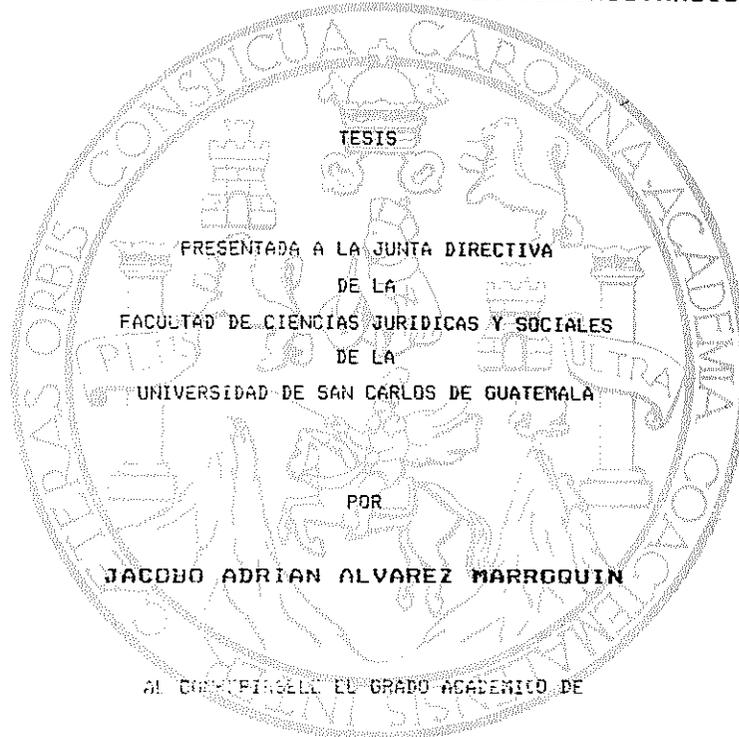


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE DETERMINACION DE
LA OBLIGACION TRIBUTARIA POR LA ADMINISTRACION



TESIS

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

POR

JACOBO ADRIAN ALVAREZ MARROQUIN

AL COMITÉ PARA EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADO EN CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

Y LOS TITULOS PROFESIONALES DE

ABOGADO Y NOTARIO

AGOST: 1976

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES

DECANO	Lic. José Francisco de Mata Vela
VOCAL I	Lic. Luis César López Permouth
VOCAL II	Lic. José Roberto Mena Izeppi
VOCAL III	
VOCAL IV	Br. Edgar Orlando Najarro Vásquez
VOCAL V	Br. Carlos Leonel Rodríguez Flores
SECRETARIO	Lic. Carlos Humberto Mancio Bethancourt

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN
TECNICO PROFESIONAL

DECANO (En funciones)	Lic. Edgar Enrique Lemus Orellana
EXAMINADOR	Lic. Mario Pérez Guerra
EXAMINADOR	Lic. Armando Rosales Gatica
EXAMINADOR	Licda. Ana Jesús Ayerdi Castillo
SECRETARIO	Lic. Ronán Roca Menéndez

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

UNIVERSIDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

Lizett Nájera Flores

Abogado y Notario

518-96

FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
SECRETARIA

GUATEMALA, 23 DE FEBRERO 1996.

20 FEB 1996

SEÑOR DECANO:

SEÑOR DECANO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

EX-142-96-50
OFICIAL

SEÑOR DECANO:

En cumplimiento del Mandato de la Facultad a su Digno cargo, me permito rendir el informe de Asesor de Tesis correspondiente al expediente del estudiante JACOBO ADRIAN ALVAREZ MARROQUIN .

Al respecto informo a usted lo siguiente:

Que dicho trabajo se realizó bajo mi inmediata dirección, durante su elaboración le hice al autor recomendaciones y sugerencias en cuanto a la bibliografía que debería ser consultada así como el cumplimiento de los requisitos tanto de fondo como de forma exigidos por el Reglamento respectivo para trabajos de esa naturaleza.

En la elaboración del indicado trabajo el autor siguió las recomendaciones que le hice en cuanto a la presentación y desarrollo del mismo.

El trabajo consta de cuatro capítulos, los cuales en su contenido tratan de LOS TRIBUTOS, LA OBLIGACION TRIBUTARIA, LA TERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA, PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE DETERMINACION DE LA OBLIGACION. en el tema que se estudia se trató lo esencial tanto en doctrina como en nuestra legislación;

se terminó con las conclusiones y recomendaciones que son producto del estudio realizado. Además contiene un anexo en los cuales se presenta con datos concretos situaciones que interesan en el presente trabajo de tesis.

En consecuencia estimo que el trabajo del Bachiller JACOBO ADRIAN ALVAREZ MARROQUIN si reúne los requisitos exigidos por el Reglamento para exámenes Técnico Profesional Público de Tesis, y el señalado trabajo debe seguir el trámite respectivo por dicho Reglamento; hasta su aprobación correspondiente.

Por lo expuesto, Señor Decano, el trabajo del estudiante JACOBO ADRIAN ALVAREZ MARROQUIN, cumple los requisitos legales para continuar con su trámite.

Con muestras de mi consideración y respeto para el Señor Decano.

Atentamente

Dora Lizett Nájera Flores
Abogado y Notario

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

Ave. Reforma 12-01, Zona 10 Edif. Reforma Monumental, Torre "A" Of. 403 Tels. 315019 y 342233

4a. Calle 4-90, Zona 1 Mixco Tel. 944711

DR. CARLOS
ESPALB



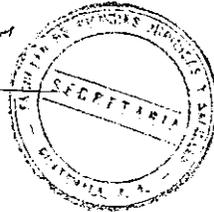
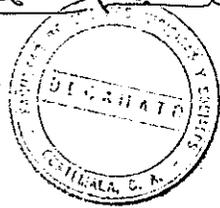
CIENCIAS
SOCIALES
CALLE 12
GUATEMALA



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES;
Guatemala, febrero veintiseis, de mil novecientos noventa
seis. -----

Atentamente pase al Licenciado LORENZO RAFAEL GODINEZ BO-
LAÑOS, para que proceda a revisar el trabajo de tesis del
Bachiller JACOBO ADRIAN ALVAREZ MARROQUIN y en su oportu-
nidad emita el dictamen correspondiente. -----

ahg/-



CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
CENTRO AMERICA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Guatemala,
7 de agosto de 1996

2240-96

Licenciado
José Francisco De Mata Vela, Decano
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala
Ciudad Universitaria

FACULTAD DE CIENCIAS
JURIDICAS Y SOCIALES
EDIFICIO DE LA FACULTAD
-7 AGO. 1996
RECEBIDO
Hoyas
OFICIAL

Estimado señor Decano:

Me refiero a la providencia del veintiseis de febrero del año en curso, en donde se me designa revisor del trabajo de tesis preparado por el Bachiller JACOBO ADRIAN ALVAREZ MARROQUIN y al concluir mi función, le informo:

Que procedí al análisis del trabajo y luego de varias reuniones con el ponente, procedimos a efectuar adiciones, especialmente en lo que se refiere a la parte práctica y a la distribución e interpretación de los cuadros estadísticos. Por otra parte, debido a que conocí del proyecto de reformas al Código Tributario, trabajamos sobre el proyecto, pues el mismo introdujo varios cambios al tema tratado. Se le dió seguimiento al proyecto hasta que finalmente nos enteramos de su aprobación por el Congreso de la República bajo el número 58-96, por lo que se debió adaptar la tesis a dichas reformas, lo que significó un gran esfuerzo por parte del estudiante Alvarez Marroquin. Dicho decreto fué publicado el pasado cinco de los corrientes y entrará en vigencia el dieciseis de este mes.

El trabajo resulta sumamente interesante, pues explica todo el procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación tributaria y además no se descuida los aspectos relacionados con las impugnaciones y la vía judicial contencioso tributaria, por lo que considero que será un valioso auxiliar para los estudiantes de los cursos de Derecho Tributario.

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS Y SOCIALES - IISJ -
Centro de Información Jurídica - CIJUD -
Unidad de Información de la UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Incor. Fiso, 0-3, Ciudad Universitaria, P.O. Box 117, Guatemala, 010212, C.A.
Tels. 167643-763081-763281 ext. 117
Sr. Lic. JAGS21





INSTITUTO DE CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES
CENTRO AMÉRICA
C INVESTIGACIONES



En consecuencia, DICTAMINO:

Que puede ordenarse la impresión de la tesis preparada por el estudiante JACOBO ADRIAN ALVAREZ MARROQUIN, denominada "PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA POR LA ADMINISTRACION", señalando para el efecto, la fecha del examen público correspondiente.

Reitero al señor Decano las muestras de mi especial consideración y respeto.

"Id y Enseñad a Todos"

Rafael Godínez Bolaños

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS Y SOCIALES -IIJS-
Centro de Información Jurídica -CIJUR-
Unidad de Asesoría de Iuris -UAI-
Tercer Piso, 9-5, Ciudad Universitaria Zona 12, Guatemala, 010212, C.A.



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA



DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES:
Guatemala, doce de agosto de mil novecientos noventa y -
seis. -----

Con vista en los dictámenes que anteceden, se autoriza la
Impresión del Trabajo de Tesis del Bachiller JACOBO ADRIAN
ALVAREZ MARROQUIN intitulado "PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE -
DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA POR LA ADMINIS-
TRACION". Artículo 22 del Reglamento para Exámenes Téc -
nico Profesional y Público de Tesis. -----

ainj.

hu

ruant



DEDICATORIA

- A: EL CREADOR DE TODO LO EXISTENTE
- A: MI PATRIA GUATEMALA
- A: LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
- A: LA FACULTAD DE CIENCIAS JURIDICAS Y SOCIALES
- A: MIS PADRES: José Adrián Alvarez Quiñónez y
Zoila Marroquín de Alvarez
- A: MIS HERMANOS: Dora, Humberto, Baltazar,
Consuelo y Telma
- A: MIS SOBRINOS
- A: MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS
- A: USTED

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

INDICE

	Pag.
INTRODUCCION	1
Capítulo Primero LOS TRIBUTOS	
Origen de los tributos	3
El tributo	7
Necesidad y Finalidad de los Tributos	8
Clasificación de los Tributos	12
4.1 Los Impuestos	12
4.1.1 Definición de Impuesto	13
4.1.2 Características	14
4.1.3 Principios	14
4.1.4 Clasificación	15
4.2 Los Arbitrios	16
4.2.1 Definición	16
4.2.2 Características	16
4.2.3 Principios	17
4.3 Contribuciones Especiales	17
4.3.1 Definición	18
4.3.2 Características	18
4.4 Contribución por Mejoras	19
4.4.1 Definición	19
4.4.2 Características	20
5. La Obligación Tributaria	20
5.1 Elementos	21
5.2 Origen de la Obligación Tributaria	21
5.3 Sujetos que intervienen	22
5.3.1 Sujeto Activo	22
5.3.2 Sujeto Pasivo	22
Capítulo Segundo DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA	
1. Definición y Función de la Determinación	23
2. Naturaleza Jurídica de la Determinación de la Obligación	24
2.1 Teoría del Acto o Efecto Declarativo	24
2.2 Teoría del Acto o Efecto Constitutivo	24
2.3 Otras Teorías	25
3. Clases, Procedimientos o Formas de Determinación	25
3.1 Determinación por el sujeto pasivo	26
3.2 Determinación de oficio por el sujeto activo	26
3.2.1 Sobre Base Cierta	27
3.2.2 Sobre Base Presunta	28
3.3 Determinación Mixta	29
4. Propósito u Objeto de la Determinación Tributaria	29
5. Secreto de las Declaraciones	29

