

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

**EL DEBIDO PROCESO EN MATERIA
TRIBUTARIA**

T E S I S

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

José Miguel Ángel González Mancardi

AL CONFERIRSE EL GRADO ACADEMICO DE:

**LICENCIADO EN CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES**

Y LOS TITULOS PROFESIONALES DE:

ABOGADO Y NOTARIO

GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 1,993.

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

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

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN TECNICO PROFESIONAL

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

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

DL
04
(2857)



1195-93

Guatemala, 15 de marzo de 1993

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

FACULTAD DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

29 MAR. 1993

RECIBIDO 15

OFICIAL

Señor Decano:

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

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

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

Sin otro particular, me suscribo del Señor Decano deferentemente,

Lic. Mario Efraín Rojas.

ASISTENTE SOCIAL
SECRETARIA

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS
DE GUATEMALA



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





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

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

[Handwritten signature]

[Handwritten signature]



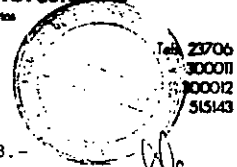


2641-93

ASESORA JURIDICA PROFESIONAL

Abogados y Notarios

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



Guatemala, Julio 20 de 1,993.

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
SIEMPRE EN ACCION

20 JUL 1993

RECIBIDO
Banco 13/05/93
OFICIAL

Licenciado:

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

Señor Decano:

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

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

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

Con mi especial consideración y referencia.

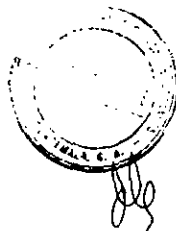
HENRY OSMIN ALMEYDA VELASQUEZ
ABOGADO Y NOTARIO

UNIVERSIDAD DE A. S. CARLOS
DE GUATEMALA



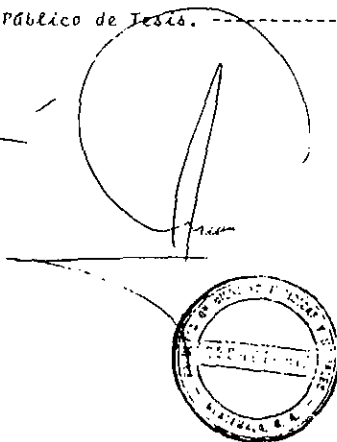
FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES

Ciudad Universitaria, Zona 13
Guatemala, Guatemala



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

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



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

TRABAJO Y ACTO QUE DEDICO

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

INTRODUCCION

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

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

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

CAPITULO I

1. ASPECTOS GENERALES DE LOS TRIBUTOS

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

1.1. ORIGEN O ANTECEDENTES HISTORICOS:

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2. CONCEPTO DE TRIBUTO:

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

1.3. DEFINICIONES DEL TRIBUTO:

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

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

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

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

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

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

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

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

"DERECHO FINANCIERO" Volumen I. Pag. 309.

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

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

San Carlos de Guatemala. Pag. 78.

7. Villegas, Hector B. Loc. Cit.

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

1.4. CARACTERISTICAS DEL TRIBUTO:

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

A. UNA PRESTACION EN DINERO:

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

B: EXIGIBLE:

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

C: OBLIGACION PERSONAL:

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

D: DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA:

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

E. ESTABLECIDA POR LA LEY:

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

f. CUMPLIMIENTO DE LOS FINES DEL ESTADO

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

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

1.5. CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS DOCTRINARIA:

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

"A: IMPUESTOS;

B: TASAS Y;

C: CONTRIBUCIONES ESPECIALES" (9)

A: IMPUESTOS:

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

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

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

I. IMPUESTOS DIRECTOS.

II. IMPUESTOS INDIRECTOS.

I. IMPUESTOS DIRECTOS:

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

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

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

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

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

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

II. IMPUESTOS INDIRECTOS:

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

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

B: TASAS:

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

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

C: CONTRIBUCIONES ESPECIALES:

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

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

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

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

IMPUESTOS:

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

12. lbedem.

13. lbedem.

