


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



**LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LOS ERRORES DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS
DIFERENTES CRITERIOS DEL DIRECTORIO EN LA RESOLUCIÓN DE
RECURSOS INTERPUESTOS EN CONTRA DE LOS AJUSTES Y REPAROS
FORMULADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

VIVIAN CAROLINA HERNÁNDEZ BEZA

GUATEMALA, MARZO DE 2008

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

**LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LOS ERRORES DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS
DIFERENTES CRITERIOS DEL DIRECTORIO EN LA RESOLUCIÓN DE
RECURSOS INTERPUESTOS EN CONTRA DE LOS AJUSTES Y REPAROS
FORMULADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA**

TESIS

Presentada a la Honorable Junta Directiva

De la

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales

De la

Universidad de San Carlos de Guatemala

Por

VIVIAN CAROLINA HERNÁNDEZ BEZA

Previo a conferírsele el grado académico de

LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

y los títulos profesionales de:

ABOGADA Y NOTARIA

Guatemala, marzo de 2008

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

DECANO:	Lic. Bonerge Amilcar Mejía Orellana
VOCAL I:	Lic. César Landelino Franco López
VOCAL II:	Lic. Gustavo Bonilla
VOCAL III:	Lic. Erick Rolando Huitz Enríquez
VOCAL IV:	Lic. Hector Mauricio Ortega Pantoja
VOCAL V:	Lic. Marco Vinicio Villatoro López
SECRETARIO:	Lic. Avidán Ortíz Orellana

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN TÉCNICO PROFESIONAL**

Primera fase:

Presidente:	Lic. Hector René Granados
Vocal:	Lic. Edgardo Enrique Enríquez
Secretario:	Lic. Victor Hugo Barrios

Segunda Fase:

Presidente:	Lic. Julio Cesar Zenteno Barillas
Vocal:	Licda. Rosa Acevedo Nolasco
Secretario:	Licda. Ileana Noemí Villatoro Fernández

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



LICENCIADO
Pedro José Luis Marroquín Chinchilla
ABOGADO Y NOTARIO



Guatemala, 8 de febrero del 2008

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

En cumplimiento al nombramiento emitido, he procedido a asesorar el trabajo de tesis de la Bachiller **VIVIAN CAROLINA HERNÁNDEZ BEZA**, intitulado **"INFRACCIÓN AL PRINCIPIO DE IGUALDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"** Procedí conforme al requerimiento indicado, por lo que dicho tema reviste de importantes características; es por ello que la presente investigación se enmarca a explicar la importancia y las incidencias de los recursos planteados por los contribuyentes ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

En el lapso de la asesoría, así como en el desarrollo del trabajo de tesis, el estudiante puso de manifiesto su capacidad de investigación, utilizando en la elaboración del mismo, las técnicas y métodos de investigación actuales, aceptando las sugerencias que durante la asesoría le realicé, además, considero que el presente trabajo de tesis constituye un gran aporte a nuestra sociedad y a la comunidad jurídica, por su estudio profundo. En este sentido consideré necesario cambiar el título de la tesis, quedando el mismo de la siguiente forma: **"LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LOS ERRORES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS DIFERENTES CRITERIOS DEL DIRECTORIO EN LA RESOLUCIÓN DE RECURSOS INTERPUESTOS EN CONTRA DE LOS AJUSTES Y REPAROS FORMULADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**.

Por lo expuesto **OPINO** que el trabajo de la Bachiller **VIVIAN CAROLINA HERNÁNDEZ BEZA**, satisface y reúne los requisitos necesarios para su aprobación, tal y como lo establece el artículo 32 del Normativo para la Elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, sobre metodología y aspectos Técnicos; por ende emito **DICTAMEN FAVORABLE** para que pueda continuar con la tramitación correspondiente.

Con muestra de mi más alta consideración y estima, me suscribo del señor Coordinador, como su atento y seguro servidor

Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla
Abogado y Notario
Colegiado No. 5,379


Lic. Pedro José Luis Marroquín Chinchilla
Abogado y Notario



UNIDAD ASESORIA DE TESIS DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES. Guatemala, quince de febrero de dos mil ocho

Atentamente, pase al (a la) LICENCIADO (A) ROBERTO ENRIQUE QUIÑÓNEZ DÍAZ, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del (de la) estudiante VIVIAN CAROLINA HERNÁNDEZ BEZA, Intitulado: "LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LOS ERRORES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS DIFERENTES CRITERIOS DEL DIRECTORIO EN LA RESOLUCIÓN DE RECURSOS INTERPUESTOS EN CONTRA DE LOS AJUSTES Y REPAROS FORMULADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA".

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


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



cc Unidad de Tesis
MTCL/slh

LICENCIADO
Roberto Enrique Quiñonez Díaz

ABOGADO Y NOTARIO

21 Calle 7-75 Zona 1, Oficina 201

Guatemala, Centro América



Guatemala 19 de Febrero de 2008

Licenciado
Marco Tulio Castillo Lufin
Coordinador de la Unidad de Tesis
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala

En cumplimiento del nombramiento emitido, he procedido a revisar el trabajo de tesis de la Bachiller **VIVIAN CAROLINA HERNÁNDEZ BEZA**, intitulado: **"LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LOS ERRORES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS DIFERENTES CRITERIOS DEL DIRECTORIO EN LA RESOLUCIÓN DE RECURSOS INTERPUESTOS EN CONTRA DE LOS AJUSTES Y REPAROS FORMULADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"**.

De la revisión practicada, se establece que el trabajo útil contiene gran contribución técnica y científica a estudiosos del derecho administrativo en el campo de los impuestos, además de haber utilizado la técnica de investigación de carácter documental bibliográfico.

La presente tesis cumple con todos los requisitos exigidos por la reglamentación universitaria vigente, es esencial lo establecido en el artículo 32 del normativo para la elaboración de Tesis de Graduación para el título de Licenciada en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General Público, quien ha manejado la metodología pertinente, así como la redacción que ha sido clara y práctica por la fácil comprensión del lector.

LICENCIADO
Roberto Enrique Quiñonez Díaz

ABOGADO Y NOTARIO

21 Calle 7-75 Zona 1, Oficina 201

Guatemala, Centro América



En tal virtud y después de haber satisfecho las exigencias de mi persona, emito mi **DICTAMEN FAVORABLE**, para que el presente trabajo de tesis de la bachiller VIVIAN CAROLINA HERNÁNDEZ BEZA continúe su trámite,

Lic. Roberto Enrique Quiñonez Díaz

Abogado y Notario

Colegiado No. 1837
Roberto Enrique Quiñonez Díaz
Abogado y Notario
Cpl. No. 1837



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

Guatemala, veintiocho de febrero del año dos mil ocho.

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la Impresión del trabajo de Tesis del (de la) estudiante VIVIAN CAROLINA HERNÁNDEZ BEZA, Titulado "LA DEFENSA DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LOS ERRORES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y LOS DIFERENTES CRITERIOS DEL DIRECTORIO EN LA RESOLUCIÓN DE RECURSOS INTERPUESTOS EN CONTRA DE LOS AJUSTES Y REPAROS FORMULADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA" Artículo 31 Y 34 del Normativo para la elaboración de Tesis de Licenciatura en Ciencias Jurídicas y Sociales y del Examen General de

Tesis.

MTCL/slh



DEDICATORIA

- A DIOS:** Gracias por la vida, el amor y la protección; por llenarme de esperanza, confianza y sabiduría, nada fuera si no es por y para ti.
- A MIS PADRES:** Angela Ayde, ángel que me dio la vida. Madre gracias por todo su esfuerzo y sacrificio, por todo el amor, la comprensión y el apoyo incondicional. Y Carlos, mi padre, ejemplo de hombre trabajador y responsable, gracias por estar siempre apoyándome.
- A MIS HERMANOS:** Edwin, Carlos, Sylvia, Milton y Henry, que mi logro sea para ustedes un orgullo. Un agradecimiento muy especial por su apoyo a mis hermanos Henry y Sylvia. Los quiero mucho.
- A MIS TIOS:** Gracias por su apoyo y cariño.
- A MIS PRIMOS:** Gracias por su apoyo y cariño, sigan adelante.
- A MIS AMIGOS:** Lidia Ramírez, Liza Navarro, Cristina Quinto, Lourdes Caal, Verónica Batres, María José Salazar, Mirsa Lemus, Osman Loreto y Luis Xocoy, gracias por su apoyo incondicional y cariño, los quiero.
- EN ESPECIAL A:** Miguel, gracias por apoyarme y estar siempre a mi lado. Gracias por tu amor y por compartir mi sueño y hacerlo tuyo también, porque has sido un pilar esencial en mi vida. Te amo con todo mi corazón.
- EN ESPECIAL A:** Miguel (+) y Marilena Arriaga, Gracias por que desde el principio estuvieron brindándome su amor, apoyo y comprensión. Gracias por ser como mis segundos padres. Los quiero mucho.

A MIS MAESTROS:

Por sus múltiples enseñanzas, en especial a la Licda. Gladys Monterroso, Lic. Maco Aguilar Palma, Lic. Rene Granados, Lic. Pedro Marroquin Chinchilla y Lic. Roberto Quiñonez Días.

**A LA UNIVERSIDAD
DE SAN CARLOS DE
GUATEMALA:**

En especial a la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, que en sus aulas albergan sabiduría.

ÍNDICE

	Pág.
Introducción.....	i

CAPÍTULO I

1. Ministerio de Finanzas Públicas.....	1
1.1. Antecedentes históricos.....	1
1.2. ¿Que es el Ministerio de Finanzas Públicas?.....	3
1.3. Funciones del Ministerio de Finanzas Públicas.....	3
1.4. Organización.....	6
1.4.1. Estructura administrativa.....	6
1.4.2. Estructura funcional.....	10

CAPÍTULO II

2. Dirección general de rentas internas.....	15
2.1. Preámbulo.....	15
2.1.1. Derecho administrativo.....	15
2.1.2. Que es administración.....	15
2.1.3. Administración pública.....	15
2.1.4. Actividad financiera.....	17
2.1.5. Objeto de la política fiscal.....	17
2.1.5.1. Objetivos y presupuestos de la política fiscal.....	18
2.1.6. Función pública.....	19
2.1.7. Administración del estado.....	19
2.1.8. Derecho financiero.....	20
2.1.9. Legitimidad jurídica.....	23
2.1.9.1. Función de garantía.....	23
2.1.10. Hacienda pública.....	24
2.1.10.1. Ciencias que se relacionan con la hacienda pública...25	
2.2. Antecedentes históricos.....	26
2.3. Concepto.....	32
2.4. Relación con otras instituciones.....	33
2.5. Organización.....	36

	Pág.
2.6. Fines o funciones principales.....	41
2.6.1. Funciones.....	42
2.6.2. Atribuciones.....	43
2.7. Obligaciones.....	44
2.8. Competencia.....	45
2.9. Aplicación de los impuestos.....	46
2.9.1. ¿Qué es impuesto?.....	47
2.9.2. Clasificación de los impuestos.....	49

CAPÍTULO III

3. Superintendencia de administración tributaria.....	51
3.1. Antecedentes.....	51
3.2. Fundamento legal de la creación de la institución.....	51
3.3. Integración del directorio.....	52
3.4. Objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria.....	52
3.4.1 Objeto.....	52
3.4.2 Funciones.....	52
3.5. Fundamento estratégico.....	54
3.5.1. Visión.....	54
3.5.2 Misión.....	55
3.5.3. Valores.....	55
3.6. Organización de la Institución.....	55

	Pág.
3.6.1. Órganos con funciones de dirección.....	56
3.6.2. Dependencias con funciones normativas sustantiva.....	56
3.6.3. Dependencia con funciones de coordinación.....	57
3.6.4. Dependencias con funciones de apoyo técnico.....	58
3.6.5. Dependencias con funciones de gestión de recursos.....	59
3.6.6. Dependencias con funciones de ejecución.....	60
3.6.7. Órganos con funciones de Asesoría.....	61
3.6.8. Dependencia con función de auditoria interna.....	62
3.7. Políticas de privacidad.....	62
3.7.1. Recopilando la información personal.....	63
3.7.2. Utilización de la información personal.....	63
3.7.3. La seguridad de su información personal.....	64
3.7.4. Cookies.....	65
3.7.5. Cambios en esta declaración.....	65
3.7.6. Coordinación de investigación y tecnología.....	66
3.7.6.1. Gerencia informática, SAT.....	66
3.7.6.2. Centro de documentación e información.....	66
3.8. Colección.....	66
3.9. Servicios.....	67
3.9.1. Servicio de documentación e información.....	67
3.9.2. Catálogo de publicaciones.....	67

	Pág.
3.9.3. Catálogo de programa permanente.....	67
3.9.4. Novedades.....	68
3.10. Enlaces de bibliotecas.....	68
3.11. Defensa del contribuyente.....	68

CAPÍTULO IV

4. Defensa del contribuyente.....	71
4.1. Introducción.....	71
4.2. Principios Tributarios relacionados con garantías de los contribuyentes....	72
4.3. Juridicidad en materia tributaria.....	74
4.4. Importancia de la defensa del contribuyente.....	74
4.5. Tipos de defensa del contribuyente.....	74
4.6. Garantías aplicables a la defensa del contribuyente.....	75

CAPÍTULO V

5. Criterios del Directorio.....	91
5.1. Unidad de asesoría técnica del directorio.....	91
5.2. Fuerza legal de los criterios del directorio de la SAT.....	92
5.3. Criterios en la resolución de recursos administrativos, por ajustes formulados al impuesto sobre la renta (ISR).....	92

	Pág.
5.4. Criterios en la resolución de recursos administrativos, por ajustes formulados al impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA).....	105
5.5. Criterios en la resolución de recursos administrativos, por ajustes formulados al impuesto al valor agregado (IVA).....	110
5.6. Criterios relacionados con el proceso administrativo.....	117
CONCLUSIONES	121
RECOMENDACIONES	123
BIBLIOGRAFÍA	125

INTRODUCCIÓN

La administración pública está caracterizada por atributos propiamente estatales. Dicha administración, por principio, es una cualidad del Estado y sólo se puede explicar a partir del Estado. Tal aseveración es aplicable a todas las organizaciones de dominación que se han sucedido en la historia de la humanidad, pero para nuestro caso, es suficiente con ceñirnos al Estado tal y como lo denominó Maquiavelo tiempo atrás: "los estados y soberanías que han existido y tienen autoridad sobre los hombres, fueron y son, o repúblicas o principados".

La administración pública esencialmente consiste en una capacidad del Estado para producir dicha utilidad, que a partir del siglo XVIII se proyectó en el impulso del desarrollo de la sociedad.

Productividad que sólo se logra alcanzar a través de la relación tributaria que no es nada más que el vínculo jurídico que se configura entre el estado (o el ente autorizado a exigir el tributo) y el sujeto afectado por el mismo. Su naturaleza es la de una relación de derecho lo que implica la igualdad de posiciones de los sujetos.

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

Para alcanzar el fin anterior se pensó en la creación de una institución rectora para la recaudación de los mismos. El objetivo general del proyecto consistió en implantar, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de

incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente, la cual se implantó en el año de 1998.

Institución que ha venido desarrollando sus actividades, innovando sus funciones, principalmente la de ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, y que con ellas han devenido problemas en su recaudación y en la imposición de los tributos; y que a su vez los contribuyentes, han interpuesto recursos, los cuales la ley les otorga la facultad para defenderse, y en los cuales la Superintendencia de Administración Tributaria ha resuelto según la ley, los principios generales del derecho tributario y de los principios generales del derecho, y con ello ha sentado precedentes a través de los criterios del Directorio.

La investigación realizada se encuentra estructurada de la siguiente manera: en el primer capítulo se analiza sobre el Ministerio de Finanzas Públicas, su organización y funciones de sus distintos órganos. En el segundo capítulo estudiaremos sobre la historia, organización y funciones de la dirección general de rentas internas, así como una relación de derecho administrativo, administración pública y política fiscal. El tercer capítulo trata sobre la institución que deviene la anterior, que es la superintendencia de administración tributaria, SAT; el cuarto capítulo expone lo relacionado con la defensa del contribuyente, y el capítulo quinto, el cual trata sobre los diferentes criterios que ha sentado el Directorio, como máximo órgano de la SAT, para la resolución de los recursos interpuestos por los contribuyentes.

Para explicar dichos criterios se parte de una clasificación general, donde se estudiaron criterios y legislaciones; las primeras de un contenido moral y patrimonial en su mayoría y las segundas basadas en las diversas leyes de carácter tributario.

Con relación a los métodos utilizados en el presente trabajo, se mencionan los siguientes: el analítico, el sintético y el inductivo; además, se empleó la técnica de investigación bibliográfica y documental, a través de las

cuales se seleccionó y se sintetizó convenientemente la información, así como el estudio jurídico doctrinario que establece lo relacionado a la administración pública y tributaria.

CAPÍTULO I

1. Ministerio de Finanzas Públicas

1.1. Antecedentes históricos

“El origen del Ministerio de Finanzas Públicas se remonta a la época colonial de Guatemala, previo a la independencia, como era una institución española recibió el nombre de diputación provincial, la cual se encargaba de recaudar y administrar el erario público”.¹

Funcionó bajo este nombre hasta el 7 de octubre de 1825 cuando el Congreso Federal de Centroamérica creó de conformidad con el artículo 129 de la Constitución Federal, la Dirección General de Hacienda, dependencia del Despacho de Guerra y Hacienda.

Posteriormente el 30 de agosto de 1827 se convirtió en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Y el 27 de abril de 1945 se convirtió en el Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

El 15 de diciembre de 1971 se le denominó Ministerio de Finanzas Públicas, como se conoce actualmente de conformidad con el Decreto 106-71 del Congreso de la República de Guatemala, de fecha 08 de diciembre de 1971, publicado en el Diario de Centro América el 20 de diciembre de 1971, el cual cobró vigencia después de su publicación, éste establece que “a partir de la vigencia de esta ley el Ministerio de Hacienda y Crédito Público, se denominará Ministerio de Finanzas Públicas”.²

En el Artículo segundo del Decreto 106-71 del Congreso de la República el cual fue modificado por el artículo uno del Decreto Ley No. 41-85 del 08 de mayo de 1985, y publicado en el Diario de Centro América el 10 de mayo de 1985, establece que, en

¹ Folleto. **Objetivos, funciones e historia. Ministerio de Finanzas Públicas.** Dirección de comunicación social. Enero 2007.

² *Ibid.* Pág. 2.

cuanto a la actividad fiscal y financiera el Ministerio de Finanzas Públicas debe realizar “el estudio, programación, dirección y administración de la actividad fiscal y en general, cualquier otra función relacionada con el desarrollo ordenado de las finanzas públicas”.³

El numeral 3 del artículo 4 del mismo decreto le asigna la función de “cobrar, recaudar, controlar, fiscalizar y administrar los impuestos, en general todas las demás rentas, tributos e ingresos que deba percibir el gobierno de la república de conformidad con la ley”.⁴

Finalmente de conformidad con lo establecido en la ley del Organismo Ejecutivo, Decreto 114-97 publicado el 12 de diciembre de 1997, se modifica la estructura organizacional del Ministerio de Finanzas Públicas, mediante la emisión del reglamento orgánico interno, contenido en el Acuerdo Gubernativo 476-2000, publicado el 13 de octubre de 2000, siendo derogado por el Acuerdo Gubernativo 382-2001, publicado el 20 de septiembre de 2001, en el cual se sustentan sus funciones y su organización actual.

Aquellas funciones hicieron necesaria la creación de una infraestructura que permitiera la agilización y control adecuado y especialmente, la comodidad para el contribuyente que a diario acude a cumplir con sus obligaciones al fisco.

Fue en el gobierno del General Carlos Manuel Arana Osorio, que se implementó el denominado plan nacional de desarrollo, iniciándose los estudios para la construcción de un edificio que alberga las diferentes dependencias del ahora Ministerio de Finanzas Públicas, antes denominado Ministerio de Hacienda y Crédito Público.

³ *Ibíd.* Pág. 1.

⁴ *Ibíd.* Pág. 1.

1.2. ¿Qué es el Ministerio de Finanzas Públicas?

Es el ente del Organismo Ejecutivo que cumple y hace cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del estado, incluyendo la formulación de la política fiscal, la administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria y el registro, control y administración de los bienes que constituyen el patrimonio del estado.

El Ministerio de Finanzas Públicas establece y desarrolla en representación del gobierno de la república, las políticas de estado en materia fiscal, presupuestal, de ingresos y egresos, de tesorería, de crédito público, del patrimonio y adquisiciones, y cualquier otra relacionada con el manejo y aprovechamiento e inversión de conformidad con la Constitución Política de la República y la ley.

1.3. Funciones del Ministerio de Finanzas Públicas

1. Formular la política fiscal y financiera de corto, mediano y largo plazo, en función de la política económica y social del gobierno.
2. Proponer al Organismo Ejecutivo la política presupuestaria y las normas para su ejecución dirigiendo, coordinando y consolidando la formulación del proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del estado en lo que corresponde al gobierno central y entidades descentralizadas y autónomas para su presentación al Congreso de la República.
3. Formular las normas para la desconcentración en la percepción de los ingresos y en la ejecución de los egresos.
4. Programar el flujo de ingresos y egresos con base en las prioridades y disponibilidades del gobierno, en concordancia con los requerimientos de los organismos y dependencias del estado.

5. Transferir organismos y entidades del estado los recursos financieros asignados en sus respectivos presupuestos, en función de los ingresos percibidos.
6. Llevar el registro consolidado de la ejecución presupuestaria y de la contabilidad del estado. Facilitar los lineamientos de su aplicación desconcentrada, así como preparar los informes analíticos consolidados correspondientes.
7. Evaluar cuatrimestralmente la ejecución del presupuesto general de ingresos y egresos del estado y proponer las medidas correlativas que sean necesarias.
8. Efectuar el cierre contable y liquidar anualmente el presupuesto general de ingresos y egresos del estado.
9. Recaudar, administrar, controlar y fiscalizar los tributos y, en general, todas las demás rentas e ingresos que deba percibir el gobierno, de conformidad con la ley.
10. Llevar los registros y ejercer las acciones administrativas y judiciales necesarias para cobrar los tributos que se adeuden y denunciar la posible comisión de delitos o faltas contra la hacienda pública.
11. Administrar descentralizadamente el sistema aduanero de conformidad con la ley y los convenios internacionales.
12. Proponer al Organismo Ejecutivo los anteproyectos de ley necesarios para la racionalización y sistematización de la legislación tributaria.
13. Consolidar el registro de los bienes del estado y de los títulos valores que constituyan activos del estado, incluyendo los de las entidades descentralizadas y autónomas.