Capítulo Tercero
PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE DETERMINACION DE LA OBLIGACION

1.	Declaración de la Obligación Tributaria	31
2.	Cumplimiento de la Obligación Tributaria	32
2.1	Verificación del Pago de Tributos	34
2.1.1	Objeción	34
2.1.2	Ajustes	35
3.	Incumplimiento de la Obligación Tributaria	35
3.1	Causas del Incumplimiento	36
3.2	Requerimiento de las Declaraciones Omitidas	39
3.3	Determinación de Oficio	40
4.	Trámite del Procedimiento Especial de Determinación	40
4.1	Presentación de un caso	43
5.	Impugnación de las Resoluciones Administrativas	62
5.1	Recurso de Revocatoria	63
5.1.1	Procedimiento	64
5.2	Recurso de Hecho	65
5.3	Recurso de Reposición	66
5.3.1	Procedimiento	67
5.4	La Enmienda y la Nulidad	67
5.5	Silencio Administrativo	68
5.6	Acción de Amparo	69
5.7	Recurso de lo Contencioso Administrativo	70
5.7.1	Causas y Requisitos de Procedencia	71
5.7.2	Procedimiento	72
	CONCLUSIONES	74
	RECOMENDACIONES	75
	BIBLIOGRAFIA	76

INTRODUCCION

Decidí desarrollar como punto de tesis un tema de Derecho Financiero, en virtud de que dentro de las diferentes ramas que comprende se ubica el Derecho Tributario, disciplina jurídica que se ocupa del estudio de los medios que tiene el Estado para cumplir con sus fines y poder subsistir. Además por el convencimiento que tengo de la importancia que para nuestro Estado representan los tributos, específicamente al hacer un análisis de las expectativas que se tiene en los ingresos tributarios, a fin de cubrir los gastos que contempla el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado para el año de 1,996.

Con el propósito de introducirnos en el campo tributario, principiaremos haciendo un bosquejo del comportamiento de los mismos en el devenir histórico de Guatemala y analizando los tributos en sus diferentes manifestaciones. La Obligación Tributaria, consecuencia de la realización del supuesto tributario, es tratada con el objeto de determinar su origen, elementos que la conforman y sujetos que giran alrededor de ella. Conceptualizada la obligación tributaria, es menester que sea expuesta la forma en que se habrá de determinar la obligación por parte de la Administración Tributaria o algún otro ente acreedor del tributo, el contribuyente o bien ambos en forma coordinada.

El Procedimiento Especial para la Determinación de la Obligación Tributaria, será analizado de acuerdo con lo estipulado por el Código Tributario, enfocándolo desde la realización de dos disyuntivas; en primer lugar cuando el contribuyente ha sido requerido por parte de la Administración para que cumpla con su obligación tributaria y el mismo no cumple y en segundo lugar, cuando éste ha cumplido con su obligación pero la misma es motivo de objeciones o ajustes por parte de la Administración. En la parte final expongo el mecanismo con que cuenta la Administración, para hacer efectivo el tributo al producirse casos de incumplimiento de la obligación tributaria, así también los recursos con que cuenta el contribuyente para impugnar las resoluciones de la Administración

Tributaria.

En el desarrollo de la presente investigación se probará la siguiente hipótesis: "La causa fundamental que obliga iniciar el Procedimiento Especial de Determinación de la Obligación Tributaria por la Administración es la Defraudación Tributaria".

Con el objeto de justificar la presente investigación sostengo el criterio de que en la actualidad los tributos se han convertido en el instrumento fiscal más importante y eficaz para sufragar los gastos del Estado, de tal manera que los tributos son el medio necesario que le permite al Estado cubrir sus gastos y poder subsistir. Los tributos son los que generan al Estado la mayor parte de sus ingresos y de ahí la necesidad de compeler al contribuyente remiso al cumplimiento de su obligación tributaria a través de un procedimiento claramente determinado en la ley.

Con la presente investigación se pretende determinar el inicio, desarrollo y conclusión de la investigación tendiente a establecer la suma cierta a pagar por el infractor tributario, de acuerdo con el Procedimiento Especial de Determinación de la Obligación Tributaria con que cuenta la Administración, contenido en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, incluyendo las reformas dispuestas en el Decreto 58-96 del mismo organismo, emitido el dos de julio del año en curso.

CAPITULO PRIMERO LOS TRIBUTOS

1. ORIGEN DE LOS TRIBUTOS

Los tributos tienen un origen muy antiguo, tanto es así que van a manifestarse al mismo tiempo que la sociedad. Por tal motivo y con el objeto de conocer a grandes rasgos el régimen tributario que ha privado en cada una de las épocas más sobresalientes de nuestra historia, es necesario remontarnos a través del tiempo, precisamente dentro del florecimiento de las naciones prehispánicas.

En Guatemala, dentro de las más apropiadas para esta finalidad y de las que se tiene antecedentes, considero importante hacer mención de los Quichés, los Cakchiqueles y los Tzutuhiles, pueblos catalogados como guerreros, razón que dió lugar a que establecieran notables diferencias dentro del seno de sus sociedades. Existen antecedentes que demuestran que los pueblos descritos anteriormente eran esclavistas, y que ejercían la explotación sobre sus pueblos dominados a través de la tributación.

Múltiples historiadores¹ han establecido que las diferencias sociales en las naciones mencionadas anteriormente, se dieron de la siguiente forma:

- a) Los Jefes y Caciques, que se ocupaban de la economía, la política y la organización de actividades para su propio beneficio, situación que los colocaba en la clase más alta, y por lo cual se encontraban investidos de autoridad civil, militar y religiosa, a éstos también se les conocía como

¹. ADRIAN RECINOS, Popol Vuh. 7a, Edición, Fondo de Cultura Económica, México, 1964.
SEVERO MARTINEZ PELAEZ, La Patria del Criollo, 9na. Edición, Editorial Universitaria Centroamericana, Costa Rica, 1983.
DANIEL CONTRERAS R., Antología de Crónicas Indígenas, Centro de Producción de materiales de la USAC, 1968.
SEVERO MARTINEZ PELAEZ, Racismo y Análisis Histórico en la Definición del Indio Guatemalteco, Departamento de Publicaciones de la Facultad de Ciencias Económicas de la USAC, Guatemala, 1985.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

Los Señores;

- b) En una escala inferior se encontraban los artesanos, mismos que residían en la ciudad realizando actividades para su propio beneficio, teniendo la obligación de pagar sus tributos a los señores;
- c) Los maseguales, ubicados dentro de la clase inferior de la sociedad, residentes en el campo y dedicados a la agricultura, caza, pesca o bien utilizados para el transporte de productos y construcción de obras, sus tributos los pagaban en especie o fuerza de trabajo a los Jefes (Caciques;
- d) Los esclavos, producto de la guerra, eran utilizados en la construcción de obras de servicio comunal, obligados a pagar tributos a los Señores, bien fuera en especie o fuerza de trabajo.

De la estructura social expuesta anteriormente, puede deducirse que se desarrolló la dominación sobre otros pueblos y su explotación a base de tributo forzados, el pago de los mismos podía hacerse, según el caso, en especie (grano básicos, cosechas de frutas, telas de algodón, animales, minerales, etc.) trabajo de esclavos o bien entregando a éstos como pago.

Es necesario resaltar que en dichas sociedades, con creencias mágico religiosas, los sacrificios tenían una significación muy profunda, en virtud de que servían para escarmentar y aterrorizar a los pueblos tributarios a fin de que estos cumplieran con su obligación económica. Los anteriores aspectos son lo que van a conformar el régimen tributario de los nativos antes de la conquista

Es un hecho que al producirse el descubrimiento de América la monarquía española vio las ventajas de incrementar sus ingresos en las arcas reales por medio de la dominación de las personas que habitaban estos territorios. Los españoles, en la primera fase de la conquista desconocieron jerarquía establecidas y procedieron a darles un trato común a todos los nativos. Dichas situación se mantuvo así por un corto período, pues los conquistadores fueron desplazados y substituidos por funcionarios enviados por la corona, a fin de convertir a los nativos en tributarios del Rey y organizarlos para tal efecto situación que se mantuvo así hasta el final de la época colonial. Para conseguir

dicho objetivo fueron llamados a colaborar con el régimen colonial los Jefes y Caciques que aún existían, quienes ya se encontraban desorganizados y sin ostentación de privilegios como tales. Ante la oferta que se les hizo por parte de la corona de ocupar posiciones diferentes a la masa de nativos, en los cargos del cabildo, que los exoneraba de tributar y acudir al trabajo forzado, la mayoría de Jefes y Caciques aceptaron convertirse en los encargados de velar porque se pagaran los tributos y de enviar a sus connacionales a realizar trabajos forzados.

En consecuencia se puede decir que los pueblos nativos de Guatemala, constituyeron durante el régimen colonial la fuente de la renta en trabajo y en especie, es decir, eran la base de existencia de la sociedad, debido a la importancia tributaria que tenían para el reino español.

Dentro de los tributos establecidos en la época colonial de Guatemala, pueden mencionarse los siguientes:

- a) Quinto Real, impuesto que afectaba los metales y piedras preciosas con un veinte por ciento sobre su valor;
- b) Almojarifazgo, como un derecho de tipo aduanal que se pagaba por las mercaderías que entraban y salían de la colonia, gravándolas con un quince por ciento;
- c) Alcabala, tributo que se cobraba por el Ayuntamiento en las ventas de objetos, con un gravamen del dos por ciento;
- d) Media Annata, que afectaba a todo empleado público en su primer año de trabajo con un cincuenta por ciento sobre su sueldo en la institución;
- e) Sisa, siendo un impuesto que se aplicaba en la reducción de pesos y medidas;
- f) Diezmo, impuesto constituido sobre toda la producción agropecuaria, debiéndose pagar el diez por ciento de la cosecha.

Es con la independencia de España que se logra cierta flexibilidad en la tributación de los nativos, aunque en realidad fue una separación de los españoles residentes en Guatemala de la Corona Española, por lo tanto no puede

hablarse de la implantación de nuevos sistemas impositivos que vinieran a darle un trato igual a todos, sino más bien que los españoles estaban eximidos de tributar al reino español, no así los nativos quienes continuaban en la misma situación. Es a partir de los anterior que los impuestos coloniales son suprimidos y son creados nuevos, como el del Impuesto del Papel Sellado, el Impuesto de Correos, la Alcabala Marítima y un Impuesto que estaba orientado a gravar el valor de todas las Rentas Eclesiásticas.

El régimen conservador va a instaurarse con la llegada al gobierno de Rafael Carrera, en el cual se utilizó un mecanismo de captación de riqueza a través del censo enfitéutico, utilizado por la Iglesia y los Corregidores, para la obtención de renta mediante una pensión anual que era generada en su favor por el dominio cedido de un bien inmueble.

Con la revolución liberal de 1,871 llegó al poder Justo Rufino Barrios, quien prácticamente abolió la esclavitud e inició un sistema impositivo que puede catalogarse como más justo, introduciendo a la sociedad al proceso capitalista que estaba expandiéndose. Se introducen reformas en la legislación administrativa, entre otras la Ley de Inmigración, Ley de Expropiación, Ley de Instrucción Pública, Ley de Municipalidades y el Código Fiscal. Fue impulsada una reforma tributaria en la que se hizo un recorte al gasto público, incrementando los impuestos y renegociando la deuda interna y externa. Como consecuencia de lo anterior se gravan los bienes inmuebles urbanos y es creado un impuesto que recae en la exportación de café.

