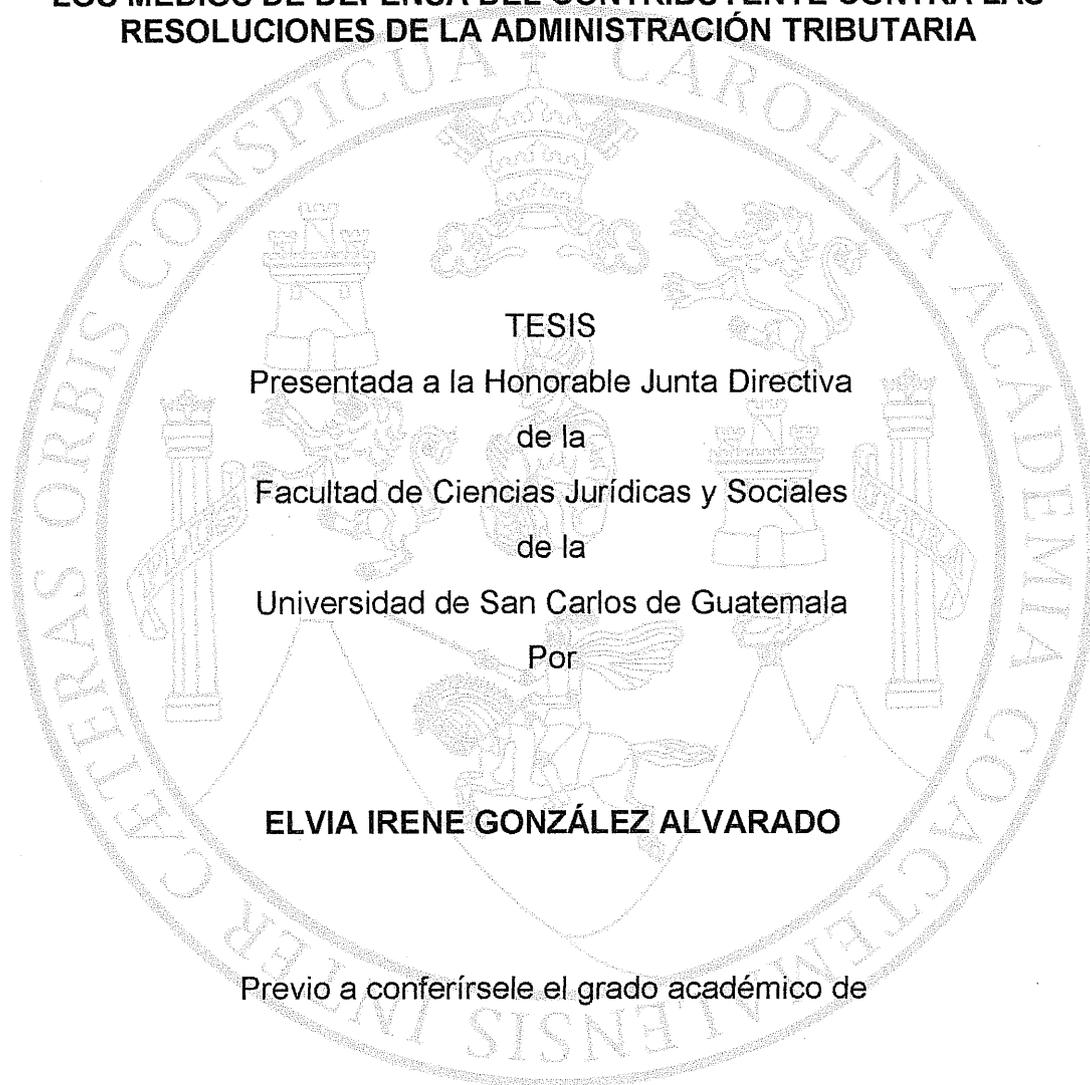
**LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CONTRA LAS
RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**

ELVIA IRENE GONZÁLEZ ALVARADO

GUATEMALA, OCTUBRE 2011

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

**LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CONTRA LAS
RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**



TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala
Por

ELVIA IRENE GONZÁLEZ ALVARADO

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, octubre de 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. Avidán Ortiz Orellana

VOCAL II: Lic. Mario Ismael Aguilar Elizardi

VOCAL III: Lic. Luis Fernando López Díaz

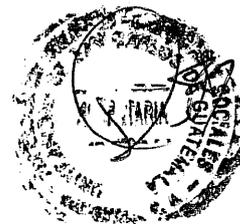
VOCAL IV: Br. Modesto José Eduardo Salazar Diéguez

VOCAL V: Br. Pablo José Calderón Gálvez

SECRETARIO: Lic. Marco Vinicio Villatoro López

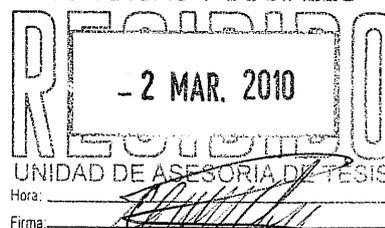
RAZÓN: “Únicamente el autor es responsable de las doctrinas sustentadas y contenido de la tesis” (Artículo 43 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público).

Lic. Luis Roberto Alvarado Obregón
Abogado y Notario
Calle Real No. 37 zona 1, Jocotenango, Sacatepéquez
Tel. 5279-6900



Guatemala, ocho de febrero de 2,010
FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

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



Respetable Licenciado Castillo:

En cumplimiento del nombramiento emitido por esa jefatura, el día diecisiete de junio de dos mil ocho, procedí a asesorar el trabajo de tesis de la estudiante ELVIA IRENE GONZÁLEZ ALVARADO intitulado **“LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**.

Mi opinión respecto del contenido científico y técnico de la tesis es, que en el presente trabajo se ha enriquecido el estudio del derecho tributario guatemalteco, referente a los recursos administrativos, para así ampliar la información sobre la legislación tributaria.

La metodología y técnicas de investigación, a mi punto de vista, fueron las apropiadas, ya que en el método deductivo, se partió estudiando lo general para así llegar a lo esencial, los recursos administrativos; en el analítico, se estudió los derechos de los contribuyentes, así como las obligaciones que tienen con la administración tributaria. Las técnicas utilizadas fueron de mucha importancia, ya que mediante las bibliográficas, documentales y jurídicas se logró la síntesis y el enfoque del problema, para recurrir a la bibliografía nacional y extranjera sobre el tema.

La redacción utilizada en todo el trabajo de tesis, va conforme las reglas de la Real Academia Española, siendo de suma importancia la buena utilización de las palabras, ya que en un futuro será utilizado por estudiantes y profesionales del derecho.

En el presente trabajo la estudiante, simplificó la idea principal de la tesis incluyendo cuadros estadísticos, para facilitar la comprensión del tema principal lo cual estimo que es de mucha importancia para un fácil entendimiento.

La contribución científica de dicha investigación, es ayudar a todos los contribuyentes a que conozcan de una manera más sencilla los derechos que tienen cuando no les es resuelta una resolución o tienen una respuesta negativa para ellos, ya que hay una forma de que puedan revisar o enmendar una solicitud o recurso planteado ante la administración tributaria.

Lic. Luis Roberto Alvarado Obregón
Abogado y Notario
Calle Real No. 37 zona 1, Jocotenango, Sacatepéquez
Tel. 5279-6900



Creo que es de mucha importancia las conclusiones y recomendaciones del presente trabajo, ya que podemos de una forma simple resumir la investigación realizada por la alumna.

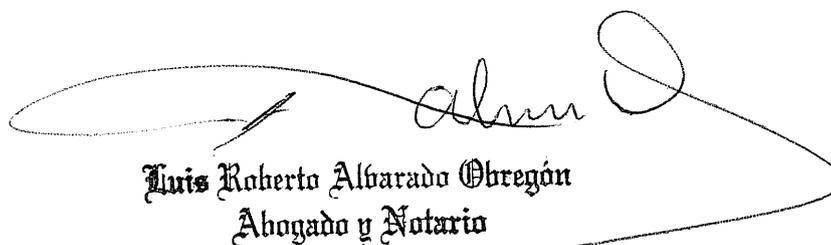
Y por último, la bibliografía utilizada, a mi punto de vista fue la apropiada, ya que se plasmaron los conocimientos de autores nacionales como extranjeros, y legislación guatemalteca que es el fundamento de nuestro estudio.

He de hacer constar, que el título de la tesis "REVOCATORIA Y REPOSICIÓN, QUE PUEDE HACER VALER EL CONTRIBUYENTE COMO MEDIOS DE DEFENSA, EN CONTRA DE LAS RESOLUCIONES DICTADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA", fue modificado posteriormente a su aprobación, por el Licenciado Rolando Segura, en representación de la Unidad de Tesis, quedando en definitiva: **"LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**.

Concluyo el presente dictamen, estableciendo que se han cumplido con los requisitos establecidos en el Artículo 32 del **Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público**; por lo que resulta procedente aprobar el trabajo de tesis asesorado, razón por la cual doy mi **DICTAMEN EN SENTIDO FAVORABLE**, debiendo en consecuencia nombrar revisor de tesis a efecto que el presente trabajo sea aprobado y discutido posteriormente en el examen público correspondiente.

Con mis altas muestras de consideración y estima.

Atentamente:



Luis Roberto Alvarado Obregón
Abogado y Notario

Lic. Luis Roberto Alvarado Obregón
Abogado y Notario
Colegiado 2,593

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, dos junio de dos mil diez.

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) JOSÉ MIGUEL HIDALGO QUIROA, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante ELVIA IRENE GONZÁLEZ ALVARADO, Intitulado: "LOS MEDIOS DE DEFENSA, DEL CONTRIBUYENTE, CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA".

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


LIC. MARCO TULLIO CASTILLO LUTÍN
JEFE DE LA UNIDAD ASESORÍA DE TESIS

cc.Unidad de Tesis
MTCL/sllh.

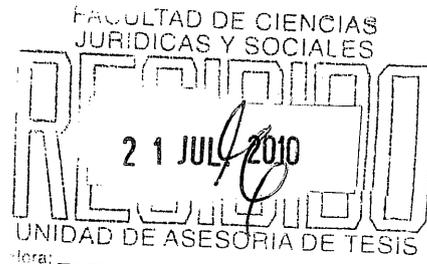


Lic. José Miguel Hidalgo Quiroa
Abogado y Notario
43 Av. "A" 3-98 zona 3, Mixco, Colonia Lomas del Rodeo
Teléfono 24356748



Guatemala, 21 de junio de 2,010

Licenciado Marco tulio Castillo Lutín
Jefe de la Unidad de Asesoría de Tesis
Faculta de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala



Estimado Licenciado Castillo:

De manera respetuosa me dirijo a usted, para hacer de su conocimiento que he procedido a dar fiel cumplimiento a la resolución de fecha dos de junio del año dos mil diez, la cual se me transcribiera oportunamente, a efecto de revisar la tesis de la Bachiller ELVIA IRENE GONZÁLEZ ALVARADO la cual se titula: **“LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”**.

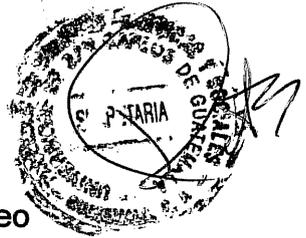
En cuanto al trabajo de tesis realizado por el bachiller Elvia Irene González Alvarado, puedo manifestar que es un trabajo muy acucioso y de gran importancia, por lo que estimo que el trabajo desarrollado es un aporte científico y técnico para los estudiantes y profesionales del derecho, ya que es importantísima la forma en que la bachiller González Alvarado lo enfoca. Con esta recopilación de información se pretende fortalecer la cultura tributaria, desarrollando los principios, doctrinas y los recursos administrativos.

La metodología y técnicas utilizadas de investigación fueron las apropiadas, ya que mediante la deducción y la inducción, se analiza el problema plantado y así sintetizar el derecho de los particulares en cuanto a sus resoluciones planteadas ante la administración tributaria. Las técnicas bibliográficas nacional y extranjera llevó esta investigación a la doctrina necesaria para después recurrir a las leyes nacionales que son el fundamento del presente trabajo de tesis.

La redacción, fue la apropiada, ya que se utilizaron los lineamientos acorde a las normas de la Real Academia Española, lo que será muy satisfactorio para los lectores de dicha investigación.

Respecto a los cuadros estadístico elaborados por la estudiante, considero que fue una buena forma de enfatizar y resumir en forma sencilla el enfoque de la investigación.

Lic. José Miguel Hidalgo Quiroa
Abogado y Notario
43 Av. "A" 3-98 zona 3, Mixco, Colonia Lomas del Rodeo
Teléfono 24356748



Considero que dicho trabajo contribuye científicamente a fortalecer la cultura de todos los guatemaltecos ya que todos en dado momento somos contribuyentes y necesitamos conocer nuestros derechos; así también, las obligaciones que debemos cumplir para mejorar nuestro país.

Las conclusiones y recomendaciones expuestas, son un estímulo para poder capacitar a los funcionarios públicos para poder realizar una mejor administración y así ahorrar tiempo y dinero para la misma administración y para los particulares es especial.

Concluyo mi opinión con la bibliografía utilizada, ya que considero que la investigación se baso en libros nacionales y extranjeros donde de una manera simple nos explican la doctrina, principios y fundamentos para poder llevar acabo dicho trabajo.

Finalmente, quiero emitir **DICTAMEN EN SENTIDO FAVORABLE**, referente al trabajo, por cuanto que si cumple con todos los requerimientos científicos y técnicos; así como la metodología y técnicas de investigación utilizadas, la redacción, las conclusiones, recomendaciones y bibliografía por el autor utilizada, de conformidad con lo establecido en el Artículo 32 del Normativo para la **Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público**, por lo cual considero que puede ser sometido a su discusión y finalmente a su aprobación en el exámen público de tesis de su autora y se le confieran, el grado académico de Licenciado en Ciencias Jurídicas y Sociales.

He de hacer constar, que el título de la tesis "REVOCATORIA Y REPOSICIÓN, QUE PUEDE HACER VALER EL CONTRIBUYENTE COMO MEDIOS DE DEFENSA, EN CONTRA DE LAS RESOLUCIONES DICTADAS POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA", fue modificado posteriormente aprobado quedando en definitiva: "**LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA**", por el Lic. Segura de la Unidad de Tesis.

Sin otro particular me suscribo deferentemente.