14. Controlar, registrar y custodiar los fondos y valores públicos, excepto cuando dichas funciones estén atribuidas por la ley a órganos o dependencias distintas.
15. Definir, con base en la política económica y social del gobierno, conjuntamente con el órgano de planificación del estado, la política para la formulación, priorización, evaluación y selección de proyectos de inversión y programas a ser ejecutados con recursos internos, financiamiento y cooperación extrema.
16. Programar, gestionar, negociar, contratar por delegación de la autoridad competente registrar y fiscalizar las operaciones de financiamiento externo, así como también disponer lo relativo a la cooperación internacional en general, y realizar los análisis respectivos para prever la capacidad de endeudamiento del gobierno. Se exceptúan de esta función los casos contemplados en el inciso g) del artículo 14 de la ley del Organismo Ejecutivo.
17. Programar, negociar, registrar, controlar y administrar el endeudamiento interno, las donaciones y los legados.
18. Gestionar la constitución, en cualquiera de las instituciones del sistema bancario nacional, de los fideicomisos, fondos y otros instrumentos financieros y la ejecución de los programas del gobierno central, así como reglamentar, registrar y controlar su operación. Para el efecto se deberá coordinar conjuntamente con las instituciones responsables del sector.
19. Programar y administrar el servicio de la deuda pública interna y externa del gobierno Central y llevar el registro respectivo.
20. Coordinar el sistema de contrataciones y adquisiciones del gobierno central y sus entidades descentralizadas y autónomas.”⁵

Arto. 35 Ley del Organismo Ejecutivo.

1.4. Organización

“La estructura orgánica del Ministerio de Finanzas Públicas se divide en dos:

1. Estructura administrativa
2. Estructura funcional”⁶

1.4.1 Estructura administrativa

- **Nivel superior**

Despacho ministerial: Es la autoridad superior del Ministerio de Finanzas Públicas a quien le corresponde cumplir y desarrollar las funciones que establece la Constitución Política de la República de Guatemala, la ley del Organismo Ejecutivo y demás leyes vigentes. Para el debido cumplimiento de sus funciones, está a cargo de un ministro que es el rector de las políticas públicas correspondientes a las funciones sustantivas del ministerio; un viceministro a cargo del área de administración financiera; y, un viceministro a cargo del área del patrimonio del estado.

El ministro es responsable por la formulación y ejecución de la política fiscal y es el funcionario de superior jerarquía en el ministerio. Tiene autoridad y competencia en toda la república para los asuntos propios de su ramo; es responsable de sus actos de conformidad con la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes del país.

Al ministro se reputará como en falta temporal, cuando se encuentre fuera del territorio de la república o imposibilitado por enfermedad u otra incapacidad para el ejercicio de sus funciones. En estos casos lo sustituirá el viceministro con mayor antigüedad en el cargo.

⁶ Ibíd. Pág. 15.

- **Nivel de asesoría y planeamiento**

Asesoría específica: Es la unidad responsable de apoyar al despacho ministerial en la concepción, diseño y conducción de programas y proyectos que le sean asignados.

Asesoría jurídica: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas responsable de las acciones de consultoría y asesoría en materia legal al ministro, viceministros, direcciones, unidades y demás dependencias administrativas, con el objeto que las actuaciones institucionales estén apegadas a la ley.

- **Nivel de control interno**

Unidad de auditoría interna: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas públicas, responsable de verificar, evaluar y analizar permanentemente los registros y operaciones contables y financieras que realizan las dependencias del ministerio, con el propósito de promover un proceso transparente y efectivo de rendición de cuentas sobre el uso y administración de los recursos.

- **Área de administración financiera**

Dirección técnica del presupuesto: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, responsable de verificar, evaluar y analizar permanentemente los registros y operaciones contables y financieras que realizan las dependencias del ministerio, con el propósito de promover un proceso transparente y efectivo de rendición de cuentas sobre el uso y administración de los recursos.

Dirección de contabilidad del estado: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, responsable del registro consolidado de la ejecución presupuestaria y de administrar el sistema de contabilidad integrada gubernamental; en su calidad de órgano rector, dictar las normas y procedimientos contables, analizar la información y

elaborar los estados financieros del estado en forma oportuna, para la toma de decisiones de los organismos del estado.

Tesorería Nacional: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, responsable de la programación y reprogramación periódica de la ejecución financiera del presupuesto general de ingresos y egresos del estado, actuando como rectora del sistema de tesorería bajo los principios de centralización normativa y desconcentración operativa, correspondiéndole programar y administrar los flujos de ingresos y egresos del estado, definir políticas y procedimientos para el uso eficiente de los saldos disponibles de caja, y descentralizar operativamente los procesos de pago en las unidades de administración financiera de las entidades del gobierno central.

Dirección de crédito público: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, designada como órgano rector del sistema de crédito público, y encargada de asegurar la eficiente programación, utilización y control de los medios de financiamiento que se obtengan mediante operaciones de crédito público.

Dirección de análisis y estudios económicos y fiscales: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas responsable de la formulación, evaluación y seguimiento de la política fiscal, así como de concentrar y proveer información de índole fiscal.

Dirección normativa de contrataciones y adquisiciones del estado: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, responsable de facilitar los procesos de contrataciones y adquisiciones del sector público, velando por los intereses del estado; para tal efecto tiene a su cargo proponer la normativa pertinente para que el proceso de contrataciones y adquisiciones se desarrolle en un marco de transparencia, con reglas claras y estables que permitan ganar la confianza de proveedores nacionales e internacionales, agilizar las compras, reducir riesgos y eliminar pérdidas en las operaciones que efectúe el estado.

- **Área del patrimonio del estado**

Dirección de bienes del estado: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas responsable de mantener un registro consolidado, moderno, seguro y eficiente del patrimonio del estado.

Dirección de catastro y avalúo de bienes inmuebles: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, responsable de administrar los impuestos al patrimonio, integrados por el Impuesto Único Sobre Inmueble e Impuesto sobre Herencias, Legados y Donaciones; le corresponde asimismo, establecer y mantener el sistema de valuación uniforme y el registro fiscal de todos los bienes inmuebles del país.

Taller nacional de grabados en acero: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, responsable del diseño e impresión de las especies fiscales y postales, de los formularios e impresos que requieran las instituciones responsables de la recaudación tributaria del estado, así como todo lo concerniente a la industria gráfica.

- **Área de administración general interna**

Dirección financiera: Es la dependencia responsable de planificar, coordinar, registrar y controlar la ejecución presupuestaria del Ministerio de Finanzas públicas; se encarga asimismo, de dar cumplimiento a los compromisos de carácter constitucional e institucional, programados en otras obligaciones del estado a cargo del tesoro.

Dirección de informática: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas responsable de establecer normas, estándares, políticas y metodologías en lo relacionado a redes, sistemas operativos, equipos, bases de datos, desarrollo de sistemas y comunicaciones informáticas, tanto para el ministerio como para las entidades con las que comparte sistemas informáticos; administra, asimismo, los recursos y sistemas informáticos y telefonía del ministerio.

Dirección de recursos humanos: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas responsable de formular e implementar políticas y estrategias para el desarrollo y administración del recurso humano que labora en la institución.

Dirección de servicios administrativos: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas responsable de agilizar la resolución de toda solicitud, expediente y correspondencia ingresada al ministerio, velando porque el proceso administrativo se desarrolle oportuna y eficazmente; le corresponde velar, asimismo, por la efectividad de la operación y mantenimiento de los servicios e infraestructura, proporcionando la seguridad necesaria para el adecuado resguardo de las instalaciones del ministerio.

Dirección de comunicación social: Es la dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, responsable de generar la buena voluntad de las diferentes audiencias objetivo establecidas, de abrir los espacios de comunicación y de establecer una política de información y divulgación permanente de las actividades que cumple el ministerio.

1.4.2. Estructura funcional

- **Del despacho ministerial**

Despachos viceministeriales: Los viceministros ocupan la jerarquía inmediata inferior a la del ministro y no tienen subordinación entre sí. En su calidad de funcionarios auxiliares directos del ministro, los viceministros tienen autoridad y competencia en toda la república; sustituirán al ministro en casos de falta temporal.

Asesoría específica: Apoya al despacho viceministerial en la concepción, diseño y conducción de programas que le sean asignados.

Asesoría jurídica: Es la responsable de las acciones de consultoría y asesoría en materia legal.

Unidad de auditoría interna: Evalúa, verifica y analiza permanentemente los registros y operaciones contables y financieras que realizan las dependencias del ministerio.

Administración general interna: Es la responsable de evaluar, verificar y analizar permanentemente la organización administrativa de las diferentes dependencias del ministerio.

- **Del despacho del viceministro del área de administración financiera**

Dirección técnica del presupuesto: Órgano del Ministerio de Finanzas Públicas que rige el sistema presupuestario del sector público, además de normar, dirigir y coordinar el proceso presupuestario, así como controlar todo lo relativo a la ejecución presupuestaria.

Dirección de contabilidad del estado: Se encarga de del registro consolidado de la ejecución presupuestaria y de administrar el sistema de contabilidad integrada Gubernamental.

Tesorería nacional: Se encarga de programar y reprogramar en forma periódica la ejecución financiera del presupuesto general de ingresos y egresos del estado, actúa como rectora del sistema de tesorería.

Dirección de crédito público: Es el encargado del sistema de crédito público y encargada de asegurar la eficiente programación, utilización y control de los medios de financiamiento que se obtengan mediante operaciones de crédito público.

Dirección, análisis y estudios económicos y fiscales: Formula, evalúa y da seguimiento a la política fiscal, concentra y provee información de índole fiscal.

Dirección normativa de contrataciones y adquisiciones del estado: Facilita los procesos de contrataciones y adquisiciones del sector público, velando por los intereses del estado.

- **Del despacho del viceministro del área del patrimonio del estado**

Dirección de bienes del estado: Es responsable de mantener un registro consolidado, moderno, seguro y eficiente del patrimonio del estado.

Dirección de catastro y avalúo de bienes inmuebles: Administra los impuestos al patrimonio, integrados por el Impuesto Único Sobre Inmueble e Impuesto Sobre Herencias, Legados y Donaciones.

Taller nacional de grabados en acero: Diseña e imprime las especies fiscales y postales, los formularios e impresos que requieran las instituciones responsables de la recaudación tributaria del estado y todo lo relativo a la industria gráfica.

- **Del administrador general interno**

Dirección financiera: Planifica, coordina, registra y controla la ejecución presupuestaria del Ministerio de Finanzas Públicas.

Dirección de informática: Establece normas, estándares, política y metodologías en lo relativo a redes, sistemas operativos, equipos, base de datos desarrollo de sistemas y comunicaciones informáticas, tanto para el Ministerio de Finanzas Públicas como para las entidades con que comparte sistemas informáticos.

Dirección de recursos humanos: Formula e implementa políticas y estrategias para el desarrollo y administración del recurso humano que labora en el ministerio.

Dirección de servicios administrativos: Agiliza la resolución de toda solicitud, expediente y correspondencia que ingresa al ministerio.

Dirección de comunicación social: Implementa la política de comunicación con estrategias de posicionamiento, que permiten transparentar la gestión de las autoridades superiores, abre espacios y establece una vía de divulgación permanente, ágil y dinámica, para ejercer el derecho de la población de tener acceso a la información y conocimiento de las actividades que se desarrollan en el Ministerio de Finanzas Públicas. Fortalece las relaciones internas, institucionales y sociales.

CAPÍTULO II

2. Dirección general de rentas internas

2.1. Preámbulo

“La dirección general de rentas internas es una institución gubernamental que tiene por objeto la recaudación, fiscalización y control de los impuestos, es muy importante conocer lo referente a las finanzas públicas y muy especialmente a la administración pública, por lo que considero necesario hacer un esbozo de cada una de las ramas que se relacionan con el presente tema, iniciándolo con el derecho administrativo, que es la sustancia que alimenta nuestra información.”⁷

2.1.1. Derecho administrativo

“Es la rama del derecho público que tiene por objeto regular toda la actividad total de la administración pública para el cumplimiento de sus fines administrativos.”⁸

2.1.2. Que es administración

“Gestión, gobierno, de los intereses o bienes, en especial de los públicos. La ciencia de la administración es el conjunto de las reglas para gestionar bien los negocios y más particularmente, para aplicar los medios a la consecución de los fines del estado”.⁹

2.1.3. Administración pública

“Es el poder ejecutivo en acción, con la finalidad de cumplir y hacer cumplir cuanto interesa a la sociedad en las actividades y servicios públicos. La administración

⁷ **Ibíd.** Pág. 6

⁸ Porras Rodríguez, Lydia Stella. **Hacienda pública.** Pág. 113

⁹ **Ibíd.** Pág. 2.

puede ser nacional y municipal, de acuerdo con la esfera territorial de sus atribuciones. Así mismo se entiende como la parte de la autoridad pública que cuida de las personas y bienes en sus relaciones con el estado, haciéndolos concurrir al bien común, y ejecutando las leyes de interés general.”¹⁰

Administración Pública en tres sentidos diferentes:

1. El conjunto de órganos de que dispone el estado para el cumplimiento de sus fines.
2. El conjunto de acciones que despliegan esos órganos públicos para lograr el fin último del estado que es el bien común.
3. Conjunto de órganos que despliegan sus propias funciones, pero integran exclusivamente el Organismo Ejecutivo.¹¹

Expuesto lo anterior, es necesario expresar lo que la Constitución Política de la República de Guatemala dispone sobre la actividad que debe desarrollar el estado con el objeto de aprovechar nuestras riquezas: “Es obligación del estado orientar la economía nacional para lograr la utilización de los recursos naturales y el potencial humano para incrementar la riqueza y tratar de lograr el pleno empleo y la equitativa distribución del ingreso nacional.”¹² Por lo tanto, la actividad que desarrolla el estado es una actividad financiera.

¹⁰ Fraga, Gabino. Derecho Administrativo. Pág. 32.

¹¹ Ramírez Urbina, Luis Haroldo. **Desarrollo y caracterización de la administración pública en Guatemala.** Fac. C.C. J.J. S.S. Pág. 7.

¹² Constitución Política de Guatemala. Artículo 118.

2.1.4. Actividad financiera

Por consiguiente definiré de acuerdo con el autor Matus Benavente, lo que es la actividad financiera: “Es aquella que el estado emplea para procurarse bienes con que ha de satisfacer las necesidades públicas”¹³

En nuestro medio es muy importante la adopción y aplicación de una buena política fiscal, que busque la prosperidad social, satisfaciendo las necesidades sociales y el bienestar común. Pero tales objetivos se alcanzan en base al sostenimiento de los servicios públicos de interés general, y al desarrollo social y económico del país, produciendo los medios materiales y humanos para elevar el nivel de vida de todos los habitantes, con el fin de asegurar la ocupación de todos y el incremento de la renta nacional y que ésta sea bien distribuida para evitar que algunas personas de gobierno se enriquezcan debido a la corrupción administrativa y a los llamados compadrazgos.

2.1.5. Objeto de la política fiscal

La hacienda pública no puede lograr un adecuado sostenimiento de los servicios públicos sin tener en cuenta los procesos económicos y sociales, ya que el grado de presión fiscal aceptable se fija con relación al óptimo bienestar colectivo. Al encontrarse la actividad financiera íntimamente ligada con la actividad económica no es neutral frente a tales procesos. De donde surge cuando se actúa con ella conscientemente en la estructura económica, el fin regulador de la hacienda pública o política fiscal.

No estando el sistema financiero aislado sino integrado con el sistema económico, debe obrarse con él de modo que no se perturben, sino que por el contrario, se relacionan positivamente. Los procesos del ciclo de la vida económica funcionan no solamente por los elementos y factores que lo integran, sino por los cambios de los procesos financieros y viceversa. Por lo tanto, es indispensable

¹³ Matus Benavente, Manuel. **Finanzas públicas**. Pág. 13.

establecer las acotaciones idóneas sobre política económica y fiscal, para que tanto la economía pública como la privada contribuyan al máximo bienestar colectivo.

El eficiente sostenimiento de los servicios públicos depende en forma básica de una correcta actuación de política fiscal. Así mismo, el fin financiero aparece subordinado al fin regulador de la hacienda.

2.1.5.1. Objetivos y presupuestos de la política fiscal

“Los objetivos de la función reguladora de la hacienda pública o política fiscal, de acuerdo con la orientación moderna de la actividad intervencionista del estado son:

1. El desarrollo económico.
2. El equilibrio económico.
3. La retribución de la renta internacional.

Para los países infra desarrollados, dentro del objeto del desarrollo económico, son de particular importancia, el fomento de las exportaciones y la integración regional interna e internacional.

En el marco de estos objetivos más o menos amplios y en otros de menor categoría referidos a ciertos aspectos que en determinado país y en momento histórico, logran especial atención, como la emigración e inmigración de capitales y de personas, al crecimiento demográfico, el excesivo consumo de artículos de lujo y suntuarios, etc.”¹⁴

Los objetivos de carácter social pueden lograrse como consecuencia de la realización de las metas de carácter económico. Aunque es necesario adoptar determinadas medidas de estricto carácter social. Por consiguiente, el objetivo

¹⁴ Godínez Bolaños, Rafael. **Sistemas o técnicas de organización administrativa**. Pág. 29.

redistributivo tiene una notable incidencia social y es complementario de los objetivos estrictamente económicos.

“Las medidas de política fiscal orientadas a los objetivos señalados como principales para lograr el máximo bienestar colectivo, implican la utilización de los medios financieros como instrumentos de tales medidas; ingresos y gastos públicos. Dentro de ellos son de especial importancia los impuestos y los empréstitos, de un lado y de otro, los gastos de inversión y las transferencias presupuestarias.”¹⁵

2.1.6. Función pública

“Es una institución que como otras de derecho público, debe ser examinada no sólo en el ordenamiento jurídico general, es decir el propio del derecho administrativo, en el cual se desenvuelve íntegramente, y el derecho constitucional, de cuyas raíces surge la función, sino también de la ciencia de la Administración, que concierne a eficiencia, organización, economía y moralidad; la que considera como política propia y específica de la administración pública.”¹⁶

2.1.7. Administración del estado

Coincide prácticamente con la administración general. La integra el jefe de estado, los ministros con los altos cuerpos asesores o ejecutivos hasta las autoridades locales que velan por el interés general o la explotación de los servicios nacionalizados.

La administración de los bienes del estado depende directamente de cada uno de los departamentos a que estén afectos; y en términos generales, de las autoridades del Ministerio de Finanzas Públicas.

¹⁵ **Ibíd.** Pág. 18.

¹⁶ Bielsa, Rafael. **La función pública. Caracteres jurídicos y políticos.** Prólogo.

2.1.8. Derecho financiero

Con el objeto de que este trabajo sea completo, dentro de las limitaciones propias del mismo, estimo conveniente definir el derecho financiero, tomando como fundamento al autor Matus Benavente.

Es la parte del derecho objetivo que regula la actividad financiera. Financiero, es lo pertinente o relativo a la hacienda pública. Así mismo, es la disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de las normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el estado y los otros entes públicos para el desarrollo de sus actividades y el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del estado, entre los ciudadanos, que derivan de la aplicación de éstas normas.

Guatemala es un país, que desde tiempos coloniales, ha conservado en cierto grado, un nivel de estructuras económicas y sociales con rasgos semi-feudales, logrando en los últimos tiempos ciertas reformas en el aspecto político, lo que en buena medida ha provocado por lógica, variables y modificaciones en los aspectos económicos y sociales, por ello es que desde la década de los 60 se han dado transformaciones en los distintos ámbitos organizativos del estado, provocando no sólo crisis sino también los avances tecnológicos y científicos de las ciencias, lo que ha hecho reflexionar a los círculos intelectuales del país, que buscan afanosamente medidas y medios que transformen las naciones arcaicas e inservibles del pasado. Pero estos cambios no son tan sencillos ni fáciles de lograr, porque dado el sistema económico-social de nuestro pueblo, aún no se ha elaborado un sistema que se ajuste a la realidad social, económica y política.

Tal es el caso que aún carecemos de un código de derecho administrativo en la medida en que ésta rama jurídica se puede codificar, dada la heterogeneidad de las materias que trata, pues siendo que las finanzas de un país es la base de la prestación de los servicios públicos a los gobernados, consideramos de urgencia que los

legisladores de turno se interesen en poner en vigor un cuerpo legal uniforme sobre estos aspectos.

“La administración pública de cada país está organizada siempre en relación con los siguientes factores:

1. El sistema jurídico político general
2. El grado de desarrollo que en la práctica ha tenido cada institución y a veces también el grado de educación cívica tanto de los gobernantes como de los gobernados.”¹⁷

Este autor al exponer sobre la educación cívica se refiere al comportamiento que manifiestan los funcionarios y empleados de la administración pública y se agrava cada vez que se dan los cambios reiterados de gobiernos y que dejan sin efecto la Constitución de la República, dando como resultado lo siguiente:

1. El enriquecimiento ilícito de los funcionarios públicos, que conlleva la crisis moral y jurídica que afecta lo político, jurídico, social y económico de un país.
2. Se tiene que buscar el reconocimiento de otros países.

“Es indiscutible la conveniencia o mejor dicho la necesidad de la existencia de una justicia especializada en el contencioso de derecho público en cuya organización y buen funcionamiento están tan interesados el bien común de la sociedad global como la garantía de los Derechos Humanos de los administrados.”¹⁸

Como toda institución tanto privada como pública debe tener controles internos, por lo tanto es importante referirnos a los temas a este respecto, tales como: la tutela administrativa y la auto tutela.