En los primeros años de este siglo se establecieron grandes monopolios, a quienes se les brindó beneficios superiores a los de la población, especialmente en la exención de impuestos, lo anterior aunado a un excesivo gasto de gobierno, hizo que la situación fiscal fuera determinándose a tal punto que se acumulaba el monto del endeudamiento interno, situación que se mantuvo así hasta la revolución de 1,944.

Es a partir de la revolución del 44 que se ha venido luchando en nuestro país por una imposición tributaria más justa, especialmente que tienda a gravar

quitativamente las causas que generan los impuestos, a tal grado que ha sido llamado en la Constitución Política de la República de Guatemala de 1,985 como una de las máximas aspiraciones. Consecuencia de lo anterior es que actualmente se busca aplicar equitativamente el espíritu de la ley, a través de los acuerdos que en materia tributaria sostiene el Gobierno de Guatemala y la Unidad evolucionaria Guatemalteca.

Los antecedentes descritos anteriormente son los que en definitiva van a estructurar el actual sistema tributario de nuestro Estado.

1. EL TRIBUTO

Con el fin de concretizar el término tributo, han sido elaboradas diversas definiciones, entre las cuales es conveniente mencionar las siguientes: Jarach, afirma que el tributo "es una prestación obligatoria, pecuniaria y coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga el derecho de ingresarlo".² Por su parte Eheberg, indica que tributos o exacciones son "aquellas prestaciones monetarias o de cosas valorables en dinero que perciben las comunidades de derecho público, de los particulares o asociaciones a que se refiere la ley. Tienen un carácter obligatorio y se determinan de una manera unilateral".³ Fonrouge, define el tributo como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de Derecho".⁴

En el Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, artículo 9o. se indica que tributos son las prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario, con el objeto de que se obtengan los recursos para el cumplimiento de su fines.

A mi entender, el tributo es una prestación monetaria de cumplimiento

². DIRO JARACH, El Hecho Imponible, Ediciones Revista de Jurisprudencia, Buenos Aires, 1,943, Pág. 18.

³. CARL THEODOR VON EHEBERG, Compendio de Hacienda Pública, Editorial América, México, 1,945, Pág. 170.

⁴. GUILIANNI FONROUGE CARLOS MARIA, Derecho Financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1,970, Volumen I, Pág. 151.

obligatorio, creada por el Estado en su favor, las Municipalidades y otros en a quienes la ley les concede la facultad de exigir directamente y en su pro beneficio las contribuciones, necesarias para cumplir con los gastos funcionamiento y realización de sus fines, justos y equitativos en el espir de la ley.

Los elementos primordiales del tributo puede decirse que son:

- a) Es eminentemente público, en virtud de que el ente soberano actúa en relación de supraordinación, imponiendo su voluntad a los súbditos;
- b) Las prestaciones que se deben enterar a la administración tributaria en papel moneda, característica de nuestra economía de orden capitalis
- c) El Estado puede utilizar medios coercitivos para obtener su cumplimiento ya que de no hacerlo voluntariamente el contribuyente faculta a Administración para hacer efectivo su pago por imperio de la ley;
- d) Son prestaciones obligatorias y no voluntaria, o sea que constituyen manifestaciones de voluntad exclusivas del Estado, en virtud de que contribuyente sólo tiene deberes y obligaciones en cuanto al pago tributo se refiere.
- e) Su finalidad es obtener recursos económicos para el cumplimiento de fines del Estado, exposición que se hace por parte del Estado a ciudadanos que tenemos que contribuir y cubrir los gastos públicos estatales;
- f) Deben ser justos y equitativos, atendiendo principalmente a la capacidad de pago que tenga el contribuyente.

3. NECESIDAD Y FINALIDAD DE LOS TRIBUTOS

El Estado realiza diversas actividades para la consecución de finalidades, pues a través del Organismo Ejecutivo desarrolla una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de necesidades generales. Siendo esto así, es lógico que la Administración del Estado tenga que utilizar medios personales, materiales y jurídicos para lograr el cumplimiento de sus fines. De donde resulta que uno de los sectores

importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos.³ Dicha gestión la va a realizar el Estado, a través del Ministerio de Finanzas Públicas, las Municipalidades u otros entes públicos autónomos y descentralizados a fin de hacer efectivo los tributos.

En la actualidad los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado, pues tienen la finalidad de generar los medios necesarios para el pago de la deuda interna y externa, el desarrollo de sus finalidades y poder subsistir. La actividad financiera que realiza el Estado, comprende facultades jurídicas de éste, mismas que van encaminadas a exigir los tributos, en función de su poder imperio, respecto a personas o bienes que se hallen en su jurisdicción, teniendo como finalidad cubrir los gastos públicos, o sea cuantos desembolsos monetarios hagan las entidades estatales para la consecución de sus finalidades.

En nuestro medio y según la Constitución Política de Guatemala, corresponde al Organismo Legislativo, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de su recaudación. Como consecuencia de la actividad desplegada por los legisladores al decretar los tributos, surge la facultad de administrarlos y recaudarlos, así como la disposición de su importe. El Organismo Ejecutivo, encargado de la Administración del Estado, es a quien corresponde establecer cuando se han producido los hechos que generan la obligación tributaria. En el plano nacional la potestad o competencia tributaria corresponde al Ministerio de Finanzas Públicas, Municipalidades de todo el país, las entidades autónomas y descentralizadas, identificados así como los sujetos activos de las obligaciones tributarias.

Los datos que se presentan a continuación fueron extraídos del Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala, para el ejercicio fiscal de 1,996, documento legal en el que sistemáticamente y con anticipación se han

³. SAINZ DE BUJANDA, Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1,962, Volumen I, Pag. 10.

calculado los ingresos que habrá de percibirse en el año en curso.

En el primer cuadro que será presentado y que corresponde a los ingresos generales previstos para el ejercicio fiscal del presente año se hace referencia a dos tipos de ingresos:

- a) Ingresos Corrientes, entendiéndose como tales a todas aquellas fuentes de financiamiento que en forma regular son percibidos por entes del sector público, los cuales incrementan el activo del Estado, sin crear endeudamiento ni dar lugar a una transferencia de bienes patrimoniales por parte del ente que los recibe. Estos a su vez se les subdivide de la siguiente forma:
 - I) Ingresos Tributarios, son los derivados de prestaciones en dinero que el Estado exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. Estos abarcan a su vez los impuestos sobre importación y exportación, impuestos generales y especiales, impuestos que recaen sobre el patrimonio, impuestos sobre ingresos personales, así como los impuestos varios.
 - II) Ingresos No Tributarios, son los que se obtienen con el desarrollo directo de una actividad o servicio, mediante la explotación de la capacidad gerencial, en forma similar a la del sector privado. En esta clase de ingresos van a clasificarse los producidos por las rentas de activos, ventas de productos comerciales y juegos de azar, así como los ingresos provenientes de los servicios públicos.
- b) Ingresos de Capital, comprende los ingresos que no tienen origen tributario, ni fundamento en una contraprestación financiera de bienes o servicios por parte del ente público que los recibe. Por lo general provienen de transferencias de los sectores público, privado y extranjero.

CUADRO No. 1
COMPORTAMIENTO DE INGRESOS GENERALES PREVISTOS PARA
EL EJERCICIO FISCAL DE 1996
(En Millones de Quetzales)

CONCEPTO	INGRESOS	%
Ingresos Corrientes	9,340 900,000.00	86.2
Ingresos de Capital	1,766 800,000.00	13.8
TOTAL	11,107 700,000.00	100

FUENTE: Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala para el Ejercicio Fiscal de 1,996.

CUADRO No. 2
COMPORTAMIENTO DE INGRESOS CORRIENTES PREVISTOS PARA
EL EJERCICIO FISCAL DE 1996
(En Millones de Quetzales)

CONCEPTO	INGRESOS	%
Ingresos Tributarios	8,665,100,000.00	92.7
Ingresos No Tributarios	675,800,000.00	7.3
TOTAL	9,340,900,000.00	100

FUENTE: Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala para el Ejercicio Fiscal de 1,996.

CUADRO No. 3
COMPORTAMIENTO DE INGRESOS TRIBUTARIOS PREVISTOS PARA
EL EJERCICIO FISCAL DE 1996
(En Millones de Quetzales)

CONCEPTO	INGRESOS	%
IVA por importaciones	2,104,700,000.00	24.29
Impuesto Sobre la Renta	1,806,800,000.00	20.87
Derechos Arancelarios	1,773,200,000.00	20.46
Derechos Ventas y Serv. no Personales	1,636,200,000.00	18.88
Derivados del Petróleo	634,900,000.00	7.33
Timbres	205,400,000.00	2.37
Sobre Bebidas	201,200,000.00	2.32
Sobre Tabaco	130,200,000.00	1.50
Circulación de Vehículos	56,100,000.00	0.65
Otros	99,200,000.00	1.14
Sobre el Patrimonio	17,200,000.00	0.19
TOTAL	8,665,100,000.00	100

FUENTE: Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado de Guatemala para el Ejercicio Fiscal de 1,996.

PROGRAMA DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
 Biblioteca Central

De los datos contenidos en el cuadro anterior se puede establecer que mayor recaudación provendrá de los Impuestos Sobre el Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, Sobre los Derechos arancelarios y Sobre la Venta y Servicios Personales, dichos impuestos representan el 84.5% del total de ingresos tributarios. Como consecuencia de lo anterior la Administración Tributaria motivado el fortalecimiento de medidas más eficaces y severas para recaudación. Como ejemplo de lo anterior se pueden mencionar las reformas tributarias, el endurecimiento de medidas coercitivas y sancionatorias para que los ciudadanos cumplan con sus deberes tributarios, la implementación programas de fiscalización, tales son las auditorías y la presencia fiscal permanente. Además se han encaminado medidas que abordan el problema desde perspectiva del futuro contribuyente, a través de programas de educación fiscal y con el propósito de desarrollar la conciencia tributaria.

4. CLASIFICACION DE LOS TRIBUTOS

En la doctrina existe divergencia en cuanto a la clasificación de los tributos, por cierto consideradas de poca trascendencia. A decir de Giannini "todas las contribuciones, cualquiera sea su denominación, tienen su fundamento en el poder tributario del Estado y poseen análoga estructura jurídica, las diferencias radican en el presupuesto de hecho asumido por el legislador, como determinante del tributo, que responden a circunstancias jurídicas-metajurídicas"

De acuerdo a la naturaleza del presente trabajo me oriento a seguir con clasificación contenida en el Código Tributario de Guatemala, cuando en artículo 10 que fuera reformado por el artículo 2 del Decreto 58-76 del Congreso de la República preceptúa que son tributos los impuestos, arbitrios contribuciones especiales y contribuciones por mejoras.

4.1 LOS IMPUESTOS

El impuesto, entendiéndolo como una institución histórica, ha sufrido

6. Citado por Guilianni Fonrouge, Op. Cit. Pag.261.

el devenir del tiempo grandes cambios, hasta evolucionar a su forma actual, como una prestación pecuniaria exigida a las personas individuales o colectivas de derecho privado, teniendo en cuenta su capacidad tributaria.

Es la principal forma de tributación, la que representa más ingresos para el fisco, mismo que deben ser en dinero, pues en el Estado moderno los tributos en especie han pasado a formar parte de la historia. Algunos profesionales de la materia dicen que, impuesto es el sacrificio que todos los habitantes debemos hacer cuando a requerimiento de la Administración nos vemos precisados a cubrir los gastos públicos.