Lic. José Miguel Hidalgo Quiroa
Colegiado 2,806

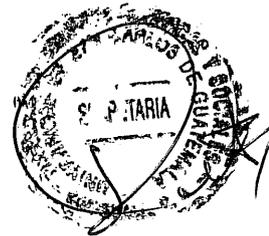
JOSE MIGUEL HIDALGO QUIROA
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

Edificio S-7, Ciudad Universitaria
Guatemala, Guatemala



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Guatemala, uno de septiembre del año dos mil once.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante ELVIA IRENE GONZÁLEZ ALVARADO, Titulado LOS MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE CONTRA LAS RESOLUCIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. Artículos 31, 33 y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público.-

CMCM/sllh.



DEDICATORIA



A DIOS:

Guía y creador de mi vida, gracias por la oportunidad de vivir y de realizarme en mi carrera profesional.

A MI ESPOSO:

José Fernando Vides Nájera, por la paciencia e inspiración, que me brindas todos los días, gracias por tu ayuda y amor incondicional. Eres el amor de mi vida, te amo.

A MI HIJO:

Fernandito, angelito que ilumina mi vida, el cual llena mi corazón; gracias por ser mi alegría y el mejor regalo que me pudo dar Dios.

A MIS PADRES:

Mario Rafael, por estar siempre conmigo, lo admiro y es mi ejemplo; gracias por el apoyo incondicional en mi vida. Elvia Felicitas, que con su paciencia y dulzura, me enseñó que con amor todo se puede. Son los mejores papas, los quiero.

A MIS HERMANOS:

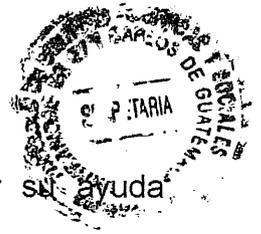
Mónica Vanessa, por sus consejos y todos esos momentos inolvidables en los que compartimos alegrías y tristezas, pero siempre juntas. Humberto Donato, por sus oraciones, y ganas de vivir.

A MIS ABUELOS:

Humberto, Elvia e Irene; ambos desde el cielo siguen siendo mi luz. A Salvador, por sus sabios consejos y apoyo incondicional.

A:

La familia Vides Nájera, por el apoyo incondicional brindado a mi persona.



A: Lic. Luis Roberto Alvarado Obregón, por su ayuda durante toda la carrera.

A: La Universidad de San Carlos de Guatemala, por haberme brindado los estudios de mi carrera, y particularmente a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, por haberme regalado toda esa sabiduría necesaria para culminar mis estudios.

ÍNDICE



Introducción	i
--------------------	---

CAPÍTULO I

1. Derecho financiero	1
1.1. Órganos que ejercen el derecho financiero en Guatemala	2
1.2. Importancia y contenido del derecho financiero	6
1.3. División del derecho financiero	8
1.4. Derecho tributario	10
1.5. Contenido del derecho tributario	12
1.6. División del derecho tributario	13
1.7. Naturaleza jurídica del derecho tributario	16
1.8. Fuentes del derecho tributario	17
1.9. Principios del derecho tributario	17

CAPÍTULO II

2. Actividad financiera del Estado	23
2.1. El poder tributario del Estado	24
2.2. Clases del poder tributario	25
2.3. Características del poder tributario	26
2.4. Obligación tributaria	27
2.5. Sujetos de la obligación tributaria	28
2.6. Relación jurídica tributaria	30
2.7. Naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria	31
2.8. Características de la relación jurídica tributaria	31
2.9. Elementos de la relación jurídica tributaria	32



2.10. Hecho generador.....	
2.11. Importancia del hecho generador	37

CAPÍTULO III

3. Los tributos	39
3.1. Origen de los tributos	40
3.2. Carácter contributivo y legal del tributo	43
3.3. Clasificación de los tributos	44
3.3.1. Impuesto	45
3.3.2. Arbitrio	49
3.3.3. Tasa	51
3.3.4. Contribución especial	52

CAPÍTULO IV

4. Procedimiento tributario	57
4.1. Clases de procedimiento administrativo	58
4.2. Los recursos administrativos o medios de impugnación	62
4.3. Recurso como medio de defensa	64
4.4. Clasificación de los medios de defensa	66
4.5. Silencio administrativo	80
4.6. Clases de silencio administrativo	81
4.7. Análisis y soluciones de los medios de defensa.....	86

CONCLUSIONES	87
RECOMENDACIONES	89
ANEXOS	91
BIBLIOGRAFÍA	95

INTRODUCCIÓN

Los recursos administrativos, establecidos en el Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, es una forma legal en la que los contribuyentes podrían lograr la revisión y la defensa de las resoluciones de la administración tributaria que no les fueran favorables, o no les fueren resueltas en el tiempo estipulado en la Ley.



No obstante, en la actualidad existe un desconocimiento por parte de los contribuyentes en la aplicación de los recursos administrativos, debido a la poca información, orientación y acceso que tienen los contribuyentes para hacer valer sus derechos, cuando éstos sean violados, ya sea por la no respuesta a su petición o por la no revisión de las resoluciones emitidas para dicha administración.

En virtud de lo anterior, con ésta recopilación de información se pretende fundamentar jurídica y doctrinariamente que dicha institución, dado el papel tan importante que juega en el país en la recaudación de impuestos, como el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, establecidas en la Ley, se pretende informar y fortalecer la cultura tributaria, desarrollando los principios, doctrinas y los recursos administrativos, como lo son el de revocatoria, el cual se plantea contra lo resuelto por un órgano subordinado, y el superior jerárquico es el que debe de resolver; y el de reposición, que procede contra resoluciones originarias del superior jerárquico de la administración tributaria, es decir del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

En aquella dirección, se utilizó en esta investigación las siguientes técnicas: bibliográficas, documentales y jurídicas, en las que mediante la deducción, la comparación y la síntesis se hizo un enfoque integral del problema planteado, recurriendo a bibliografía nacional y extranjera, legislación constitucional y ordinaria sobre el tema de los medios de defensa del contribuyente en contra de las resoluciones



dictadas por la administración tributaria. Para tales efectos, los métodos empleados fueron: El deductivo, ya que se parte de lo general en este caso los medios de defensa de los particulares, deduciendo así los recursos de revocatoria y reposición; analítico, con el propósito de estudiar minuciosamente el objeto de estudio; el sintético, porque se establece el derecho de los particulares de impugnar las resoluciones de la administración tributaria siendo así, que los funcionarios o empleados públicos tienen la obligación de resolver en un tiempo según la Ley; y el inductivo, para establecer y proporcionar la posible solución a la problemática.

Para su desarrollo, esta investigación quedó estructurada en cuatro capítulos, siendo estos: El primero, comprende aspectos del derecho financiero y tributario, doctrinas, teorías y conceptos expuestos por los estudiosos del derecho, para introducir así al mundo del derecho tributario; en el segundo, se encuentra abordada la actividad financiera del Estado, consistente en las funciones que éste realiza para dar cumplimiento a sus fines, y la relación jurídica tributaria, siendo uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al contribuyente con el Estado, donde se enfoca que es el mismo el consistente en adquirir los medios económicos para el gasto público y la prestación de servicios necesarios para toda la población; el tercero, se refiere al tema de los ingresos tributarios, fuente importante para el crecimiento del país, específicamente en el conocimiento de los tributos y la importante clasificación de los mismos, para comprender a qué particularmente van destinados; en el cuarto capítulo, se estudia y analiza los recursos administrativos o medios de impugnación, tema en el cual se centra dicha investigación, por la importancia de poder revisar actuaciones inconformes y perjudiciales hacia los mismos, dado el derecho que la misma Constitución Política de la República de Guatemala les otorga; se explica también la figura jurídica del silencio administrativo, el cual se clasifica en dos, de naturaleza sustantiva, es cuando existe petición originaria del particular y adjetiva, falta de resolución de un recurso planteado contra una resolución administrativa, ambos sujetos a control legal por la falta de decisión y resoluciones planteadas por los particulares, ante la interposición de los recursos en la vía administrativa.

CAPÍTULO I



1. Derecho financiero

En la antigüedad a éste se le denominaba hacienda pública, por ser una ciencia que estudiaba lo relativo a la teoría general de la tributación, cambió su nombre por la misma evolución de la sociedad, que la conceptuó como finanzas públicas, que es estudiada desde dos puntos de vista; el económico y el jurídico; pero por la importancia de la tributación en este tema se adoptó su nueva denominación que es derecho financiero, puesto que era mucho más amplia y estudia las tres fases de esa actividad del Estado, como lo son: La obtención, la administración y la erogación de los recursos de dicho ente.

En este sentido Monterroso Velásquez aborda dicho concepto indicando: “La disciplina jurídica que estudia los principios y preceptos legales que rigen la organización del Estado para la percepción, administración y empleo de los recursos públicos y las relaciones jurídicas a que los impuestos dan origen entre el Estado y los contribuyentes, como las que se generan entre éstos como consecuencia de la imposición”.¹

También, Fernando Sainz de Bujanda en este tema sostiene que es: “La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático de las normas que regulan los recursos

¹ Monterroso Velásquez de Morales Gladys Elizabeth. **Derecho financiero. Parte I finanzas públicas.** Pág. 22.

económicos, que el Estado y los demás entes públicos pueden emplear para el cumplimiento de sus fines, así como el procedimiento jurídico de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que se destinan al cumplimiento de los servicios públicos”.²



De lo anteriormente indicado, se considera que éste es de suma importancia dentro del mundo jurídico, social y económico por su contenido e implicancia es fundamental para el adecuado funcionamiento de los ingresos y egresos de cada país, para así obtener una mejor administración.

1.1. Órganos que ejercen el derecho financiero en Guatemala

- Ministerio de Finanzas Públicas: Institución gubernamental, tiene la responsabilidad de velar por su justa, equitativa planificación, ejecución, transparencia, recaudación y administración de los ingresos del Estado. Tiene el compromiso de alcanzar niveles adecuados de efectividad, institucional como organizacional, los que se remiten al alcance de resultados en materia de política fiscal. Su base legal está en el Artículo 35 del Decreto 114-97 del Congreso, Ley del Organismo Ejecutivo.

El Reglamento Orgánico Interno del Ministerio de Finanzas Públicas, contenido en el Acuerdo Gubernativo 394-2008, norma la estructura interna, estableciendo sus

² Ibid.

funciones y la forma de organización, para que pueda cumplir de forma eficiente las atribuciones que le competen específicamente lo relativo al régimen hacendario del Estado.



Le corresponde cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento externo e interno, la ejecución presupuestaria y el control de los bienes, que constituyen el patrimonio del Estado; programar, negociar, registrar, controlar y administrar el endeudamiento interno, las donaciones y los legados; así como, formular la política fiscal y financiera de corto, mediano y largo plazo, en función de la política económica y social del gobierno.

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

Su base legal es el Decreto 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; el Acuerdo 2-98 de la Superintendencia de Administración Tributaria, que crea su reglamento

interno, fue derogado por el Acuerdo 7-2007, el cual es modificado por el Acuerdo 22-2007. El reglamento aludido, establece y desarrolla la estructura de la organización interna, indicando los órganos y dependencias con sus respectivas funciones.



- Banco de Guatemala: es encargado de centralizar los fondos de los otros bancos del sistema bancario nacional, depende de la Junta Monetaria, cuyo presidente y vicepresidente son también del Banco de Guatemala.

Es una entidad descentralizada, autónoma, con personalidad jurídica, patrimonio propio, con plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, de duración indefinida y con domicilio en el departamento de Guatemala. Se registró por el Decreto 16-2002 del Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Banco de Guatemala, y la Ley Monetaria.

El objetivo fundamental, se constituye en contribuir a la creación y mantenimiento de las condiciones más favorables al desarrollo ordenado de la economía nacional; para ello, propiciará las condiciones monetarias, cambiarias y crediticias que promuevan la estabilidad en el nivel general de precios. Algunas de las funciones de el Banco de Guatemala son: Ser el único emisor de la moneda nacional, mantener un nivel adecuado de liquidez del sistema bancario y administra las reservas monetarias internacionales.



- Junta Monetaria: Ésta ejerce la dirección suprema del Banco de Guatemala, tiene a su cargo la determinación de la política monetaria, cambiaria, crediticia del país, velará por la liquidez, solvencia del sistema bancario nacional, asegurando la estabilidad y el fortalecimiento del ahorro nacional; ello está prescrito en el Artículo 133 de la Constitución Política de la República de Guatemala y en la Ley Orgánica del Banco de Guatemala.

- Contraloría General de Cuentas de la Nación: Es una institución técnica y descentralizada; la cual goza de independencia funcional, técnica y administrativa, y con competencia en todo el territorio nacional. Su fundamento legal, está preceptuado en los Artículos 232 al 236 de la Constitución Política de la República de Guatemala y la Ley Orgánica de la Contraloría General de Cuentas, Decreto 31-2002.

Su función, es la fiscalización en forma externa de los activos y pasivos, derechos, ingresos y egresos, y en general, todo interés hacendario de los organismos del Estado, entidades autónomas y descentralizadas, las municipalidades y sus empresas y demás instituciones que conforman el sector público no financiero, de toda persona, entidad o institución que reciba fondos del Estado. También están sujetos a su fiscalización los contratistas de obras públicas y cualquier persona nacional o extranjera que, por delegación del Estado, reciba, invierta o administre fondos públicos.

La autoridad superior es el contralor general de cuentas, el cual gozará de iguales inmunidades que la de los magistrados de la Corte de Apelaciones; será electo por un período de cuatro años, por el Congreso de la República. En este aspecto, se puede mencionar que en ningún caso el contralor general de cuentas podrá ser reelecto.



1.2. Importancia y contenido del derecho financiero

Es la regularización de la actividad financiera del Estado y las entidades públicas por medio de normas, principios e instituciones del derecho público. La legislación financiera es importante en la vida social y cultural de un país. Por ser una rama específica de las finanzas del Estado, contiene elementos sui generis no aplicables a otra materia.

Fernando Sainz de Bujanda en este tema estima: La ordenación jurídica de los recursos económicos del Estado y el estudio de las normas que regulan la gestión financiera.

En relación al contenido del derecho financiero Carlos Giuliani Fonrouge establece: "que el contenido del derecho financiero es la división y la estructura del mismo".³

³ Ibid. Pág. 26.

De lo anteriormente indicado, se considera que su estudio se basa en analizar y explicar, la realidad financiera, con el método y el sistema conceptual que son propios y característicos.