¹⁷ Bielsa Rafael. Ob. Cit. Prólogo. Pág. 19.

¹⁸ Real, Alberto Ramón. **Nuevos estudios de derecho administrativo, procedimientos, control y contencioso.** Pág. 15.

- La tutela administrativa

Ya sea por centralización o descentralización las personas públicas con fines especiales o generales suelen estar unidos a un gran centro administrativo y político, que mantiene la unidad del sistema mediante la llamada tutela administrativa, que es el control interno de las actividades que se desarrollan.

- Auto tutela

“Revisión de oficio o mediante denuncia o recurso de los propios actos.”¹⁹

“Todo órgano de la administración, ya sea superior jerárquico o subordinado, ejerce normalmente un poder de revisión de la conveniencia u oportunidad y de la legalidad de sus propios actos, sin necesidad de intervención de superiores o extraños o de entidades con competencia para hacerlo. Esta revisión de los actos se puede hacer de oficio de motu proprio, por advertir el autor del acto su deficiencia originaria o inadecuación superviniente a las necesidades de la administración.

La administración debe velar siempre por la legalidad, por ello consideramos que su primer deber es el de prever, revocar y modificar de oficio sus propias ilegalidades en todo tiempo, cuando ningún límite jurídico se lo impida.

El interés público, a veces cambiante, debe también ser atendido en forma primordial por la administración y procede de la revocación y modificación de los actos que originalmente o a posteriori, contrarían el interés público.

En nuestro medio aparte de que existen grupos de auditores internos en la dirección general de rentas internas, que realizan estas diligencias, se tiene también una delegación de la contraloría de cuentas.”²⁰

¹⁹ **Ibíd.** Pág. 17.

²⁰ Groves, Haroldo M. Finanzas públicas. Pág. 48.

2.1.9. Legitimidad jurídica

Se presume que la administración actúa a favor del interés general y del bien común y que sus actos son legítimos hasta que se produce en contrario. Esos actos requieren urgente acotamiento y puntual ejecución, porque la continuidad y regularidad de las funciones y servicios públicos así lo exigen perentoriamente.” En consecuencia los entes estatales que están dotados del poder público; para servir mejor al interés general poseen prerrogativas y privilegios diversos, derivados de su supremacía sobre la administración o sujetos pasivos del poder público, cuya fuente de legitimidad jurídica es la soberanía nacional.

“Los entes públicos tienen poderes de creación unilateral del derecho y de interpretación de sus situaciones jurídicas; sus actos jurídicos están revestidos de una presunción de legitimidad.”²¹

2.1.9.1. Función de garantía

La justicia no solo cumple una función de garantía en intereses de los derechos subjetivos e intereses legítimos de los administrados, sino que también es un medio de controlar indirectamente de la legalidad de la actuación de los órganos administrativos, mediante anulaciones y condenas al pago de daños y perjuicios, etc.

Los actos administrativos han de ser fieles a la ley no sólo en cuanto a sus formas, motivos y objeto, sino hasta en los fines que lo inspiran.

“Cuando los actos administrativos se apartan de sus diversos límites jurídicos se quebrantan las normas de orden superior (constitucionales, legales, etc.) y se hiere el ordenamiento jurídico global, que es base de la convivencia civilizada. Por tanto el estado, genéricamente, está interesado en la sanción de las ilegalidades mediante las

²¹ **Ibíd.** Pág. 17.

anulaciones y condenas pecuniarias que correspondan.”²² Ejemplo: del actor que obtiene una sentencia anulatoria de un acto administrativo, es pues un colaborador del estado en el mantenimiento del orden jurídico, y aún cuando no obtenga éxito ejerce el derecho de obtener un pronunciamiento del órgano jurisdiccional y nunca debe ser considerado como un enemigo de la causa pública o como un rebelde por el hecho de reclamar.

2.1.10. Hacienda pública

En sentido general, significa el conjunto de los bienes del estado con su consiguiente administración. Científicamente se ha definido como: “La coordinación económica activa creada por los habitantes de un determinado lugar, con el fin de satisfacer necesidades comunes, fin que ella logra por la aplicación de medios tomados en su mayor parte de la riqueza privada en forma de contribuciones obligatorias.”²³

Es un campo de investigación en que se estudia los ingresos y los egresos de los gobiernos, tanto federales como estatales o locales. Modernamente se estudian 4 divisiones:

1. Recaudaciones públicas
2. Gastos públicos
3. Deuda pública
4. Ciertos problemas del sistema fiscal en su conjunto, tales como administración fiscal y política fiscal.

Varios son los puntos de vista desde lo que cabe apreciar la hacienda pública. Entre ellos tenemos del abogado y del perito contador. “Tanto uno como el otro tratan el tema desde el punto de vista de los intereses del contribuyente, al que orientan en el cumplimiento de su deber de pagar los impuestos. Otro es el del economista, del cual

²² Real, Alberto Ramón. Ob. Cit. Pág. 13.

²³ Osorio, Manuel. Ob. Cit. Pág. 12.

se concentra en los efectos económicos de las medidas financieras, pues la hacienda pública forma parte de las finanzas en general; y las finanzas a la vez, forman parte de la economía.”²⁴

2.1.10.1. Ciencias que se relacionan con la hacienda pública

Con la psicología porque tiene íntima relación con el pueblo, lo cual significa que muchos de sus problemas dependen de la conducta humana, y esto a la vez nos lleva a la órbita de la psicología. El criterio de que los impuestos pueden socavar el estímulo, por ejemplo, requiere un estudio de los móviles humanos. En los sistemas de la hacienda pública han sacado utilidad algunas veces directamente de ésta propensión al juego de azar.

En Australia y otros países aplican este criterio a las loterías públicas y la Unión Soviética en algunas ocasiones ha recurrido a premios en lugar de intereses, como un incentivo para la venta de valores, regalan una vajilla por ejemplo, por pagar los impuestos. Esto puede parecer que menoscaba la dignidad del gobierno soberano, pero da resultado.

“En Guatemala, en el año 1987 se implementó una lotería del millón para los contribuyentes que pagaran y cobraran el impuesto al valor agregado (IVA). También tiene íntima relación con la economía, porque la función del estado es atender a las necesidades humanas o de sus ciudadanos, constituye una parte esencial de la Economía.

La hacienda pública considera no solo la manera en que los individuos satisfacen colectivamente algunas de sus necesidades colectivas en las que forma parte el gobierno, sino también la manera como ésta influye en los problemas relativos a satisfacer las necesidades privadas. Por ejemplo, se piensa con frecuencia en que los impuestos especiales sobre los artículos de consumo desvían posibilidades

²⁴ Porras Rodríguez, Lidia Stella. **Hacienda pública y administración pública de Guatemala.** Pág. 46.

económicas. El problema de la hacienda pública relacionada a la imposición de gravámenes pertenece casi exclusivamente al campo de la economía.”²⁵

Los cuerpos legisladores pueden imponer un tributo a los comerciantes, sobre la base de que estos absorberán el gravamen, es decir, no lo trasladaran al consumidor. Por ello olvidan otra relación, la de la oferta y la demanda, la cual puede tener efecto en el sentido de dar por nulo el intento legislativo.

La actividad del gobierno tiene la finalidad de satisfacer las necesidades humanas, algunas de éstas se satisfacen por medio de la acción individual, pero la mayor parte requieren cooperación para obtener mejores resultados. A un alto grado en cualquier otra parte gozamos colectivamente de los servicios del gobierno (carreteras, escuelas, clínicas y hospitales, etc.)

El gobierno busca la utilidad social y no la ganancia. Esto no quiere decir que la acción del gobierno al proporcionar artículos y servicios, produzca los mejores resultados.

2.2. Antecedentes históricos

- **Época precolombina**

Se dice que en ésta época las diversas actividades de gobierno, educativas, religiosas, financieras, de defensor y de obras públicas que desarrollaron los pueblos mayas, no se encontraban concentradas en una sola persona, sino que la dirección y la responsabilidad era compartida por varios funcionarios a cuya cabeza se encontraba el Alach-huinic, aunque la última palabra en cuestión de gobierno correspondía a su cuerpo de asesores, representantes de los diferentes barrios de la ciudad-estado.

²⁵ *Ibíd.* Pág. 25.

Bastante parecida era la organización política-administrativa de los pueblos indígenas que encontraron los españoles a su venida. Diferencia substancial radicada en el sistema de gobierno que poseían los quichés-cackchiqueles y tzutuiles, pues era fundamentalmente monárquica, con una centralización aún mayor que la del sistema maya. Las decisiones del jefe, cabeza de gobierno en cada pueblo, llamados caciques, eran regidos entre los quichés por cada uno de los 24 señores por medio de una ap-pop o sumo señor y un ah pop-camba o segundo sucesor.

El mismo autor hace notar como del documento, Anales de los Cackchiqueles, se deduce que el sumo gobernante era electo y no ocupaba el cargo en forma hereditaria, sin embargo, ésta deducción no nos lleva a pensar que existía una democracia representativa, pero si es importante señalar, que en cada pueblo había un consejo formado generalmente por las personas de mayor edad y que muchas veces estos consejos fueron proclives, e inclusive aliados de los españoles, aunque la mayor parte de las veces se revelaban contra los conquistadores. Estos trataron por todos los medios de quebrantar la organización político-administrativa existente e implantar la suya aprovechando tales consejos, dándoles el nuevo ropaje de “cabildos de indios” cuya labor durante la época colonial era entre otras desarrollar funciones financieras. (Recolección de tributos).

- **Época Colonial**

En ésta época se dieron unas características de tipo económico que eran:

Apropiación de la tierra (encomienda) e imposición del tributo: esto le dio mucha importancia, porque diversas instituciones jurídicas y administrativas, tiene su razón de ser en el rol económico de la época. Podemos asegurar que el motivo económico constituyó una de las finalidades de la conquista, hecho que algunos resumen como, la conquista del botín.

Originalmente apareció la encomienda como un repartimiento de indios para las labores agrícolas o mineras, autorizado en las Antillas por Cristóbal Colón.

Posteriormente tomó la forma arriba descrita, pero siempre fue una especie de esclavitud solapada que fue prohibida por la Corona, la que accedió a que parte de sus tributos fuesen para un colonizador.

Esta clase de encomienda (cobrar tributos) tenía pues por objeto dar al colonizador un grupo de indígenas, generalmente un solo pueblo para que cobrara los tributos a cambio de que se quedara con una parte de los mismos. Debemos hacer notar como los encomendadores obtenían tan buenas ganancias en su oficio, que muchos preferían este cargo a ejercer otro dentro de la administración colonial.

En esta segunda clase que consistía en cobrar tributos, coexistió con los repartimientos y ambas instituciones constituían el eje central de la economía de la época.

En esta época se crearon organismos específicos que dependían del rey como autoridad suprema, dueño absoluto de las tierras y de la gente que aquellas contenían. Después del rey viene el órgano específico para las colonias americanas. El consejo real y supremo de indias, el cual estaba integrado por un presidente, sus consejeros y tres cámaras: dos administrativas y una judicial.

En el caso de Guatemala colonial, el órgano supremo con jurisdicción administrativa, judicial y militar era la real audiencia, la cual estaba integrada por el capitán general que la presidía y los oidores. Las sesiones celebradas eran llamadas "acuerdos". Esta institución tuvo como uno de sus objetivos primordiales remediar la anarquía implantada por los conquistadores, cosa que se logró a medias, pues los casos de ineficiencia y corrupción (que ya se daba entonces) abundaban de acuerdo a las crónicas de la época. La real audiencia representaba los intereses de la corona y entraba en constante pugna con el cabildo, que a su vez representaba los intereses de

los criollos. Esta dualidad de poder se definió en 1821 a favor de los criollos. Tras las audiencias habían otros personajes importantes como lo fueron los alcaldes mayores encargados de las finanzas públicas en el cobro de los impuestos y tributos, y los corregidores que eran encargados de velar por el correcto trato de los indígenas, quienes tampoco escapaban de la acción de los alcaldes mayores, personas que por el conocimiento de la región bajo su jurisdicción y el temor que inspiraban en la población aborigen, lo convirtieron en un intermediario entre ésta y el poder dominante.

Inmediatamente venían los ayuntamientos de gran trascendencia para la vida citadina, por cuanto representaban el verdadero sentir e intereses de los criollos opuestos generalmente a los de las autoridades mayores.

Estos ayuntamientos se reunían en cabildos los cuales eran de dos clases: los cabildos ordinarios y los cabildos abiertos que tenían carácter público, pues participaban tanto sus integrantes como cualquier otro miembro de la autoridad y el pueblo.

Existió también un cabildo de indios formado generalmente por indios fieles a los españoles. En la actualidad estos ayuntamientos aún existen por las alcaldías municipales en donde aún tienen a su cargo las receptorías fiscales.

- **Época de la independencia**

“Para comprender la situación vivida en Guatemala, posteriormente a la fecha de la independencia, cosa que consideramos indispensable para comprender igualmente a la administración pública del momento, debemos indicar que desde que tal evento se decretó conjuntamente por criollos y peninsulares residentes. La situación socioeconómica colonial fue mantenida; no varió absolutamente en nada, pues las clases medias y bajas no participaron activamente en aquel acontecimiento. De esta manera el aparato administrativo interno siguió conservándose intacto, con sus mismas

instituciones y con las mismas personas a su frente. Como lo confirma el artículo 7º de el acta de independencia.”²⁶

- **Período Conservador**

Con la llegada de Rafael Carrera al poder, la situación política, económica y administrativa no mejoró, pues hay quien asegura que jamás la administración pública había retrocedido tanto en algunos aspectos. Según documentos de la época se puede asegurar que el lastre que imposibilitaba el efectivo desenvolvimiento de la administración pública durante el medio siglo que abarca desde 1821 a 1871 fue el deficiente estado financiero y hacendario. Una de las funestas consecuencias de la anexión a México fue precisamente el empobrecimiento de la hacienda pública.

Mariano Gálvez durante su gobierno ya había visualizado el problema mayúsculo de la administración pública e intentó una reforma tributaria la que al final de cuentas influyó en la caída de su gobierno.

A finales de esta época datan los primeros presupuestos que aún se conservan en el archivo general de C.A. y del análisis de los mismos se desprende que además de los servicios tradicionales, como correos, el estado desempeñaba las ya clásicas funciones de orden y seguridad interna y de administración tributaria y financiera.

- **Período Liberal**

El Licenciado Luis Haroldo Ramírez Urbina, relata en su trabajo que: se emitió en 1872 una Ley Provisional de impuestos, haciendo algunas modificaciones como los del impuesto que gravaba los bienes inmuebles urbanos que siempre habían estado exentos. De estos años datan también, el impuesto sobre la exportación de café que debía destinarse en aquella época a la construcción de caminos. Pasaron a constituir las siguientes rentas fiscales, el renglón más importante de ingresos: a) La alcabala

²⁶ *Ibíd.* Pág. 6.

marítima, b) Contribución sobre bienes raíces, c) Impuesto del papel sellado, d) timbres fiscales, e) Impuesto sobre el consumo de ganado, f) Impuesto sobre el cultivo de azúcar, y g) Los impuestos de aguardiente y tabaco. En ésta época se trató de gravar el consumo por medio de impuestos directos y también de propiedad.

En la época posterior al período liberal fue creada la dirección general de rentas internas, por medio del Dto. No. 500, cuando gobernaba el general de división José María Reina Barrios, de fecha 30 de julio de 1894, contenido en el tomo 13 de recopilación de leyes en las páginas 88 y 89 que está en la tipografía nacional de Guatemala.

Considero importante transcribir los 4 numerales en los cuales consta el decreto número 500:

1. Desde el día 1º. De septiembre de 1894, las direcciones generales de licores y ramos estancados y de contribuciones quedarán fusionadas en una sola, con el nombre de: "Dirección General de Renta".
2. La administración de licores y ramos estancados de la capital y la sección departamental de contribuciones, quedarán también comprendidas desde la misma fecha, en una sola oficina con la denominación de "Administración de Rentas del Departamento de Guatemala".
3. Los deberes y atribuciones de las nuevas oficinas son los mismos que establecen las leyes vigentes para cada una de las fusionadas.
4. La Dirección General de Rentas y la Administración Departamental quedan organizadas con los empleados y sueldos mensuales que se señalan.

Con este decreto se crea la dirección general de rentas que actualmente se le agregó la palabra “internas”, la que se inicia con lo que estipula el considerando del presente decreto para la administración y fomento de las rentas internas.

En el mes de noviembre de 1962, cuando gobernaba el General e Ingeniero Miguel Idígoras Fuentes, por medio del decreto 1559 del congreso de la república, se creó la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, con el objeto de recaudar, fiscalizar y administrar el Impuesto sobre la Renta, que gravaba no sólo a las empresas lucrativas, sino que también a los profesionales, asalariados a la tenencia, usufructo, dominio, explotación o enajenación de bienes, derechos y capitales situados, negociados o producidos en la República; exportación para su negociación en el extranjero de bienes producidos en la República; exportación para la negociación de otros bienes, los servicios técnicos o intelectuales, las jubilaciones, pensiones y montepíos, las copropiedades; las comunidades de bienes; las sucesiones y los fideicomisos; los negocios en participación y los bienes administrados por encargo de confianza. Esta ley fue abrogada por el Decreto-Ley 229 de fecha 23 de junio de 1964, a la que se le hizo algunas reformas.

Más adelante, en cumplimiento del decreto legislativo 106-71 de fecha 8 de diciembre de 1971, se creó el Ministerio de finanzas públicas, anteriormente llamado Ministerio de hacienda y crédito público, es el momento en el cual la dirección general de rentas internas se fusiona con la dirección general del impuesto sobre la renta.

El Ministerio de finanzas públicas considera a la administración de las rentas como una administración de las rentas como una administración específica, teniendo regulado en su reglamento todo lo que concierne a ésta institución.

2.3. Concepto

“La dirección general de rentas internas es una entidad gubernamental que pertenece al Ministerio de Finanzas Públicas y que tiene jurisdicción en toda la

república y es considerada como una entidad desconcentrada, por tener cierta autonomía en el desarrollo de sus funciones y ejerce el control, recaudación y fiscalización de los impuestos internos y demás ingresos que deba percibir por su competencia, excepto aquellos que por ley corresponde a otras dependencia, ya sea por actuaciones judiciales o de auténtica.”²⁷

2.4. Relación con otras instituciones

- **Contraloría General de Cuentas**

Es una institución técnica, con absoluta independencia de funciones. La principal función es la de fiscalizar a todas las personas que tengan a su cargo la custodia y manejo de fondos públicos y otros bienes del estado, del municipio, de la Universidad de San Carlos de Guatemala, de las instituciones estatales autónomas, semi autónomas o descentralizadas, así como las demás entidades o personas que reciban fondos del estado y las que hagan colectas públicas. Así mismo son sometidas a ésta fiscalización los liquidadores, fiscalizadores e interventores cuando se trate de los bienes y fondos del estado, y demás entidades gubernamentales. En general, según el Artículo 1º. De la Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, en su capítulo primero, establece: “La función fiscalizadora de la hacienda pública y de la ejecución del presupuesto general de ingresos y egresos de la nación corresponde con exclusividad a la contraloría de cuentas”.

En síntesis, la institución que más se relaciona con las atribuciones de la Dirección general de rentas internas es la Contraloría de Cuentas en lo que se refiere a la fiscalización de la forma en que se hace la recaudación y el manejo de los fondos del erario nacional.

²⁷ *Ibíd.* Pág. 15.

- **Dirección general de aduanas**

Administra y dirige el sistema aduanero del país, aplica las leyes del ramo aduanero, vela por la debida ejecución de las disposiciones relativas al control, recaudación y fiscalización de los impuestos arancelarios, decidir sobre la asimilación que proceda en cuanto a la clasificación de mercancías, manteniendo la vigilancia de las operaciones y servicios aduaneros; resuelve las reclamaciones sobre la aplicación del arancel aduanero y demás leyes de la materia.

- **Dirección de estudios financieros**

Efectúa estudios socioeconómicos, financieros, fiscales, jurídicos y de cualquier otra naturaleza, necesarios para la formulación y orientación de la política financiera del país.

- **Dirección de financiamiento externo y de fideicomiso**

Establece y hace funcionar un sistema permanente de carácter dinámico, orientado a coordinar, apoyar y agilizar las actuaciones financiero administrativas de las distintas entidades del sector público, vinculadas con la ejecución de los proyectos financieros con préstamos y donaciones del exterior.

- **Dirección de inspecciones fiscales**

Efectúa revisiones de las operaciones que se refieren a la percepción, manejo o custodia de fondos, valores, especies y demás bienes del estado, efectuar mediante orden del Ministerio de Finanzas Públicas, investigaciones especiales cuando existan denuncias de anomalías que se comprobaren y afecten los intereses fiscales; comunicar a la dirección de estudios financieros y al jefe de la respectiva dependencia, las anomalías que se comprobaren en las inspecciones llevadas a cabo para

establecer la correcta aplicación de los sistemas administrativos; realizar las demás funciones que le asigne la ley.

- **Dirección técnica del presupuesto**

Prepara anualmente en coordinación con la secretaría general del consejo nacional de planificación económica, el proyecto de presupuesto de ingresos y egresos del estado de cada ejercicio fiscal y evaluar su ejecución, coordinar la elaboración de los proyectos de presupuesto de las entidades descentralizadas, autónomas y semi autónomas, dictaminar sobre los mismos y someterlos a la consideración del Ministerio de finanzas públicas.

- **Dirección de contabilidad del estado**

Contabiliza los bienes muebles e inmuebles y obligaciones del estado, incluyendo el patrimonio de las entidades descentralizadas, autónomas y semi autónomas; las operaciones derivadas de la ejecución del presupuesto de ingresos y egresos del estado de cada ejercicio fiscal, de la deuda pública y de cualquier otra operación que afecte las finanzas públicas.

- **Dirección de catastro y avalúo de bienes inmuebles**

Planifica, organiza y controla la ejecución de los planes o programas relacionados con el levantamiento catastral y avalúo fiscal de la propiedad inmueble; efectuar el avalúo de inmuebles para liquidar el impuesto sobre herencias, legados y donaciones, los demás relacionados con fines impositivos, trasladando los informes a la dirección general de rentas internas; mantener actualizado el catastro, los elementos cartográficos y los instrumentos de valuación, y mantener el registro actualizado de las mismas y demás funciones que le asigne la ley.