En nuestro medio la recaudación de los impuestos está encomendada al Organismo Ejecutivo, a través del Ministerio de Finanzas Públicas, teniéndosele como único sujeto activo en materia impositiva. Algunos de los impuestos que existen son los siguientes: Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, Impuesto al Consumo de Bebidas Alcohólicas, Cerveza y otros, Impuesto Sobre Tabacos y sus productos, Impuesto Sobre Circulación de Vehículos, Impuestos Aduaneros, Impuesto Unico Sobre Inmuebles, Impuesto a las Empresas Mercantiles y Agropecuarias.

4.1.1 DEFINICION DE IMPUESTO

Doctrinariamente se han formulado diversas definiciones de los impuestos, para el efecto expongo las siguientes: Guilianni Fonrouge, define los impuestos indicando que "son las prestaciones en dinero o en especie, exigidas por el Estado en virtud del poder imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por ley como hecho imponible".⁷ Manuel Matus Benavente, señala que impuesto "es la cuota de las rentas privadas que el Estado exige en uso de su poder coercitivo, sin ofrecer un servicio o prestación personal en el momento del pago y destinado a financiar los egresos del Estado".⁸

⁷. Idea. Pag.. 263.

⁸. Citado por Guilianni Fonrouge, Pag. 264.

En el artículo 11 del Código Tributario se establece que "impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente". A mi criterio, los impuestos no son más que cargas dinerarias que debe pagar el contribuyente al ente soberano, quien de acuerdo a sus necesidades los ha creado, no resultando obligado directamente a dar una contraprestación al sujeto pasivo en forma concreta e inmediata.

4.1.2 CARACTERISTICAS

De lo expuesto anteriormente se pueden señalar como características distintivas de los impuestos, las siguientes:

- a) Es un pago obligatorio, debido a su coercibilidad y a los mecanismos jurídicos con que cuenta la Administración para hacerlo efectivo;
- b) Son creados por el Estado, siendo esta una decisión unilateral, no se le consulta al contribuyente sobre la conveniencia o inconveniencia de los impuestos, es aquí donde se hace evidente su poder imperio;
- c) Es una prestación pecuniaria, ya que el pago deberá hacerse en efectivo;
- d) No hay contraprestación directa, en virtud de que el Estado no otorga en forma inmediata la prestación;
- e) El fin inmediato es satisfacer o cubrir los gastos públicos de funcionamiento o las necesidades colectivas.
- f) Son a título definitivo, o sea que el Estado recibe los ingresos en calidad de propiedad, sin estar obligado a devolver nada en particular;
- g) Deben estar contenidos en una ley, porque si no están basados en la ley son nulos, según el principio de legalidad;
- h) Su administración está encomendada al Ministerio de Finanzas Públicas.

4.1.3 PRINCIPIOS

Son las razones o fundamentos que guían en la comprensión de los impuestos, mencionándose los siguientes:

-) Principio de Legalidad, señala que únicamente deben pagarse aquellos impuestos que han sido establecidos a través de la ley, artículo 239 de la Constitución Política;
-) Principio de Igualdad, plantea que para el Fisco todos los ciudadanos que llenen determinados requisitos, y que se coloquen en determinada situación tendrán que ser gravados en igual forma, artículo 4o. de la Constitución Política;
-) Principio de Generalidad, indica que toda persona que de conformidad con la ley esté obligada a pagar impuestos debe hacerlo, artículo 18 del Código Tributario;
-) Principio de Capacidad de Pago, mismo que señala que todo impuesto debe ser implantado atendiendo principalmente a las posibilidades económicas del contribuyente, artículo 243 de la Constitución Política;
- e) Principio de Proporcionalidad, este va orientado a exigir que el poder legislativo no imponga impuestos exorbitantes o ruinosos para el sujeto pasivo.

4.1.4 CLASIFICACION

A través de los años se han formulado diversas clasificaciones de los impuestos, muchas de las cuales son de orden doctrinario, aunque todas al final pretenden dar una mejor sistematización de los mismos y mejorar su estudio y análisis.

Tradicionalmente a los impuestos se les ha dividido de la siguiente forma:

- a) Impuestos Directos, son los que inciden sobre cualquier manifestación inmediata de riqueza, directamente sobre las personas o sobre las propiedades. Los impuestos directos se dividen a su vez en personales (subjetivos) y reales (objetivos), según tengan en cuenta la persona del contribuyente o la riqueza en sí misma, sin tomar en cuenta las circunstancias personales;
- b) Impuestos Indirectos, son los que gravan la riqueza, no por su existencia en sí, sino por una manifestación de dicha riqueza de manera mediata o

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

inmediata. Esta clase de impuestos pueden subdividirse en actos y consumo

4.2 LOS ARBITRIOS

Siguiendo con la clasificación contenida en el Código Tributario corresponde ahora hacer mención de los Arbitrios. Es la forma más antigua de tributación en Guatemala, fueron implantados por los españoles. Como antecedentes históricos de estos se pueden mencionar el almojarifazgo, la alcabala y los cajoneros. En la actualidad el típico arbitrio es nuestro medio es el Boleto de Ornato, mismo que deberá cancelarse anualmente por el vecino a la Municipalidad de acuerdo a su condición económica de asalariado o no.

4.2.1 DEFINICION

Del arbitrio se pueden señalar las siguientes notas, es creado para beneficiar a las municipalidades, pueden ser ejercitados únicamente en su territorio municipal, tienen por objeto proporcionar los medios económicos para cumplir con los servicios públicos que les competen. En tal sentido se puede establecer que arbitrio es el dinero que el vecino paga obligatoriamente a municipio, sin recibir una contraprestación directa e inmediata a cambio, con el objeto de que sean prestados los servicios públicos municipales.

En el artículo 12 del Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, se formula una interpretación auténtica al preceptuar que arbitrio "es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades". De tal manera que los arbitrios son medios ordinarios o extraordinarios, que se conceden generalmente a las Municipalidades para obtener los recursos necesarios para que puedan cumplir con sus fines.

4.2.2 CARACTERISTICAS

Se pueden señalar como características de los arbitrios las siguientes:

- a) Es una contraprestación en dinero, porque en su momento el contribuyente

recibe un servicio de la Municipalidad a cambio de la cantidad de dinero que paga;

- b) Es un pago obligatorio, en virtud de que todos los vecinos están constreñidos a pagarlo;
- c) Tienen que estar claramente establecidos en la ley, pues de lo contrario se estaría violando el principio de legalidad;
- d) Es de ámbito territorial restringido, o sea, que únicamente es aplicado por el Municipio en el cual se establece;
- e) Su recaudación e inversión corresponde enteramente a las Municipalidades que lo perciben.

4.2.3 PRINCIPIOS

Son las razones o fundamentos que guían en la comprensión de los arbitrios, pudiéndose mencionar los siguientes:

- a) Principio de Justicia, que señala la obligación de todos los vecinos de contribuir con los gastos del Municipio, se va a contribuir de acuerdo con los ingresos que se perciben;
- b) Principio de Certeza, indica que el arbitrio establecido debe ser conocido por el vecino, en la cuantía, época y forma de pagarlo;
- c) Principio de Comodidad, ya que debe establecerse la forma, lugar y época de pago, que le sea más favorable al vecino;
- d) Principio de Economía, plantea que los gastos de administración que realizan las Municipalidades en cuanto al cobro de los arbitrios, sean lo más bajo posible con el objeto de que estos tengan los mejores rendimientos.

4.3 CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Se debe considerar la tercera clasificación de los tributos siendo estas las contribuciones especiales, que se ubican en una posición intermedia entre los impuestos y los arbitrios. Este tributo surge de la actividad desplegada por el Estado, al realizar obras públicas o bien por la prestación de servicios y que van a beneficiar directamente al contribuyente, así, el régimen nacional unitario

4.4.2 CARACTERISTICAS

Pueden mencionarse como características de las contribuciones por mejoras las siguientes:

- a) Necesidad de que medie la construcción de una obra pública que sea de uso común a los vecinos;
- b) Se manifiesta en valores que se incrementan a los inmuebles cercanos a la obra realizada;
- c) La contribución del vecino debe satisfacerse en papel-moneda de curso legal;
- d) Se le brinda la opción al contribuyente de hacerlo efectivo en varias cuotas o partidas o bien al contado;
- e) Constituye una obligación tributaria por categoría de personas que han sido determinadas geográficamente;
- f) El pago constituye una compensación por el beneficio recibido particularmente, en el entendido de que toda la colectividad puede servirse del mismo.

5. LA OBLIGACION TRIBUTARIA

En términos generales entiendo a la obligación como un deber de dar, hacer o no hacer algo, proveniente de un vínculo jurídico establecido entre personas.

En Materia tributaria la obligación está constituida por un vínculo jurídico, de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ellas. Ese vínculo o relación jurídica allí establecida es de carácter personal en virtud de que se va a establecer ente el Estado u otros entes acreedores del tributo, cuando ejercitan su poder tributario en un caso particular y el contribuyente o un tercero. Se plasma cierta duda en ese carácter obligacional cuando en el artículo 14 del Código Tributario se indica que "La obligación tributaria conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales". A mi

entender ese carácter personal no se pierde, aunque la Administración Tributaria dicte medidas de garantía que protejan al crédito fiscal.

Establecido el vínculo jurídico entre el Estado u otros entes acreedores del tributo y el contribuyente o un tercero, nace la obligación tributaria, como una prestación jurídica de carácter patrimonial, quedando constituida como un deber de dar, bien sea sumas de dinero o bienes. En tal virtud, la obligación tributaria es un vínculo jurídico de carácter personal, en donde el contribuyente o un tercero debe dar a la persona que represente al sujeto acreedor del tributo, cantidades de dinero o bienes.

5.1 ELEMENTOS

Habiendo conceptualizado la obligación tributaria es posible extraer los siguientes elementos:

- a) El precepto o disposición legal que plasma el supuesto tributario, mismo que debe emanar del órgano competente para crear los tributos.
- b) Vínculo Jurídico, que se va a establecer entre la Administración Tributaria u otros entes acreedores del tributo y el contribuyente o un tercero sustituto;
- c) La prestación, consistente en un deber de dar sumas de dinero o bienes determinados por disposición legal.

5.2 ORIGEN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

En materia tributaria, la fuente de donde emana la obligación tributaria por excelencia y la única es la ley. Se origina cuando el sujeto pasivo realiza el supuesto tributario contenido en la norma plasmada por la ley. El artículo 14 del Código Tributario preceptúa que "la obligación tributaria surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley". Como consecuencia de lo anterior es que únicamente por mandato legal puede surgir la obligación tributaria, puesto que la voluntad de las personas, individualmente consideradas, es inapta para crearla o darle origen.

5.3 SUJETOS QUE INTERVIENEN

Tal como se dijo anteriormente, en la obligación tributaria se establece un vínculo jurídico de carácter personal entre dos sujetos, por una parte el sujeto activo o acreedor y por la otra el sujeto pasivo o deudor. A fin de tener una concepción más clara se hará un breve análisis de los mismos.

5.3.1 SUJETO ACTIVO

Sujeto activo de la obligación tributaria es quien goza y ejercita el poder imperio para exigir el pago de los tributos, estando en tal situación el Estado o el ente público acreedor del tributo. Por parte del Estado es el Ministerio de Finanzas Públicas, a través de sus distintas dependencias diseminadas por todo el territorio nacional, el encargado de hacer efectivos los tributos. Dentro de los denominados entes públicos acreedores del tributo podemos mencionar a cada una de las Municipalidades del país y otros entes a quienes la ley les concede la facultad de exigir directamente y en su propio beneficio las contribuciones respectivas, tal es el caso de la Asociación Guatemalteca de Autores y Compositores, los diferentes Colegios Profesionales, el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, etc.