Las características que describen al derecho financiero son las que se enuncian posteriormente:

- Autónomo: Porque es una rama del derecho que dispone de principios generales propios derivados de la Constitución Política de la República de Guatemala; así como, fin, objeto y contenido, las que no son iguales a otra rama del derecho, actúa independientemente.
- Público: Por el conjunto de normas que regulan el orden jurídico relativo a las finanzas estatales y a las relaciones del Estado como ente jurídico con los particulares, con otros Estados e instituciones públicas y privadas.
- Sistemático: Posee una estructura completa, una teoría general que le sirve de apoyo, principios científicos y un sistema de interpretación con ayuda de los cuales es posible solucionar los problemas legales a que da origen la actividad financiera del Estado y en especial del fenómeno del impuesto.

1.3. División del derecho financiero



Dada la trascendental importancia que ha adquirido el derecho financiero, han surgido diferentes formas de interpretarlo, es por ello, que para poder estudiarlo de una forma adecuada, se enuncian cuatro grandes ramas como lo son:

- Derecho presupuestario: Está preceptuado en la Constitución Política de la República de Guatemala, es utilizado como medio político de presión de algunas instituciones del Estado a otras, o como un castigo a actitudes políticas de los funcionarios públicos que participan en el gobierno.

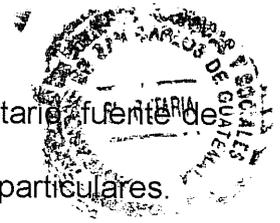
En este sentido, Fernando Sainz de Bujanda afirma que “Es la rama del derecho financiero integrada por el conjunto de normas y principios que determina el régimen jurídico temporal de gestión, empleo contabilidad de los caudales que, derivados de la aplicación de recursos alimentan el tesoro público”.⁴

De lo antes expuesto, se estima que su estudio se adecúa para que el Estado de una forma consciente pueda garantizar una buena organización para los contribuyentes así también para la misma administración pública.

- Derecho patrimonial del Estado: Es un hecho administrativo como lo es la ejecución de los gastos del Estado. Es un acto que regula la vida económica y de

⁴ **Ibíd.** Pág. 36.

carácter social de un país con significación jurídica de carácter unitario, fuente de derechos y obligaciones para la administración con efecto para los particulares.



- Derecho tributario: Tiene su origen según la historia en el derecho común. Es parte del derecho financiero, que estudia la tributación, como actividad del Estado en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de estas relaciones se originan.

Se caracteriza por el ejercicio del poder público del Estado a través de sus órganos competentes, basándose en el principio de legalidad. La autonomía de esta rama del derecho contiene sus propias normas: dentro de nuestro ordenamiento jurídico podemos ubicar el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, así como leyes tributarias especiales (Impuesto sobre la Renta ISR, Impuesto al Valor Agregado IVA, Impuesto Único Sobre Inmuebles IUSI, Código Aduanero Uniforme Centroamericano CAUCA, La Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz IETAP y otras), así como sus respectivos reglamentos, que de conformidad con la legislación guatemalteca, serán emitidos por el ente respectivo para desarrollar la norma de carácter ordinario.

- Derecho monetario: Se encuentra constituido por el conjunto de normas relacionadas con la moneda. En Guatemala, su principio constitucional se encuentra establecido en los Artículos 132 y 133, que establece que es potestad

exclusiva del Estado, emitir y regular la moneda, así como dirigir la política monetaria de la nación.



1.4. Derecho tributario

Es parte del derecho público, ya que todos tenemos un compromiso con el Estado y su principal fuente de ingresos proviene de los impuestos, sin los cuales no podría sostenerse ni brindar la posibilidad de satisfacer las necesidades y la prestación del servicio público a la comunidad; estudia las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público en aras de la consecución del bien común.

Fernando Sainz de Bujanda expresa: “Es la rama del derecho financiero que organiza los elementos estructurales constitutivos del tributo y determina normativamente las potestades, sujeciones y deberes a través de los que se desenvuelven las funciones públicas de gestión, o de resolución y de política encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero”.⁵

También es: El que estudia las normas que un determinado Estado ha formulado para regular en su aspecto formal la propia actividad financiera y los estudia con el fin de

⁵ **Ibid.** Pág. 38.

establecer, invertir de manera inteligente los recursos de todos los contribuyentes para mantener un mejor Estado y país para todos los ciudadanos.



Del estudio anterior, se determina que debe de existir una institución que obtenga los medios o recursos económicos y a través de ellos realizar las obras que satisfacen las necesidades sociales de sus administrados, el Estado.

Las características más importantes que describen al derecho tributario son las que se enuncian a continuación:

- Tipicidad del hecho imponible: La situación debe encontrarse normada en la ley.
- Distinción de tributos en género y en especie: Nos referimos al género de los gravámenes impositivos, a especie, que es el impuesto y la clasificación del tributo.
- Interpretación no analógica: No se pueden crear figuras por analogía para llenar lagunas existentes en los elementos del tributo.
- No retroactividad: En materia tributaria, como en materia penal, la ley no tiene efecto retroactivo, pero tanto la doctrina como la legislación establecen que la excepción de esta disposición se aplicará siempre cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor.



- Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado: Éste no puede decidir si cobra o no el tributo.
- Capacidad contributiva: El contribuyente debe tener la amplitud económica para contribuir a los gastos públicos.

1.5. Contenido del derecho tributario

- Parte general: Están comprendidas las normas aplicables a todos los tributos sin excepción alguna, en Guatemala, es la norma teóricamente más importante porque están comprendidos los principios de los cuales no se puede prescindir los Estados de derecho, contenida en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, que comprende una parte doctrinaria, una sancionatoria y otra de procedimientos, todo lo anterior aplicable a todas y cada una de las leyes tributarias especiales.
- Parte especial: Es la parte de la actividad financiera vinculada con la aplicación y recaudación de los recursos. Contiene los preceptos específicos y particulares de cada uno de los tributos que integran todo el sistema tributario.

En Guatemala, la componen la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y

Agropecuarias (IEMA), y otros tributos establecidos y por establecerse en el futuro.



1.6. División del derecho tributario

Todas las relaciones jurídicas que tienen su origen en el fenómeno de la tributación se infiere que es derecho tributario, pero cada una tiene su propia particularidad y doctrinas que las diferencian, como disciplina reguladora reconoce determinadas divisiones, cada una de las cuales tiene un objeto específico, las cuales son:

- Derecho tributario material: Estudia las normas jurídicas, en las cuales se desarrolla la relación jurídico-tributaria, analizando la misma y sus elementos.
- Derecho tributario formal: Conjunto de preceptos jurídicos que disciplinan la actividad de la rama de la administración pública, que tiene encomendada la recaudación de los tributos.

“Tiene por objeto las funciones de gestión de resolución y de política encaminadas a la aplicación del expresado recurso financiero, por lo tanto el derecho tributario formal no regula la relación jurídico tributaria ya que se encarga de la parte técnica del cobro del tributo”.⁶

⁶ Ibid. Pág. 40.

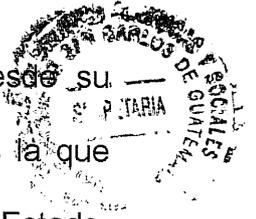
- 
- Derecho tributario procesal: Estudio de los lineamientos jurídicos que establecen el debido proceso administrativo-tributario, tanto dentro del ámbito de la determinación de la obligación tributaria (administrativo), como lo referente a distintos procedimientos judiciales que se relacionan con la actividad tributaria del Estado.

En la división doctrinal del derecho tributario encontramos:

- Derecho tributario constitucional: En el Artículo 239 de la Constitución Política de la República, se encuentran comprendidos elementos tan trascendentales como el poder tributario del Estado, ejercido a través del Organismo Legislativo especialmente los principios o garantías constitucionales sobre la relación tributaria que actúa como verdaderos límites en el ejercicio de dicho poder.
- Derecho tributario sustantivo: Llamado también derecho tributario material, es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es la relación tributaria principal, así como las accesorias que se vinculan con el tributo; "Se llama asimismo derecho tributario material a elementos estructurales constitutivos del tributo y obligaciones que tales elementos generan, por lo tanto el derecho tributario sustantivo reguló en general el vínculo que existe entre los contribuyentes y el Estado, llamado relación jurídico tributaria".⁷

⁷ Ibid. Pág. 40.

Es decir, estipula la obligación tributaria propiamente dicha y ello desde su creación hasta su extinción, teniendo en cuenta que esta obligación es la que consiste en pagar los tributos y que éstos son prestaciones exigidas por el Estado, que solo pueden operarse por mandatos legales.



- Derecho tributario administrativo o formal: Establece los deberes de los particulares, las correlativas facultades de los organismos administrativos a los que se les ha encomendado la percepción de los tributos y el control del cumplimiento dado por aquellos a sus correspondientes obligaciones tributarias. En general realizan toda la actividad administrativa necesaria a tutelar y asegurar el cumplimiento del débito tributario.
- Derecho procesal tributario: Estipula los procesos a través de los cuales se dirimen las controversias tributarias. Dichas preceptos pertenecen en realidad al derecho administrativo, siendo tributarias en razón de la propia naturaleza de las controversias que se encauzan a través de sus normas, por lo que en la actualidad esos conflictos se llevan a cabo en un proceso contencioso administrativo, regulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo Decreto 119-98 del Congreso de la República, y en términos generales está regulado en el Código Tributario.
- Derecho tributario penal: Describen las violaciones o infracciones de las obligaciones que tienen su origen en las disposiciones del derecho tributario

sustantivo y administrativo, que establecen las correspondientes sanciones en la economía nacional y la obligación jurídica del sujeto pasivo tributario.



- Derecho tributario internacional: Son cuestiones de índole económico que exigen soluciones que resultan habitualmente de la adopción de determinadas normas jurídicas, por lo tanto esta división del derecho tributario se compone de aquellos preceptos establecidos en acuerdos internacionales que delimitan la aplicación territorial de los poderes tributarios pertenecientes a los Estados contratantes y su principal aplicación, el derecho arancelario.

1.7. Naturaleza jurídica del derecho tributario

Dado el estudio, nos vemos en la necesidad de ubicarlo dentro de alguna disciplina en particular, y es así, como se afirma que el mismo pertenece a una rama del derecho en general, por la relación existente entre los particulares con el Estado, es por eso que nos referimos al derecho público.

Éste, se caracteriza por ser general, no se establece para alguien en particular, sino para toda la comunidad y por la relación entre el Estado y los particulares, es por eso su ubicación.



1.8. Fuentes del derecho tributario

Entiéndase, las formas o actos a través de los cuales se manifiesta la vigencia del derecho tributario, y como la norma generadora o de creación, también como origen de otra norma.

Es importante mencionar que las fuentes formales dentro de nuestro ordenamiento jurídico tributario se encuentran desarrolladas en el Artículo 2 del Decreto 6-91, Código Tributario. Y son las que a continuación se mencionan:

- “Las disposiciones constitucionales.
- Las leyes, los tratados y las convenciones internacionales que tengan fuerza de ley.
- Los reglamentos que por Acuerdo Gubernativo dicte el Organismo Ejecutivo.”

1.9. Principios del derecho tributario

Se hace referencia a los elementos esenciales que dan vida al mismo, es decir, a la filosofía del contenido de dicho derecho, de los cuales parte su desarrollo.

La Constitución Política de la República de Guatemala, se divide en dos partes, una llamada dogmática, en la cual se plasman las garantías individuales y sociales, y otra llamada orgánica, en la que se ubican los principios de la organización estatal, en los que de alguna forma los encontramos relacionados con el derecho tributario; Los principios que rigen el derecho tributario son:

- De legalidad: Señala el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, que “Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos, ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación”.

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

La potestad tributaria debe ser ejercida por medio de normas legales, no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca.

En conclusión, por medio de éste, se establece que todos los impuestos deben establecerse mediante una ley, emitida por el Congreso de la República.

- De justicia: Los guatemaltecos deben contribuir a los gastos públicos, pero debe ser de manera equitativa, si bien el Estado de acuerdo a la soberanía que ostenta impone los impuestos para que los súbditos contribuyan a su sostenimiento, éstos se deben de establecer en función de su capacidad contributiva.



Éste, lo encontramos en el Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala, cuando establece que el sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.

- De generalidad: Éste principio alude el carácter extensivo de la tributación, y es cuando una persona se halla en condiciones que marcan según la ley, el deber de contribuir. En el párrafo primero del Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala se establece: “En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer cualquiera que sea su estado civil, tienen iguales oportunidades y responsabilidades.”

Este precepto se relaciona con lo instituido en el Artículo 153 de la Constitución Política de la República de Guatemala como la norma básica y general del imperio de la ley; en la cual podríamos decir que se establece este principio al afirmar que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la república.



- De igualdad: En el Artículo 4 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece en el párrafo primero, los principios de libertad e igualdad al expresar: En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.

- De capacidad: El Artículo 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala establece este principio al decir: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.” Es decir aquí se integra el mandato de que todos deben tributar de acuerdo con su personal situación económica.

- De seguridad: Por regla general éste nos enseña que determinado acto o conducta tiene aparejada una obligación de pagar determinado impuesto el cual ha de ser cierto y no arbitrario, la forma y la cuantía del pago ha de ser claro para el contribuyente. Podemos agregar que dicho principio garantiza al contribuyente la efectividad del cumplimiento de las normas tributarias.

- De proporcionalidad: Exige que la contribución concreta a los habitantes de la nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.

De lo antes expuesto, se estima que el derecho financiero juega un papel muy importante para cada Estado, ya que regula a los tributos en distintos aspectos;

comprendiendo normas de las cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho, para lograr que la coacción que significa el tributo esté regulada en forma justa y adecuada.





CAPÍTULO II



2. Actividad financiera del Estado

Ésta es de vital importancia en los Estados modernos, ya que es la que administra el patrimonio del Estado, recauda tributos, destina e invierte los ingresos para satisfacer las necesidades del bien común; el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de los objetivos, a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas, pecuniarios o de otra especie, y a la gestión o manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera.

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

En la actualidad reviste gran importancia, comprendiendo específicamente tres funciones:

- La obtención de los medios necesarios.
- La administración, gestión o manejo de los recursos obtenidos.

- Sostenimiento de las funciones públicas.



También Carlos Giuliani Fonrouge explica que: Dicha actividad comprende la selección de objetivos y la obtención de los medios para atenderlas.