- **Dirección de asuntos jurídicos**

Coordina y uniforma la opinión jurídica de las distintas dependencias del Ministerio de Finanzas Públicas; prestar asesoría, consultoría y procuración en los asuntos de competencia del Ministerio; dirigir y vigilar todos los asuntos jurídicos, velar porque se interponga en su oportunidad legal todos los recursos que fueren procedentes, evacuar las consultas verbales o escritas que le hicieren las autoridades superiores del Ministerio de Finanzas Públicas. Promover conferencias y la organización de cursillos, seminarios, mesas redondas o simposium sobre temas de carácter jurídico; y las demás que la ley estipula.

- **Tesorería Nacional**

Efectúa el pago de los gastos autorizados con cargo al presupuesto de egresos del estado, el de pensiones, sueldos y salarios de los servidores públicos y los demás pagos que legalmente procedan; hacer las retenciones y los descuentos que establezca la ley, informar diariamente al Ministerio de Finanzas Públicas del movimiento de fondos de la tesorería nacional y de los ingresos y egresos, así mismo a la contabilidad del estado sobre este mismo movimiento.

2.5. Organización

- **Dirección general**

Está a cargo de un funcionario subordinado al ministerio del ramo, que con el título de director general de rentas internas, tiene las funciones, atribuciones y deberes que le otorga la Ley del Ministerio de Finanzas Públicas y su reglamento, el reglamento interno de la dirección general y las demás leyes tributarias y especiales vigentes.

El Decreto Legislativo No. 59-87 Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 113 estipula: Todo funcionario de la dirección general de rentas internas está obligado

a prestar servicio y atención a los contribuyentes con respeto, celeridad y siempre recordando que deberá ayudar al contribuyente con corrección, atención y cortesía.

Tanto el director general como en su caso los subdirectores, son nombrados por el Organismo Ejecutivo y deben reunir los siguientes requisitos:

- a. Ser guatemalteco;
- b. Ser contador público y auditor, economista, administrador de empresas o abogado y notario especializado en derecho tributario, y ser colegiado activo, o perito contador.
- c. Tener por lo menos cinco años de ejercicio profesional;
- d. Ser mayor de 30 años.

- **Secretaría general**

Refrena providencias y resoluciones y extiende certificaciones, siendo el enlace entre la dirección general de rentas y las demás dependencias.

- **Inspección interna**

Tiene a su cargo velar por el buen funcionamiento administrativo de las distintas secciones importantes: auditoría interna, de investigaciones especiales y la de glosa y reparos. Revisa periódicamente a las diversas unidades de la dirección general. Efectúa controles en la producción de alcoholes, bebidas alcohólicas y fermentadas, así también a las empresas producen cigarrillos, la producción de casquetes de seguridad y otros. Práctica cortes de caja y arqueo de valores en las entidades de la dirección general de rentas y en los departamentos de la república. Interviene en la carga de las máquinas estampadoras de timbres fiscales propiedad del estado y de empresas privadas. Interviene la entrada y salida de los artículos y productos estancados y detenidos, bajo el control de las respectivas secciones. Investiga quejas

y denuncias sobre el comportamiento oficial de los empleados de la dirección y sus dependencias.

- **Departamentos**

La dirección general de rentas está integrada por la primera, segunda y tercera subdirección y éstas a la vez por los departamentos que las componen.

a) Primera subdirección

a.1) Departamento de estudios

Cuenta con las secciones de planificación, organización y métodos de estadística. Realiza estudios para mejorar las operaciones de la dirección general de rentas internas, recomienda medidas relativas a organización y coordinación entre sus diversas dependencias, prepara manuales operativos y los actualiza constantemente. Estas son las más importantes atribuciones de este departamento, pero no se cumplen.

a.2) Departamento jurídico

Consta de las secciones de demanda y de procuración y de títulos ejecutivos, por medio de las cuales se acciona el cobro de los impuestos, multa, recargos e intereses a través de los tribunales de lo económico coactivo y asesora en lo jurídico a la dirección general.

a.3) Departamento de registro tributario unificado

Se integra con las secciones de inscripción de contribuyentes, de grabación de registros y las de archivo y estadística. Su principal función es la de inscribir y afiliar a los contribuyentes por medio del número de identificación tributaria.

a.4) Departamento del impuesto sobre la renta

Sus principales funciones es controlar el estricto cumplimiento de los decretos leyes 229, 73-83, 120-83 y 49-84 y el último que reformó los anteriores decreto del congreso No. 59-87, sus reglamentos y leyes conexas. Tiene las secciones de retenciones y la del control de declarantes. Se lleva registro y control de las inscripciones de personas jurídicas, afectas y no afectas al impuesto sobre la renta. Controla y supervisa las actividades de visa de aspectos formales de las declaraciones por retenciones, cuotas anuales y pagos a cuenta, que presentan los contribuyentes previo al ingreso a las cajas fiscales. Se lleva registro y control de las inscripciones de los peritos contadores y contadores públicos y auditores. Se emiten cheques en la devolución del impuesto sobre la renta pagado demás. Se lleva el control de los pagos de cuota anual de sociedades conforme el acuerdo 16-72. Se controla a los agentes de retención o de percepción, obligados a efectuar retenciones del impuesto sobre la renta del sector público y privado, cuadrando la cuenta corriente de cada retenedor, verificando su ingreso a las cajas fiscales.

a.5) Coordinación departamental

Atiende la recepción y despacho de los expedientes de y para las administraciones de rentas departamentales y es la entidad que sirve de enlace entre las administraciones y la dirección general.

b) Segunda subdirección

b.1) Departamento del impuesto al valor agregado:

Se integra con la sección de operaciones internas, de revisión, supervisión y análisis. Cada sección está integrada por sus divisiones y unidades. Es otro departamento muy importante porque administra el impuesto al valor agregado.

b.2) Departamento de receptoría y cobros

Aparte de tener la sección de cobros está integrada por la división de recaudación, la de órdenes de pago, control de ingresos y la de especies fiscales. Cada una de estas divisiones tiene sus unidades correspondientes. Se integra por 3 agencias muy importantes para la recaudación de impuestos que son: agencia de la tipografía nacional, de la policía nacional y la agencia de la dirección general de correos.

b.3) Departamento de impuestos sobre uso de servicios y actividades comerciales

Actualmente aún tiene a su cargo la sección del impuesto sobre circulación de vehículos, que posteriormente funcionará como un departamento de conformidad con el Decreto No. 64-87 Ley del impuesto sobre circulación de vehículos y se denominará departamento de registro fiscal de vehículos. También se integra con la sección de impuesto extraordinario a las exportaciones y la sección del impuesto del timbre. Tiene la división de patentes fiscales de licores, que es un impuesto muy importante, la división de habilitación de libros con las unidades de autorización de facturas y transacciones.

b.4) Departamento de control tributario

Lo integran las secciones de registro de datos y la de archivo de declaraciones juradas del impuesto sobre la renta. Tiene las divisiones de archivo y de microfilm y la unidad de control de expedientes y atención al público. Mantiene un enlace con la dirección de procesamiento de datos, para realizar programas de grabación. Se grava la cuenta corriente de todos los contribuyentes afectos a los diversos Impuestos. Se microfilman documentos para el archivo por rollos y jackets y codifica toda la documentación previa a la grabación.

b.5) Departamento de servicios internos

Se integra por la sección de contabilidad y presupuesto, sección de compras y la de mantenimiento y servicios. A este departamento pertenece la sección de personal de la dirección general de rentas internas, la cual actúa directamente bajo la dependencia del director general de rentas internas.

c) Tercera subdirección

c.1) Departamento de fiscalización

Es uno de los más importantes para nuestra investigación y consta de las secciones de auditoría de oficina y la de auditoría de campo. Como su nombre lo indica su principal función es la de fiscalizar el impuesto sobre la renta y otros impuestos conexos. Por medio del Acuerdo Ministerial No. 17-88, se creó la tercera subdirección de la dirección general de rentas internas siendo sus atribuciones principales las contenidas en la resolución No. 3927 emitida por esta dependencia el 1º de abril de 1987, delegando a los departamentos de fiscalización y del impuesto al valor agregado (I.V.A.) para la fiscalización de los impuestos sobre la renta y el IVA, por medio del sistema de auditoría integrada, normándose dichas funciones por medio de un manual operativo.

c.2) Departamento de registro fiscal de vehículos

Este departamento aún no funciona, por lo que sigue a cargo de la sección del impuesto sobre circulación de vehículos hasta nueva orden.

2.6) Fines o funciones principales

2.6.1) Funciones

- a. Cumplir y hacer que se cumplan las leyes, reglamentos y demás disposiciones, dictando las normas de interpretación que fueren necesarias.
- b. Dirigir, coordinar y supervisar las labores de funcionarios y empleados de la dirección general, de las administraciones de rentas de los departamentos de la república, de las delegaciones permanentes en las diferentes empresas particulares en donde se controla las producciones diarias, para asegurar el cumplimiento de sus deberes, tanto en lo interno como en las relaciones con el público.
- c. Aprobar los manuales de trabajo, instructivos y demás publicaciones de las distintas dependencias de la dirección general.
- d. Aprobar planes de trabajo, ordenar su ejecución y evaluar los resultados de los mismos.
- e. Proponer al Ministerio de Finanzas Públicas las personas que, previa comprobación de competencia y honorabilidad, deban ser nombrados para el desempeño de cualquier puesto en las dependencias de la dirección general.
- f. Proponer al Ministerio de Finanzas Públicas la creación o supresión de secciones, divisiones o unidades dentro del personal de la dirección general de rentas, cuando el desarrollo técnico o administrativo o los cambios de legislación lo requieran.
- g. Determinar en caso de duda, las atribuciones, responsabilidades y obligaciones de los subdirectores jefes de departamento, de divisiones, secciones y unidades.

2.6.2) Atribuciones

- a. Recaudar los impuestos de conformidad con las normas establecidas.
- b. Realizar las gestiones administrativas y judiciales para exigir el pago de los impuestos e ingresos bajo su control, imponer en su caso las sanciones correspondientes.
- c. Velar porque las personas obligadas a retener impuestos, los enteren a la oficina fiscal respectiva en la forma y plazo establecidos por la ley.
- d. Tramitar las solicitudes e impugnaciones que presenten los contribuyentes y resolverlos cuando fueren de su competencia, de conformidad con la ley.
- e. Llevar los registros necesarios para el control de contribuyentes y de los impuestos respectivos.
- f. Fiscalizar los distintos impuestos que los contribuyentes declaran directa e indirectamente, usando los métodos de auditoría legalmente aceptados.
- g. Velar por el buen funcionamiento administrativo de las distintas dependencias de la dirección general de rentas.
- h. Velar porque los departamentos, secciones, divisiones y unidades cumplan con sus atribuciones encomendadas para el buen funcionamiento interno.
- i. Velar porque la documentación y expedientes que se reciban sean registrados, distribuidos y archivados en debida forma.

- j. Llevar los archivos correspondientes de las declaraciones que periódicamente entregan los contribuyentes responsabilizando a los encargados de la guarda y custodia de las mismas.
- k. Custodiar y guardar en debida forma los valores que se venden al público. (timbres, papel sellado, formularios con valor y otros), responsabilizando a los encargados de esa comisión.
- l. Hacer auditorías internas periódicamente de acuerdo con los planes establecidos previamente, por la dependencia competente.
- m. Hacer revisiones periódicamente de acuerdo a planes establecidos, a las dependencias que están en los departamentos de la república.
- n. Efectuar controles en las empresas privadas, de producción de alcoholes y cigarrillos y las que de conformidad con la ley deben ser inspeccionados o mantener un control permanente.
- o. Efectuar todos los controles que sean necesarios.

2.7. Obligaciones

- a. Trasladar al Banco de Guatemala, los impuestos recaudados diariamente.
- b. Dar la atención debida al contribuyente, evitando los trámites engorrosos.
- c. Rendir en la primera quincena del mes de febrero de cada año a la dirección de estudios financieros una memoria de las actividades realizadas en el anterior.
- d. Formular el proyecto de presupuesto anual de la dirección general de rentas para su aprobación.

- e. Invertir los recursos aprobados por el presupuesto en debida forma y mantener al día los inventarios de bienes.
- f. Proporcionar al departamento electrónico de datos, para su procesamiento, la información sobre recaudaciones fiscales en la forma que le fuere requerida.
- g. Dar trámite a las solicitudes que presenten los contribuyentes en el tiempo que la ley estipula.
- h. Celebrar convenios de pagos con los contribuyentes morosos y vigilar por su estricto cumplimiento.
- i. Poner en práctica programas previamente establecidos para el mejoramiento de los servicios al público.
- j. Dar la información requerida por el Ministerio de Finanzas Públicas al momento que lo solicite.
- k. Llevar una estadística por medio de la división de control de ingresos de cada uno de los impuestos recaudados.
- l. Trasladar a las dependencias correspondientes los fondos privativos que recauden en las cajas receptoras.

2.8. Competencia

La administración pública, debe ser entendida, desde el punto de vista formal, como: “El organismo público que ha recibido del poder político, la competencia y los medios necesarios para la satisfacción de los intereses generales y desde el punto de vista material, como “la actividad de ese organismo considerado en sus problemas de gestión y de existencia propia, tanto en sus relaciones con otros organismos

semejantes como con los particulares para asegurar la ejecución de su misión”.²⁸ De la afirmación anterior se deduce, que la administración pública es la maquinaria estatal constituida con un gran número de unidades abstractas de carácter permanente por medio de las cuales el estado realiza o ejecuta su actividad administrativa y cumple sus fines, otorgándole a cada organismo la capacidad y la competencia necesaria para que puedan accionar y desarrollarse.

La competencia puede ser definida como el conjunto de potestades y atribuciones que se asignan y confieren a cada uno de los diferentes órganos estatales, para que puedan realizar y cumplir las funciones administrativas que le son propias; o como bien dice Villegas Bassavilbaso. “Es la medida del órgano administrativo para el ejercicio de las atribuciones que le han sido conferidas por el objetivo”.²⁹

La competencia viene a constituir el marco teórico y legal del cual forzosa y necesariamente debe desenvolverse la actividad del órgano, ya que su objeto es delimitar la esfera o el campo operativo de cada una de sus distintas unidades operativas; por eso se dice que, la competencia es la medida de jurisdicción que el estado asigna a cada órgano administrativo, para que pueda cumplir su misión.

2.9. Aplicación de los impuestos

Tomando en cuenta que el tema principal en este capítulo es el de impuestos, consideramos necesario hacer una recapitulación sobre los mismos.

²⁸ A. Molitor. Administración Pública. Unesco. Pág. 18.

²⁹ Citado por Chicas Hernández, Raúl. **Apuntes de derecho administrativo**. Pág. 91.

2.9.1. ¿Qué es impuesto?

“Son aportaciones obligatorias e impersonales establecidas legalmente y pagaderas periódicamente, para repartir entre las personas afectadas por el pago (contribuyente) la carga de los gastos públicos”.³⁰

“Es el precio que pagamos por la civilización, en todo caso un conocimiento de las vías y los medios por los que los gobiernos disponen y pueden resolver sus problemas financieros y constituye sin duda alguna, un importante deber de todo ciudadano”.³¹

La aplicación de los impuestos debe ser en forma justa y equitativa, gravando a los individuos, quienes están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses.

Los impuestos deben ser precisos y no arbitrarios, claros y concisos tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona. Pues de otra manera el que paga impuestos al estado puede ser víctima de una Administración abusiva.

La justicia y la precisión requieren un alto grado de racionalidad en los métodos de la aplicación de los tributos, pues las personas deben ser tratadas de una misma manera sin discriminación alguna.

La justicia en la imposición de tributos puede lograrse solamente si se asegura a los contribuyentes de imparcialidad en el trato. Esta imparcialidad es lo que aquí se entiende como neutralidad por lo tocante a gravámenes o impuestos.

Los que estudian la aplicación de tributos en los campos del derecho y de la economía reconocen que no es una tarea sencilla la obtención de recursos en esta era

³⁰ Osorio Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. Folio 175.

³¹ Ob. Cit. Pág. 22.

moderna, pues actualmente se aplica la llamada justicia seca, que es lo que se considera lo mejor para obtener buenos resultados.

“Estas ideas de igualdad, imparcialidad o neutralidad tienen una aplicación muy amplia en el campo de los impuestos que se apliquen, esto es si las empresas grandes pagan los impuestos que les corresponde, lo mismo que los demás contribuyentes equitativamente en proporción a sus ingresos o a su riqueza. La evasión y la invalidación de impuestos son problemas importantes para quienes están interesados en la neutralidad. La aplicación de un impuesto que podría ser el mejor del mundo, perdería el favor del público rápidamente si no pudiera ser puesto en vigor más allá de un nivel del 80%.

Los impuestos deben ser inteligibles para el contribuyente, pues todos consideran que la sencillez es un valor importante en nuestra era de actividad económica. Se ha alcanzado un gran progreso en las manifestaciones simplificadas para aquellas personas que cuentan con tipos sencillos de ingresos. La exención de impuestos generales sobre ventas de artículos alimenticios hace desaparecer algunas de sus injusticias.

En nuestro medio la aplicación de los impuestos consiste en la creación de leyes tributarias por los legisladores, pero dado que en su mayoría de casos los gobiernos han sido antidemocráticos, que han dejado sin efecto nuestra Carta Magna, han aplicado reformas tributarias sin el estudio previo y sin hacer un ensayo ante el contribuyente como lo hacen otros países, tal es el caso de la aplicación del impuesto sobre la renta que se puso en vigor con el Decreto Ley 229, en el gobierno militar del Coronel Enrique Peralta Azurdia y el impuesto sobre el valor agregado que tuvo vigencia a partir del mes de agosto de 1983 cuando gobernaba el General Efraín Ríos Montt. Actualmente se han hecho reformas a estos impuestos, considerados como los más importantes del país. En esta misma época se le hicieron reformas a la Ley de alcoholes y bebidas alcohólicas y fermentadas Decreto del congreso No. 536 por el Decreto Ley 74-83, que en el caso de la cerveza se cambio el sistema de recaudación

del impuesto, que antes era por la producción y con esta ley se aplica por el consumo. En investigaciones realizadas se ha comprobado que con este sistema el FISCO ha sido perjudicado. Estos errores de aplicación se deben a que, los decretan no hacen un estudio concienzudo y sistemático de las formas vigentes de recaudación de impuestos, debido a que el personal que realiza los estudios previos es en su mayoría teóricos, pues se nombran profesionales que no tienen la experiencia necesaria y desconocen el campo de acción de estos impuestos.”³²

En la actualidad el gobierno de turno ha reformado las leyes tributarias por medio del Poder Legislativo, pero sin estudiarlas previamente, aplicándolas precipitadamente, lo que se denomina justicia seca.

En conclusión, considero que la aplicación de los impuestos no lo hace directamente la dirección general de rentas internas, sino el congreso de la república directamente, concretándose esta dirección general a la recaudación, administración y fiscalización de los mismos.

2.9.2. Clasificación de los impuestos

La ciencia fiscal ha generado a través de los muchos años de estudio, diversos tópicos sobre el campo de los impuestos, muchos de los cuales son de orden doctrinal, pero todos pertenecen a un orden sistemático de los fenómenos estudiados y contribuir al mejor estudio y análisis de los impuestos. Ahora bien, estas clasificaciones son varias y atienden a criterios diversos en función de la naturaleza de los impuestos, y entre los más difundidos están:

- Impuestos ordinarios y extraordinarios
- Impuestos directos e indirectos
- Impuestos reales y personales

³² Manzanero J.H. y Gómez Reynoso. Curso de derecho administrativo económico. Un ensayo de sistematización. Pág. 75.

- Impuestos proporcionales y progresivos
- Impuestos objetivos y subjetivos
- Impuestos periódicos e instantáneos

CAPÍTULO III

3. Superintendencia de administración tributaria

3.1. Antecedentes

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

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

3.2. Fundamento legal de la creación de la institución

La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998.

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

3.3. Integración del Directorio

Como primer paso para el inicio de operaciones de la institución, fue precisa la selección de su Directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98.

El Directorio está conformado de la manera siguiente:

1. El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
2. Cuatro directores titulares y sus suplentes.

El superintendente de administración Pública, quien actúa como secretario.

3.4. Objeto y funciones de la Superintendencia de administración Pública

3.4.1 Objeto

Es objeto de la SAT, ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas.

3.4.2 Funciones

1. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.
2. Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza tributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.

3. Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios.
4. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
5. Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas.
6. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el código tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras.
7. Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
8. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
9. Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del estado.
10. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

11. Asesorar al estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines.
12. Opinar sobre los efectos fiscales y la procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley así lo disponga. Así mismo evaluar periódicamente y proponer, por conducto del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
13. Solicitar la colaboración de otras dependencias del estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para realizar los estudios necesarios para poder aplicar con equidad las normas tributarias.
14. Promover la celebración de tratados y convenios internacionales para el intercambio de información y colaboración en materia aduanera y tributaria, cumpliendo siempre con lo establecido en el artículo 44 de esta ley.
15. Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la administración tributaria.
16. Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros, con arreglo a esta ley y a sus reglamentos internos.

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

3.5. Fundamento Estratégico

3.5.1. Visión

Ser una institución moderna, con prestigio y credibilidad que administre con efectividad y transparencia el sistema tributario y aduanero, utilizando las mejores prácticas de la gestión tributaria y administrativa, y que produzca valor para los ciudadanos, los contribuyentes y sus empleados y funcionarios.

3.5.2 Misión

Recaudar los recursos necesarios para que el estado provea los servicios indispensables y se brinden mayores oportunidades de desarrollo a los guatemaltecos, mediante la obtención del máximo rendimiento de los impuestos; la aplicación imparcial e íntegra de la legislación tributaria; y la facilitación del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias de los ciudadanos.

3.5.3. Valores

Honestidad: Todas las actitudes y acciones responden a las normas de conducta moral y social regida por la ética; por lo que la transparencia se refleja en el desempeño de las funciones asignadas.