5.3.2 SUJETO PASIVO

Es quien se encuentra constreñido a cumplir con las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o bien de responsable. Será contribuyente la persona individual, sin importar su capacidad legal según el derecho privado, y las personas jurídicas que realicen o bien respecto de las cuales se ponga en marcha el supuesto tributario. Cuando un supuesto jurídico vincule a más de un sujeto pasivo, la obligación tributaria para éstos será en forma solidaria, según las normas del Código Civil (artículo 1352) y lo que para el efecto dispone el artículo 20 último párrafo del Código Tributario de Guatemala. Se considera como responsable a obligación tributaria a la persona individual o colectiva que sin tener el carácter de contribuyente, debe por disposición de la ley cumplir las obligaciones tributarias de éste. También tendrá la calidad de responsable la persona jurídica que por disposición legal deba cumplir obligaciones formales ajenas.

CAPITULO SEGUNDO
DETERMINACION DE LA OBLIGATORIEDAD
TRIBUTARIA

1. DEFINICION Y FUNCION DE LA DETERMINACION

La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su consecuencia en una operación posterior al hecho, mediante la cual la norma de la ley se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los supuestos previstos. En materia tributaria esta operación es conocida con el nombre de determinación de la obligación.

Los diversos momentos de la determinación se resumen y unifican en un procedimiento o juicio lógico, teniendo como base la norma tributaria, que se inicia con la investigación para establecer el monto del impuesto y termina con la indicación de la suma cierta a pagar.

Para Guilianni Fonrouge, la determinación de la obligación tributaria consiste "en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".¹⁰ El artículo 103 del Código Tributario, preceptúa que la determinación de la Obligación Tributaria "es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la administración tributaria, según corresponda conforme a la ley o ambos coordinadamente, declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma. Siendo a mi criterio muy acertada la exposición de nuestros legisladores en este acto, puesto

¹⁰. Op. Cit. Pag. 453.

que abarca tanto la determinación de oficio, como la efectuada por parte del sujeto pasivo y la que se realiza en forma mixta.

2. NATURALEZA JURIDICA DE LA DETERMINACION DE LA OBLIGACION

En relación a la naturaleza y efectos jurídicos del acto de determinación con respecto a la obligación tributaria, pueden agruparse las diversas interpretaciones en dos categorías bien diferenciadas. Por un lado, las que sostienen que la obligación nace con el presupuesto del tributo, de modo tal que la determinación tiene simple efecto declarativo y por el otro, las que atribuyen carácter constitutivo de la obligación. También hay algunos autores que tratan de conciliar ambos extremos y le asignan ciertos efectos de carácter permanente al acto de determinación y hay otros que le atribuyen una función técnico-formal y no esencial. En forma sintetizada se expondrán las distintas orientaciones de la doctrina.

2.1 TEORIA DEL ACTO O EFECTO DECLARATIVO

Los partidarios de esta teoría concuerdan en que la deuda imponible origina al acontecer la circunstancia de hecho que, según la norma jurídica, lugar al nacimiento del tributo. En este sentido se orienta el Modelo de Código Tributario OEA/BID, cuando en el artículo 37 claramente establece que el nacimiento de la obligación se produce al realizarse el hecho generador.

2.2 TEORIA DEL ACTO O EFECTO CONSTITUTIVO

En oposición a la teoría examinada en el punto anterior, numerosos tratadistas se pronuncian en favor del efecto constitutivo de la determinación. Para éstos, no basta que se cumplan las circunstancias de hecho previstas por ley como determinantes del tributo, sino que es menester un acto expreso de la administración estableciendo la existencia de la obligación y precisando el monto. Antes sólo puede haber actos preparatorios o introductorios para la función de determinación o una relación jurídica pre-tributaria, como sería la declaración o información proporcionada por el contribuyente, pero la deuda sólo

se constituye y es exigible a partir del acto administrativo de determinación. Señalan los partidarios de esta teoría que la obligación nace con el acto administrativo, de aquí arranca la deuda para con el fisco.

2.3 OTRAS TEORIAS

Algunos autores intentan dar una explicación que permita conciliar las tendencias extremas. Indican que la determinación tiene naturaleza esencialmente declarativa, puesto que carece de la relevancia en su creación para la formación de la obligación tributaria, sino únicamente, para su especificación concreta, para su liquidación, sin desconocer su importancia esencial para el perfeccionamiento de la obligación y lo que más cuenta, para su exigibilidad. Indican que la determinación tributaria por tanto, tiene naturaleza esencialmente declarativa, pero en parte también constitutiva.

Al haber analizado las teorías expuestas anteriormente y de acuerdo con nuestra legislación, podemos concluir que esta se orienta más por la Teoría del Acto o Efecto Declarativo, pues en el artículo 14 del Código Tributario, indica que la obligación tributaria surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, conservando su carácter personal, a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales.

3. CLASES, PROCEDIMIENTOS O FORMAS DE DETERMINACION

Para referirnos a las clases de determinación del tributo, tomaremos como punto de partida la definición contenida en el artículo 103 del Código Tributario, expuesto anteriormente y, del cual pueden extraerse tres tipos o procedimientos de determinación, la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea y que se le denomina determinación por el sujeto pasivo, la efectuada por la Administración sin cooperación del sujeto pasivo o determinación de oficio y por último la determinación realizada por la Administración con la cooperación del sujeto pasivo o determinación mixta, que es una combinación de los dos sistemas anteriores.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

3.1 DETERMINACION POR EL SUJETO PASIVO

Estamos en presencia de esta clase de determinación cuando el acto o conjunto de actos de la determinación de la obligación tributaria se realiza íntegramente por el sujeto pasivo, de manera que la facultad revisora de la Administración, puede o no ser ejercitada. La determinación efectuada por el sujeto pasivo es definitiva y lo responsabiliza por sus constancias, sin perjuicio de su verificación y eventual rectificación por parte de la Administración.

Según el artículo 54 del Decreto número 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, la determinación y percepción de los impuestos regidos por ella, se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables, dentro de los plazos generales que la Dirección General de Rentas Internas establezca para su presentación. El Impuesto de Timbres Fiscales también puede satisfacerse por acción espontánea del contribuyente, bien sea mediante el uso de timbres fiscales, por medio de máquinas estampadores, o en efectivo en las cajas fiscales o en cualquier banco del sistema, según lo estipulado en el artículo 18 del Decreto 37-92.

3.2 DETERMINACION DE OFICIO POR EL SUJETO ACTIVO

En esta clase de determinación es la Administración Tributaria la que fija el monto de las cantidades que se tengan que enterar a favor del Fisco, es decir, que la comprobación del hecho imponible así como la cuantificación de la suma cierta a pagar por el contribuyente le corresponde al Ministerio de Finanzas Públicas, las municipalidades u otras entidades autónomas o descentralizadas.

La determinación de la obligación tributaria es practicada de oficio por la administración en los casos establecidos en el artículo 107 del Código Tributario de Guatemala, que pueden explicarse de la siguiente manera:

- a) Cuando el sujeto pasivo no hubiere practicado la determinación a su cargo;
- b) Cuando el contribuyente o responsable no proporcionaren los elementos de

juicio o documentos necesarios para la plena apreciación del hecho imponible; y

- b) Cuando el sujeto pasivo haya cometido error de cálculo y no de concepto, del que resultare diferencia a favor del Fisco.

En los supuestos descritos anteriormente, la determinación puede ser con base cierta o con base presunta (artículos 108 y 109 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República), pero teniendo presente que la administración tributaria está sujeta al control judicial.

3.2.1 SOBRE BASE CIERTA

Hay determinación con base cierta cuando la Administración Tributaria dispone de todos los antecedentes relacionados con el presupuesto de hecho, no solo en cuanto a su efectividad, sino a la magnitud económica de las circunstancias comprendidas en él, o sea, cuando el fisco conoce con certeza el hecho y valores imposables. Los elementos informativos pueden haberle llegado a la Administración por conducto del propio sujeto pasivo o del responsable, de terceros, o bien por acción directa de la Administración bien sea producto de la investigación o la fiscalización.

Las causales que pueden dar lugar a esta clase de determinación son múltiples y pueden corresponder a cualquier o varias de las siguientes circunstancias:

- a) Vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones omitidas;
- b) No proporcionar la información requerida; y,
- c) Cuando el contribuyente haya cometido error de cálculo y no de concepto en la declaración.

Cabe incluir en esta categoría la determinación en el Impuesto Único Sobre Inmuebles y la Contribución Especial por Mejoras. Con respecto al primero, la determinación del impuesto la formula la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles, con base en el registro de la matrícula fiscal que lleva

efecto. La determinación en las contribuciones por mejoras se realiza sobre los elementos que generalmente posee la administración, tales como costo de la obra, zona de influencia, superficie afectada, valor de la tierra, etc. aplicándose normas especiales en cada caso.

3.2.2 SOBRE BASE PRESUNTA

Si la autoridad administrativa no ha podido obtener los antecedentes necesarios para la determinación cierta, entonces puede efectuarse por presunciones o indicios, que viene a ser lo que conocemos como determinación sobre base presunta. A este respecto el Código Tributario en su artículo 109, establece que en los casos de negativa de los contribuyentes o responsable a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la obligación sobre base presunta.

De lo expuesto anteriormente se infiere que la determinación sobre base presunta, procede en los siguientes casos:

- a) Cuando exista negativa del contribuyente o responsable a proporcionar información requerida por la Administración;
- b) Si el contribuyente o responsable se niega a proporcionar la documentación requerida;
- c) Si el contribuyente no lleva libros, ni posee elementos de contabilidad estos son deficientes;
- d) Si la contabilidad no contiene la debida separación de las actividades desarrolladas por el contribuyente;
- e) Cuando existen discrepancias en la interpretación de las normas tributarias.

Los promedios y coeficientes generales que aplique la Administración Tributaria, no pueden ser fijados arbitrariamente, sino que deberá ser consecuencia directa, precisa, lógica y debidamente razonada de los indicios tomados. La Administración Fiscal, al hacer la determinación de la obligación sobre base presunta, podrá según el caso, utilizar promedios o porcentajes

ingresos o ventas, egresos o costos, utilidades aplicables en la escala o categoría que corresponda a la actividad a que se dedique el contribuyente o responsable omiso en la declaración o información. Lo anterior en virtud de que no es posible establecer pautas fijas y de aplicación a todas las situaciones, tal como está regulado en el artículo 109 del Código Tributario. En esta categoría de determinación de la obligación tributaria cabe incluir, lo regulado en el Capítulo X de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en cuanto se refiere a la renta proveniente de préstamos de cualquier naturaleza, profesionales, empresas de transporte no domiciliadas en Guatemala, seguros, reaseguros y reafianzamientos, películas cinematográficas y similares, y lo relacionado con noticias internacionales. (Decreto número 26-92 del Congreso de la República).

3.3 DETERMINACION MIXTA

Sucede en los casos en que la determinación de la obligación se realiza mediante la acción coordinada de la Administración Tributaria y del contribuyente, o sea que es efectuada por la autoridad fiscal, según elementos o antecedentes proporcionados por el sujeto pasivo. Ejemplo de esta clase de determinación es lo contenido en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Herencias, Legados y Donaciones.

4. PROPOSITO U OBJETO DE LA DETERMINACION TRIBUTARIA

Por medio de este procedimiento de determinación de la Obligación Tributaria, se trata de fijar el crédito tributario en una suma cierta, concreta y absolutamente precisa, que posibilite su requerimiento de pago por parte de la Administración Tributaria al sujeto pasivo o contribuyente.