Por lo tanto, se estima que ésta incluye funciones complejas por parte del Estado con el objetivo de dar cumplimiento a sus fines, mediante la recaudación de los tributos, que corresponde al Estado y el compromiso de todos los habitantes de la república obligados a tributar, para así dar cumplimiento a todas las necesidades del país.

2.1. El poder tributario del Estado

Significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción.

“El poder tributario es inherente al Estado, nace y permanece con el, no puede ser objeto de cesión o delegación, la competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación de los tributos por parte de la población.”⁸

El fundamento constitucional se encuentra en el Artículo 239, en el que se establece la exclusividad del Congreso de la República para decretar impuestos ordinarios, extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a la necesidades del

⁸ Ibid. Pág. 94.



Estado; es creado por el Organismo Legislativo y toma vigencia para permanecer en el ámbito tributario hasta que no sea derogado, por los procedimientos establecidos, no puede ser objeto de cesión o delegación, la competencia tributaria es el derecho del Estado de hacer efectiva la prestación de los tributos por parte de los individuos que conforman el Estado.

En América, impera el criterio, de que la actividad tributaria radica en dos poderes soberanos del Estado, que son el poder impositivo y el poder de policía, ambos inherentes a él como parte del Estado e inseparables de él, entendiendo el primero como el poder soberano del Estado de exigir contribuciones a personas o aplicarlas sobre bienes; y el segundo, como la facultad de los estados soberanos de controlar personas o bienes dentro de su jurisdicción en interés del bienestar en general.

2.2. Clases del poder tributario

Se conocen principalmente dos clases de poder tributario y son los siguientes:

- Originario: Cuando nace de la Constitución Política de la República de Guatemala y del poder tributario que ejerce el Estado, y es desarrollado por leyes de carácter ordinarias y sus respectivos reglamentos y nunca superiores a la misma Constitución Política de la República de Guatemala.

- Derivado: Ley ordinaria que puede ser modificada constantemente, no regulada ni autorizada por la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo tanto, aunque la Carta Magna de un país norma y limita los principios de la tributación, no nace de la misma el poder tributario.



2.3. Características del poder tributario

- Abstracto: La existencia del poder tributario surge antes de ser ejercitado, con la sola existencia del Estado.
- Permanente: Solamente puede nacer, modificarse y extinguirse con el Estado a través de la legislación tributaria, la potestad tributaria de dictar normas no se termina con el transcurso del tiempo, ni con el cambio de gobierno ya que existe por sí solo mientras exista el Estado.
- Irrenunciable: El Estado no puede renunciar a éste poder especial inherente al mismo, ya que sin él no podría subsistir, pues los tributos son recursos que el Estado necesita para sostenerse, existen algunas excepciones donde éste crea las normas para regular la materia; esto es parte del análisis que se desarrollara en la presente investigación.
- Indelegable: El Estado no puede trasladar a un tercero la facultad de legislar leyes tributarias, ya que la competencia la tiene el Organismo Legislativo

por mandato constitucional; tampoco puede delegar la potestad de ejercerla parte que le corresponde como sujeto activo de la relación tributaria.



2.4. Obligación tributaria

Es aquella relación o vínculo jurídico que se crea entre el Estado y los particulares, la cual se constituye de forma unilateral por el Estado en ejercicio del poder de imponer y que exige coactivamente de quienes se encuentran sometidos a su soberanía cuando respecto de ellos se verifica el hecho previsto por la ley y que le da origen.

Entre las características propias de la obligación tributaria se reconocen las siguientes:

- Aquella que establece que su única y exclusiva fuente es el precepto legal, dando lugar a establecer que se trata de un obligatio ex lege; en su carácter de tal, no admite modificaciones, ni alteraciones por parte de disposiciones reglamentarias o de cláusulas de un acuerdo celebrado entre los particulares.

Por ello nuestro ordenamiento jurídico ha reafirmado a través de numerosas normas jurídicas que el principio de legalidad es de su misma esencia, y que esta obligación no nace de un negocio jurídico entre el Estado y los particulares sino que es una prestación de derecho público que se impone coercitivamente al contribuyente mediante un acto de imperio del Estado a través de su órgano legislador.



- La segunda característica consiste en una prestación de tipo patrimonial y, en todo caso constituye una obligación de dar, ya sea sumas de dinero o en algunos casos aislados cantidades de cosas.
- Por último una tercera característica, la cual consiste en que se trata de una obligación de carácter personal que se establece entre el sujeto activo (el Estado) y el sujeto pasivo (el particular) a quien corresponda adjudicarle o hacerle responsable del hecho imponible previsto por la ley.

2.5. Sujetos de la obligación tributaria

- Sujeto activo: Es el ente público acreedor de crédito emergente de aquella, es decir, la persona con derecho a percibir el tributo; ese derecho reside en el que ostenta el poder tributario, sin embargo esto no contribuye a poder identificar concretamente al sujeto activo de la obligación tributaria, puesto que, en algunos casos, éste puede delegar la competencia o el derecho a percibir el tributo a otros entes públicos, los cuales serán entonces los acreedores del crédito emergente de la obligación, sin ser los auténticos titulares de la correspondiente potestad tributaria.

Esta situación es la que caracteriza no sólo a los municipios, sino también a los diferentes organismos paraestatales que no cumplen con sus funciones económicas o sociales.



- Sujeto pasivo: Es la persona que expresa o tácitamente ha sido designada por la norma legal para dar cumplimiento a dicha obligación; tal designación puede ser a título propio bajo la denominación de contribuyente o de un tercero llamado responsable.

Por consiguiente, éste puede ser identificado en todos los casos, como el contribuyente o sujeto pasivo del tributo.

Por lo que el contribuyente o el deudor tributario, es el obligado a darle cumplimiento a la obligación tributaria que tiene con el Estado, porque así lo regula la ley.

De lo antes expuesto, se concluye que, el primero es quien está obligado por imperio de la ley a satisfacer el crédito tributario, le sea o no atribuible directamente la producción del hecho imponible creador de la obligación, como sucede en el caso de los responsables.

Por su parte el contribuyente o sujeto pasivo del tributo es la persona a la cual se atribuye siempre la producción del hecho imponible y que no es necesariamente quien deba de ingresar el tributo o satisfacer el débito tributario. Y es que el cumplimiento de esta última obligación puede haber sido adjudicado por la ley a otra persona llamada responsable.



2.6. Relación jurídica tributaria

Es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, establece la relación entre el contribuyente y el Estado, considerando al particular como un deudor tributario, es decir como sujeto pasivo.

La relación jurídica tributaria puede definirse como: Vínculo obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al fisco como sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo.

También, Héctor Villegas al abordar este tema sostiene que: “Es el vínculo que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”⁹

En la legislación de Guatemala, adicional a toda definición, el Artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, establece: Concepto de obligación tributaria. “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

⁹ Monterroso de Morales Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte II derecho tributario**. Pág. 89.

garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. Por lo tanto la obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.



De lo antes expuesto, se estima que ésta relación es la base para que un Estado pueda llevar al país a lograr el bien común para todos los habitantes y para la misma administración.

2.7. Naturaleza jurídica de la relación jurídica tributaria

Constituye una institución autónoma, y corresponde a la relación que se crea entre el Estado y los particulares, contribuyentes o responsables como consecuencia del ejercicio del poder del Estado de exigir el pago de los tributos y como consecuencia de la concurrencia de hecho generador, su naturaleza es por lo tanto, una institución de derecho público.

2.8. Características de la relación jurídica tributaria

- Vínculo personal: Consiste en un enlace, según el caso entre el Estado y los responsables cada uno en particular, atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la ley y que ha efectuado cada una de las personas en el momento y lugar en que se realice el hecho generador.



- **Obligatoriedad pecuniaria:** Esta obligación es la encargada de pagar una suma de dinero, en virtud de que la misma es de carácter pecuniario.
- **Legalidad:** Su única fuente es la ley, ello basado en lo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.
- **Tipicidad expresa:** Nace el acaecimiento y ocurrencia de un hecho previsto en la ley, hecho que resulta generador del cumplimiento de una obligación tributaria.
- **Autonomía relacional:** Característica que se manifiesta en las relaciones con situaciones del derecho privado y público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.

2.9. Elementos de la relación jurídica tributaria

- Personal
- Hecho generador
- Temporal
- Cuantitativo



- Tipo impositivo

- Finalista

- Elemento personal:
 - Sujeto activo

Es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado la potestad tributaria en virtud de una disposición legal expresa, que en el caso de Guatemala, se le ha delegado a la Superintendencia de Administración Tributaria, que representa al Estado para el cobro de los tributos. Por lo que el Estado en virtud del ius imperium recauda los tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley les otorga tal derecho.

Como expresa el Código Tributario, esta entidad tiene facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación tributaria, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesario que la delegación del ejercicio de la potestad tributaria este expresada en una disposición legal y que esta potestad se ejerza en la medida y dentro de los límites fijados por el Estado.

➤ Sujeto pasivo o deudor tributario



Este estudio corresponde al deudor principal o contribuyente y a los diferentes deudores o responsables por vínculo de solidaridad, sustitución o sucesión. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quién debe proporcionar al fisco la prestación pecuniaria. Para efecto de una mejor comprensión de las diferentes categorías de sujetos pasivos se presenta lo siguiente:

- Contribuyente: Es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. Es quien merece principalmente el nombre de destinatario legal tributario, porque es en base a su capacidad contributiva que el legislador creó el tributo. Cuando el contribuyente es sustituido por otro sujeto pasivo tiene a su cargo la obligación de resarcir a quien pagó en su nombre, situación que en nuestro medio resulta un acto meramente civil conocido como repetición, nuestro ordenamiento legal en el Código Tributario y precisamente en el Artículo 25, contempla dicha acción.

- Responsable: Establecido en el Artículo 25 del Código Tributario, "Responsable es aquel que, sin tener carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste". Es asimismo responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formas ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos.

- 
- Responsables solidarios: La solidaridad se entiende como la actuación total que existe en cada uno de los titulares de un derecho o también de los obligados por razón de un acto o de un contrato; que en este caso, es en virtud de la ley tributaria.

La solidaridad es el nexo obligatorio común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello. Es necesario anotar que en materia tributaria se puede originar dos clases de responsabilidad solidaria:

- Solidaridad entre contribuyentes: Cuando la realización del hecho imponible es atribuido a varios sujetos pasivos.
 - Solidaridad entre contribuyente y el tercero ajeno a la realización del hecho imponible: Cuando coexisten el responsable por deuda propia o destinatario legal tributario y el tercero extraño a la realización del hecho imponible.
- Agentes de retención y percepción: Es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe de propiedad del contribuyente o que éste debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco por concepto de tributo.

El agente de percepción es aquel que por su oficio, actividad, o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco.



Nuestra legislación establece que también serán considerados agentes de percepción quienes por disposición de la ley, sean autorizados para recibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la administración tributaria.

2.10. Hecho generador

Llamado también hecho imponible, es pues, el conjunto de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo. El Código Tributario en su Artículo 31 hace referencia al mismo, diciendo que es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

Los elementos del hecho generador son los siguientes:

- Previsión en la ley.

- La circunstancia de que el hecho generador constituye un hecho jurídico para el derecho tributario, a decir verdad, un hecho económico de relevancia jurídica.

- El hecho generador es tan sólo el presupuesto material que el legislador establece para instaurar la relación obligacional.



2.11. Importancia del hecho generador

La misma se encuentra en que, siendo una de las bases de la recaudación, determinado en la Constitución Política de la República de Guatemala, contiene la descripción del hecho que dará nacimiento a la obligación material de pagar el tributo, por parte de las personas obligadas a realizarlo.



CAPÍTULO III



3. Los tributos

Constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno, para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades. El derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del derecho financiero y ha recibido el nombre de derecho tributario.

En este sentido, Carlos Giuliani Fonrouge aborda dicho concepto indicando: “Tributos son prestaciones pecuniarias que el Estado o un ente público autorizado al efecto por aquel, en virtud de su soberanía territorial, exige de sujetos económicos sometidos a la misma”.¹⁰

También, Héctor B. Villegas en este tema sostiene que son “Las prestaciones en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder imperium en virtud de una ley y para cubrir los gastos que le demandan el cumplimiento de sus fines”.¹¹

De lo anteriormente indicado, se considera que el tributo es la prestación pecuniaria que el Estado exige de los particulares o contribuyentes, en ejercicio de su poder soberano, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines, y el bien común.

¹⁰ **Ibid.** Pág. 92.

¹¹ **Ibid.** Pág. 93.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en el Artículo 10, estipula: "Tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en el ejercicio de su poder tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines."



- Son de carácter público.
- Es una prestación en dinero.
- Es una obligación ex- lege, personal, de derecho.
- Tienen por finalidad proporcionar recursos al Estado para que este cumpla con sus fines.
- Deben de ser justos, deben ser proporcionales a los ingresos del contribuyente.

3.1. Origen de los tributos

En la época antigua, en Babilonia, ya se pagaban los tributos por medio de servicios prestados o en especie.

En Grecia, se reconoce la importancia y la necesidad de mantener al Estado, lo que se lograba por medio de aportaciones que hacían los ciudadanos, quienes en ejercicio de

la democracia eran exigentes con la correcta inversión y uso de los recursos que ellos aportaban.



“En Roma, los ciudadanos romanos no pagaban impuestos, ya que éstos eran pagados por los pueblos vencidos, pero después hubo necesidad de que los ciudadanos romanos pagaran, a este tipo de contribución se le conoció como tributium, término que se relaciona con la frase: Al César lo que es del César y a Dios lo que es de Dios”.¹²

Posteriormente en la época de Carlos Magno prácticamente desaparece el comercio, transformándose la economía en rudimentaria y rural. Durante esta época ya no existe mayor información sobre la tributación.

Siempre en la antigüedad, antes del descubrimiento y posterior conquista de América, los Quichés, Tamub, Ilocab, Rabinleb, Cakchiqueles, ya tenían un concepto del tributo.

Esta organización formó una sociedad estamentaria en cuya cúspide estaban los jefes de las parcelas conocidos como Ah pop, quienes eran alimentados y sostenidos por los tributos de las clases bajas. Los agricultores y los esclavos ocupaban el último lugar en esta organización política.

A nivel mundial y en el período posterior a la segunda guerra mundial, se le atribuyó mayor importancia al sistema impositivo, por el crecimiento de los Estados y por la

¹² Monterroso de Morales Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte II derecho tributario**. Pág. 89.



implementación del Estado benefactor en la mayoría de los países, ya que se requería de mayores recursos.