Responsabilidad: Se cumple oportunamente con las funciones y tareas asignadas, con disciplina y espíritu de equipo.

Productividad: El trabajo está orientado al aprovechamiento óptimo de los recursos por lo que se asegura el uso adecuado de los insumos de trabajo para la obtención de los resultados esperados.

Profesionalismo: Se aplican los conocimientos con relevante capacidad y empeño en la realización de las funciones y tareas asignadas hasta conseguir los resultados esperados, con pasión por la excelencia.

Integridad: Se Realizan todas las funciones con rectitud, conducta intachable y coherencia en lo que se piensa, dice y hace.

3.6. Organización de la institución

El reglamento interno de la SAT (Acuerdo El Directorio No. 07-007) establece y describe la estructura y organización interna de la SAT y desarrolla

sus competencias administrativas, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica de la SAT, el Decreto 6-91 del Congreso de la República, en lo sucesivo código tributario, y demás disposiciones legales vigentes.

La institución se encuentra organizada de la manera siguiente:

3.6.1. Órganos con funciones de Dirección

1. Directorio

El Directorio es el órgano de dirección superior de la SAT; le corresponde dirigir la política de la administración tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la institución.

2. Despacho del superintendente

El superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la institución.

Para el cumplimiento de las funciones de la SAT, el superintendente de administración tributaria tiene la representación legal de la institución, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto.

3.6.2. Dependencias con funciones normativas sustantivas

1. Intendencia de aduanas

La intendencia de aduanas es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el sistema aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.

2. Intendencia de fiscalización

La intendencia de fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

3. Intendencia de recaudación y gestión

La intendencia de recaudación y gestión es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la SAT tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

4. Intendencia de asuntos jurídicos

La intendencia de asuntos jurídicos es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la SAT ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil.

3.6.3. Dependencia con funciones de Coordinación

1. Intendencia de coordinación de operaciones

La intendencia de coordinación de operaciones es la dependencia encargada de coordinar y supervisar que las directrices, planes e instrucciones emitidas por las dependencias con funciones normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos, sean cumplidas y ejecutadas bajo criterios de efectividad y calidad por las gerencias de contribuyentes especiales grandes y medianos, las gerencias regionales y la gerencia de atención al contribuyente.

3.6.4. Dependencias con funciones de apoyo técnico

1. Gerencia de planificación y desarrollo institucional

La gerencia de planificación y desarrollo institucional es la dependencia encargada de formular y coordinar la aplicación de herramientas y mecanismos de planificación, programación, evaluación y control de la gestión institucional, proveyendo información confiable y oportuna para la toma de decisiones y el desarrollo institucional.

2. Gerencia de informática

La gerencia de informática es la dependencia encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a los diferentes órganos y dependencias de SAT.

3. Secretaría general

La secretaría general es la dependencia encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo, catalogación, certificación, notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en los distintos órganos y dependencias de la SAT. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la SAT.

4. Comunicación social externa

Comunicación social externa es la dependencia encargada de coordinar con las dependencias que corresponda, las acciones de información y divulgación de normas, requisitos y procedimientos a la población, a través de los medios de comunicación.

5. Cultura tributaria

Cultura tributaria es la dependencia encargada de planificar, desarrollar e impulsar programas y proyectos de divulgación, educación y concienciación dirigidos a fomentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

3.6.5. Dependencias con funciones de gestión de recursos

1. Gerencia general de gestión de recursos

La gerencia general de gestión de recursos es la dependencia encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos de la SAT, asimismo, dirige, coordina y evalúa el trabajo de las gerencias con funciones de gestión de recursos, brinda un soporte especializado en materia financiera, administrativa y logística a todos los órganos y dependencias de la SAT, y asegura que dicho soporte responda a los objetivos y estrategias institucionales.

2. Gerencia de recursos humanos

La gerencia de recursos humanos, es la dependencia encargada de administrar la planificación, organización, integración y desarrollo de los recursos humanos de la SAT, incluidos los sistemas, métodos, estrategias, programas, procedimientos e instrumentos que permitan el mejor aprovechamiento de las capacidades humanas.

3. Gerencia administrativa financiera

La gerencia administrativa financiera es la dependencia encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros de la SAT, los sistemas y procesos de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda pública, inclusive, es la encargada de administrar eficientemente el sistema de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios, su almacenamiento y registro. Asimismo, le corresponde preparar los instrumentos administrativos y financieros para la rendición de cuentas

4. Gerencia de infraestructura

La gerencia de infraestructura es la dependencia encargada de administrar los recursos de infraestructura física de la SAT; lo cual incluye su planificación, desarrollo, mantenimiento, reparación y supervisión.

5. Gerencia de seguridad institucional

La gerencia de seguridad institucional es la dependencia encargada de establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las personas, bienes y demás propiedades de la SAT, así como llevar a cabo la investigación de hechos ilícitos presuntamente cometidos por funcionarios o empleados en el ejercicio de sus funciones, o contra los intereses de la SAT.

3.6.6. Dependencias con funciones de ejecución

1. Gerencia de contribuyentes especiales grandes

La gerencia de contribuyentes especiales grandes es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la administración tributaria como contribuyentes especiales grandes, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

2. Gerencia de contribuyentes especiales medianos

La gerencia de contribuyentes especiales medianos, es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la administración tributaria como contribuyentes especiales medianos, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

3. Gerencias regionales

Las gerencias regionales son las dependencias encargadas de la ejecución y control de las competencias de recaudación, verificación, supervisión, control y gestión, de acuerdo a las directrices emitidas por los órganos y dependencias con funciones de dirección, de normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos.

Las gerencias regionales son: gerencia regional central, gerencia regional sur, gerencia regional occidente y gerencia regional nororiente.

4. Gerencia de atención al contribuyente

La gerencia de atención al contribuyente es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y, público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándole formación, capacitación e información oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente.

3.6.7. Órganos con funciones de asesoría

1. Asesoría técnica del Directorio

La asesoría técnica del Directorio es el órgano responsable de asesorar al Directorio de la SAT y a sus integrantes en forma individual a requerimiento de los mismos. La asesoría técnica del Directorio responde por sus actuaciones directamente ante El Directorio.

2. Asesoría del Superintendente

3.6.8. Dependencia con función de auditoría interna

La auditoría interna es la dependencia encargada de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la SAT, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica de la SAT, las normas de control interno y de auditoría para el sector gubernamental, reglamentos internos y manuales técnicos y administrativos aplicables.

3.7. Políticas de privacidad

La superintendencia de administración tributaria, es una institución creada para proteger la privacidad de su información, y a desarrollar los mejores, eficaces y seguros servicios electrónicos, que permiten estar informado de las noticias, sus saldos, declaraciones, pagos de impuesto, fechas de vencimiento, actualización de leyes tributarias, acuerdos, decretos y mucho más; con esto la SAT pretende brindar transparencia en su operación al permitirle acceder a la información registrada en nuestros sistemas.

“Se puede recorrer la mayor parte de su sitio Web sin necesidad de proporcionar información personal alguna. Sin embargo, en ocasiones se necesitará información para poder proporcionar los servicios que solicita, y en esta declaración de privacidad se explica cómo se recopilan y utilizan los datos. Al utilizar www.sat.gob.gt o cualquier otro subdominio bajo éste, acepta las prácticas de utilización de datos descritas en esta declaración. Aplicaciones especiales brindadas por la SAT pueden contener términos de servicio que apliquen de forma específica para cada caso en particular, los cuales se mostrarán al usuario al momento de que se registre para el uso de las aplicaciones. El desconocimiento de las presentes políticas de privacidad, no le

eximen de su observancia, en virtud que las mismas están visibles y disponibles en cualquier momento en el sitio web de la SAT.”³³

3.7.1. Recopilando la información personal

Cuando se necesite información que permita identificar a las personas personalmente (información personal) o que permita poner en contacto a las personas con la superintendencia de administración tributaria, se le pedirá a las personas explícitamente. Normalmente, esta información se solicita cuando esta accediendo uno de los servicios electrónicos o cuando se subscribe a un servicio de información electrónica; como por ejemplo, una lista de noticias por correo electrónico o correo postal.

Habitualmente, la información personal que se recopila en www.sat.gob.gt se limita al Número de Identificación Tributaria (NIT), la dirección de correo electrónico, pero puede incluir otra información si es necesaria para proporcionarle el servicio que haya solicitado. Adicionalmente, el servidor y las aplicaciones del Portal de la SAT, registran bitácoras de acceso estándares a cualquier servidor de páginas web.

3.7.2. Utilización de la información personal

“La SAT proporciona los medios para que la información personal sea correcta y este actualizada. Aun así para actualizarla deberá presentarse a la oficina tributaria más cercana”.

La SAT utiliza la información personal para tres propósitos principales:

1. Ayuda a buscar rápidamente servicios o información.
2. Ayuda a crear y a proporcionar el contenido más relevante para el usuario.

³³ **Ibíd.** Pág. 67.

3. Hacer de conocimiento del usuario la información relevante a las fechas de vencimiento, los pagos y los servicios en línea, así como de servicios en oficinas tributarias y/o aduanas.

La información que se recopila en el sitio web de la SAT es para uso exclusivo de los sistemas de información de servicios electrónicos, la cual será transmitida a otros departamentos dentro de la institución en los casos en que amerite, como solicitud de información, declaraciones, consultas y otros. Únicamente se traslada la información indispensable para atender el requerimiento realizado por el usuario.

Por ningún motivo esta institución divulga esta información a ninguna entidad, privada o gubernamental. La información se revelará únicamente, si así lo exige la ley o si de buena fe considera que dicha acción es necesaria para: (a) cumplir la ley o con los mandatos de los procesos legales que afecten a la SAT o al sitio; (b) proteger y defender los derechos de los sitios Web, y (c) actuar, en circunstancias urgentes, para proteger la seguridad personal de los contribuyentes y/o usuarios del sitios Web.”³⁴

3.7.3. La seguridad de su información personal

La SAT protege firmemente la seguridad de la información personal y respeta dichas políticas de privacidad en todo momento. Se protegen cuidadosamente los datos ante la pérdida, el uso malintencionado, el acceso no autorizado o la divulgación, alteración o destrucción.

La información personal del usuario nunca se comparte fuera de la institución, excepto en las condiciones explicadas anteriormente. En la SAT, los datos se almacenan en servidores que cuentan con medidas de seguridad de clase mundial y que ya han sido sometidos a auditorias para garantizar su nivel de seguridad.

³⁴ **Ibíd.** Pág. 67.

El usuario también es responsable de la protección de su información, quien debe asegurarse de que ninguna otra persona tenga acceso a su información personal, número de NIT o claves de acceso; por lo tanto, es importante que el usuario no las comparta con nadie.

3.7.4. “Cookies”

Para asegurarnos que los servicios electrónicos sean seguros, en los sitios web se utilizan cookies para recopilar información del usuario mientras este se encuentre dentro de uno de los servicios proporcionados. Luego que el usuario no utilice el servicio en un periodo de tiempo de 30 minutos, no podrá proseguir con ninguna actividad, por lo cual deberá volver a ingresar al sistema y así continuar con la navegación dentro de los servicios en línea. Esto permite que ninguna otra persona pueda utilizar su información bajo ninguna circunstancia. No se realiza seguimiento del uso del sitio por parte del contribuyente y/o usuario en general.

Las cookies se utilizan para identificar al usuario que ingresa a las consultas en línea, y no permitir el uso indebido de estos, así como no permitir que otra(s) persona(s) ingrese(n) y tenga(n) acceso a datos confidenciales bajo ningún concepto, motivo o circunstancia.

3.7.5. Cambios en esta declaración

La SAT actualiza esta declaración de privacidad en algunas ocasiones, cuando cree conveniente, sin previa notificación. Al hacerlo, también se modifica la fecha de "última actualización", que aparece al principio de la declaración de políticas de privacidad. Si se producen cambios importantes en esta declaración, la SAT lo comunicará mediante un aviso destacado en su sitio Web o por correo electrónico.

3.7.6. Coordinación de Investigación y Tecnología

3.7.6.1. Gerencia de Informática, SAT

Cualquier comentario o consulta acerca de las Políticas de Privacidad podrá hacerse, pudiendo contactar a la SAT por vía electrónica, teléfono o correo postal.

Listado de organizaciones con las cuales SAT tiene convenios.

EUROSOCIAL es una iniciativa de cooperación técnica de la Comisión Europea para promover la cohesión social en América Latina a través del intercambio de experiencias entre administraciones públicas responsables de la educación, el empleo, la administración de justicia, la fiscalidad y la salud.

El **CIAT** constituye la principal asociación de administración tributaria a nivel internacional, y proporciona servicios de la más alta calidad a sus países miembros.

3.7.6.2. Centro de documentación e información

El centro de documentación e información-CDI se encarga de promover, organizar, procesar y difundir información especializada sobre temas en el área tributaria y otros campos afines de carácter nacional o internacional.

Brindar apoyo eficiente y oportuno a los investigadores por medio de sus diferentes servicios de información que proporciona.

3.8. Colección

1. General y referencia

Esta colección está conformada por diccionarios, enciclopedias, monografías, tesis, memorias de labores, libros y otros; así como colecciones

editadas por el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias-CIAT y el Instituto de Estudios Fiscales –IEF- de España.

2. Revistas

Se reciben revistas especializadas en el área de tributación, presupuesto, finanzas, economía, banca y otros temas relacionados.

3. SAT

Está conformado por las memorias de labores de la SAT y otros documentos que han sido editados por la institución.

4. Discos compactos

Se compone de documentos relacionados con la tributación y otros son bases de datos nacionales e internacionales de tributación. Así como de textos completos del Instituto de Estudios Fiscales-IEF- de España.

5. Legislativa

Este repertorio está integrado por acuerdos, decretos, resoluciones y cualquier otro documento de tipo legislativo relacionado con el tema de legislación de impuestos, reformas a las leyes, etc., a partir de 1940 a 1998 y de 2002 a la fecha.”³⁵

3.9. Servicios

3.9.1. Servicio de documentación e información

1. Consulta en sala
2. Consulta a discos compactos

³⁵ centrodocumentacion@sat.gob.gt

3. Consulta de información en página Web SAT
4. Consulta vía telefónica
5. Consulta vía correo electrónico
6. Servicio de préstamo (Únicamente para funcionarios de SAT)

3.9.2. Catálogo de publicaciones

Consulta en línea que contiene referencias documentales, documentos a texto completo y direcciones de Internet para consultar la información.

3.9.3. Catálogo de programa permanente

Se encuentran disponibles documentos de temas tributarios en las diferentes capacitaciones realizadas por el centro de estudios tributarios CENSAT para su consulta en sala.

3.9.4. Novedades

Se pone a disposición los boletines de recursos documentales que contienen referencias bibliográficas de los documentos de reciente ingreso.

3.10. Enlaces de bibliotecas

1. Agencia española de cooperación internacional
2. Centro interamericano de administraciones tributarias
3. Instituto de estudios de las finanzas públicas argentinas
4. Instituto de estudios fiscales de España
5. Organización Mundial del Comercio
6. Superintendencia Nacional de administración Pública
7. Servicio Nacional Integrado de administración Pública

3.11. Defensa del contribuyente

a) Presentación de derecho de defensa del contribuyente

Con el objeto de orientar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como facilitar el cumplimiento de dichas obligaciones, se presenta este documento que desarrolla el tema del derecho de defensa del contribuyente, así como el proceso administrativo tributario para formar y fortalecer la cultura tributaria.

b) Documento de defensa del contribuyente

Con el surgimiento de la sociedad y el estado, nace también la necesidad de financiar el gasto público, en la antigüedad las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos generalmente en especie, y los pueblos vencidos por medio del botín de guerra, que también era principalmente en especie. En ese momento no había quien defendiera a los súbditos ni a los vencidos de los excesos de los gobernantes o vencedores.

CAPÍTULO IV

4. Defensa del Contribuyente

4.1. Introducción

Con el surgimiento de la sociedad y el estado, nace también la necesidad de financiar el gasto público, en la antigüedad las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos generalmente en especie, y los pueblos vencidos por medio del botín de guerra, que también era principalmente en especie. En ese momento no había quien defendiera a los súbditos ni a los vencidos de los excesos de los gobernantes o vencedores, lo cual daba lugar a un sin número de arbitrariedades, en la colecta de los tributos.

Con el desarrollo del estado moderno, se incrementa la necesidad de financiar los gastos estatales y se perfeccionan los sistemas destinados al cobro y percepción de los tributos.

“En Roma, estado imperial, nacieron diferentes tributos importantes que sirven de antecedente a los tributos modernos, como el impuesto a las herencias, el impuesto a las ventas, los impuestos a objetos suntuarios como las joyas y los carros, y otros.

En el Imperio Romano surgieron localidades llamadas “fora” y “conciliabula”, que eran ciudades independientes con la facultad de ordenar su administración interior y a sus habitantes, fijándoles el derecho de ciudadanía y la obligación de contribuir a las cargas impuestas “munera”; por las cuales se denominó “municipes” a los habitantes de esas ciudades y “municipia” a las ciudades o villas. Entre los cargos públicos de las “municipia” estaban el “curator” que era quién velaba por los intereses fiscales y el

“**defensor civitatis**”, que controlaba el uso de las rentas y defendía a los “municipes” o habitantes de las exacciones y abusos de los recaudadores de impuestos.”³⁶

Durante la edad media era común el abuso que cometían los recaudadores de impuestos contra la población, lo cual generó muchos conflictos. Los conquistadores imponían tributos gravosos a los pueblos conquistados, en la edad media hubo oscurantismo tributario y puede considerarse como la prehistoria de los recursos estatales, los tributos se cobraban con base en la contingencia, arbitrariedad y violencia.

Las independencias de los países otrora conquistados y gran cantidad de rebeliones, revoluciones y guerras, se iniciaron por la tributación injusta, se citan a manera de ejemplo, la independencia de los estados Unidos de América y la de los países de América Latina.

Para defender a la población de los excesos de los recaudadores de impuestos y del fisco mismo, se desarrollaron a nivel teórico una serie de principios filosóficos y económicos relacionados con los tributos, sin que éstos tuvieran fuerza legal.

Los principios son las normas o ideas fundamentales que rigen el comportamiento o la conducta; son el fundamento de algo; son la base, origen y razón fundamental sobre los cuales se procede o se debe proceder en cualquier materia.

4.2. Principios tributarios relacionados con garantías de los contribuyentes

Los principios tributarios, que son los principios por los que se debe regir el sistema tributario o impositivo de cada estado, contienen unos generalmente aceptados, aunque no se legisle específicamente sobre ellos, sin embargo para el

³⁶ Ramírez Urbina, Luis Haroldo. **Desarrollo y caracterización de la administración pública en Guatemala**. Pág. 43.

motivo de este trabajo de investigación, los que se citan por tener fundamento legal son los siguientes:

1. De capacidad de pago: Según el cual, la carga tributaria que una persona debe soportar, debe depender de la capacidad de pago de esa persona, después de haber satisfecho las necesidades de ella y su familia. Para la determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son:

- a) La riqueza;
- b) Los ingresos; y,
- c) El consumo.

2. De equidad y justicia tributaria: Todos han de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, de conformidad con su capacidad de pago.

3. De igualdad: Se ha de gravar a todas las personas según su capacidad de pago, lo cual no significa una igualdad aritmética, si no que un sistema tributario justo, en el cual todos contribuyan de acuerdo a los principios anteriores de capacidad de pago y de equidad y justicia tributaria.

4. De no confiscación: Según este principio, se puede gravar la renta generada, pero no se debe gravar las fuentes generadoras de esas rentas, no se debe obligar a los contribuyentes a enajenar sus bienes productivos para pagar los tributos.

5. De no retroactividad de la ley: Las leyes tributarias no deben tener carácter retroactivo, rigen para el futuro, pero no para hechos ya sucedidos.

6. De la no doble o múltiple tributación: No se debe gravar dos veces un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo del tributo.

7. De Legalidad: Corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo la acción de decretar impuestos ordinarios o extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de la recaudación, y conceder exenciones y la remisión de deudas tributarias.

4.3. Juridicidad en materia tributaria

En Guatemala, el artículo constitucional 221, establece que la función del tribunal de lo contencioso-administrativo es ser contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas; de manera general, sin establecer específicamente la juridicidad en materia tributaria.

4.4. Importancia de la defensa del contribuyente

Se considera que la defensa del contribuyente está íntimamente relacionada con dos temas importantes: la transparencia de la propia administración tributaria y el cumplimiento de los principios tributarios, si la recaudación y administración de los tributos es transparente y se cumplen los principios tributarios, es más fácil la defensa del contribuyente.

4.5. Tipos de defensa del contribuyente

Así mismo, la defensa del contribuyente puede ser analizada desde dos puntos de vista diferentes:

1. El primero, que está relacionado con el conocimiento, divulgación y atención que se le brinde al contribuyente para facilitarle el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias; éste, queda recogido en el artículo 3, inciso h) de la Ley

Orgánica de la Superintendencia de administración Pública, que le asigna como función específica: “Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”.

Éste es interno y es responsabilidad de la administración tributaria, se asocia a los sistemas de calidad y excelencia en el servicio, especialmente en lo que respecta al servicio y satisfacción del cliente, sea éste el contribuyente o responsable. En este sentido se considera que los esfuerzos de la superintendencia de administración tributaria son buenos, aunque pueden ser mejorados.

2. El segundo va más allá de la satisfacción del contribuyente o responsable, se refiere a que se concreten las garantías que por precepto constitucional, legal o doctrinario y dentro del campo de los derechos humanos, deben necesariamente gozar los contribuyentes y sus responsables, con el objeto de evitar que se den excesos en contra de ellos por parte de la administración tributaria.

Puede afirmarse que la defensa del contribuyente es el pleno cumplimiento y vigencia, dentro de un estado de derecho, de las “garantías aplicables a la defensa del contribuyente”, así como brindarles excelencia en el servicio, dándoles todas las facilidades para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

Las garantías son los derechos que la Constitución y demás leyes reconocen a todos sus habitantes y ciudadanos; son la concretización legal de los principios.