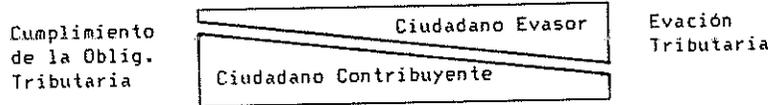
5. SECRETO DE LAS DECLARACIONES

De conformidad con lo establecido en la Constitución Política de la República, se asegura el secreto de las declaraciones aportadas por los contribuyentes y por los responsables, así también las informaciones que la Administración haya podido obtener. Con la misma tendencia de confidencialidad

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

el artículo 101 del Código Tributario de Guatemala, establece que las informaciones que la Administración Tributaria obtenga por cualquier medio de los previstos en el Código, tendrá carácter de confidencialidad. Debe hacerse notar que los documentos o informaciones obtenidos con violación del citado artículo, no producen fe, ni hacen prueba en juicio. Esas disposiciones legales buscan darle un carácter de privacidad a los asuntos tributarios ante el sujeto activo, al momento en que deban hacerse las declaraciones fiscales, aunque en la actualidad dicha situación es aprovechada maliciosamente por el contribuyente, para omitir encubierta o deliberadamente su obligación tributaria. En términos generales dichas conductas pueden constituir infracciones de las leyes impositivas, bien sea por una acción u omisión del agente infractor, lo cual en definitiva constituye un ilícito tributario, sancionado por las leyes penales.

Por hechos ocurridos en el devenir impositivo de nuestra patria se puede deducir que no hay persona que se encuentre libre de cometer ilícitos tributarios, pues aunque el contribuyente se encuentre en el grado más alto en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, siempre existen actos que lo acercan y colocan dentro del ilícito tributario, de igual forma por muy evasos de impuestos que sea un ciudadano de alguna forma se encontrará cumpliendo con su obligación tributaria, por ejemplo, al pagar impuestos indirectos. Con el objeto de exponer gráficamente lo anterior formulo la siguiente perspectiva de contribuyente.



El anterior esquema que posee limitaciones y es susceptible de crítica modificación representa como no existen grados absolutos de cumplimiento incumplimiento de la obligación tributaria. Siempre existirá algún grado cumplimiento o incumplimiento de la obligación combinados, tal como sucede con la verdad la cual nunca es absoluta, sino más bien hay aproximaciones alejamientos de ella.

CAPITULO TERCERO PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE DETERMINACION DE LA OBLIGACION

En este capítulo se desarrollará el procedimiento que regula la facultad de la Administración Tributaria, para realizar la determinación de la obligación tributaria de oficio, cuando el contribuyente o responsable, aún de ser requerido, no cumple con presentar su declaración, así también en los casos en que éstos han cumplido con la obligación tributaria pero la misma es motivo de objeción o ajustes.

Previamente al inicio del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria, existen una serie de diligencias que es necesario realizar, con el objeto de que el acto de determinación esté debidamente fundado, de tal manera que las consideraciones en que se funde sean claras y precisas. Las circunstancias de hecho y derecho, en las cuales se basará el procedimiento administrativo, deben ser diligenciadas y apreciadas legalmente, a fin de que el contribuyente no sea privado de la posibilidad de hacer valer su derecho.

1. DECLARACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La obligación tributaria se produce u origina al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley, o sea, cuando se produce el hecho imponible. Como consecuencia de ello, surge el deber del contribuyente de hacer la declaración ante el Fisco, para determinar el pago o la exoneración de un impuesto o bien de otros créditos a favor de la Administración Tributaria. Las declaraciones deben ser hechas en forma espontánea y sobre hechos reales. Algunas de estas declaraciones están sujetas a ser presentadas periódicamente, bien sea mensual o anualmente, por contribuciones provenientes del ejercicio de una actividad o profesión o del producto del comercio, industria o de bienes. En algunos casos las declaraciones tienen que ser requeridas por la Administración

Tributaria, en virtud de que el sujeto pasivo omite su presentación o bien presenta declaraciones inexactas y maliciosas, lo cual implica violación de normas tributarias por realizar actos de defraudación.

En cada una de las leyes tributarias de Guatemala está fijado el período en el cual el contribuyente deberá hacer la declaración para el cumplimiento de su obligación. Como ejemplos pueden citarse los siguientes: En relación a la declaración jurada del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes están obligados a presentar a la Dirección General de Rentas Internas, dentro de un plazo de noventa días hábiles siguientes a la terminación del período de imposición correspondiente, una declaración jurada de la renta obtenida durante tal período, determinando y pagando el impuesto correspondiente, artículo 5 Decreto número 26-92. Los contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado deberán presentar, dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo, una declaración del monto total de las operaciones realizadas en el mes calendario anterior, incluso las exentas del impuesto, en el mismo acto de pagarse el impuesto resultante de la declaración. Para el pago del Impuesto Único Sobre Inmuebles, la Dirección General de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles hace el requerimiento de pago directamente al contribuyente con base en la declaración que consta en Matrícula Fiscal, mismo que fracciona en cuatro cuotas trimestrales, artículo 21 Decreto número 62-87, requerimiento que en algunos casos hace la Municipalidad del lugar, cuando ha obtenido esta facultad, como la Municipalidad de Guatemala. Las declaraciones para el pago de impuestos se hacen en formularios proporcionados por la Dirección General de Rentas Internas, mediante la presentación del requerimiento de pago, liquidación y recibo que los órganos encargados de la recaudación le envían y proporcionan al contribuyente.

2. CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Viene a ser la forma ordinaria de extinguir la obligación tributaria, bien sea por medio del pago o bien por la observancia de ciertas exigencias de la legislación fiscal, tales como presentación de informes, declaraciones juradas etc. En forma general, el Código Tributario de Guatemala, señala que las obligaciones tributarias se extinguen por los siguientes medios:

..., es la forma normal de extinguir la obligación tributaria, en virtud de que a través del mismo el contribuyente o el responsable hace entrega a la Administración el monto del adeudo tributario, bien sea en efectivo o en especies fiscales, en el lugar, plazo y forma que determine la ley. Dicho acto es unilateral en virtud de que no existe un acuerdo previo de voluntades, siendo más bien el producto de una manifestación legal de la voluntad del Estado.

- b) Compensación, tiene lugar cuando el contribuyente o el responsable y la Administración Tributaria adquieren la calidad de deudor y acreedor recíprocamente. La compensación procede de oficio o bien a petición del sujeto pasivo, y se hará efectiva sobre los créditos tributarios líquidos y exigibles de la Administración, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, teniendo como efecto la extinción de ambas deudas.
- c) Confusión, sucede cuando se reúne en una misma persona, la Administración Tributaria, la calidad de acreedor y deudor, la causa que da origen a esta situación en su manifestación más inmediata es la sucesión universal, siendo su efecto lógico la extinción de la obligación.
- d) Condonación o Remisión, consiste en el perdón del adeudo tributario renunciándose a exigir su cumplimiento por disposición legal. El Presidente de la República es quien tiene la facultad de Condonar o remitir las multas y los recargos, éste sin perjuicio de las atribuciones propias del Congreso de la República.
- e) Prescripción, sucede cuando el contribuyente o el representante se liberan de la obligación de cumplir con las exigencias que se derivan de la obligación tributaria por cumplirse el lapso fijado por la ley para exigir su cumplimiento, en nuestro medio opera luego de transcurrido un plazo de cuatro años de originada la obligación tributaria, artículo 8 Decreto 58-96.

En consecuencia, una vez determinada la obligación tributaria, el contribuyente o responsable, deberá cumplirla sin necesidad de requerimiento por parte de la Administración.

2.1 VERIFICACION DEL PAGO DE TRIBUTOS

La Administración Tributaria está facultada para verificar: las declaraciones, determinaciones y los documentos que acrediten el pago de impuestos. El fin que se persigue con ello es comprobar la verdad o exactitud que deben contener y de esta forma contrarrestar las infracciones tributarias. La declaración o información que presenta el contribuyente, para determinar la obligación tributaria, es objeto de revisión por parte de la Administración Tributaria, con el fin de verificar el contenido de las mismas, a través de los medios técnicos y procedimientos legales de análisis e investigación que se estimen convenientes, mismos que están orientados a establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo que debe enterarse al Fisco. La Administración realiza su propósito, exigiendo al contribuyente o responsable la presentación de información que identifique concretamente el hecho imponible, a fin de realizar una correcta determinación de la obligación tributaria.

Una vez se haya efectuado la verificación del pago del tributo y resulte que hay falta de veracidad o inexactitud en las declaraciones, en las determinaciones, o en los documentos que acrediten el pago de los mismos, la Administración Tributaria, podrá hacer los reparos correspondientes a través de la objeción o los ajustes.

2.1.1 OBJECCION

La objeción proviene de la verificación efectuada en una declaración, en una determinación, o en un documento en el que consta el pago del tributo, y en la cual la Administración Tributaria ha propuesto las razones o aducido los argumentos que tenga para contradecir lo afirmado por el contribuyente. Las razones o argumentos expuestos por la Administración deben tener un fundamento de hecho y de derecho. La objeción se hace contra cuestiones de concepto y apreciación que plantea el contribuyente, ejemplo, deducir de la renta imponible las primas de seguro de vida contratados con empresas no autorizadas para operar en el país, afirmando que las primas de seguro de vida no dotables son deducibles de la renta imponible; caso en el cual la Administración argumentará, que

ertamente dichas primas de seguro son deducibles de la renta imponible cuando on contratados con empresas que estén autorizadas para operar en el país. En el uso comentado la Administración Tributaria conferirá audiencia al obligado por un plazo de treinta días hábiles, prorrogables por un plazo de quince días más por una sola vez, a efecto de que formule descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

.1.2 AJUSTES

Es el reparo proveniente de la revisión o liquidación practicada por la Administración Tributaria, en la declaración, en la determinación, o en el documento en que conste el pago del tributo, y que consiste en una comparación entre la obligación exigible y la que hizo efectivo el obligado, la diferencia resultante constituye el ajuste que deberá cancelar el contribuyente en favor del Fisco. De tal manera que los ajustes se van a efectuar cuando el sujeto pasivo o la propia Administración haya cometido error de cálculo y no de concepto, del que resulte una diferencia a favor del Fisco. El auditor que tenga a su cargo el expediente formulará el ajuste que corresponda, lo notificará por medio de oficio al contribuyente o responsable, estando obligado a señalar los fundamentos de hecho y derecho en que se base el ajuste realizado. En la misma notificación se dará audiencia por treinta días hábiles e improrrogables, con el objeto de que se formulen descargos y se ofrezcan los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 143 del Código Tributario.

3. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

El incumplimiento de la obligación tributaria presupone una acción con pleno conocimiento de la ley, puesto que no podrá alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario, según precepto fundamental de la Ley del Organismo Judicial.

Hay incumplimiento de la obligación tributaria al producirse alguno de estos supuestos: cuando el contribuyente o responsable omite la presentación de

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

la declaración, o cuando no se proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria.

El contribuyente o responsable omite presentar su declaración, cuando ha transcurrido el plazo para presentarlo y éste se abstiene de hacerlo. La abstención del contribuyente o responsable reviste diversas modalidades, las cuales pueden constituir infracción a los deberes formales contenidos en el Código Tributario o en otras leyes tributarias y que por lo tanto resultan sancionables por la Administración Tributaria, o bien cuando la conducta del contribuyente encuadra en la figura delictiva de la Defraudación Tributaria, conforme lo dispuesto en el numeral I del artículo 273 "A" del Código Penal.

Por otro lado, no se proporciona la información necesaria, cuando el contribuyente o responsable, deliberada y maliciosamente, oculta documentos o elementos que permitan a la Administración establecer el verdadero monto de la obligación tributaria.