En Guatemala, la conquista significó el desaparecimiento parcial o total de muchos pueblos indígenas, su forma de vida, su religión; causando un gran cambio en esas sociedades. La necesidad (por parte de los conquistadores españoles) de obtener la mayor cantidad de ganancias de la conquista causó que se utilizara cualquier medio para realizar ese fin.

Aparece la esclavitud, la expropiación de bienes que durante años pertenecieron a comunidades indígenas, la tributación, el repartimiento, la encomienda y muchas cosas más que irán configurando la historia de Guatemala, dándole un giro total a la misma e impactando seriamente en lo económico. La corona española impuso desde el principio un fuerte sistema de monopolio comercial.

Ninguna provincia americana podía comercializar con otra potencia que no fuera España. La acumulación de oro y plata, era primordial.

La ciudad de Santiago de Guatemala se estableció como puerto de entrada y salida de todos los productos traficados con España.

El control sobre la comercialización del añil fortaleció tanto a comerciantes como a la ciudad misma, que se convirtió en plaza comercial del reino. Allí confluían los granos y



productos cultivados en el Altiplano indígena con el ganado y otros artículos provenientes de las lejanas regiones de Nicaragua y Costa Rica. Los comerciantes guatemaltecos otorgaban créditos para impulsar los cultivos y eran también sus principales compradores. Al mismo tiempo, ellos realizaban los intercambios comerciales con la metrópoli de manera regular. Esta variedad de funciones los convirtió en agentes indispensables a niveles económicos muy poderosos en el terreno político.

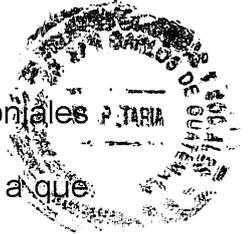
Lo expuesto anteriormente se da la dominación económica que no es más que la esclavización y la tributación forzosa a la que fueron sometidos los indígenas.

Teniendo la corona española la necesidad de dinero, principalmente cuando entraba en guerra con alguna otra potencia europea, y con el fin de realizar esa recaudación con ganancias y llevarlas con rapidez a aquel país implantó en todas sus colonias americanas un sistema impositivo de tributos.

3.2. Carácter contributivo y legal del tributo

En relación al carácter contributivo del tributo, significa que es un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales. A través de la figura del tributo se hace efectivo el deber de los ciudadanos de contribuir a las cargas del Estado, dado que éste precisa de recursos financieros para la realización de sus fines.

Dicho carácter permite diferenciar a los tributos de otras prestaciones patrimoniales exigidas por el Estado y cuya finalidad es sancionadora, como las multas. Pese a que el principal objetivo de los tributos sea la financiación de las cargas del Estado, pueden concurrir objetivos de política económica o cualesquiera otros fines.



Cuando se habla del carácter legal, el tributo se impone unilateralmente por los entes públicos, de acuerdo con los principios constitucionales y reglas jurídicas aplicables, sin que concurra la voluntad del obligado tributario.

Debido a este carácter coactivo, y para garantizar la auto imposición, principio que se remonta a las reivindicaciones frente a los monarcas medievales y que está en el origen de los Estados constitucionales, en derecho tributario rige el principio de legalidad. En virtud del mismo, se establece que se reserva a la ley la determinación de todos los componentes de la obligación tributaria o al menos de sus componentes esenciales.

3.3. Clasificación de los tributos

En la mayoría de los sistemas impositivos estatales se distinguen al menos tres figuras tributarias: el impuesto, la tasa y la contribución especial. Aunque, en general, existe coincidencia en cuanto a los aspectos básicos de la clasificación tributaria, cada país presenta determinadas particularidades.



La clasificación legal la establece el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, en el Artículo 10, "Clases de tributos. Son tributos los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales y contribuciones por mejoras."

A continuación desarrollaremos el contenido de cada uno de los tributos que son lo siguientes:

3.3.1. Impuesto

"Es aquel tributo exigido en correspondencia a una prestación que se concreta de modo individual por parte de la administración pública y cuyo objeto de gravamen está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva el sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes, la adquisición de rentas, ingresos o el consumo".¹³

La carga de los impuesto es sobre las personas que pueden pagarlos, o sea en dependencia de la capacidad económica de las personas, la misma es en dependencia de la riqueza que se tienen por la posesión de un patrimonio sean impuestos directos, y los impuestos al consumo sean indirectos, por la capacidad de consumir.

Con respecto a la definición de impuesto Manuel Matus Benavente, argumenta que es: "Una cuota parte en dinero recabada por el Estado de los particulares,

¹³ Monterroso de Morales Gladys Elizabeth. **Derecho financiero parte II derecho tributario**. Pág. 89.

compulsivamente y de acuerdo con reglas fijas, para financiar servicios de interés general de carácter invisible”.¹⁴



Según Manuel Ossorio, impuesto es: “Contribución, gravamen, carga o tributo que ha de pagar, casi siempre en dinero, por las tierras, frutos, mercancías, industrias, actividades mercantiles, y profesiones liberales, para sostener los gastos del Estado y las restantes corporaciones públicas. También es el gravamen que pesa sobre determinadas transmisiones de bienes, ínter vivos o mortis causa, y el otorgamiento de ciertos instrumentos públicos.”¹⁵

Y por ultimo, La Licenciada Gladys Monterroso, propone que: “Los impuestos como parte de los tributos, son prestaciones en dinero que el Estado exige a los particulares como producto de la realización de un hecho preestablecido en la ley y que son parte importante y esencial de los recursos con que cuenta el Estado moderno.”¹⁶

De lo anteriormente indicado, se considera que impuesto es una obligación por parte del particular, que se debe pagar en dinero al Estado, para que éste pueda cumplir con las necesidades de la población.

Entre las características más importantes que cita Monterroso Velásquez de los impuestos encontramos:

¹⁴ Ibid. Pág. 89.

¹⁵ Ibid. Pág. 89.

¹⁶ Ibid. Pág. 89.

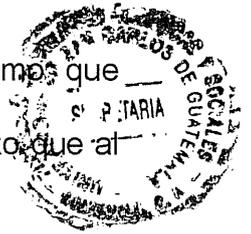
- **Obligatoriedad:** Obligación de dar dinero, naciendo la misma de la Constitución Política de la República de Guatemala.
- **Estatal:** Es una obligación emanada del poder imperio del Estado, lo que justifica su coercibilidad y la facultad por parte del Estado de hacer efectivo su cumplimiento por todos los medios legales establecidos en las leyes de la materia, a través de los órganos administrativos, tanto para su creación, aplicación y recaudación.
- **Legalidad:** Establecido en la ley, por el principio de reserva de ley.
- **Generalidad:** Se aplica a personas individuales y colectivas.
- **Especialidad:** Va en dependencia de la capacidad económica o realización de ciertos actos.



Dada la importancia que tienen y han tenido los impuestos, Gladys Elizabeth Monterroso Velásquez los clasifica de la siguiente manera:

- **Impuestos directos:** Establecido de manera inmediata sobre los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria de o los bienes, estos impuestos no se pueden trasladar por el contribuyente a un tercero, un ejemplo clásico es el impuesto sobre la renta y el impuesto sobre inmuebles.

- Impuestos indirectos: Toma en cuenta las transacciones y el consumo que realizan las personas y se trasladan al consumidor final, siendo éste sujeto que al final paga la totalidad del impuesto.
- Impuestos personales (subjctivos): El hecho generador se establece por razones subjetivas de cada persona, en Guatemala no se ha tenido antecedente de éste tipo de impuesto. Su riqueza y el poder adquisitivo que puede poseer, el contribuyente, en la que el Estado considera y regula la situación de la persona para poder determinar el hecho generador, las rentas pueden variar de acuerdo con las circunstancias personales, un ejemplo de este tipo de impuesto regulado en Guatemala es el impuesto sobre la renta ISR.
- Impuestos reales (objetivos): Estiman la riqueza por si misma del contribuyente por ejemplo (impuesto sobre inmuebles), un ejemplo de este tipo es el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAAP) y el impuesto único sobre inmuebles (IUSI).
- Impuestos ordinarios: Su forma de recaudación para la parte financiera que el Estado necesita para su funcionamiento y que por regla general su creación es a través de las normas emitidas por el Organismo Legislativo y que normalmente gravan la renta de las economías de carácter privado; en Guatemala, también forma parte de este impuesto el capital, como el impuesto extraordinario y temporal de apoyo a los Acuerdos de Paz (IETAP), el impuesto único sobre



inmuebles (IUSI), el impuesto sobre la renta (ISR) y el impuesto al valor agregado (IVA).



- Impuestos extraordinarios: Son de carácter excepcional, temporal y transitorio, el Estado encuentra su justificación en parámetros netamente económicos, se crea ante una determinada necesidad de recaudar fondos para los objetivos del gobierno que deben de ser ejecutados por la misma administración pública. Su característica esencial es de carácter no permanente.
- Impuesto único: Es una modalidad que en la actualidad se aplica en el funcionamiento que los Estados, los cuales determinan en una sola carga tributaria la regulación para el acercamiento de una recaudación más eficaz para la proyección del gasto público atendiendo de manera ecuánime la capacidad económica del contribuyente, siempre que debe de tomar en cuenta la realidad socioeconómica del país en que se quiere aplicar.

3.3.2. Arbitrio

Es el tributo decretado por la ley a favor de una o varias municipalidades.

Impuesto para favorecer a los vecinos de un lugar, con obras determinadas para dicho municipio en especial.

“Es el dinero que el vecino paga al municipio a través de las municipalidades con el fin de que éstos puedan cumplir con la prestación de servicios públicos”.¹⁷



En mi opinión, los arbitrios se pueden definir como las cuotas que las municipalidades solicitan a los vecinos, para el mejoramiento del municipio, para proporcionar bienestar del mismo.

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define en el Artículo 9 “Arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.” De igual forma, podemos decir que los arbitrios son medios ordinarios y extraordinarios que se conceden generalmente a los municipios para obtener recursos y cubrir sus necesidades.

El principal objetivo es coadyuvar al desarrollo del poder local tomando en cuenta las obras de interés colectivo que beneficien a las municipalidades como entes autónomos en la administración de su territorio y por lo tanto los vecinos asentados en ellos, son los que tienen esta carga tributaria.

Entre las características más importantes Monterroso Velásquez clasifica a las siguientes:

- Es pecuniario.

¹⁷ **Ibid.** Pág. 114.



- Es obligatorio.
- Se encuentran establecidos en la ley.
- Es restringido a su territorio.

3.3.3. Tasa

“Es la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace unos de ciertos servicios públicos, en un tributo cuyo hecho generador es la actividad del Estado, hallándose esta actividad íntimamente ligada a un contribuyente en un momento determinado”.¹⁸

Para Manuel Matus Benavente, “Es la prestación pecuniaria que el Estado exige a quien hace uso actual de ciertos servicios públicos”.¹⁹

En mi opinión, tasa, se puede definir como el impuesto que es exigido como contraprestación por un servicio público que es otorgado individualmente a todo usuario.

Monterroso Velásquez menciona las siguientes características:

- Exigido por el Estado.

¹⁸ **Ibid.** Pág. 110.

¹⁹ **Ibid.**

- Creado por ley.
- La recaudación es destinada al servicio que cumple.
- El pago que se recibe es divisible.



3.3.4. Contribución especial

Para Carlos Giuliani Fonrouge, "Es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado." ²⁰

Es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Las contribuciones especiales, consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Tributo que tiene como determinante el hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas.

²⁰ **Ibíd.** Pág. 112.

En otras palabras, son prestaciones en dinero que el Estado recibe de los particulares con el objeto del bienestar común, dicho bienestar se obtiene de un valor mayor de sus bienes o propiedades, por la misma realización de la obra pública.



El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define en el Artículo 13: "Contribución especial, es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales."

Sus características son:

- Naturaleza tributaria.
- Actividad productora de beneficio.

La clasificación de la contribución especial según Monterroso Velásquez es la siguiente:

- Contribución especial por mejoras: Es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

En este tributo el beneficio recibido por los contribuyentes es de obras públicas, y se recibe cuando las personas tienen propiedades cercanas a los lugares de que fueron objeto por mejoras.



El Código Municipal, Decreto 12-2002 del Congreso de la República, Artículo 102 establece: “Los vecinos beneficiarios de las obras de urbanización que mejoren las áreas o lugares en que estén situados sus inmuebles, pagarán las contribuciones que establezca el Consejo Municipal, las cuales no podrán exceder de costo de las mejoras. El reglamento que emita el Consejo Municipal establecerá el sistema de cuotas y los procedimientos de cobro.”

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, define en el Artículo 13: “Contribución especial por mejoras es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.”

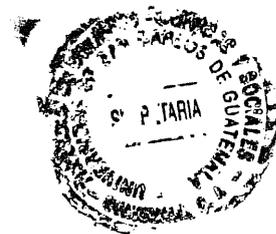
- Peaje: Este es un tributo que significa que se debe pagar una prestación pecuniaria por el derecho de circulación en una vía de comunicación vial u otra, no se ha logrado determinar naturaleza de esta clase de tributo (es tributo porque el Estado lo exige ejerciendo su poder imperio, ubicándolo dentro de las contribuciones por mejoras).

- Contribuciones para fiscales: Las contribuciones recabadas por ciertos entes públicos autónomos, para su financiamiento, el provecho que proporcionan estos tributos es para un grupo limitado de personas de determinado grupo social o profesional, ejemplo del mismo es el pago al Instituto Guatemalteco de Turismo, INGUAT.





CAPÍTULO IV



4. Procedimiento tributario

Antes de explicar el procedimiento tributario, es necesario analizar y entender el procedimiento administrativo, ya que el procedimiento tributario es una clase del procedimiento administrativo.