4.6. Garantías aplicables a la defensa del contribuyente

Las garantías o limitaciones, establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Organismo Judicial, Ley Orgánica de la Superintendencia de administración Pública y otras normas, que en términos generales son aplicables a las disposiciones, acciones y resoluciones en materia tributaria, son las siguientes:

1. Amparo: Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

Normas relacionadas: Artículos 265 de la Constitución Política de la República; Títulos Uno y Dos de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 127, 146 y 147 del Código Tributario.

2. Inconstitucionalidad de las leyes en casos concretos y de las leyes de carácter general: En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto. Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante la Corte de Constitucionalidad.

Normas relacionadas: Artículos 266 y 267 de la Constitución Política de la República; Títulos Dos y Cuatro de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 8 de la Ley del Organismo Judicial.

3. De audiencia: Aunque esta garantía está incluida en la del debido proceso, por su relevancia se trata por separado; se inspira en la doctrina anglo-sajona del debido proceso legal para la protección de la vida, la libertad y los derechos humanos, como un mecanismo en contra de la arbitrariedad del poder público, y se vincula estrechamente con el derecho de defensa que estipula que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos sin haber sido citado oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Normas relacionadas: Artículos 12, 14, 32 de la Constitución Política de la República; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

4. De capacidad de pago: Indica que cada persona debe contribuir al financiamiento de los gastos del estado, de conformidad con su capacidad de pago; los que tienen más capacidad de pago deberían contribuir más y los que tienen menos capacidad de pago deberían contribuir menos.

El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Los ciudadanos de un estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible en relación a su propia capacidad.

Norma relacionada: Artículo 243 de la Constitución Política de la República.

5. De confidencialidad: 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 ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.

Normas relacionadas: Artículo 24 de la Constitución Política de la República; 30 y 101 del Código Tributario; 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de administración Pública, 62 inciso c) del Reglamento Interno de la Superintendencia de administración Pública.

6. De acceso a archivos y registros estatales: Toda persona tiene derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros

estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización.

Norma relacionada: Artículos 31 de la Constitución Política de la República; y, 63 de la Ley del Organismo Judicial.

7. De debido proceso: Incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho. Nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso.

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

Está vinculado estrechamente con la garantía de derecho de defensa. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

Normas relacionadas: Artículos 14, 29, 32, 44, 152, 153, 154, 183 incisos q) y r), 203 y 204, de la Constitución Política de la República, 19, 98, 99, 100, 102, 103, 107, 108, 109, 110, del 121 al 152 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

8. De derecho de defensa y presunción de inocencia: Según esta garantía, la defensa de la persona y sus derechos son inviolables; nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido; y, toda persona es inocente, mientras no

se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.

Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la administración tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicado, el ofendido, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata además, ninguna persona puede ser juzgada por tribunales especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.

En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

Normas relacionadas: Artículos 12 y 14 de la Constitución Política de la República, 126 y del 154 al 160 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial; 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Cabe señalar que el artículo 72 del Código Tributario, es opuesto a esta garantía, por lo que se cita: “Artículo 72. Presunciones. Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario.”, ello implica que no hay presunción de inocencia; sino que por el contrario, hay presunción de culpabilidad, lo cual es nulo ipso jure e inconstitucional.

9. De equidad y justicia tributaria: El sistema tributario debe ser justo y equitativo, cada quien debe contribuir de conformidad con la equidad que significa según le

corresponda y debe ser justo, en el sentido de no exigir impuestos gravosos o confiscatorios, se relaciona con la garantía de capacidad de pago; además, se considera que la justicia tributaria se concreta en última instancia, en la medida en que los tributos son bien aplicados para la satisfacción de las necesidades públicas, no basta que sea “justa” su percepción, es indispensable que sea justa su erogación.

Normas relacionadas: Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República; 22, y 98 inciso 11, del Código Tributario. 57 de la Ley del Organismo Judicial.

10. De igualdad: La garantía de igualdad tributaria, establece que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias; por lo que, deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos tributarios en el lugar, tiempo y modo en han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones, se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del estado. La justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política de la República y demás leyes que integran el ordenamiento jurídico del país.

La justicia es gratuita e igual para todos.

Normas relacionadas: Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República, 22, y 98 inciso 11, del Código Tributario; 57 de la Ley del Organismo Judicial.

11. De irretroactividad de la ley: Está garantía establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; que no hay delito ni pena sin ley anterior y no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas

como delito o falta y penada por ley anterior a su perpetración; por lo que, las normas tributarias sancionadoras regirán para el futuro y no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos

Normas relacionadas: Artículos 15 y 17 de la Constitución Política de la República; 66 del Código Tributario; 7 de la Ley del Organismo Judicial.

12. De juridicidad: La actividad administrativa tributaria debe someterse al derecho, en el entendido que el derecho comprende la ley, la doctrina y los principios jurídicos. Este término es de un contenido más amplio que el principio de legalidad. En Guatemala la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo es de controlar la juridicidad de la administración pública, incluida la tributaria. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente:

1. A la finalidad y al espíritu de la misma;
2. A la historia fidedigna de su institución;
3. A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas;
4. Al modo que parezca más conforme a la equidad y
5. A los principios generales del derecho.

Normas relacionadas: Artículos 14, 203, 204, 212 y 221 de la Constitución Política de la República; del 161 al 169 del Código Tributario; y 10 de la Ley del Organismo Judicial.

13. De legalidad: Los tributos y toda actividad administrativa de las organizaciones, funcionarios y empleados de la administración tributaria y de los órganos jurisdiccionales en aspectos tributarios, debe estar sometida y apegada a la ley, es decir debe ser legal. Corresponde con exclusividad al congreso de la república,

decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, así como a todo el territorio de la República.

Normas relacionadas: Artículos 17, y 239 de la Constitución Política de la República; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 67, 68; del 69 al 96, 98 y 168 del Código Tributario; 5 de la Ley del Organismo Judicial.

14. De jurisdiccionalidad: Nadie puede ser juzgado por sí mismo o sea que “Nadie puede ser juez de su propia causa”; además, cada tribunal únicamente puede ejercer su función juzgadora dentro de un espacio determinado y del fuero que le está atribuido.

En Guatemala, la justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política y las leyes de la República; corresponde a los tribunales de justicia la potestad de

juzgar y promover la ejecución de lo juzgado; la función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca; y, ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia.

Norma relacionada: Artículo 203 de la Constitución Política de la República.

15. De libre acceso a las actuaciones (a los tribunales y dependencias del estado): Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la administración tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicado, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata.

Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia.

Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización.

Los actos y diligencias de los tribunales son públicos, salvo los casos en que por mandato legal, por razones de moral o de seguridad pública, deban mantenerse en forma reservada. La calificación será hecha por el juez en casos muy especiales y bajo su estricta responsabilidad. En todo caso los sujetos procesales y sus abogados tienen derecho a estar presentes en todas las diligencias o actos de que se trate y hacer las observaciones y protestas que procedan y en general enterarse de su contenido.

Normas relacionadas: Artículos 14, 29, 30 y 31 de la Constitución Política de la República; 126 del Código Tributario; 63 de la Ley del Organismo Judicial.

16. De libertad de acción: Según esta garantía, toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe, no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley y emitidas conforme a ella.

Norma relacionada: Artículo 5 de la Constitución Política de la República.

17. De no confiscación: No deben existir tributos confiscatorios; un tributo es confiscatorio cuando grava la fuente generadora de los ingresos y no los ingresos generados. Un impuesto es confiscatorio cuando hace vender o perder al contribuyente sus fuentes generadoras de riqueza, para poder pagar los tributos, es decir cuando el tributo excede su capacidad de pago.

Normas relacionadas: Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República.

18. De no doble y múltiple tributación: No debe haber doble ni múltiple tributación. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

Normas relacionadas: Artículos 243 de la Constitución Política de la República, 22 y 153 del Código Tributario.

19. De no pago previo o caución (no solve et repete): En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna. Para ocurrir a este tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso. Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna.

Normas relacionadas: Artículos 28 y 221 de la Constitución Política de la República y 166 del Código Tributario.

No obstante lo anterior, el artículo 38 del Código Tributario, “Forma de pago bajo protesta y consignación.”, establece en su último párrafo: “Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda”, lo cual es contrario al espíritu de las normas citadas; si no hay determinación definitiva del monto del tributo, no debe haber pago, aunque sea bajo protesta.

20. De petición: Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. La omisión de uno o varios de los requisitos en las peticiones en materia tributaria, no será motivo para rechazar la solicitud.

La administración tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito.

Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado o fundamentado en ley. Derivado de la garantía y derecho de petición, existe la garantía de resolver las peticiones o de respuesta.

Normas relacionadas: Artículos 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

21. De que la administración resuelva las peticiones: La autoridad está obligada a tramitar y resolver conforme a la ley, las peticiones que los habitantes de la República de Guatemala dirijan individual o colectivamente.

En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. Las peticiones que se dirijan a funcionarios empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo.

El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver, para el efecto de lo ordenado en el párrafo precedente.

Los órganos administrativos deberán elaborar y mantener un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que les formulen. Las peticiones que se planteen ante los órganos de la administración pública se harán ante

la autoridad que tenga competencia para conocer y resolver. Cuando se hagan por escrito, la dependencia anotará día y hora de presentación.

Normas relacionadas: Artículos 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

22. De prohibición de doble pena (non bis in idem): Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la administración tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente.

La administración Pública en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.

Norma relacionada: Artículo 90 del Código Tributario.

23. De prohibición de multas confiscatorias o excesivas: Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

Norma relacionada: Artículo 41 de la Constitución Política de la República.

24. De restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos: Derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso; así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a las leyes específicas. El contribuyente o el responsable que hubiere efectuado pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, créditos fiscales, intereses, recargos y multas, devengará intereses hasta que se efectúe el pago sobre el total o el saldo que resulte a su favor. El saldo resultante de los débitos y créditos constituirá el monto a cobrar o a devolver al contribuyente o responsable, previa verificación de los saldos de cada impuesto. Si la diferencia fuera a

favor del contribuyente, la administración pública lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días.

Los contribuyentes a los responsables podrán reclamar ante la administración pública, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos.

De no existir controversia, la administración pública, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el artículo 99 de este código.

Normas relacionadas: Artículos 3 inciso 7, 50 inciso 9, 61, 99, 111 y 153 del Código Tributario.

25. Del carácter gratuito de las actuaciones ante la administración pública y de la impartición de justicia: La actuación administrativa será gratuita. La justicia será gratuita e igual para todos.

Normas relacionadas: Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo; Artículo 57 de la Ley del Organismo Judicial.

26. De forma, sencillez y celeridad: Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite.

La administración de justicia debe ser pronta y cumplidamente administrada y se debe dictar providencias para remover los obstáculos que se opongan a ello.

Normas relacionadas: Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo; 54 inciso g), 79 inciso e), 100 inciso c) de la Ley del Organismo Judicial.

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

CAPÍTULO V

5. Criterios del Directorio

5.1. Unidad de asesoría técnica del Directorio

“El Directorio de la superintendencia de administración pública, como autoridad superior, al tenor del artículo 14 del Reglamento Interno de la SAT, contenido en el Acuerdo del Directorio número 2-98, cuenta con una unidad específica denominada unidad de asesoría técnica del Directorio, la cual fue creada el 15 de julio de 1999. Su función principal consiste en preparar las opiniones, dictámenes, propuestas y proyectos de acuerdos y resoluciones, que le sean encargados, tanto por El Directorio como por cualquiera de sus miembros, así como asistirlo en los requerimientos concretos que se le formulen.

Corresponde también a esta unidad, el estudio y preparación de los dictámenes técnicos y proyectos de resoluciones que resuelvan los recursos de revocatoria y reposición, analizando el origen de los ajustes, la base jurídica, los argumentos y pruebas presentadas por parte del contribuyente, así como, verificar que sean aplicados los principios de legalidad y juridicidad, que respalden dichos argumentos, presentando el proyecto de resolución al Directorio, que resuelve en definitiva, agotándose con ello la fase administrativa.

La mayoría de los casos compilados son los declarados con lugar, por considerar improcedentes los ajustes, por carecer de elementos técnicos y legales necesarios para su confirmación, tales como: investigaciones no efectuadas o defectuosas, presunciones y analogías, que en materia tributaria no son aplicables para dar fuerza legal a un ajuste formulado; y ello, con el fin de evitar la pérdida de tiempo y recursos empleados en su formulación y hacer así más eficiente y eficaz el trabajo y la actividad de la superintendencia de administración pública.”³⁷

³⁷ *Ibíd.* Pág. 18.

5.2. Fuerza legal de los criterios del Directorio de la SAT

“La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 239 recoge el principio de legalidad, el cual consiste en que en materia tributaria, no pueden crearse impuestos sin base legal; por su parte, el artículo 221 regula que la función del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo es la de contralor de la juridicidad de los actos de la administración. Los recursos administrativos de revocatoria y reposición, en materia tributaria; y, los recursos de apelación en materia tributaria- aduanera, agotan la vía legal administrativa, previo a acceder a lo Contencioso Administrativo.

Así, el artículo 98 del Código Tributario, al referirse a las atribuciones de la administración pública, establece que ejercerá sus funciones de conformidad con ese código, debiendo: velar porque las actuaciones se resuelvan conforme criterios administrativos y judiciales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.”³⁸

5.3. Criterios sustentados por El Directorio, en la resolución de recursos administrativos, por ajustes formulados al impuesto sobre la renta (ISR).

1. Ajuste a la renta imponible por intereses y gastos financieros derivados de préstamos, contratados por dos o más entes en forma mancomunada y los mismos fueron deducidos en su totalidad por uno solo de los contratantes

La administración pública formuló ajuste a la renta imponible, declarada por el contribuyente, en virtud de que, en unión con otro contribuyente, efectuó contrato de mutuo y, posteriormente, le cedió el derecho a utilizar la totalidad del préstamo; así como, efectuó los pagos del mismo, con sus respectivos intereses, tomando estos últimos como gastos deducibles. La administración pública argumentó que tenía derecho únicamente a presentar como gastos deducibles, el 50% de ellos.

³⁸ **Ibíd.** Pág. 67.

Criterio:

El Directorio declaró con lugar el recurso de revocatoria planteado, concluyendo que debe desvanecerse el ajuste formulado, en virtud de que, conforme a nuestra legislación, todos o cualquiera de ellos, puede cumplir la totalidad de la obligación; por lo cual, si un solo deudor paga el adeudo, le asiste el derecho de deducir de su renta bruta el 100% de los intereses pagados. Base legal: art. 38 literal m) LISR.

2. Ajuste a la renta imponible por pérdidas cambiarias, declaradas como deducibles en la declaración jurada del impuesto sobre la renta.

Derivado de una auditoria de gabinete, por parte de la administración tributaria, se determinó que el contribuyente declaró pérdidas cambiarias sin la documentación legal de respaldo, ni los registros contables donde fue operada la misma. (Base legal: art. 38 literal z y 39 literal g) - LISR).

Criterio:

El Directorio declaró con lugar el recurso de revocatoria, en virtud de que en la auditoría practicada se estableció que no había documentación legal de soporte que amparara lo declarado por el contribuyente, no habiendo indicado el auditor qué tipo de documentación le requirió, ni se evaluó la prueba presentada con la cual el contribuyente basaba su inconformidad con los ajustes formulados. Lo procedente hubiera sido que, si la documentación no era suficiente y se tenía dudas para resolver, se hubieran acordado diligencias para mejor resolver, antes de emitir la resolución que confirmaba los ajustes formulados. El contribuyente presentó, en diligencias para mejor resolver acordadas por El Directorio, los comprobantes con los cuales se compraron las divisas para pagos, así como los comprobantes con los cuales depositó los anticipos recibidos en dólares de los estados unidos de América a cuenta de futuras exportaciones; con lo cual, El Directorio consideró suficiente evidencia para desvanecer el ajuste.

3. Ajuste por omisión de ingresos por deducción de retenciones a exportadores.

Ajuste formulado a la renta imponible del impuesto sobre la renta, por haber deducido de su renta bruta, retenciones que se le efectuaron por exportaciones de café, porque a juicio de la administración tributaria, el exportador no era productor de los productos exportados; dicho ajuste fue formulado como consecuencia de una auditoria de gabinete practicada. Base legal: art. 66 LISR. (Declarado inconstitucional por la corte de constitucionalidad en 1994).

Criterio:

El Directorio declaró con lugar el recurso de revocatoria, planteado por el contribuyente, en virtud de que el auditor que practicó el ajuste lo formuló basado en una auditoria de gabinete, suponiendo que el contribuyente era únicamente exportador y no productor de las mercaderías. En materia tributaria no caben las suposiciones, deducciones ni analogías, por lo que dicho auditor debió haber comprobado sus argumentos mediante una visita de campo a las instalaciones del contribuyente, solicitando documentación precisa que comprobara los argumentos presentados por dicho contribuyente, o bien evaluar la prueba presentada en la audiencia concedida, en la cual se le presentaron copias de las planillas de salarios por corte de café y facturas por insumos agrícolas y materiales de riego, todo lo cual daba a entender que el contribuyente efectivamente era productor de café. Lo esencial de este criterio, lo constituye la valoración de la prueba presentada antes de emitir resolución, lo cual en el presente caso no sucedió.

4. Ajuste por ganancias de capital en ventas de activos.

El ajuste fue formulado derivado de una venta de activos fijos por parte del contribuyente, en virtud de que el auditor actuante asumió que el contribuyente obtuvo ganancias de capital, al facturar la venta del vehículo en su valor real en libros y, comparándolo con el valor del listado oficial, le correspondía un valor mayor, ajustando dicha diferencia (base legal: art. 28 inciso a), numeral IV - LISR

Criterio:

El Directorio declaró con lugar el recurso presentado, al considerar que las ganancias de capital se obtienen, cuando el valor de venta de un bien, debidamente contabilizado como activo fijo, excede al valor real en libros de dicho bien. Los valores del listado oficial únicamente sirven para efectos de tributación por circulación y transferencia de propiedad y no para efectos de establecer ganancias o pérdidas de capital

5. Ajuste a la renta imponible, derivado de que el contribuyente incluye, dentro de sus costos, facturas de compras de materiales que no corresponden al giro normal del negocio.

La administración tributaria, formuló ajuste por compras que no corresponden al giro normal del negocio, ya que correspondían a compras de materiales, que pueden ser considerados de construcción; y, al analizar la actividad habitual del contribuyente, se estableció que se dedica a la prestación de servicio de televisión por cable. Base legal: artículo 39, inciso a) de la LISR.

Criterio:

El Directorio declaró con lugar el recurso interpuesto, al evaluar la prueba presentada, así como los argumentos en que basa su defensa el contribuyente, llegando a la conclusión que el ajuste debe ser desvanecido; dado que, los materiales comprados son utilizados en el anclaje de cable, para llevar la señal de televisión a sus clientes. La auditoria de gabinete practicada, no verificó que en la actividad del contribuyente, pueden existir una serie de gastos indirectos necesarios, que inciden en la generación de la renta afectada.

6. Ajuste a la renta imponible por errores en los traslados de información a la declaración jurada anual.

La administración tributaria, formuló el ajuste, al verificar -de gabinete- la declaración jurada del impuesto sobre la renta del contribuyente, en la cual, equivocadamente, el contador trasladó a un renglón de dicha declaración una cantidad de reinversión de utilidades por concepto de ingresos por intereses cobrados.

Criterio:

El Directorio declaró con lugar el recurso planteado, porque el contribuyente pudo probar, que la equivocación no afectaba los intereses fiscales del estado; ya que los intereses, que equivocadamente se colocaron en una de las líneas de la declaración, ya habían tributado ISR, por haberse retenido el 10% que contemplaba la ley. En la auditoría de gabinete practicada, el auditor actuante no se percató que los anexos de la declaración estaban correctos, porque un ajuste resultaba inconsistente, dado que el auditor actuante se limitó únicamente a verificar los datos de la declaración y no a investigar el origen de las diferencias, como era su obligación.

7. Ajuste a la renta imponible por pagos a cuenta de terceros.

La administración tributaria formuló el ajuste al contribuyente, quien es propietario de locales comerciales y que los da en arrendamiento mediante contrato, en los cuales, en una de sus cláusulas, contempla que el servicio telefónico corre por cuenta del arrendatario, pero para agilizar dicho pago y dado que la empresa de teléfonos factura a nombre del propietario, éste último pagará las cuentas de teléfono y, luego, facturará al arrendatario el valor del mismo, con un porcentaje agregado como manejo de cuenta. En tal virtud, el ingreso real del arrendante, lo constituye únicamente el valor agregado como manejo de cuenta y no el valor total de la factura por los servicios pagados, lo cual constituye costo de ventas. El auditor actuante fue de la opinión que todo lo facturado debe tomarse como ingreso.

Criterio:

El Directorio declaró con lugar el recurso interpuesto, al considerar que el ajuste planteado carecía de sustentación legal; ya que, si bien es cierto, existía una factura emitida por el total del gasto pagado, más el manejo de cuenta convenido, también es cierto que, el contribuyente en ningún momento contabilizó como gasto y no declaró los mismos como costo de ventas, por lo que en ninguna forma afectó los intereses del fisco.

8. Ajuste a la renta imponible por omisión de ingresos, derivados de préstamos internacionales no respaldados por la documentación legal correspondiente.

El ajuste fue formulado debido que, a criterio del auditor fiscal, el contribuyente ingresó a cuentas por pagar el valor del préstamo obtenido, no declarándolo como ingreso; optando por ajustar dicho préstamo, aduciendo argumentos de tipo formal y legal, ya que la documentación no tenía los pases legales que contempla la ley del Organismo Judicial, entre otros.

Criterio:

El Directorio declaró con lugar el recurso de revocatoria presentado, porque al efectuar los análisis respectivos, llegó a la conclusión que los contratos celebrados en el extranjero se rigen por las leyes del país en donde se celebren; asimismo, porque el contribuyente probó con documentos, que dicho préstamo fue ingresado al sistema bancario nacional y, además, retuvo el impuesto correspondiente en el pago de los intereses. (Base legal: arts. 24 y siguientes - LOJ y 38 literal m) - LISR).