3.1 CAUSAS DEL INCUMPLIMIENTO

El incumplimiento de la obligación tributaria tiene su origen en una abstención del contribuyente, bien sea dolosa o culposa, del pago de los tributos. La abstención de pagar el tributo conlleva un perjuicio económico para la Administración Tributaria en virtud de que se dejan de percibir ingresos monetarios que en todo caso servirán para que el Estado realice sus fines y pueda subsistir.

Como quedó asentado, la abstención como manifestación de la conducta del contribuyente o responsable puede adoptar dos formas de expresión:

- a) Dolo, entendiéndolo como la voluntad maliciosa del contribuyente o responsable, que mediante el engaño, el fraude o la simulación causa un perjuicio económico a la Administración Tributaria. En este caso el sujeto pasivo de la obligación sabe lo que hace y aún así quiere hacerlo, dando lugar así a que se produzca el delito tributario.

- b) Culpa, es la infracción de las leyes tributarias cometidas por el contribuyente o responsable sin dolo, ni malicia, por alguna causa que puede y debe evitarse. En este caso, el sujeto pasivo de la obligación actúa sin mala fe, sin propósito de causar un perjuicio económico a la Administración Tributaria. Se produce por falta de una adecuada información acerca de la obligación.

Dentro del procedimiento administrativo, queda a cargo de la propia administración comprobar si la conducta del contribuyente o responsable es dolosa o culposa, extremo que deberá quedar debidamente probado. Los medios legales con que cuenta la Administración Tributaria para tal efecto, son las disposiciones contenidas en los artículos 11 y 12 del Código Penal. De acuerdo a lo estipulado en tales artículos, la Administración establecerá si dentro del ilícito tributario la conducta del contribuyente es producto de la mala fe, hecho a propósito y con la intención de causar un daño al Fisco, o bien producto de la buena fe y de la falta de intencionalidad de causar un daño al Fisco, produciéndose el daño por actos provenientes de la negligencia, imprudencia o impericia del contribuyente.

La abstención en cada una de sus formas puede presentarse al omitir registrarse como contribuyente o responsable ante la Administración en el plazo de treinta días hábiles, omitir el aviso de cambio de domicilio fiscal ante la Administración, omitir la expedición de facturas, recibos o documentos exigidos, utilizar máquinas o cajas registradoras no autorizadas por la Administración, omitir la presentación de declaraciones o hacerlo después del tiempo fijado para ello. La Administración Tributaria ha previsto sanciones cuando exista reincidencia en dichas conductas, el artículo 19 del Decreto 58-96 del Congreso de la República, que modificó el Código Tributario, establece que el cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios es la sanción que se impone a las personas individuales o jurídicas propietarias de dichas empresas que reincidan en la comisión de las infracciones señaladas anteriormente. Si el infractor fuere propietario de varias empresas la infracción se aplicará únicamente en aquella o aquellas que cometieren la infracción. El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de tres días hábiles y máximo de diez días

hábiles, excepto cuando legalmente proceda aumentarlo. Cuando se presume la comisión de un delito no procederá el cierre temporal en virtud de que el hecho tiene que ser puesto en conocimiento de la autoridad penal competente. El cierre temporal de las empresas, establecimiento o negocios será ejecutado por el Juez que lo decretó con intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda "CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCION FISCAL", los cuales también deberán ser autorizados por el Juez con el sello del tribunal y la indicación "POR ORDEN JUDICIAL".

Con el objeto de establecer cuales son las causas más comunes del incumplimiento de la obligación tributaria, presenté un cuestionario a empleados de dos instituciones públicas, habiendo obtenido los datos que se presentan a continuación.

CUADRO No. 4
MOTIVOS QUE ORIGINAN EL INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA
GUATEMALA 1995

TIPO DE INCUMPLIMIENTO	FRECUENCIA	%
Omisión por Ignorancia	6	12
Omisión por conveniencia económica para el contribuyente	44	88
TOTAL	50	100

FUENTE: Cuestionario presentado a 35 empleados del Ministerio de Finanzas Públicas y 15 de la Municipalidad de Guatemala.

CUADRO No. 5
CAUSAS DE MAS INCIDENCIA EN LA EVASION TRIBUTARIA
GUATEMALA 1995

TIPO DE EVASION	FRECUENCIA	%
Omisión en la Presentación de la Declaración	18	36
Omisión Deliberada en la Información para establecer la Obligación Tributaria	32	64
TOTAL	50	100

FUENTE: Cuestionario presentado a 35 empleados del Ministerio de Finanzas Públicas y 15 de la Municipalidad de Guatemala.

De los datos presentados anteriormente se evidencia que la evasión tributaria se manifiesta en un sesenta y cuatro por ciento de los casos como una omisión deliberada en la presentación de la información tendiente a establecer la obligación tributaria. Dicha situación afecta negativamente a los habitantes y a las empresas que cumplen debidamente con sus obligaciones tributarias y al fisco en lo particular. Dichos motivos han conducido a la Administración Tributaria a solicitar al Congreso de la República la creación de figuras delictivas para evitar y escarmentar la evasión y defraudación tributaria, fortaleciendo así el régimen sancionatorio establecido. Por su parte el Congreso de la República modificó el artículo 173 del Código Penal, mediante el Decreto 67-94, creando la figura delictiva de la Defraudación Tributaria con sus consiguientes efectos como lo son la pena de prisión y multa. Al ser establecida la pena de prisión como consecuencia de un adeudo tributario se plasma cierta incongruencia con lo dispuesto en la última parte del artículo 17 de la Constitución Política, que receptúa que no hay prisión por deudas. Por lo tanto, en su objetivo fundamental resulta ineficiente la reforma penal relacionada, por ser inaplicable la pena de prisión en los casos que se inicien como consecuencia del adeudo tributario, en su defecto será imponible únicamente la pena de multa.

3.2 REQUERIMIENTO DE LAS DECLARACIONES OMITIDAS

El requerimiento es el aviso o la noticia que se transmite al contribuyente por parte de la Administración Tributaria, en cuanto a las declaraciones que deben presentarse y a las omitidas o no presentadas en tiempo.

En cada uno de los departamentos de fiscalización de la Administración Tributaria, existe una sección de auditoría encargada del control, inspección y verificación de todas las operaciones económicas y administrativas, a fin de comprobar la exactitud de los pagos, requerimientos de las declaraciones y de otras actividades que se les encomienden. Al comprobar que existe abstención en la presentación de la declaración y previamente a la determinación de oficio, la Sección de Auditoría debe requerir la presentación de las declaraciones omitidas, mediante providencia que se le dirige al contribuyente, fijándole un plazo de veinte días hábiles para que cumpla con su presentación.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

3.3 DETERMINACION DE OFICIO

Procede hacer la determinación de oficio de la obligación tributaria una vez haya transcurrido el plazo concedido al contribuyente o responsable para que cumpla con presentar la declaración o información requerida por la Administración y éste no hubiese cumplido. Al quedar configurada la omisión en la presentación de la declaración de la obligación tributaria, podrá la Administración Tributaria formular la determinación de oficio del tributo, bien sea sobre base cierta o presunta, con los consiguientes recargos por multas e intereses. La falta de cancelación del importe correspondiente a la obligación tributaria dentro de los plazos legales establecidos, abre las puertas para que la Administración Tributaria exija el pago de intereses resarcitorios, a fin de compensar al Fisco la no disponibilidad del importe en el tiempo establecido. El interés habrá de calcularse sobre el importe del tributo adeudado y este será equivalente a la suma que resulte de aplicar al tributo la tasa de interés anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, artículo 58 del Código Tributario. El cálculo de la multa correspondiente a la omisión tributaria será equivalente al veinte por ciento del importe del tributo omitido, artículo 89 del Código Tributario. Tanto la multa como los intereses correspondientes al impuesto omitido serán calculados por la persona encargada por la Administración de hacer la determinación de la obligación tributaria.

En la determinación de oficio, la comprobación del hecho imponible, así como la cuantificación de la suma cierta a pagar por el contribuyente le corresponderá a la Administración Tributaria. La determinación así efectuada se hará sobre base cierta o sobre base presunta, temas tratados en el capítulo segundo de esta monografía. Contra la determinación de oficio, que se haya hecho sobre base cierta o sobre base presunta, es admisible prueba en contrario y la resolución dictada es susceptible de impugnarse a través de los recursos previstos en el Código Tributario mismos que serán tratados más adelante.

4. TRAMITE DEL PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE DETERMINACION

Este procedimiento procederá desarrollarlo en los expedientes en que se

haya formulado ajustes provenientes de la verificación realizada en las declaraciones, determinaciones y documentos del pago de tributos. El ajuste, entendido como la diferencia resultante entre la obligación exigible y la que hizo efectiva el contribuyente, será hecha por el Departamento de Auditoría de la Dirección que tenga a su cargo el expediente, quien notificará al contribuyente o responsable la resolución en que se le da audiencia por treinta días hábiles e improrrogables, con el propósito de que sean formulados los descargos y ofrecidos los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

En el supuesto de que el contribuyente o responsable no evacúe la audiencia concedida, se dictará la resolución que determine el tributo y los recargos por multa e intereses. Al estar firme la resolución se exigirá el pago del tributo, intereses, recargos y multas.

Si al evacuar la audiencia el contribuyente o responsable solicitare la apertura a prueba, la Administración Tributaria señalará un plazo de treinta días hábiles para que sean diligenciados los medios de prueba propuestos. Las pruebas presentadas luego de concluido dicho período no serán admitidas.

La Administración Tributaria, se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, podrá acordar para mejor resolver, dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles que se traiga a la vista cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplien las que ya se hubieren hecho, o que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Concluido el plazo anterior se dictará la resolución que determine el tributo, intereses, recargos y multas, dentro de los treinta días hábiles siguientes. Transcurrido el plazo anterior si la Administración Tributaria no resuelve y notifica al contribuyente la resolución, dentro de los ciento quince días hábiles siguientes a la notificación en que se le confirió la audiencia por ajustes (caso en el que se haya producido período de prueba) o dentro de los ochenta y cinco días hábiles siguientes a dicha notificación (en los casos en que no se haya producido período de prueba) da lugar a que el funcionario o empleado

público responsable del atraso será sancionado de conformidad a lo estipulado en los artículos 74 y 76 de la Ley de Servicio Civil.

Al estar firme la resolución se procederá a notificar al contribuyente o responsable, dentro de un plazo de diez días hábiles y exigiendo el pago del adeudo.

Con el propósito de establecer cuales son las causas de más incidencia que dan lugar al inicio del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria, presenté un cuestionario a empleados del Ministerio de Finanzas Públicas y de la Municipalidad de Guatemala, para que de acuerdo a su experiencia señalarán el principal motivo que origina dicho procedimiento, habiéndose obtenido los siguientes datos.

CUADRO No. 6
 INFRACCIONES TRIBUTARIAS QUE ORIGINAN EL PROCEDIMIENTO ESPECIAL
 DE DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA
 GUATEMALA, 1995

CAUSAS DEL PROCEDIMIENTO	FRECUENCIA	%
Defraudación	34	68
Retención de Tributos	2	4
Mora	2	4
Omisión del pago de tributos	8	16
Resistencia a la Acción Fiscal	0	0
Incumplimiento de las Obligaciones formales	4	4
TOTAL	50	100

FUENTE: Cuestionario presentado a 35 empleados del Ministerio de Finanzas Públicas y 15 de la Municipalidad de Guatemala.