Muchos autores han proporcionado una definición del procedimiento administrativo, entre los cuales están:

Acosta Romero, citado por Hugo H. Calderón Morales, "La serie de actos en que se desenvuelve la actividad o función administrativa".²¹

Agustín Gordillo, citado por Hugo H. Calderón Morales, "la parte del derecho administrativo que estudia las reglas y principios que rigen la intervención de los interesados en la preparación e impugnación de la voluntad administrativa. Estudia por lo tanto la participación y defensa de los interesados (un particular, un funcionario o una autoridad pública; una persona jurídica, por ejemplo una asociación de vecinos, usuarios, interesados o administrados), en todas las etapas de la preparación de la voluntad administrativa (sea de tipo individual como general; en este último caso es específicamente el procedimiento de audiencia pública el que debe también seguirse,

²¹ Calderón Morales, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 19.

sin perjuicio del trámite administrativo corriente) y desde luego, cómo debe ser la tramitación administrativa en todo lo que se refiere a la defensa, participación e intervención de dichos interesados”²²



“Para otros autores debe ser conceptualizado, como, la serie de fases que comprende un expediente administrativo, que se ejecutan por o ante las autoridades administrativas o los funcionarios o empleados públicos cuya finalidad es la decisión administrativa.”²³

Por lo que el procedimiento tributario, es una clase de procedimiento administrativo, formado por una serie de fases que ejecuta la administración tributaria de oficio o a solicitud de un interesado, con el fin de emitir una decisión.

4.1. Clases de procedimiento administrativo

- **Iniciado a solicitud del interesado:** Una vez iniciado por el interesado, su trámite debe ser impulsado de oficio y debe observar formalidades mínimas, como la de la presentación de los memoriales, conteniendo los requisitos establecidos en el Artículo 122 del Decreto 6-91, Código Tributario, no obstante que la citada norma legal ha previsto que la omisión de cualesquiera de los requisitos, no será motivo para rechazar la solicitud, debe sin embargo subsanarse las omisiones existentes, para lo cual concede el plazo de 15 días improrrogables.

²² **Ibíd.** Pág. 20.

²³ **Ibíd.** Pág. 19.

Es necesario que los contribuyentes responsables, acrediten la calidad con que actúan, tal es el caso si estos actúasen en representación de terceros, mediante representante legal o mandatario, y puede ser presentado copia legalizada de los documentos respectivos.



Entre los procedimientos que puede iniciar el contribuyente, pueden citarse: Solicitud de devolución de créditos fiscales de cualquier naturaleza, devolución de pagos indebidos o en exceso, etc.

Como resultado de dicha solicitud, nacen obligaciones para la administración tributaria, tales como notificar el resultado de la solicitud mediante resolución correspondiente, otorgando la audiencia respectiva, notificando la opinión o dictamen correspondiente.

En todo el procedimiento debe dejarse copia íntegra y legible de todas las resoluciones, las cuales deberán ser firmadas por el secretario de la dependencia.

Son medio de prueba todos aquellos admitidos en derecho. Los documentos que se presentan como prueba dentro del expediente, podrán presentarse en original, copia o fotocopia simple. Pero la administración tributaria podrá requerir los originales o fotocopia legalizada del mismo.

Cuando en el procedimiento tributario se discuten cuestiones de hecho, el período de prueba será de 30 días hábiles, los cuales por ningún motivo podrán prorrogarse.



Se podrán solicitar o de oficio fijar diligencias para mejor resolver, antes de dictar la resolución final. Se practican dentro de un plazo de 15 días hábiles, y sirven para establecer:

- Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
 - Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria.
 - Que se tenga a la vista cualquier actuación que se crea pertinente.
- Iniciado de oficio, por la administración tributaria: Se le denomina también procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración, el cual se desarrolla en una forma muy sumaria. La administración tributaria, lo inicia de oficio cuando requiere el cumplimiento de una obligación tributaria, éste se inicia notificando en forma legal al contribuyente el requerimiento respectivo, otorgando en el mismo un plazo para el cumplimiento de lo requerido. En caso de incumplimiento por parte del contribuyente, la administración tributaria normalmente acude a instancia judicial, iniciando proceso penal por resistencia a la acción fiscalizadora.



Como el anterior procedimiento, también es necesario que los contribuyentes responsables acrediten la calidad con que actúan.

Una vez cumplido el requerimiento por parte del contribuyente, la administración tributaria procede a realizar las pruebas respectivas, si resultare que encuentra diferencias en la determinación y pago de tributos o en el incumplimiento de las obligaciones, la administración tributaria deberá conceder audiencia al contribuyente, por el plazo de 30 días hábiles improrrogables, a efecto que el administrado formule descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

Si el contribuyente no evacua su audiencia se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos, multas y confirmará los ajustes respectivos.

Si el contribuyente evacua la audiencia, en ésta se deben ofrecer todos los medios de prueba admitidos en derecho, durante éste procedimiento se puede decretar medidas para mejor resolver, como se dispone en el procedimiento anterior.

El plazo para que se decrete la resolución administrativa, producto de la evacuación de la audiencia conferida será de 30 días hábiles siguientes al agotamiento del procedimiento correspondiente. La resolución administrativa,

puede ser impugnada por medio de los recursos administrativos de revocatoria y reposición.



- Los procedimientos de defensa que tiene el contribuyente: recurso de revocatoria y recurso de reposición: También constituyen procedimientos administrativos tributarios, los procedimientos de defensa que tiene el contribuyente, frente a las resoluciones del procedimiento administrativo que le sean desfavorables, sea iniciado a solicitud del interesado o iniciado de oficio por la administración tributaria.

El recurso de revocatoria, que se plantea como medio de control o defensa de las resoluciones originarias de autoridades subordinadas de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El recurso de reposición, que se plantea como medio de control o defensa de las resoluciones originarias del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.2. Los recursos administrativos o medios de impugnación

Recurso es cuando se atacan sólo actos administrativos y pueden defenderse derechos subjetivos o intereses legítimos.

Los procedimientos de impugnación de las resoluciones administrativas, son todos aquellos recursos que los particulares tienen para oponerse a las resoluciones de la administración pública. “Todo administrado tiene derecho que se le aplique la legalidad y la juridicidad en las resoluciones que se dictan, de acuerdo con las formalidades legales.”²⁴



El recurso administrativo, dice Gabino Fraga, citado por Hugo H. Calderón Morales, “Constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos e intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin que dicha autoridad, lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad a la inoportunidad del mismo”.²⁵

Son recursos administrativos por que se resuelven en el propio seno de la administración y obliga al propio órgano a revisar nuevamente su actuación, son medios legales porque pone a disposición de los particulares para lograr que la administración rectifique su petición.

Hay que entender que derecho de petición es el género y derecho de impugnación es la especie y que en el fondo los recursos administrativos son meras peticiones, para que la propia administración revise su actuación.

²⁴ Calderón Morales, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. Pág. 79.

²⁵ **Ibíd.** Pág. 80.

A los medios de impugnación también se le conoce como: Impugnaciones, medios de defensa, derecho de revisión y remedio administrativo.



4.3. Recurso como medio de defensa

Los recursos administrativos se dan principalmente a favor de los administrados, del mismo modo que las garantías y derechos consagrados por la Constitución Política de la República de Guatemala no se ha establecido a favor de la administración pública, sino en beneficio de los administrados. Aunque en la práctica los recursos administrativos, son una carga para el administrado, ya que en el derecho procesal administrativo, existen dos vías; la administrativa (recursos administrativos), la vía judicial (proceso de los contencioso administrativo y amparo), en ambos se requiere el agotamiento de los recursos administrativos, de lo contrario no hay posibilidades de acciones judiciales.

“Los recursos son en esencia el derecho que los particulares tienen para defenderse de los actos y resoluciones abusivas que emanan del órgano de la administración.”²⁶

En mi opinión el recurso administrativo es un acto de defensa, por el cual el particular le solicita a la administración pública una revisión a la resolución desfavorable de una petición.

²⁶ **Ibid.** Pág. 94.

Originariamente, el Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, trató de unificar los procedimientos de los recursos administrativos. Pero, posteriormente en virtud del Artículo 1 del Decreto 98-97 del Congreso de la República, se adicionó el Artículo 17 "bis", el cual regula las excepciones a la aplicación de dichos procedimientos, al establecer: "Excepciones. Se exceptúa en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la presente ley, para la substanciación de los recursos de reposición y revocatoria, debiéndose aplicar los procedimientos establecido por el Código de Trabajo y por el Código Tributario respectivamente".



Lo anterior se confirma con el Artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que establece que cuando se trate exclusivamente de resoluciones de carácter tributario, los contribuyentes o sus representantes pueden interponer, los recursos regulados en el decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y leyes aduaneras; pero cuando se trate de otro tipo de resoluciones, los contribuyentes o sus representantes pueden interponer, los recursos regulados en el Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo.

En el Artículo citado se establece la clase de recurso que se debe utilizar, dependiendo el caso, a saber, contra lo resuelto por el directorio, procede el recurso de reposición y contra lo resuelto por el superintendente y los intendentes, procede el recurso de revocatoria.

En cuanto a los recursos tributarios de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala en el Artículo 28 establece que dentro de los expedientes administrativos no es necesario que se pague bajo protesta, previo al planteamiento de los recursos.



4.4. Clasificación de los medios de defensa

Cuando el particular considera que un acto o una resolución de la administración pública, no se realizó conforme a la ley, en ejercicio de su derecho de defensa puede interponer los medios de defensa que a continuación se detallan.

- **Recurso de revocatoria:** Es un medio de impugnación que doctrinariamente se le denomina recurso de alzada, el cual se plantea contra lo resuelto por un órgano subordinado, y el superior jerárquico del órgano administrativo es el que debe resolver este recurso.

Es uno de los recursos más complicados que existan dentro de la vía administrativa, se encuentra regulado de manera que el trámite del mismo puede tardar mucho tiempo y con ello quien se perjudica por lo tardío del procedimiento es la propia administración tributaria, aún tratándose de adeudos al fisco.

El fundamento legal del recurso de revocatoria, lo constituyen los siguientes Artículos: El Artículo 17 "bis" del Decreto 119-96 del Congreso de la República,

Ley de lo Contencioso Administrativo, que fue adicionado por el Artículo 45 del Decreto 98-97 del Congreso de la República, que establece, como excepción en materia tributaria, la no aplicación del procedimiento del recurso de revocatoria regulado por el cuerpo legal en mención, debiéndose aplicar el Decreto 6-91 del Congreso de la República.



El Artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, que establece que para las resoluciones de la administración tributaria, se debe aplicar el procedimiento del recurso de revocatoria regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, y en los demás casos se aplica el procedimiento del recurso de revocatoria, regulado en Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo. El mismo Artículo establece que el recurso de revocatoria procede contra las resoluciones dictadas por el superintendente y los intendentes. Los Artículos 154, 155, 156, 157 y 159 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, que establece todo el procedimiento del recurso de revocatoria.

- Procedencia: Procede en contra de resoluciones administrativas originarias de funcionarios que tengan superior jerárquico, en éste caso procederá en contra de todas las resoluciones, en materia tributaria, de las intendencias de fiscalización o de gestión, así como cualquier funcionario que jerárquicamente se encuentre en relación de dependencia jerárquica de dichos órganos.



- Interposición: Por escrito dentro de los 10 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución que afecta al interesado. Este es el requisito que resulta ser el más importante en materia del procedimiento de impugnación, ya que si no se interpone el recurso de revocatoria, dentro del plazo señalado, se tendrá por consentida la resolución y por lo tanto se pierde el derecho de impugnar la resolución.

Se presenta ante el mismo órgano administrativo que emitió la resolución que afecta al particular o administrado.

La interposición del recurso de revocatoria, no requiere de formalidades legales más que presentados dentro del tiempo, pero dentro del presente recurso administrativo, de conformidad con el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, Artículo 154, únicamente es necesario que el memorial de interposición reúna algunos requisitos legales regulados en el Artículo 122, del Decreto 6-91 de Congreso de la República, Código Tributario.

En el mismo Artículo se establece que, si se omite alguno o algunos de los requisitos mínimos enumerados, no se podrá rechazar la solicitud.

- Procedimiento: Al interponer el recurso de revocatoria, dentro del plazo señalado y ante el funcionario que dictó la resolución, como se trata de un

órgano subordinado, éste únicamente procederá a conceder o denegar el trámite.



Pero si el funcionario de la administración tributaria, le da trámite al recurso, no puede seguir conociendo el expediente, sino que debe elevar las actuaciones, al superior jerárquico de la administración tributaria, dentro del plazo de cinco días.

Elevado el expediente con el recurso, el superior jerárquico de la administración tributaria, si lo considera oportuno procederá a recabar el dictamen de la dependencia técnica de la administración tributaria respectiva, que deberá rendirlo dentro del plazo de 15 días hábiles; y dará audiencia obligatoria a la Procuraduría General de la Nación por 15 días hábiles.

Cumplido lo anterior, es facultativo para el superior jerárquico de la administración tributaria, decretar las diligencias para mejor resolver, pudiéndolas decretar de oficio o a petición de parte, dentro del plazo de 15 días hábiles.

Vencido el plazo de las diligencias para mejor resolver o si no se acordaron, al evacuar la Procuraduría General de la Nación la audiencia obligatoria, el expediente se encuentra en estado de resolver.

Dentro del plazo de 30 días hábiles, siguientes a la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, el superior jerárquico de la administración tributaria, debe dictar la resolución del recurso de revocatoria, ya sea, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida.



- Ocurso: Es presentarse a la autoridad superior a solicitar revisión de las actuaciones de la autoridad inferior cuando ésta haya denegado un recurso de alzada.

Consiste en que la autoridad superior revisará, previa petición del ocurrente, la razón por la que fue denegado el trámite del recurso de revocatoria, y con base en el análisis del caso ordenará concederlo o denegarlo.

El ocurso procede en los siguientes casos:

- Si el funcionario de la administración tributaria no dicta la resolución.
- Concediendo o denegando el trámite del recurso: Si el funcionario de la administración tributaria deniega el trámite del recurso de revocatoria, en este caso el particular tiene la facultad de poder recurrir por medio de ocurso, la resolución por la cual se denegó el trámite, el cual debe ser interpuesto dentro de los 3 días hábiles siguientes al de la

notificación de la denegatoria, ante el superior jerárquico de la administración tributaria, para solicitar que se le conceda el trámite al recurso de revocatoria.



En el caso de la denegación del trámite del recuso de revocatoria, interpuesto el ocurso, el superior jerárquico de la administración tributaria, debe solicitar informe al funcionario que denegó el trámite, dentro de los cinco días hábiles siguientes y si considera necesario, también solicitará el expediente original.

Si el superior jerárquico de la administración tributaria, declara sin lugar el ocurso, entonces debe imponer una multa al ocurrente de un mil quetzales.

Si el superior jerárquico de la administración tributaria declara con lugar el ocurso, entonces entrará a conocer el recurso de revocatoria para resolver en definitiva sobre el fondo del recurso.