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

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

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

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

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

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

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

ARBITRIO:

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

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

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

18. Artículo 13. Proyecto de Código Tributario para Guatemala

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

CONTRIBUCION ESPECIAL Y CONTRIBUCION POR MEJORAS

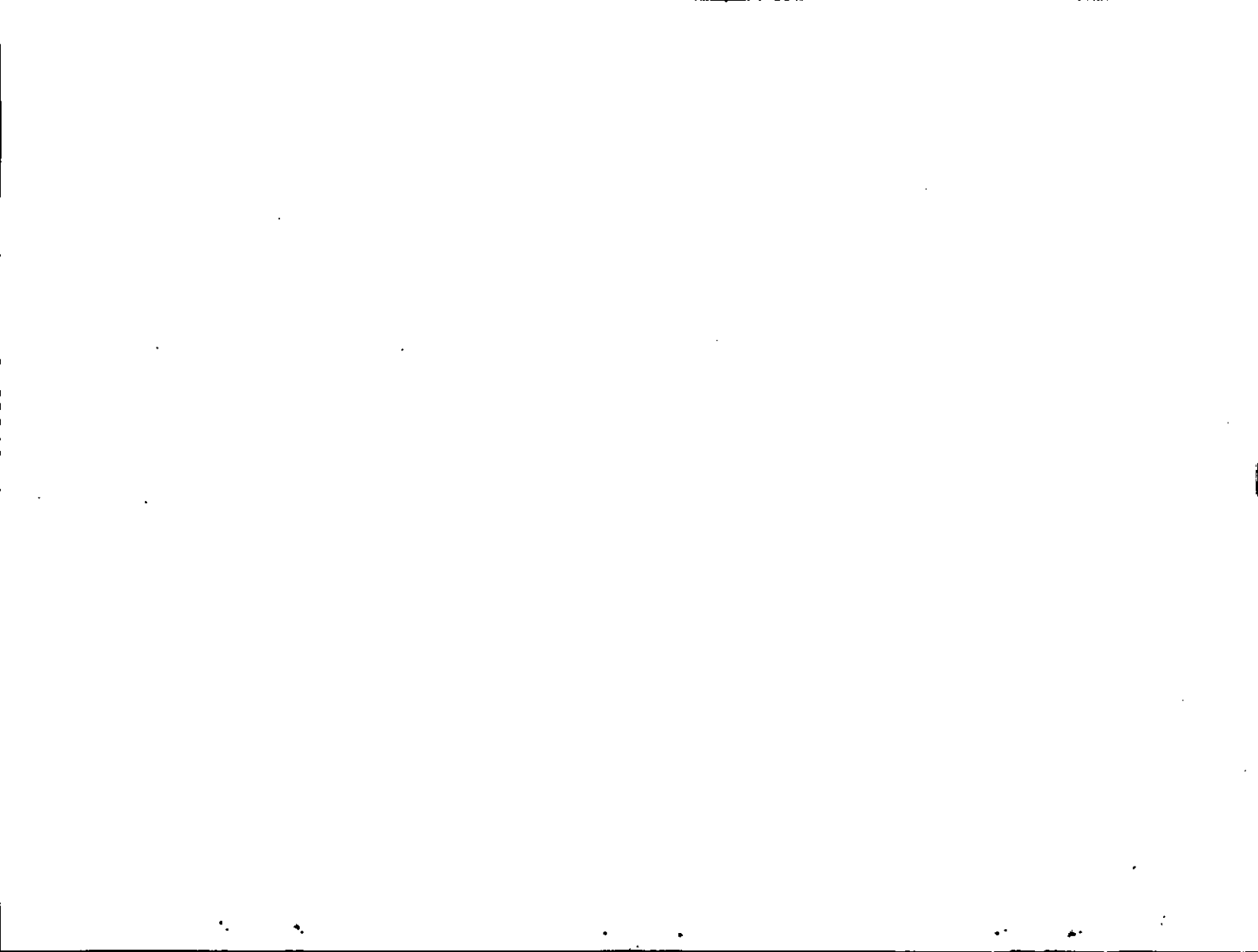
En esta división de los tributos, considerada por el Código en forma general al clasificarla, como Contribuciones especiales, se hace una subdivisión de la misma, como se lee en el epígrafe respectivo.

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

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

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

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



CAPITULO II

2. EL ACTO ADMINISTRATIVO

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

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

2.1. CONCEPTO DE ACTO ADMINISTRATIVO:

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

2.2. DEFINICIONES DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

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

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

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

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

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

-
21. Concepto ecléctico formado por el criterio del tratadista Miguel Acosta Romero en su Obra "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO" Página 623 y aporte del Autor del Trabajo.
22. Acosta Romero, Miguel. "TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO" pag. 622.
23. Op. Cit. Pags. 623-624

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

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

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

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

a) LOS SUJETOS DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

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

b) EL OBJETO DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

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

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

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

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

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

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

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

c) DECLARACION O MANIFESTACION DE VOLUNTAD:

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

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

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

d) LA FORMA DEL ACTO ADMINISTRATIVO:

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

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

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

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

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

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

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

2.3. CLASES DE ACTOS ADMINISTRATIVOS:

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

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

ACTOS INTERORGANICOS:

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

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

28 Artículo 193 de la Constitución Política de la República.

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

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

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

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

a) SU CARACTER EJECUTIVO NO ES GENERAL:

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

b) NO SE REQUIERE DE PUBLICIDAD A DISTANCIA:

Porque todas sus dependencias están en continua relación;

c) SON IRRECURRIBLES:

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

ACTOS INTERADMINISTRATIVOS:

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

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

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

30 Ibidem.

31 Op. Cit. Pag. 74

32. Op. Cit. Pag. 76

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

ACTOS INSTITUCIONALES:

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

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

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

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

ACTOS ADMINISTRATIVOS PERSONALES:

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

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

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

34. Ibidem.

35. Op. Cit. Pag. 97.

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

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

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

2.4. EL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO:

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

2.5. CARACTERISTICAS DEL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO:

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

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

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

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

EL ACTO ADMINISTRATIVO ES:

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

ACEPTADO: En algunos casos por sujeto pasivo;

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

EL ACTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO ES:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.8. LA FE PUBLICA:

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

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

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

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

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

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

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

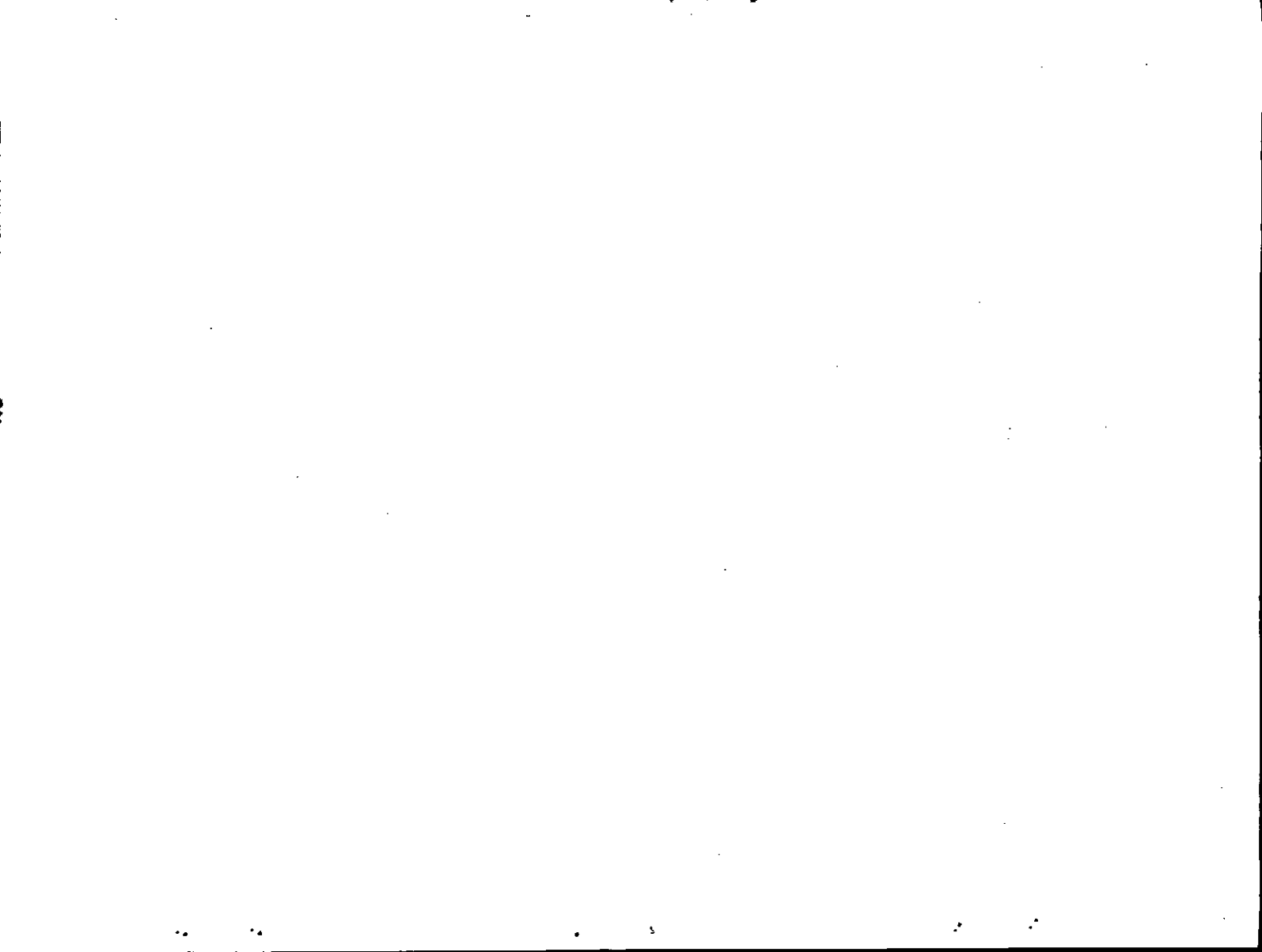
39. Osorio y Florit, Manuel. "DICCIONARIO DE CIENCIAS JURIDICAS , POLITICAS Y SOCIALES"

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

2.10. REGULACION LEGAL:

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

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



CAPITULO III.

3. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DEL COBRO DEL ADEUDO.

3.1. EL PROCEDIMIENTO:

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

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

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

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

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

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

40. Diccionario Básico Escolar Larousse.

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

42. IBIDEM.

3.2. DETERMINACION DEL IMPUESTO:

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

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

A: DETERMINACION VOLUNTARIA:

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

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

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

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

B: DETERMINACION FORZOSA:

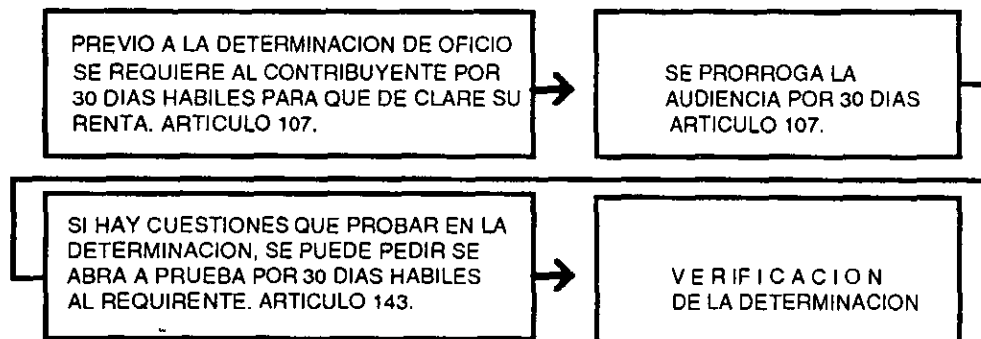
De conformidad con el Código Tributario, cuando el obligado con el Estado a tributarle no cumple con su obligación fiscal, existe un mecanismo para que lo haga compulsivamente y que cumpla de este modo con su deber tributario.

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

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

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

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



República. Primero y Tercer párrafos.

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

C. DETERMINACION MIXTA:

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

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

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

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

3.3. ACTUACION DE LOS EMPLEADOS AUDITORES DEL ORGANO FISCALIZADOR:

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

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

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

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

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

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

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

de la República que contiene el Código Tributario, por:

A: REQUERIMIENTO;

B: POR ACTAS Y COMPARECENCIA.

A: REQUERIMIENTO;

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

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

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

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

B. ACTAS Y COMPARECENCIA:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

D. REGIMEN DE NOTIFICACIONES:

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

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

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

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

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

E. PLIEGO DE EXPLICACION DE AJUSTES:

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

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

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

I.REGIMEN DE AUDIENCIAS:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

una audiencia que se le está corriendo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

PERIODO PROBATORIO:

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

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

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

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

III. AUTO PARA MEJOR RESOLVER:

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

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

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

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

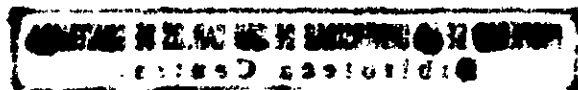
58. Artículo 144. "CODIGO TRIBUTARIO" Decreto Número 6-91 del Congreso.

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

IV LIQUIDACION DE EXPEDIENTES:

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

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



CAPITULO IV

4. MEDIOS DE IMPUGNACION EN MATERIA ADMINISTRATIVO TRIBUTARIA

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

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

A; RECURSO DE REVOCATORIA

B; RECURSO DE REPOSICION

A: RECURSO DE REVOCATORIA:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.A.1 SUJETOS DEL RECURSO:

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

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

a. SUJETO ACTIVO:

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

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

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

b.SUJETO PASIVO:

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

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

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

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

62 Op. Cit. Pag. 107.

4.A.2. PLAZO PARA SU INTERPOSICION:

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

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

4.A.3. NATURALEZA Y FUNDAMENTO DOCTRINARIO:

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

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

4.A.4. PROCEDIMIENTO:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4.A.5. RESOLUCION DEL RECURSO:

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

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

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

4.B. RECURSO DE REPOSICION:

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

4.B.1. SUJETOS DEL RECURSO:

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

A: SUJETO ACTIVO;

B: SUJETO PASIVO.