9. Ajustes formulados a la renta imponible por omisión de ingresos.

Se han formulado ajustes por omisión de ingresos, al efectuar el auditor un cruce de información, específicamente, comparando la sumatoria de las cifras reportadas por el contribuyente en las declaraciones mensuales del IVA, con el total de lo reportado en

las declaraciones anuales de liquidación final del Impuesto Sobre la Renta. (Base legal: arts.: 1, 2, 3, 4 y 8 LISR).

Criterio:

PRIMER CASO: Recurso declarado sin lugar:

El contribuyente factura el total de los servicios turísticos, prestados al cliente (que comprende, entre otros, boletos de viaje, traslados, alimentación, propinas, etc.), reportando el total de los mismos al régimen del IVA; por otro lado, esos servicios son subcontratados con empresas que prestan dichos servicios; y, al ser éstos pagados, se extienden las respectivas facturas; siendo éste el costo de los servicios y a la vez, se utiliza el crédito fiscal. Sin embargo, en la declaración del impuesto sobre la renta anual, no obstante haber emitido facturas por el 100% de los servicios, se reporta únicamente la diferencia, que no puede comprobarse, entre el total facturado, menos el total de gastos por los conceptos señalados. El contribuyente aduce, que esa diferencia es su comisión y, por lo tanto, es lo que reporta en su declaración del ISR. En ese sentido, se tipifica la omisión de ingresos. Si fueran comisiones habría un contrato, fijando el porcentaje o cantidad, para determinar con base cierta ese concepto. Artículos: 4 y 38 de la LISR.

SEGUNDO CASO: Recurso declarado sin lugar:

El contribuyente, en la declaración del IVA, incluyó la venta de bienes de capital, los que no están registrados en la contabilidad y tampoco cuenta con documentos que acrediten el valor histórico original del bien. Al reportarlos en la declaración anual de ISR, en el cuadro respectivo, se determinó del análisis de las actuaciones, que se refiere a la venta de andamios para la construcción, con un valor base, asignado por el contribuyente, mayor al precio de venta, registrando, por consiguiente, una pérdida de capital. El artículo 28 de la LISR, preceptúa la forma que debe determinarse el valor en libros de un bien y, por lo tanto, para determinar pérdida o ganancia de capital.

TERCER CASO. Recurso declarado sin lugar:

Omisión de ingresos, determinados por Inventarios. El contribuyente, tratándose de productos de fácil control, sean éstos importados o no, incurre en el error de no facturarlos cuando se realiza la venta; y, al practicarse la auditoria y cotejar las existencias físicas de inicio, más las compras, menos el inventario final del ejercicio, se evidencia que no se facturaron. No obstante, en el costo de ventas está incluido el costo, tipificándose la omisión. En los tres casos planteados, la omisión está claramente evidenciada y documentada. Sin embargo, cuando no hay documentación de soporte o explicación clara del ajuste, hacer únicamente la comparación entre IVA e ISR, no procede formular ajuste por la diferencia detectada, tomando en cuenta que son dos regímenes distintos.

CUARTO CASO: Con lugar.

El ajuste se formula porque el contribuyente, en el período auditado, rebaja de sus ventas, en determinado mes, la exportación de productos a una empresa, despachando sin documentos y facturas de exportación, emitiendo únicamente nota de débito. Base legal: arts. 1, 2, 3, 4, 8 y 73 de la LISR.

El contribuyente manifiesta que fue un error emitir la nota de débito, pero que se hizo considerando un posible error de la báscula en el peso de los productos exportados; y, que posteriormente dicha nota de débito se anuló. Por lo tanto, no existe la omisión de ingresos por la que se le quiere ajustar.

10. Ajustes a la renta imponible por reinversión de utilidades

El ajuste se formuló porque el contribuyente declaró como reinversión de utilidades, la adquisición de activos que no estaban vinculados al proceso productivo

Criterio:

El Directorio ha declarado sin lugar los recursos, porque la reinversión de utilidades, que la LISR (artículo 40), les permite deducir a los contribuyentes, debe llenar los presupuestos que la misma legislación consigna, siendo éstos los siguientes:

1. Que la reinversión se haga en bienes, que estén vinculados en forma directa al proceso productivo.
2. Que dicha reinversión se haga dentro de los cinco meses siguientes al cierre contable.
3. Si no se cumple con lo que establece la literal b), del artículo citado, el contribuyente debe hacer una programación de cómo se efectuará la reinversión en los siguientes meses.

11. Ajuste a la renta imponible, por importaciones no documentadas.

El ajuste se formuló al establecerse, por parte del auditor, que no se acompañó el formulario 144 "a", o la forma 63 "a", que comprobara el pago de los derechos arancelarios de las importaciones, en las pólizas respectivas, por lo cual se tomaron como compras no documentadas.

Criterio:

El contribuyente, en la evacuación de audiencia, acompañó fotocopias de los recibos de ingresos, donde comprobó el pago de los derechos arancelarios que se le ajustaban. De una de las pólizas, no se presentó el recibo, pero consta en la fotocopia de la misma, la fecha en que fue liquidada. Por lo anterior, el recurso se declaró con lugar. (Base legal: artículo 90 del cauca, sin modificaciones).

12. Ajuste a la renta imponible del impuesto sobre la renta, por omisión de ingresos.

Se formula el ajuste, porque se determinó, mediante revisión de los registros de venta y las declaraciones juradas mensuales del IVA, que los ingresos obtenidos en el período son mayores a los reportados en la declaración jurada del ISR. Base legal: artículos 1, 2, 3, 4, 5, 8 y 51 literal d) del decreto 26-92 del congreso de la república (vigente en el período auditado).

Criterio:

Se declaró sin lugar el recurso de revocatoria, en virtud que el contribuyente acepta que omitió ingresos facturados en el período 94 y que los declara en el período 95, ya que la construcción abarca más de dos períodos, basándose en el artículo 51 literal d) de la LISR, que dice, aplica para determinar sus resultados; pero no prueba que sea ese el método de contabilidad que utiliza, ya que debió demostrarlo con registros contables; y, al terminarse la construcción de la obra, debió hacer las regularizaciones, estableciendo el verdadero resultado de las operaciones realizadas, no sólo de los costos finales de la construcción, sino de las ventas facturadas en el período. Elegido uno de los métodos mencionados, deberá ser aplicado a todas las obras y trabajos que el contribuyente realice, incluso la construcción de obras civiles y obras públicas en general; y sólo podrá ser cambiado con autorización previa de la SAT, el que regirá para el ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se autorice el cambio.

13. Ajuste a la renta imponible por reinversión de utilidades.

El ajuste se formuló, porque el contribuyente, dedicándose a la comercialización y venta de perfumes y cosméticos, adquirió estantería, mobiliario y adecuó sus instalaciones, para la venta de dichos productos, y presentó en su oportunidad un programa de la inversión que llevaría a cabo (base legal art. 40 - LISR). El contribuyente manifestó que su principal actividad es la distribución y venta de toda clase de productos de belleza, y que para su exhibición y comercialización, requiere de locales adecuados.

Criterio:

Se declaró sin lugar el recurso, de conformidad con el artículo 40 de la LISR, vigente en el período auditado, que preceptuaba que la reinversión de utilidades, debería ser utilizada en la adquisición de activos de planta, maquinaria y equipo, directamente vinculados al proceso productivo, y destinados a generar rentas gravadas; en virtud de que los activos adquiridos, nada tenían que ver con la

fabricación de bienes (perfumes y cosméticos a vender), la deducción por reinversión no procedía.

14. Ajuste a la renta imponible por alquileres ajenos a la empresa.

El ajuste se formuló, porque el contribuyente dedujo los alquileres por vivienda, otorgados a su personal ejecutivo extranjero y a un socio.

Criterio:

Se declaró sin lugar el recurso, en virtud que el contribuyente indica que son beneficios laborales que se le otorgan a su personal, acepta que no procede la deducción de lo otorgado al socio, pero no lo pagado a sus empleados. Por lo que el ajuste se confirmó con base en el artículo 38, inciso d), de la LISR, que establece que para aceptarse su deducibilidad, esas prestaciones o beneficios deben generalizarse a todo el personal y que estén establecidos por ley o pactos colectivos de trabajo, debidamente aprobados por autoridad competente, así como otras remuneraciones por servicios efectivamente prestados al contribuyente por empleados y obreros.

15. Ajuste a la renta imponible por gastos por capacitación y educación.

El ajuste se formuló, porque el auditor fiscal, considera que la deducción de dichos gastos no corresponde al giro normal de las actividades a que se dedica la empresa.

Criterio:

Se declaró sin lugar el recurso, porque el contribuyente argumentó que el auditor no se percató, que dichos gastos corresponden a capacitación y educación del personal dependiente, tanto nacional como extranjero, fundamentando su inconformidad en el artículo 38 h) de la LISR. El ajuste se confirmó, tomando en cuenta que dichos gastos no se dan en forma generalizada para todos los trabajadores de la empresa, como lo establece el artículo 38 d) y, además, se constató que los gastos se dan en forma repetitiva para los hijos de un ejecutivo de la empresa.

16. Ajuste a la renta imponible por servicios profesionales

El ajuste se formuló, por considerarse que los honorarios profesionales no son deducibles, si no cuentan con el dictamen, consejo o recomendación por escrito. (Base legal artículo 38 literal t) y 39 literal a) - LISR).

Criterio:

Se declaró con lugar el recurso, porque del análisis efectuado se concluyó que el hecho controvertido es la inexistencia del dictamen, consejo o recomendación por escrito que justifique el gasto, documento que no fue presentado por el contribuyente, pero la administración tributaria no podía exigirlo, ya que los honorarios cancelados fueron por servicios profesionales y no por asesoramiento técnico. En tal virtud, el ajuste fue desvanecido porque el contribuyente argumentó, que la documentación legal que debe amparar el gasto por servicios profesionales, es la factura autorizada, que contenga los datos que manda la ley; y que, en el presente caso, la base legal citada no le aplica, ya que ésta está referida a un asesoramiento técnico.

17. Ajuste a la renta imponible del impuesto sobre la renta, por sueldos y salarios que no están reportados al IGSS

El ajuste se formuló, en virtud que dentro del rubro de Sueldos y Salarios, la contribuyente incluyó Sueldos y Salarios que no se reportaron al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social; por tal razón, se consideran que son gastos no deducibles.

Criterio:

Se declaró con lugar el recurso planteado, porque al analizar el ajuste y los argumentos de la entidad contribuyente, se determinó que el ajuste se formuló sin base legal; toda vez que, fiscalmente, no es un requisito de validez del gasto, y adicionalmente, no es competencia de la administración Pública fiscalizar la falta de cumplimiento de los deberes que los patronos deben satisfacer con otras instituciones, regidas por distinta organización y diferente legislación, como es el caso del IGSS. Ello

no limita que, casos como el presente, sean puestos del conocimiento de dicha institución, por los medios oficiales que se consideren pertinentes. En tal virtud, con las fotocopias de los recibos presentados, debidamente contabilizados, que amparan las erogaciones por el pago de los salarios a los trabajadores, que cumpliendo con los requisitos relativos a la cantidad recibida, motivo del pago y firma del empleado beneficiario, se desvanece el ajuste formulado.

18. Ajuste al rubro de gastos de administración, por estar respaldados con recibos simples

Formulado porque, al soportarse gastos de administración por servicios prestados, con recibos simples, se consideró que los mismos, no son documentación legal de soporte de acuerdo a la normativa legal aplicable.

Criterio:

Se confirmó el ajuste, en virtud que de conformidad con los artículos 39 literal b) y 46 de la Ley del ISR, la entidad recurrente debió respaldar la operación contable del gasto ajustado, con el documento legal correspondiente, que de acuerdo al artículo 52 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por el Decreto 142-96, del Congreso de la República, debe ser Factura Especial; norma que se aplica para el período auditado; y, el contribuyente no cumplió con la normativa legal al pagar a un representante o intermediario, de las personas que le prestaron el servicio, al respaldar el pago con un recibo, no obstante estar obligado legalmente, a extender factura especial, en virtud que la persona que actuaba en representación de los prestadores del servicio, no le extendió factura.

19. Ajuste a la renta imponible, por impuesto no retenido ni enterado a las cajas fiscales, derivado del pago de sueldos y otras remuneraciones a personal en relación de dependencia

Ajuste formulado por impuesto no retenido ni enterado a las cajas fiscales, derivado del pago y/o acreditamiento a personas domiciliadas en Guatemala, por

concepto de sueldos y otras remuneraciones por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia. Base Legal: artículos 5 inciso a), 37, 43, 56, 57, y 67 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, artículos 28 y 29 del Código Tributario.

Criterio:

Se confirmó el ajuste, porque de conformidad con el artículo 67 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, toda persona que pague o acredite a personas domiciliadas en Guatemala, remuneraciones de cualquier naturaleza, por servicios provenientes del trabajo personal ejecutado en relación de dependencia, sean permanentes o eventuales, debe retener el Impuesto Sobre la Renta, que corresponda, dicha retención también se aplicará a las personas que además de obtener rentas en relación de dependencia, obtienen rentas de otras fuentes, pero sólo en la parte que corresponda a los ingresos en relación de dependencia. Con respecto a la responsabilidad del pago del impuesto, se determina que tal como lo regula el artículo citado, Si existía responsabilidad del contribuyente, para retener y enterar a las cajas fiscales, el monto del impuesto correspondiente, tal como lo establece el artículo 29 del Código Tributario, la falta de cumplimiento de la obligación de enterar en las cajas fiscales, las sumas que debió retener o percibir no exime al agente de la obligación de enterar las sumas que debió retener o percibir, por las cuales responderá solidariamente con el contribuyente, salvo que acredite que este último efectuó la declaración y el pago del impuesto. En tal sentido el contribuyente, debió enterar a las cajas fiscales el monto del impuesto ajustado, porque no acreditó que los empleados presentaron declaración jurada del impuesto sobre la renta y pagaron el impuesto respectivo, consecuentemente el ajuste es consistente técnica y legalmente.

5.4. Criterios sustentados por El Directorio, en la resolución de recursos administrativos, por ajustes formulados al impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias (IEMA)

1. Ajuste al IEMA, por utilizar lo declarado en un período de liquidación distinto del que debe ser utilizado al determinar la base imponible del impuesto.

El artículo 33 transitorio del decreto 36-97 del congreso de la república, establecía que las entidades con período de liquidación definitiva anual del impuesto sobre la renta, distinto de los períodos de julio de un año a junio del año siguiente y de enero a diciembre del mismo año, debían presentar una liquidación extraordinaria con el objeto de adecuarse a uno de esos períodos. La entidad contribuyente se vio obligada a modificar su ejercicio social (que era de junio de un año a mayo del año siguiente), presentando una liquidación extraordinaria abarcando del 1 al 30 de junio de 1998 con el objeto de adecuarse al período de liquidación definitiva anual de julio de un año a junio del año siguiente. La entidad recurrente determinó y pagó el impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias, tomando como base imponible los ingresos brutos obtenidos del 1 al 30 de junio de 1998 (según la liquidación extraordinaria presentada). La administración tributaria consideró que la base imponible que debió utilizarse para el cálculo del impuesto, eran los ingresos brutos obtenidos en el período del 1 de junio de 1997 al 30 de mayo de 1998 (según la liquidación definitiva anual correspondiente).

Criterio:

Considerando que la liquidación definitiva anual inmediata anterior del impuesto sobre la renta presentada por el contribuyente, es la correspondiente del 1 de junio de 1997 al 30 de mayo de 1998; ya que, lo declarado del 1 de enero al 30 de junio de 1998, es únicamente una "liquidación extraordinaria", no anual; y, al interpretar la norma según su contexto, es evidente que la base imponible del impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias, será el activo neto total o los ingresos brutos "anuales", dado que la naturaleza del impuesto es gravar el patrimonio del contribuyente, para asegurar el pago de un mínimo y, la referencia de su situación patrimonial, lo constituye el balance general de apertura o lo declarado (según la opción adoptada) de impuesto sobre la renta en las liquidaciones definitivas anuales, en las que se considera reflejada anualmente la capacidad de pago de los sujetos

pasivos del impuesto. Por lo que El Directorio declaró sin lugar el recurso de revocatoria planteado.

2. Ajuste por restar crédito fiscal del impuesto al valor agregado al determinar la base imponible.

Al total de activos, la contribuyente restó el crédito fiscal del impuesto al valor agregado compensable por importaciones, cuando de conformidad con los artículos 1, 4, 5, 6, 7, 8, 10 y 13 de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, al activo total únicamente puede rebajarse el pasivo total -según balance general- y las utilidades retenidas -por distribuir-.

Criterio:

Se confirmó el ajuste, considerando que se trata de una entidad no exportadora y que el crédito fiscal del impuesto al valor agregado generado en las importaciones, se debe trasladar al período impositivo siguiente hasta agotarlo, mediante la compensación con los débitos fiscales del impuesto, según lo establece el artículo 22 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el que expresamente indica: "...no procederá la devolución de crédito fiscal...; ya que por créditos fiscales -pendientes de reintegro-, deben entenderse los créditos fiscales líquidos y exigibles que por resolución firme la administración pública tenga la obligación de devolver y, en el caso concreto, el crédito fiscal originado en las importaciones no constituye un crédito pendiente de reintegro por parte del fisco por lo que no puede ser restado del total de activos para determinar la base imponible del Impuesto a las Empresas Agrícolas y Agropecuarias.

3. Base imponible del IEMA con base en el activo total

Se ajustó la base imponible del IEMA, correspondiente a los trimestres de enero a diciembre de 1998, porque la contribuyente tomó como el activo total el sobrante, luego de deducir la reserva para cuentas incobrables.

Criterio:

Se declaró sin lugar el recurso interpuesto, porque la norma vigente en el período del 1 de enero al 31 de diciembre de 1998 (Decreto 116-97 del Congreso de la República), textualmente establecía: “la base imponible de este impuesto la constituye la cuarta parte del monto que resulte de restar al total de activos, las depreciaciones y amortizaciones acumuladas, así como el total de créditos fiscales pendientes de reintegro por parte del Fisco”, por lo que en esos períodos, la reserva para cuentas incobrables no constituía una cuenta que pudiera restarse del activo para determinar la base imponible del impuesto, sino que fue hasta el 1 de enero de 1999, con la vigencia del Decreto 99-98 del Congreso de la República, que la reserva para cuentas incobrables podía restarse del total de activos, para determinar la base imponible del impuesto.

4. Ajuste por omisión en el pago del impuesto, derivado del cálculo erróneo de la base imponible, por la utilización equivocada del balance general de referencia

La administración pública formuló el ajuste porque se utilizó como base imponible un balance general equivocado, ya que se tiene una apreciación equivocada del balance general de apertura, a utilizar, puesto que la ley contempla que debe ser el que se encuentre en vigencia en el trimestre que se determina y paga.

Criterio:

El Directorio declaró sin lugar el recurso de revocatoria planteado, concluyendo que debe confirmarse el ajuste, en virtud que, conforme a nuestra legislación, debe utilizarse el balance de apertura al trimestre que corresponda, puesto que es incongruente pensar que la vigencia de un balance general principia hasta que es presentado a la administración pública, pues, en ese caso, el balance general perdería su razón de ser, ya que el mismo es el estado financiero que representa las operaciones de una entidad a una fecha dada; o sea, a las operaciones contables y financieras del período contable inmediatamente anterior al trimestre que se determina

y paga. Base legal aplicada: Artículo 380 del Código de Comercio y Artículo 7 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

5. Ajuste por deducción a la base imponible de créditos fiscales pendientes de reintegro

Al determinarse que el contribuyente dedujo del balance general, para obtener la base imponible para el cálculo del IEMA, supuestos créditos fiscales pendientes de reintegro, los cuales según el contribuyente los considera como créditos fiscales por el sólo hecho de no haberlos podido acreditar al ISR o a otros impuestos por diversos motivos (IVA, IEMA, ISR ACUMULADO).

Criterio:

El Directorio declaró sin lugar el recurso de revocatoria planteado, ya que se consideran créditos fiscales pendientes de reintegro, aquellos que han sido declarados firmes, líquidos y exigibles por parte de la administración pública; tales como crédito fiscal del impuesto al valor agregado, si es exportador; ISR excedente. Debe tomarse en cuenta, que hay impuestos pagados que únicamente son acreditables por mandato legal al ISR, pero ello no les da la categoría de créditos fiscales pendientes de reintegro (IEMA).

6. Ajuste por acreditamiento incorrecto. El pago del impuesto sobre la renta se realiza posterior al vencimiento del período

Al determinarse que el contribuyente acreditó el impuesto a las empresas mercantiles y agropecuarias correspondiente a un año calendario "N" al Impuesto Sobre la Renta del año N+1, el cual fue pagado a principios del año N+2. El ajuste se formula puesto que el acreditamiento no se realizó en el año calendario inmediato siguiente al pago del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

Criterio:

El Directorio declaró con lugar el recurso de revocatoria interpuesto, concluyendo que debe revocarse la resolución impugnada; puesto que el Impuesto Sobre la Renta que la contribuyente declara corresponde al año calendario N+1. El criterio del Directorio se encuentra basado en el artículo 10 inciso a) de la Ley del Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias, que establece, claramente, que puede ser acreditado al pago del Impuesto Sobre la Renta que corresponda al año calendario inmediato siguiente. Debe advertirse que la ley se está refiriendo al pago del IEMA de un año calendario "N", mismo que debe ser acreditado al pago del ISR del año calendario N+1, aunque éste sea pagado hasta el año N+2.

5.5. Criterios sustentados por El Directorio, en la resolución de recursos administrativos, por ajustes formulados al impuesto al valor agregado (IVA)**1. Multa por infracción a las obligaciones formales del contribuyente.**

Al verificarse las obligaciones tributarias del contribuyente, se impuso la multa respectiva, por llevar el libro de compras en forma distinta de lo que establece la ley específica y no llevarlo al día, de conformidad con el artículo 94, incisos 7 y 8 del código tributario y el artículo 37 de la ley del impuesto al valor agregado.