Por lo que se puede concluir que si el funcionario de la administración tributaria, deniega el trámite del recurso de revocatoria en materia tributaria, o si no dicta resolución concediéndolo o denegándolo, en 15 días hábiles, entonces el interesado puede interponer el recurso de revocatoria directamente ante el superior jerárquico de la administración tributaria.



- Resolución: Puede asumir las siguientes formas:
 - Resuelve anulando la resolución recurrida, en este caso la resolución es favorable.
 - Resuelve confirmando la resolución recurrida, en este caso la resolución es desfavorable.
 - No resuelve, produciéndose el silencio administrativo adjetivo, por lo que el recurrente tiene las siguientes opciones:
 - Esperar.
 - Acudir a la vía judicial, por medio del contencioso administrativo.
 - Interponer amparo, según el Artículo 10 del Decreto 1-86, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.
 - Recurso de reposición: “Es un medio de impugnación que doctrinariamente se le denomina el recurso gracioso y jerárquico, el cual se plantea contra lo resuelto por un órgano superior jerárquico y el propio órgano administrativo es el que debe revisar su propia actuación y resolver el recurso.”²⁷

²⁷ **Ibid.** Pág. 140.

El recurso de reposición procede contra las resoluciones originarias emitidas por órganos superiores de la administración centralizada guatemalteca y órganos descentralizados que en sus leyes y reglamentos no tienen regulados medios de impugnación, así como contra algunos otros órganos que no tienen superior jerárquico.



De lo antes expuesto se concluye que es un medio de control que se puede plantear contra resoluciones originarias del superior jerárquico de la administración tributaria, es decir del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

La resolución originaria es la primera resolución que un funcionario emite sobre sus propios expedientes que le están encomendados por la competencia administrativa.

El fundamento legal del recurso de reposición, lo constituyen:

El Artículo 17 "bis" del Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, que fue adicionado por el Artículo 1 del Decreto 98-97 del Congreso de la República, que establece, como excepción en materia tributaria, la no aplicación del procedimiento del recurso de reposición regulado por el cuerpo legal en mención, debiéndose aplicar el Decreto 6-91 del Congreso de la República.

El Artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, que establece que para las resoluciones de la administración tributaria, exclusivamente en materia tributaria, se debe aplicar el procedimiento del recurso de reposición regulado en el Decreto 6-91 del Congreso de la República, y en los demás casos se aplica el procedimiento del recurso de reposición, regulado en Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo. El mismo Artículo establece que el recurso de reposición procede contra las resoluciones dictadas por el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los Artículos 157, 158 y 159 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, que establece todo el procedimiento del recurso de reposición.

Procede en contra de resoluciones administrativas originarias del órgano superior de la administración tributaria, en este caso procederá en contra de todas las resoluciones, en materia tributaria, del directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Las resoluciones originarias son aquellas que los órganos superiores emiten como propia competencia ordinaria, es decir, cuando deciden en expedientes que normalmente se gestionan en el propio órgano superior.

El hecho de la obligatoriedad de resolver recursos administrativos que se plantean en contra de sus órganos subordinados, no debe entenderse como una resolución

originaria, pues en este caso la resolución originaria es del subordinado, no del órgano superior, lo que normalmente está haciendo el superior es revisar la actuación del órgano subordinado y resuelve el recurso rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida.



La resolución originaria, de los órganos superiores de la administración tributaria, es contra las que se plantea este recurso administrativo.

- **Interposición:** Por escrito dentro de los 10 días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución que afecta al interesado. De la misma forma que el recurso de revocatoria, este es el requisito que resulta ser el más importante dentro del procedimiento del recurso, ya que si no se interpone el recurso de revocatoria, dentro del plazo señalado, se tendrá por consentida la resolución y por lo tanto se pierde el derecho de impugnar la resolución. Se interpone ante el mismo directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, ya que fue quien dictó la resolución.

No requiere de formalidades legales más que presentarlos en tiempo, pero en el presente recurso administrativo, de conformidad con el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, Artículo 154, únicamente es necesario que el memorial de interposición reúna algunos requisitos legales regulados en el Artículo 122, del Decreto 6-91 de Congreso de la República, Código Tributario. Los requisitos son los siguientes:



- Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirija.
- Nombres y apellidos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.
- Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- Peticiones que se formulen.
- Lugar y fecha.
- Firma del solicitante.

En el Artículo citado se establece que, si se omitiere alguno o algunos de los requisitos mínimos antes enumerados, no se podrá rechazar la solicitud.

Los recursos administrativos no deben estar provistos de excesivos formalismos, pero en este caso, como en otros especiales, la ley establece requisitos mínimos, no de formalismos exagerados.

- Procedimiento: El requisito esencial para interponer el recurso de reposición es el plazo establecido por la ley, que es de 10 días hábiles siguientes al de la última notificación de la resolución que se recurre.



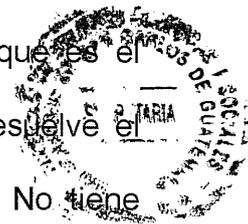
Presentado el recurso de reposición ante el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, si lo cree oportuno se recabará el dictamen de la dependencia técnica de la administración tributaria respectiva, que deberá rendirlo dentro del plazo de 15 días hábiles; y dará audiencia obligatoria a la Procuraduría General de la Nación por 15 días hábiles.

Cumplido lo anterior, es facultativo para el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, acordar diligencias para mejor resolver, ya sea de oficio o a petición de parte, dentro del plazo de 15 días hábiles.

Vencido el plazo de las diligencias para mejor resolver o si no se acordaron, al evacuar la Procuraduría General de la Nación, la audiencia obligatoria, el expediente se encuentra en estado de resolver.

Dentro del plazo de 30 días hábiles, siguientes a la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, debe dictar la resolución del recurso de reposición, ya sea, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida.

Por lo que el mismo órgano que dictó la resolución originaria, que es el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, resuelve el recurso de reposición, por lo que revisará su propia actuación. No tiene ningún procedimiento intermedio.



- Resolución: Puede ser de dos formas:
 - Resuelve anulando la resolución recurrida, es favorable.
 - Resuelve confirmando la resolución recurrida, es desfavorable. En este caso, si el recurrente no está de acuerdo, al no existir recurso administrativo pendiente, se tiene por agotada la vía administrativa, requisito necesario para que pueda accionar por la vía judicial, para que a través de una sentencia se deje sin efecto lo resuelto por el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Para lo cual debe interponer el recurso contencioso administrativo, dentro del plazo de tres meses siguientes a la última notificación de la resolución del recurso de reposición.

También puede suceder que no resuelve. Si el directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria transcurrido el plazo de 30 días hábiles siguientes a la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, no dicta resolución del recurso de reposición.

En este caso se produce el silencio administrativo adjetivo, por lo que el recurrente tiene las siguientes opciones:



- Esperar.
- Acudir a la vía judicial, por medio del recurso contencioso administrativo.
- Interponer amparo: Según el Artículo 10 del Decreto 1-86, Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, toda persona tiene derecho a pedir amparo, cuando el trámite no sea resuelto en el término que la ley establece, en este caso 30 días hábiles siguientes a la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver.

Según el Artículo 49, del mismo cuerpo legal, el objetivo es que un tribunal de amparo, únicamente le fije un plazo razonable, al directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria para que resuelva el recurso de reposición planteado. Por lo que el tribunal de amparo no puede conocer el fondo ni resolver en definitiva el recurso de reposición.

4.5. Silencio administrativo



Es una de las figuras sujetas a control legal; la falta de decisión de la administración pública, en relación con las peticiones planteadas por los particulares y también por la falta de resolución ante la interposición de los recursos en la vía administrativa.

La Constitución Política de la República de Guatemala, establece el derecho de petición como un derecho general y especial de los particulares, y la obligación de resolver y notificar a los particulares por parte de la administración pública.

El silencio administrativo es “La figura jurídica en la que, el órgano administrativo dotado de competencia administrativa, no resuelve las peticiones o las impugnaciones de los administrados”.²⁸

De lo antes expuesto, se desprende que silencio administrativo se refiere al hecho de que la administración pública no resuelve una petición que fue hecha por un particular, dentro del plazo que la ley establece, actuando el particular individual o colectivamente.

Para que se produzca la figura del silencio administrativo con efectos legales, es necesario que se den las condiciones siguientes:

²⁸ Calderón Morales Hugo H. **Derecho administrativo I**. Pág. 227.



- Que la administración pública deba legalmente hacer o resolver algo, es decir que es legalmente competente para tomar una decisión.
- Que se encuentre un plazo fijado en la ley o reglamento y que el mismo transcurra sin que la administración se pronuncie o actúe, independientemente que exista o no un procedimiento establecido.
- Cuando la autoridad administrativa no resuelve en cualquiera de los casos anteriores se da la figura del silencio administrativo.

4.6. Clases de silencio administrativo

Doctrinariamente, las clases de silencio administrativo según Hugo H. Calderón Morales son:

- “De naturaleza sustantiva: Surge cuando existe una petición originaria del particular, el mismo hace una petición en base a la Constitución Política de la República de Guatemala, y no obtiene la resolución o decisión administrativa a que está obligada la administración.”²⁹

La Constitución Política de la República de Guatemala establece, el derecho que los particulares tienen para dirigir individual o colectivamente las peticiones a las

²⁹ **Ibíd.** Pág. 227.

autoridades administrativas y la obligación que los órganos tienen de resolver dichas peticiones y notificarlas. Siendo el término para resolver de 30 días



Los efectos que él mismo produce son los siguientes:

Uno de los efectos que genera éste es que por no estar regulado, la ley no le asigna efectos favorables ni desfavorables.

En este caso el interesado tiene las opciones siguientes:

- Consentir el silencio y esperar indefinidamente la resolución.
- No aceptar el silencio de la administración pública y ejercer el control judicial, por medio del amparo.

En materia tributaria, existe el caso del silencio administrativo de naturaleza sustantiva, con efecto favorable. El Artículo 41 del Decreto 6-91, Código Tributario, establece: "Retenciones. Las personas individuales o jurídicas propietarios de empresas y entidades obligadas a inscribirse en los registros mercantiles o civiles, dedicadas a la producción, distribución o comercialización de mercancías, o a la prestación de servicios, deberán retener las cantidades o porcentajes que en cada caso disponga la ley tributaria respectiva y enterarlos en las cajas fiscales, o en los bancos del sistema cuando así esté autorizado, en los

plazos y condiciones que dicha ley especifique. No obstante lo anterior, el contribuyente podrá solicitar a la administración tributaria que no se efectúe la retención. En este caso, pagará el impuesto total a su vencimiento, en las condiciones que la ley establezca. La administración tributaria deberá resolver dentro del plazo de quince días; en caso contrario, la petición se tendrá por resuelta favorablemente.”



- “De naturaleza adjetiva: Surge cuando falta la resolución de un recurso planteado contra una resolución administrativa. Es adjetiva, ya que es de naturaleza procesal. “Al momento que un particular impugna una resolución administrativa, pasa de lo sustantivo a lo procesal, pues en este caso hay litis o pleito contra la administración pública.”³⁰

Se encuentra regulado en el Decreto 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, en el Artículo 16, en donde establece: “Silencio Administrativo. Transcurridos 30 días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que el ministerio o la autoridad correspondiente haya proferido resolución, se tendrá para el efecto de usar la vía contencioso administrativa, por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución que motivó el recurso. El administrado, si conviene a su derecho, podrá accionar para obtener la resolución del órgano que incurrió en el silencio.”

³⁰ **Ibíd.** Pág. 229.

En materia laboral, como excepción a la aplicación de los procedimientos regulados por en el Decreto 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, para los recursos administrativos de revocatoria y de reposición, se aplica el procedimiento regulado en Decreto 1441, Código de Trabajo, donde también se regula esta clase de silencio administrativo. El Artículo 275, del cuerpo legal en mención, en su parte conducente establece: Transcurrido el término de ocho días sin que el Ministerio haya proferido su resolución se tendrá por agotada la vía gubernativa y por resueltos desfavorablemente los recursos de revocatoria o de reposición según el caso.



La otra excepción para la aplicación de los procedimientos regulados en el Decreto 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, son los recursos administrativos de revocatoria y de reposición, en materia tributaria, ya que se aplican los procedimientos regulados en el Decreto 6-91, Código Tributario, donde también se regula el silencio administrativo de naturaleza adjetiva. En el Artículo 157, del cuerpo legal en mención, establece: "Silencio administrativo. Transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponde, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para el solo efecto de que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo. Es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso de lo contencioso administrativo. En consecuencia, podrá



esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso.”.

Los efectos que produce son los siguientes:

A esta clase de silencio, la ley le asigna un efecto, que por falta de resolución del recurso, se tiene resuelto desfavorablemente.

En este caso el interesado tiene las siguientes opciones:

- Consentir el silencio y esperar indefinidamente la resolución.
- No aceptar el silencio de la administración pública y ejercer el control judicial, por medio del amparo
- Hacer uso de la vía contencioso administrativa, ya que tácitamente el recurso fue resuelto desfavorablemente como lo establece la ley, quedando agotada la vía administrativa, requisito necesario para poder usar la vía contencioso administrativo.

4.7. Análisis y soluciones de los medios de defensa



Dada la trascendencia que tienen y han tenido los medios de defensa o recursos administrativos, específicamente revocatoria y reposición, es importante que el Estado periódica y constantemente divulgue la información necesaria para capacitar a los empleados y funcionarios públicos, de la administración tributaria, para poder así prestar un servicio de calidad y en el plazo estipulado por la ley, para el buen funcionamiento de la administración pública; así como para los contribuyentes por la necesidad que existe en que sean conocedores del derecho que tienen de poder solicitar la revisión de una resolución que no se realizó conforme a derecho, no favorezca los intereses de los mismos, o no sea emitida en el plazo estipulado en la ley.

Lo anteriormente indicado lo encontramos regulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-98 del Congreso de la República, y el Código tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República.

CONCLUSIONES



1. Los empleados y funcionarios públicos desconocen la figura del silencio administrativo y el análisis de los recursos administrativos, por lo tanto no resuelven ni notifican las peticiones que hacen los particulares, dentro del plazo establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.
2. El Estado, por medio de la administración tributaria, exige al contribuyente responsable el cumplimiento de la obligación tributaria, siendo este ejercicio estatal limitado y condicionado por los principios de legalidad y juricidad establecidos, para el efecto, en la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Los particulares, por desconocimiento o falta de información acerca del plazo establecido en la Ley, para interponer el recurso de revocatoria o reposición, según sea el caso, no impugnan las resoluciones emitidas por la administración tributaria, por lo tanto no pueden ejercer su derecho a que la actuación de la administración tributaria sea revisada.
4. Los tributos generan los ingresos necesarios para que el Estado de Guatemala cumpla sus fines, es por ello que el sujeto pasivo del cumplimiento de la obligación tributaria, es el principal responsable frente al Estado del pago del

tributo respectivo, siempre con respeto a los principios regulados en la Constitución Política de la República de Guatemala.



5. Los particulares, por falta de asesoría jurídica, desconocen los efectos del silencio administrativo sustantivo, y esperan indefinidamente la resolución de parte de la administración tributaria, por lo tanto pierden el derecho de ejercer el control judicial de los actos de la administración pública, por medio del amparo, por el transcurso del plazo legal establecido.

RECOMENDACIONES



1. Capacitar a todos los funcionarios y empleados de la Superintendencia de Administración Tributaria, para que tengan un mejor conocimiento acerca de los recursos administrativos, para lograr que resuelvan y notifiquen las resoluciones dentro del plazo legal para evitar que se produzca la figura del silencio administrativo y el daño causado a los interponentes del recurso.
2. Que la Superintendencia de Administración Tributaria, proporcione a los contribuyentes la información necesaria acerca del derecho que les asiste de impugnar las resoluciones por medio de los recursos administrativos, para lograr que los contribuyentes tengan los conocimientos básicos sobre el derecho a oponerse a lo resuelto por esta institución.
3. El Congreso de la República de Guatemala debe de reformar la ley, en el sentido que se estipulen las sanciones correspondientes a los funcionarios y empleados públicos, que causan el silencio administrativo, por la inacción u omisión de resolver dentro del término que estipula la Ley, para poder lograr un mejor funcionamiento y prestar un servicio de calidad dentro de la administración pública.
4. Es necesario que el Estado de Guatemala, a través de los medios de información, divulgue ampliamente y de forma constante, el derecho que existe de

los particulares a poder pedir la revisión de una resolución no resuelta por la Administración Tributaria conforme a derecho o perjudicial a los intereses de los mismos.

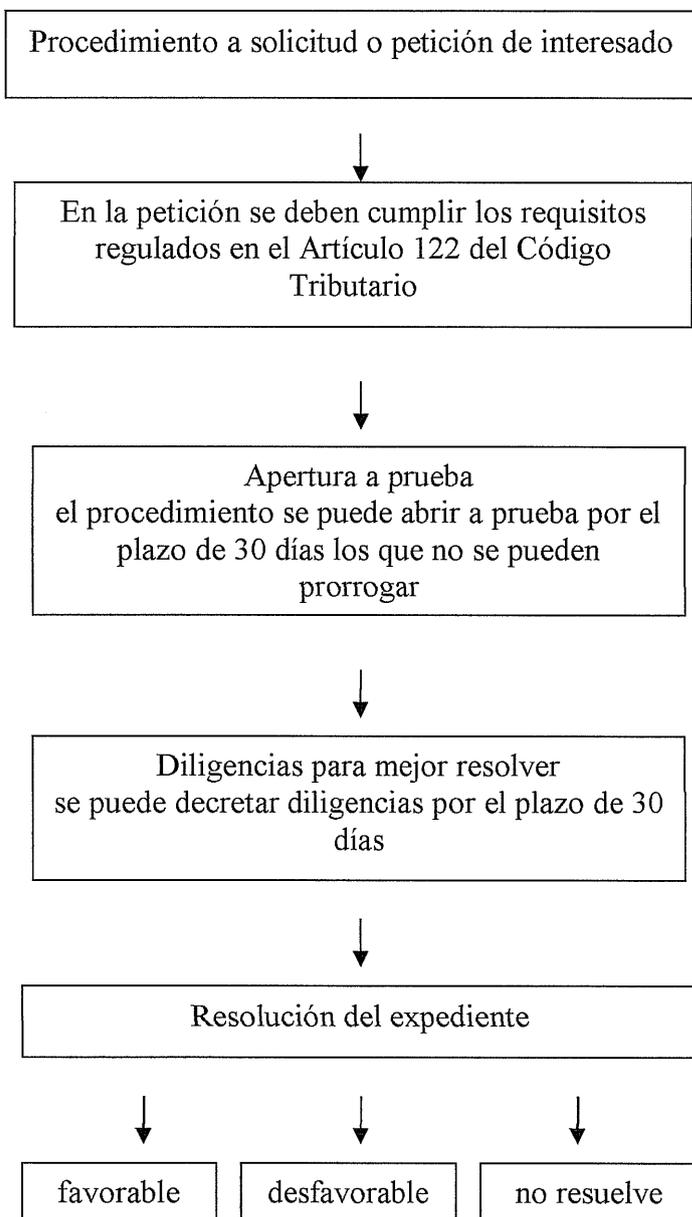


5. Que los funcionarios o empleados públicos de la administración tributaria agilicen los trámites y procedimientos administrativos y proporcionen la información necesaria acerca de los tributos, para lograr que el contribuyente cumpla con su obligación tributaria dentro del plazo legal y no incurra en recargos o multas que afecten la economía de la población guatemalteca.

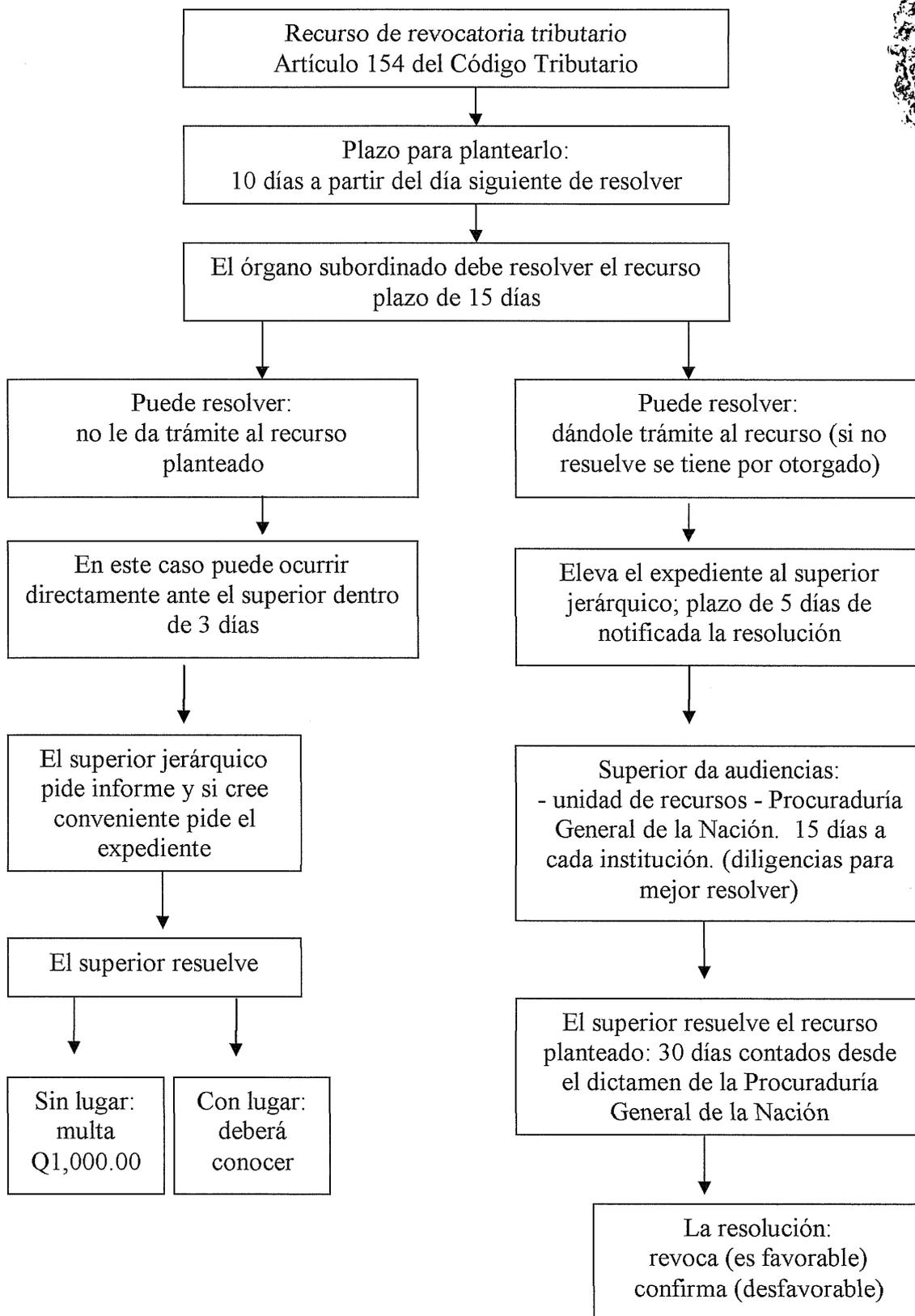


ANEXOS

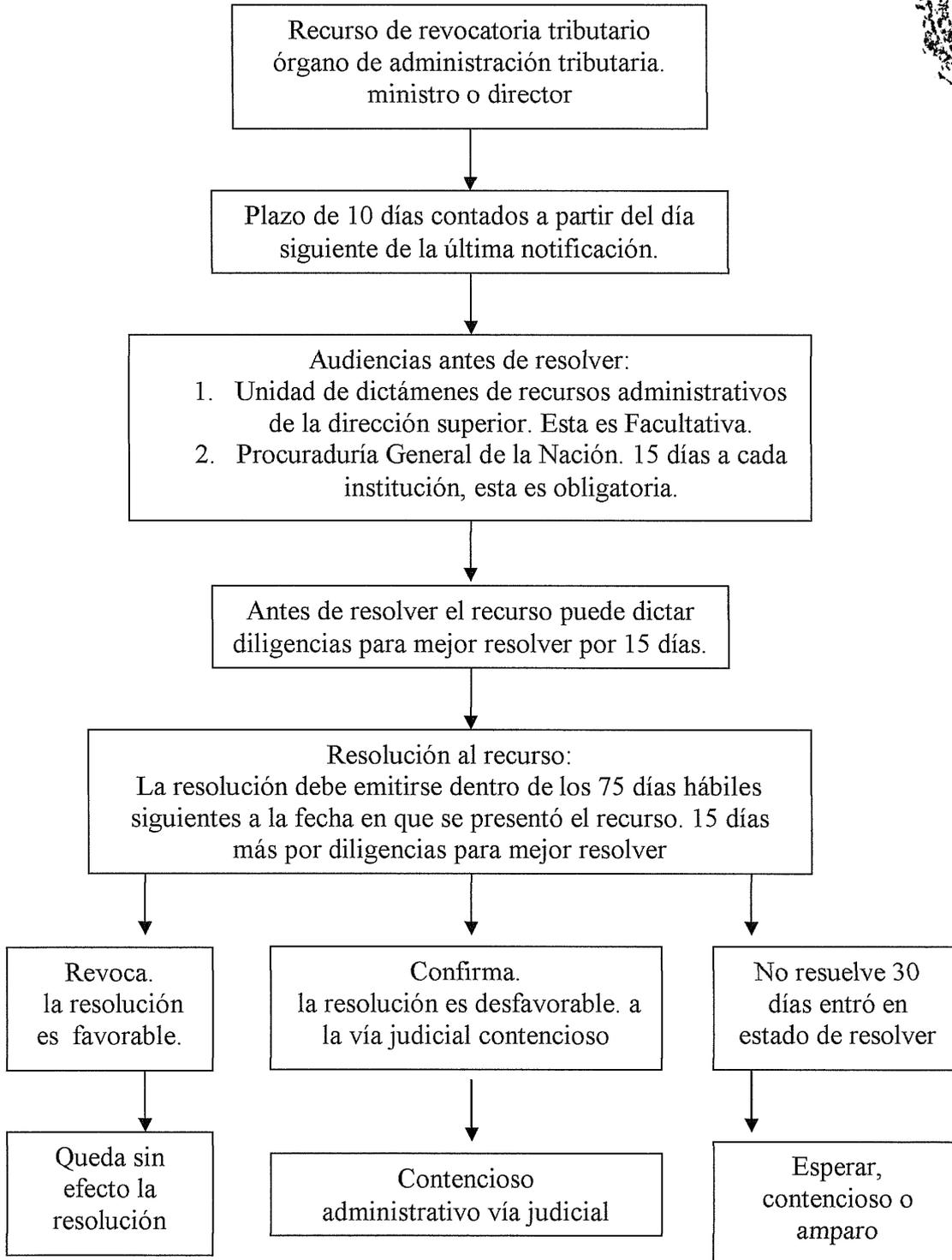
ANEXO 1



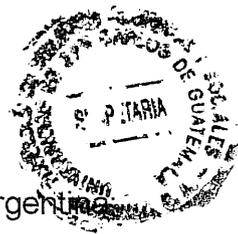
ANEXO 2



ANEXO 3



BIBLIOGRAFÍA



- CABANELLAS, Guillermo. **Diccionario de derecho usual**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Industria gráfica del libro S.R.L., 1976.
- CALDERON MORALES, Hugo H. **Derecho procesal administrativo**. 4ª. ed.; Guatemala, C. A.: Ed. Estudiantil Fenix, 2003.
- DÍAZ DUBÓN, Carmen; NÁJERA FLORES, Lizett. **Derecho financiero II**. Guatemala Praxis, 2002.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. **Derecho financiero**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Depalma, 1972.
- MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. 3ª. ed.; Chile: Ed. Jurídica, 1964.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte I, finanzas públicas**. 2ª. ed.; Guatemala, C. A.: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2004.
- MONTERROSO VELÁSQUEZ DE MORALES, Gladys Elizabeth. **Derecho financiero, parte II, derecho tributario**. 3ª. ed.; Guatemala, Centro América: Ed. Comunicación Gráfica G&A, 2004.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. **Sistema de derecho financiero**. 2vols.; Madrid, España: Ed. Imprenta Aguirre, 1985.
- VILLEGAS, Héctor B. **Curso de finanzas derecho financiero y tributario**. Buenos Aires, Argentina: Ed. Talleres Nex Print S.R.L., 1997.

Legislación:

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



Código Tributario. Congreso de la República de Guatemala, Decreto número 6-91,
1991.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Congreso de la República de Guatemala,
Decreto número 119-96, 1997.

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