Criterio:

El Directorio declaró sin lugar el recurso interpuesto, al establecer la existencia de las infracciones a las obligaciones tributarias formales del contribuyente.

2. Solicitud de devolución del crédito fiscal, no resuelta dentro del plazo legal.

El contribuyente solicitó en tiempo la devolución del crédito fiscal acumulado y, la administración tributaria, previo a resolver, le solicita la documentación pertinente y el contribuyente la presenta en el plazo dado; luego el auditor informa entre otras cosas, que el contribuyente está registrado como exportador, que la operatoria del crédito y débito fiscal está correcta, que se verificó las declaraciones mensuales del IVA,

estableciéndose que sí fueron presentadas; sin embargo, se denegó la solicitud, porque el contribuyente no cumplió con el tercer requerimiento, de presentación de documentación solicitado.

Criterio:

Se declaró con lugar el recurso interpuesto, con fundamento en los artículos 16, 23 y 25 de la ley del impuesto al valor agregado, al establecerse que el contribuyente solicitó en tiempo, cumplió con presentar la documentación solicitada y, la administración resuelve en forma extemporánea, es decir, fuera del plazo establecido en las normas citadas; por lo que se tiene por resuelta favorablemente dicha solicitud, ya que fuera del plazo legal no cabe resolver ninguna denegatoria, salvo las auditorías de campo que con posterioridad se realicen.

3. Denegatoria de la devolución o compensación del crédito fiscal.

El contribuyente solicitó la devolución del crédito fiscal o compensación con otros impuestos, denegándose la solicitud, al establecer la administración tributaria que el 100% de las ventas son locales.

Criterio:

Se declaró sin lugar el recurso interpuesto, de conformidad con los artículos 16, 23 y 25 de la ley del impuesto al valor agregado, al comprobarse que el contribuyente no es exportador ni está inscrito en el régimen especial de devolución de crédito fiscal a exportadores; por lo que, dicha solicitud, es improcedente, ya que para el caso concreto, el contribuyente debe atender lo normado en el artículo 22 de la ley del IVA. Por lo tanto, se declaró sin lugar el recurso interpuesto, confirmándose la resolución recurrida.

4. Multa por emitir facturas sin describir la mercadería.

Se determinó que el contribuyente emite facturas sin identificar la mercadería vendida, al no describir la unidad de medida, precio unitario y demás características.

Criterio:

Se declaró con lugar el recurso interpuesto, de conformidad con lo establecido en los artículos 29 y 30 de la ley del IVA y 33 de su reglamento; además, la definición que da el diccionario de la lengua española de la real academia española, de la palabra describir: "definir una cosa imperfectamente, dando una idea general de la misma"; se considera que la multa es inconsistente, pues el contribuyente indica en la factura la venta del producto que hace y el valor total de la misma.

5. Devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado acumulado y que por falta de respuesta de la administración tributaria el contribuyente interpuso dos incidentes ante la sala segunda del contencioso administrativo

El contribuyente solicitó a la administración tributaria, la devolución del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, acumulado; en virtud del silencio evidenciado por la administración tributaria, interpuso ante la sala segunda de lo contencioso administrativo, dos incidentes, en el primero no aportó las pruebas documentales necesarias y las cantidades eran incongruentes, la sala declaró sin lugar el incidente, y dejaba abierta la posibilidad de que el contribuyente ejerciera de nuevo su derecho. En el segundo incidente, el contribuyente, tampoco presentó las pruebas documentales y evidencias de que la cantidad que pretendía, fuera líquida y exigible. La administración tributaria, alegó la existencia de una cosa juzgada material, por el hecho de que con anterioridad, ese tribunal conoció una acción similar, y que al persistir los motivos por lo que fue denegada la devolución en la primera acción y no teniendo precisada la suma exacta el planteamiento, por tal motivo el tribunal resolvió sin lugar el incidente.

Criterio:

El Directorio declaró sin lugar el recurso planteado con base en:

- a. el análisis de las actuaciones y el informe circunstanciado emitido por el departamento del IVA, donde se confirma que el contribuyente, no presentó la documentación y registros contables en forma completa, lo que restringe a la

administración tributaria su función fiscalizadora y por ende la determinación y veracidad del crédito fiscal reclamado, como lo determina el artículo 98 del código tributario, y

- b. de que la sala segunda de lo contencioso administrativo, se declara sin lugar los incidentes planteados, por el mismo asunto, por las incongruencias evidenciadas para la correcta determinación de saldo líquido y exigible del crédito fiscal del impuesto al valor agregado, por lo que existe, en este caso, cosa juzgada.

6. Denegatoria de devolución del crédito fiscal.

El contribuyente solicitó la devolución del crédito fiscal de períodos anteriores al mes de agosto de 1996, denegándose la solicitud al establecerse que el derecho del contribuyente había prescrito.

Criterio:

Se declaró la nulidad de la resolución emitida y se enmendó el procedimiento a partir de la misma, de conformidad con los artículos 47, 49, 50 y 160 del código tributario, al comprobarse que el contribuyente había solicitado en anteriores ocasiones la devolución de su crédito fiscal, con la cual interrumpió el plazo de la prescripción, tal como lo establecía el artículo 50 numeral 1, del código tributario sin reformas, vigente en los períodos solicitados; por lo que se manda a que se emita nueva resolución, para que se analice el fondo de la solicitud.

7. Solicitud de devolución de crédito fiscal del impuesto al valor agregado, con base en el artículo 23.

El contribuyente, en su calidad de exportador de servicios, solicitó devolución de crédito fiscal del impuesto al valor agregado, con base en el artículo 23 de dicha ley. La administración tributaria resolvió rechazar la solicitud planteada, porque el contribuyente trasladó el saldo del crédito fiscal solicitado al siguiente período mensual; además, por ser exportador de servicios y no exportador de bienes; por lo tanto, no procedía la devolución.

Criterio:

Se declaró sin lugar el recurso de revocatoria interpuesto, al establecerse que el contribuyente, efectivamente, trasladó el saldo del crédito fiscal solicitado al siguiente período mensual. No obstante, se aclaró que no es motivo de rechazo el hecho que el contribuyente sea exportador de servicios y no de bienes; toda vez que la solicitud se planteó con base al artículo 23 de la ley del impuesto al valor agregado (reformado por el artículo 10 del decreto 142-96 del congreso de la república), el cual regula la devolución de crédito fiscal a exportadores, incluyendo a los de bienes y servicios. La limitante es únicamente válida para los exportadores que deseen inscribirse al régimen especial de devolución de crédito fiscal a exportadores, establecido en el artículo 25 (restituido por el artículo 11 del decreto 142-96 del congreso de la república) de dicha ley.

8. Denegatoria de la devolución de crédito fiscal, por encontrarse prescrito el derecho del contribuyente

El contribuyente solicitó la devolución del crédito fiscal del Impuesto al Valor Agregado, correspondiente a períodos posteriores al mes de agosto de 1996. Se le resuelve denegar la devolución del crédito fiscal solicitado, por encontrarse prescrito.

Criterio:

Se declara con lugar el recurso interpuesto, en virtud que el contribuyente impugna el argumento vertido por la SAT, al resolver sobre la prescripción de su derecho, alegando haber presentado solicitud antes del transcurso de los 4 años. Se anula la resolución recurrida, mandando que se emita una nueva, donde se determine la procedencia, o no, de la devolución del crédito fiscal. Al analizar la juridicidad del acto administrativo impugnado, de conformidad con los artículos 12, 28 y 243 de la Constitución Política de la República de Guatemala; 1 y 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo; y, 47 del Código Tributario, reformado por el Decreto 58-96, del Congreso de la República, vigente a partir del 16 de agosto de 1996; y, para reforzar lo establecido en nuestro ordenamiento jurídico, se consideró necesario acudir a la

doctrina y al derecho comparado, citando a la autora Catalina García Vizcaíno, quien indica, que el nuevo término de prescripción no es el de la acción de repetición, sino el de la "action judicati". Según el derecho comparado, la legislación Argentina contempla, como una de las causas para la suspensión de la prescripción de la acción de repetición, el tiempo que dure el procedimiento en sede administrativa. Cabe indicar que el derecho comparado Argentino y Español, y la doctrina citada, reconocen el derecho a la restitución y, que al ejercitarse la acción de repetición o de devolución, se suspende la prescripción, durante el tiempo que dure la administración pública en resolver tal solicitud; en tal caso, la acción de ese derecho, sí deberá ejercitarse dentro del plazo de prescripción, que la ley establece.

Por tales razones, el argumento esgrimido en la resolución recurrida, sobre que ya está prescrito el derecho de la contribuyente, no es válido para denegar la petición planteada, porque se probó, plenamente, que ejerció su derecho en tiempo.

9. Excepción de prescripción planteada en contra del ajuste al crédito fiscal del IVA, derivada de la solicitud de devolución de dicho crédito

El contribuyente presentó su solicitud de devolución el 11 de abril de 1997, conforme el artículo 23 de ley del IVA; se le formularon ajustes, ya que se estableció diferencia entre la cantidad registrada en el libro de compras y servicios recibidos, la declaración mensual y la cantidad contabilizada en el libro de diario mayor general, por los meses de mayo de 1995 y enero de 1997, considerándola como crédito fiscal no documentado. El contribuyente interpuso excepción de prescripción para el período de mayo de 1995. El plazo para el pago de dicho impuesto venció el 3 de julio de 1995, fecha en que el contribuyente presentó la declaración y pago mensual; por consiguiente, a partir de esa fecha inicia el plazo de prescripción, según el artículo 47 del Código Tributario, que establecía 5 años.

Criterio:

La excepción de prescripción planteada fue declarada sin lugar, en virtud que el derecho de repetición del contribuyente, con la solicitud presentada el 11 de abril de

1997, interrumpió el plazo de la prescripción; y, a partir de esa fecha en adelante, debe contarse el nuevo plazo, que en este caso se ve reducido a 4 años, por la reforma de la ley, para que la administración pública pueda ejercitar su derecho de hacer verificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y exigir su cumplimiento. El plazo contado a partir de la solicitud, vencía en la víspera del 11 de abril de 2001.

Reforzando nuestro ordenamiento jurídico, según la doctrina y al derecho comparado, “el derecho de repetición accionado en el caso concreto, es procedente al ser ejercitado antes que opere la prescripción.”³⁹

Habiéndose demostrado que presentó su solicitud en tiempo, el término de la prescripción se interrumpe con la presentación de la solicitud de devolución del crédito fiscal en tiempo, pues ejercitó su derecho; correspondiéndole a la administración pública resolver dentro del plazo legal.

10. Multas por infracciones a los deberes formales

Se han impuesto multas por infracciones a los deberes formales, tipificadas en el artículo 94 del Código Tributario, reformado por los Decretos del Congreso de la República, números 58-96, 117-97 y 29-2001, cuyos montos exceden el 1% o 2% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual declarado.

Criterio:

El Directorio ha declarado la nulidad parcial de las resoluciones recurridas, enmendando el procedimiento, ordenando emitir nueva resolución que tome en cuenta los ingresos brutos del contribuyente, declarados en el último período mensual del impuesto al valor agregado, antes de la fecha del establecimiento de la infracción,

³⁹ García Vizcaíno, Catalina. **Derecho Tributario II**. Pág. 56.

puesto que con base en la disposición del citado artículo 94 del Código Tributario, en ningún caso, según la infracción, la sanción máxima a imponer excederá del uno ó dos por ciento de los ingresos brutos, obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual -declarado-, debiendo imponer la multa sobre dicha base.

5.6. Criterios sustentados por El Directorio, relacionados con el proceso administrativo

1. Denegación de devolución de crédito fiscal, por incumplimiento a los deberes formales.

La administración tributaria denegó la solicitud de devolución de crédito fiscal, porque los documentos de respaldo no están a nombre del contribuyente, o se omitió el NIT en los mismos, considerando un incumplimiento a lo que indica el Artículo 18 literal b) de la ley del IVA. Al no cumplirse con este requisito, se denegó la solicitud utilizando la facultad que el artículo 24 del reglamento de la Ley del IVA confiere a la administración tributaria.

Criterio:

El Directorio anuló la resolución impugnada, al ser evidente la existencia de violaciones a disposiciones legales y al proceso administrativo de devolución del crédito fiscal.

El rechazo total o parcial a la solicitud, debe ser consecuencia de un ajuste notificado al contribuyente y únicamente hasta por el monto de tales ajustes. La devolución del crédito fiscal está sujeta al cumplimiento de aspectos de forma y de fondo. Los aspectos formales, son los detallados en el artículo 18 de la ley del IVA; estos constituyen un requisito previo susceptible de ser subsanado en caso de incumplimiento, ya que por hacer referencia a obligaciones formales, la consecuencia a su incumplimiento puede ser la sanción que señala el código tributario por la infracción a los deberes formales; pero, a su vez, hasta que no sean subsanados, imposibilita a la administración tributaria conocer el fondo de la solicitud y, eventualmente, poder

rechazar el crédito al formular ajustes y notificarlos al contribuyente, como lo señala el artículo 23 de la ley citada. La superintendencia de administración tributaria únicamente se limitó a denegar la solicitud de devolución, pero debió precisar en qué documentos no se cumplió con lo establecido en el artículo 18 literal b) de la ley del IVA, formulando los ajustes correspondientes al crédito fiscal solicitado o denunciando la posible comisión de un delito, según lo señala el artículo 23 de la ley del IVA. En el cuerpo de la resolución, únicamente, se citan textualmente las disposiciones legales aplicables y, en ningún momento, se hace un razonamiento que permita precisar en qué documentos se incumplió con las condiciones formales, para que las mismas sean subsanadas y, mucho menos, detallan ajustes al crédito fiscal.

2. Notificación en lugar distinto del domicilio fiscal

El contribuyente alega que las audiencias respectivas y la resolución impugnada, fueron notificadas en un lugar distinto de su domicilio fiscal.

Criterio:

El Directorio declaró sin lugar el recurso interpuesto, ya que al verificar, se estableció que las notificaciones se hicieron en el domicilio fiscal registrado en el registro tributario unificado de la administración tributaria, que coincide con el domicilio fiscal consignado en las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente. Además, al interponer el recurso de revocatoria en tiempo, el contribuyente se está manifestando sabedor de las actuaciones por lo que, según el artículo 139 del código tributario, las notificaciones se tienen por bien hechas.

3. Enmienda del procedimiento por efectuar notificación en lugar distinto al señalado dentro del expediente

Se impuso multa al contribuyente, al detectar la administración tributaria que emitió facturas que no cumplen con los requisitos legales. Se le confirió la audiencia respectiva, la cual evacuó extemporáneamente. Posteriormente, se declaró la nulidad de la audiencia, por lo que se le confirió nueva audiencia, la cual no evacuó,

emitiéndose la resolución correspondiente. El contribuyente manifestó su desacuerdo, argumentando que tanto la audiencia que le fuera conferida, como la resolución impugnada, se le notificaron en lugar distinto al señalado para recibir notificaciones, por lo que no pudo evacuarla en tiempo; existiendo, por ello, un vicio de procedimiento, por lo que debe revocarse la resolución impugnada.

Criterio:

Del análisis de las actuaciones, se estableció que la administración tributaria notificó la enmienda del procedimiento y la segunda audiencia conferida, en lugar distinto al señalado por el contribuyente en el primer escrito presentado dentro del procedimiento administrativo iniciado.

El artículo 136 del código tributario, estipula que: "el promotor de un expediente administrativo, tiene obligación de señalar casa o lugar para recibir notificaciones y allí se le harán las que procedan, aunque lo cambie, mientras no exprese por escrito, otro lugar donde deban hacerse las notificaciones." De la norma citada, se concluye que la administración Tributaria estaba obligada a notificar al contribuyente, en el lugar señalado por este, en el primer escrito presentado. Cabe aclarar que, a pesar de que el contribuyente evacuó la primera audiencia conferida, extemporáneamente, la administración tributaria debió tomar nota del lugar señalado para recibir notificaciones y citaciones en esa oportunidad; y efectuarlas en dicho lugar. Consecuentemente, se enmendó el procedimiento, al comprobarse la existencia de un defecto en el procedimiento.

CONCLUSIONES

1. El Ministerio de Finanzas Públicas es el encargado de establecer y desarrollar en representación del gobierno de la república las políticas del estado en materia fiscal, con el fin de fortalecer la administración tributaria y cumplir con sus respectivos principios.
2. La superintendencia de administración tributaria ejerce con exclusividad las funciones de administración tributaria, tanto en el ámbito nacional como los tributos que gravan el comercio exterior.
3. Los recursos administrativos, son los mecanismos de defensa con los que cuenta el contribuyente para hacer valer los derechos y garantías que la ley le otorga, frente a la administración pública.
4. El Directorio, órgano de mayor jerarquía dentro de la organización de la superintendencia de administración tributaria, basa los criterios con los que resuelve de conformidad con la ley y los principios propios del derecho administrativo.
5. La defensa de los contribuyentes está íntimamente relacionada con dos temas importantes: a) la transparencia de la propia administración tributaria; b) el cumplimiento de los principios tributarios
6. La defensa de los contribuyentes es más fácil si la recaudación y administración de los tributos es transparente y se cumplen los principios tributarios.
7. Las garantías aplicables a la defensa del contribuyente, están plasmadas en las siguientes normas: la Constitución Política de la República, Código Tributario, Ley del Organismo Judicial, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

8. La mayoría de los casos presentados por los contribuyentes son declarados con lugar por considerar improcedentes los ajustes por carecer de elementos técnicos y legales necesarios para su confirmación.

RECOMENDACIONES

1. Para que la administración pública alcance sus metas en materia tributaria, tanto nacional como internacionalmente, debe hacerse urgentemente una reorientación de las políticas fiscales, significando esto que se hace emergente invertir en formación y en investigación.
2. Proponer proyectos que impulsen y fortalezcan las políticas fiscales, para tener capacidad de propuesta e incidencia en las diferentes situaciones políticas y sociales.
3. El Ministerio de Finanzas Públicas debe establecer las condiciones necesarias para que la superintendencia de administración tributaria, ejerza funciones más competitivas ante la situación bajo la cual nos encontramos actualmente.
4. El estado debe crear condiciones necesarias para modernizar el sistema tributario, que rige nuestra política fiscal, implantando normas necesarias que ayuden a cumplir con los principios fundamentales del derecho administrativo y principalmente con los principios del derecho tributario.
5. Para alcanzar los objetivos institucionales de los diferentes órganos administrativos, en este caso los encargados de la materia tributaria; dichos órganos deben cumplir con las funciones establecidas en su marco legal.

BIBLIOGRAFÍA

- A. MOLITOR. **Administración pública.** 1ª. Edición. Unesco. (s.l.i.) (s.E.) 1998. Pág. 18-25.
- BIELSA, Rafael. **La función pública. Caracteres jurídicos y políticos y la moralidad administrativa.** (s.e.) (s.E.) (s.l.i.) 1982. Prólogo. Pág. 1-3.
- CHICAS HERNÁNDEZ, Raúl Antonio. **Apuntes de derecho administrativo.** 1ª. Edición Colección de textos jurídicos. Departamento de publicaciones. Facultad de ciencias económicas. USAC. 1987. Pág. 91-102.
- Folleto. **Objetivos, funciones e historia. Ministerio de Finanzas Públicas.** Dirección de comunicación social. Enero 2007. Pág. 1-6.
- FRAGA, Gabino. **Derecho administrativo.** 23ª. Edición. Editorial Porrúa, S.A. México. 1984. Pág. 32.
- GARCÍA VILZCAÍNO, Catalina. **Derecho tributario II.** (s.e) Ediciones Palma, Argentina 1997. Pág. 56.
- GODÍNEZ BOLAÑOS, Rafael. **Sistemas o técnicas de organización administrativa.** Depto. De derecho político. Fac. Ciencias jurídicas y sociales. (s.e.) (s.E.) (s.l.i.) (s.f.) Pág. 29.
- GROVES, Harold M. **Finanzas públicas.** Universidad de Wisconsin. Editorial Trillas. México. (s.e.) (s.f.)Folio 15. Pág. 25-49.
- MANZANERO J.H. y GOMÉZ REYNOSO. **Curso de derecho administrativo económico. Un ensayo de sistematización.** (s.e.) (s.E.) (s.l.i.) Madrid. Instituto de estudios de administración local. 1970. Pág. 75.

MATUS BENAVENTE, Manuel. **Finanzas públicas**. 3a. Edición. Edit. Jurídica de Chile. Chile. 1964. Pág. 13-63.

OSORIO Manuel. **Diccionario de ciencias jurídicas políticas y sociales**. SRL. B-A-1978.

PORRAS RODRÍGUEZ, Lidia Stella. **Hacienda pública y administración pública de Guatemala**. 9ª. Edición. (s.E.) Guatemala. 1987. Pág. 46.

RAMÍREZ URBINA, Luis Haroldo. **Desarrollo y caracterización de la administración pública en Guatemala**. Tesis. Fac. C.C. J.J. S.S. USAC. Edit. Dany. Guatemala. 1982. Pág. 7-41.

REAL, Alberto Ramón. **Nuevos estudios de derecho administrativo, procedimientos, control y contencioso**. 1ª. Edición. Edit. Acali. Uruguay. 1976. Pág. 15-56.

Sitios web

www.sat.gob.gt

Legislación

1. **Constitución Política de la República de Guatemala**. Asamblea Nacional Constituyente Guatemala 1985.
2. **Ley Orgánica del Ministerio de Finanzas Públicas**. Decreto No. 106-71.
3. **Reglamento de la ley del Ministerio de Finanzas Públicas**. Acuerdo gubernativo 382-2001.
4. **Reglamento Interno de la Dirección General de Rentas Internas**. Decreto 500.
5. **Ley para combatir la evasión fiscal**. Dto. 20-2006.
6. **Ley del impuesto al valor agregado (IVA)**. Decreto Ley 27-92.
7. **Ley del impuesto sobre la renta (I.S.R.)**. Decreto 26-92.

8. **Ley del impuesto único sobre inmuebles.** (IUSI) Decreto 15-98.
9. **Ley de lo contencioso administrativo.** Decreto gubernativo 119-96 y sus reformas.