De lo anterior se puede inferir que la defraudación tributaria es el acto más común que da lugar al inicio del Procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria. Dicha conducta, bien sea que provenga de la simulación, ocultación, maniobra o cualquier otra forma de engaño será sometida a una investigación por parte de la Administración, a fin de establecer si la conducta del contribuyente encuadra en alguno de los supuestos contenidos en el artículo

5 del Código Tributario, o bien en lo estipulado en las reformas introducidas en el artículo 273 del Código Penal. Si la conducta del contribuyente se ajusta a alguno de los supuestos contenidos en el Código Tributario, dará lugar a que sea iniciado el procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por parte de la Administración. Por otro lado, si la conducta del contribuyente configura la comisión de un delito, la Administración Tributaria deberá poner el hecho en conocimiento del tribunal competente o de la Fiscalía General, con el objeto de que sea ventilado allí el asunto, previamente se haya agotado el procedimiento establecido en el Código Tributario como lo es la tasación de impuestos, excepto lo dispuesto en la parte final del artículo 273 "D" del Código Penal.

4.1 PRESENTACION DE UN CASO

A continuación expondré un caso práctico de Determinación de la Obligación Tributaria mediante el Procedimiento Especial de Determinación de la Obligación Tributaria de que dispone el Fisco. Los nombres, direcciones, datos específicos de las personas (funcionarios y no funcionarios) son ficticios, con el propósito de no afectar intereses personales y públicos. Cualquier parecido, es mera coincidencia.

Es de hacer notar que los plazos que se observaron en el desarrollo del caso que será presentado, fueron establecidos de acuerdo a lo estipulado en el Código Tributario antes de que fuera reformado por el Decreto 58-96 del Congreso de la República. En consecuencia deberá tenerse presente que a partir de la emisión de dicho decreto rigen nuevos plazos en algunos casos, tal como aparece en el punto anterior al tratar lo referente al trámite del procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria.

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
SUB-DIRECCION DE FISCALIZACION
DEPARTAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
PROGRAMA DE FISCALIZACION

REQUERIMIENTO

Número: 001-96 De Fecha: 16/01/96
Nombre Comercial: Clínica Médica Embrión
Contribuyente: Carlos Enrique Salinas Cruz NIT: 224010-2
Dirección: 2 Av. 4-10 Zona 1, Ciudad de Guatemala

Por este medio se le solicita presentar la siguiente documentación registros contables: Factura que acredite el pago del Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la transacción asentada en el Libro de Ventas y Servicio Prestados con fecha 11 de noviembre de 1995, correspondiente al Monitor Bennet BCI 6200 serie XL381. Con base en el artículo 98 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, la Administración Tributaria está obligada a verificar e correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, por lo que se fijan treinta días hábiles contados a partir del día siguiente a notificada la presente, para que cumpla y se presente con lo requerido al sexto nivel, Departamento del Impuesto al Valor Agregado, edificio del Ministerio de Finanzas Públicas.

Base Legal: Artículos 1, 39 y 49 del Decreto número 27-92 del Congreso de la República, reformados por los artículos 23 y 28 del Decreto 60-94 del Congreso de la República; artículo 41 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; y artículos 98 y 100 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

El presente requerimiento no deja sin efecto sanciones incurridas por el contribuyente al no proporcionar los registros contables y/o documentación, según acta No. 01 de fecha 16/01/96 a efecto de verificar el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Auditor: Carlos Antonio Ramírez Pérez
Nombramiento No. 1086-95

Firma y Sello

(*) Ver nota en la página siguiente.

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
SECRETARIA GENERAL
SECCION DE NOTIFICACIONES

En la Ciudad de Guatemala, siendo las diez horas con veinte minutos, del día diez / nueve de enero de mil novecientos noventa y seis, en segunda avenida cuatro guión diez de la zona uno, notifiqué a CARLOS ENRIQUE SALINAS CRUZ, el contenido del requerimiento número uno guión noventa y seis, de fecha dieciséis de enero del año en curso, entregándole una copia del mismo, por medio de cédula que recibió Carlos Enrique Salinas Cruz, quien bien enterado si firma. DOY FE.

F. _____

F.- (Oficial Notificador)

NOTA:

De acuerdo a la reforma contenida en el artículo 38 del Decreto 58-96 del Congreso de la República, el plazo de treinta días hábiles para cumplir con el requerimiento es improrrogable. Anteriormente transcurrido el plazo de treinta días podía solicitarse una prórroga de quince días hábiles más con el objeto de presentar descargos y ofrecer los medios de prueba que justifiquen la oposición y defensa.

Mediante el artículo 32 del Decreto 58-96 del Congreso de la República, se modificó el artículo 122 del Código Tributario, el que establece los requisitos de la primera solicitud ante la Administración, antes de la reforma se indicaba que cuando la solicitud fuera dirigida a funcionario que no fuere competente para conocer del asunto, de oficio y a la mayor brevedad debería cursarlo a donde correspondiera, notificándolo al contribuyente. A partir de la reforma la notificación del traslado efectuado no será necesario hacerla en virtud que dicha disposición fue suprimida. Además en la reforma fue adicionado un párrafo en el que se indica la obligación de la Administración de recibir toda gestión formulada por escrito, estando facultada para rechazar las que sean contrarias a la decencia o la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas aunque aparezcan tachadas.

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS, DEPARTAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

(*) Ver nota en página anterior.

CARLOS ENRIQUE SALINAS CRUZ, mayor de edad, casado, guatemalteco, Médico Cirujano, señalando como lugar para recibir notificaciones la segunda avenida cuatro guión diez de la zona uno de esta Ciudad, atentamente comparezco a este Departamento con el objeto de cumplir con el requerimiento que se me hiciera como consecuencia de la revisión del libro de ventas y servicios prestados que se lleva en la Clínica Médica Embrión, y que corresponde al periodo de mil novecientos noventa y cuatro-noventa y cinco, para el efecto expongo lo siguiente:

I. Con fecha dieciséis de enero del año en curso el Fiscal-Auditor Carlo Antonio Ramírez Pérez, dentro de la Inspección Fiscal realizada en la Clínica de mi propiedad, constató que con fecha once de noviembre de mil novecientos noventa y cinco se registró la venta de un Monitor Bennett BCI 6200 serie XL381, a Doctor José Abelino Cordón Duarte, identificado con el NIT 306025-3, el precio base imponible fue de ciento cincuenta mil quetzales, en el citado libro no aparece el número de factura ni el IVA recargado;

II. A solicitud del Comprador del Monitor relacionado anteriormente, José Abelino Cordón Duarte, fue otorgada una Escritura Pública para formalizar la compra-venta ante los oficios del Notario Carlos Aceituno Morales, el Impuesto al Valor Agregado generado por dicho negocio fue pagado mediante el uso de timbres fiscales que fueron adheridos al primer testimonio que en fotocopia adjunto al presente escrito.

Con base en lo anterior formulo la siguiente PETICION:

- a) Se admita para su trámite el presente memorial;
- b) Se tenga por cumplido el requerimiento que me fuera hecho;
- c) Con base en el documento acompañado téngase por pagado el Impuesto al Valor Agregado generado por la transacción realizada.

Guatemala, 5 de febrero de 1,996.

F.- Carlos Enrique Salinas Cruz

MERO SETENTA. En la Ciudad de Guatemala, a once de noviembre de mil
vecientos noventa y cinco, Ante Mí, Carlos Aceituno Morales, Notario,
comparecen: Por una parte el señor Carlos Enrique Salinas Cruz, de cincuenta
años de edad, casado guatemalteco Médico y Cirujano, de este domicilio, quien se
identifica con la cédula de vecindad número de orden A guión uno y de registro
veintidoscientos treinta mil quince extendida por el Alcalde Municipal de esta Ciudad;
por la otra parte el señor José Abelino Cordón Duarte, de cuarenta años de
edad, casado, guatemalteco, Médico y Cirujano, de este domicilio, quien se
identifica con la cédula de vecindad número de orden A guión uno y de registro
veintidoscientos noventa mil, extendida por el Alcalde Municipal de esta Ciudad.
Ambos comparecientes aseguran hallarse en el libre ejercicio de sus derechos
civiles y que a través del presente instrumento celebran CONTRATO DE COMPRAVENTA
DE BIEN MUEBLE AL CONTADO contenido en las cláusulas siguientes: PRIMERA:
Manifiesta el señor Carlos Enrique Salinas Cruz, que es propietario del Monitor
de signos vitales marca Bennett BCI seis mil doscientos, serie XL trescientos
veintidós y uno, con las siguientes características: a) Control de saturación de
oxígeno; b) Trazo electrocardiográfico tipo indeleble; c) Presión no invasiva
para neonato y adulto con gráfica de presión en la pantalla; b) Curva de pulso
capital, barra de fuerza de pulso-pantalla de alto contraste, alarmas
independientes para todos los parámetros de saturación; e) Para frecuencia del
pulso por minuto; f) Funcionamiento con corriente ciento diez voltios y batería
incorporada; g) Memoria de trazo electrocardio de veinte minutos hasta nueve
horas, con frecuencia de pulso, fuerza de pulso, saturación de oxígeno, presión
no invasiva. El Monitor relacionado incluye los siguientes accesorios: Cable de
paciente para oximetría de diez pies de largo; sensor de oximetría para adulto,
sensor de oximetría pediátrico, cable para paciente con trazo
electrocardiográfico, tres electrodos para cable SG, cable de paciente para
presión no invasiva, brazalete para uso en adultos, brazalete para uso en
neonatos, cable de corriente, manual de operación y manual de servicios.
SEGUNDA: Continúa manifestando el señor Carlos Enrique Salinas Cruz, que por el
precio de ciento cincuenta mil quetzales que al contado recibe a su entera
satisfacción, vende la máquina monitorea anteriormente descrita, al señor José
Abelino Cordón Duarte, con todo lo que de hecho y por derecho le corresponde a
la misma. TERCERA: Declara el señor Carlos Enrique Salinas Cruz, que sobre el

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

bien mueble que enajena, no pesan gravámenes, anotaciones, ni limitaciones que puedan afectar los derechos del comprador, habiendo quedado enterado por advertencia del Notario de los alcances legales de esta declaración. CUARTO Por su parte el señor José Abelino Cerdón Duarte, manifiesta que en los términos relacionados acepta la venta que se le hace, y ambos el presente contrato. Y el Notario, DOY FE: A) Que todo lo escrito me fue expuesto; B) Que tuve a vista las cédulas de vecindad relacionadas, así como el título de propiedad en el cual se acredita la misma, consistente en factura número cinco mil quinientos veinte, debidamente cancelada, extendida por SURTIMEDIC Sociedad Anónima, fecha doce de octubre de mil novecientos noventa y cuatro; C) Que advierto a los otorgantes sobre los efectos legales del presente contrato; D) Que leo el escrito a los otorgantes quienes bien enterados de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, lo aceptan, ratifican y firman, con el notario que autoriza.

F.-

F.-

ANTE MI:

F.-

Es Primer Testimonio de la Escritura Pública número setenta, de fecha once de noviembre del año en curso, autorizada en esta Ciudad por el Notario Carlos Aceituno Morales, que para entregar al señor José Abelino Cerdón Duarte, extendiendo número, sello y firma en dos hojas, la primera fotocopia reproducida de ambos lados y directamente de su matriz, la segunda que es la presente en la cual se adhieren ciento cinco timbres fiscales y de cien quetzales cada uno, numerados del doscientos noventa y tres mil quinientos trece al doscientos noventa y tres mil seiscientos diecisiete, dichos timbres suman la cantidad de diez mil quinientos quetzales exactos.

Firma y sello del Notario



MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
PROGRAMA DE FISCALIZACION

PLIEGO DE OBJECIONES

Contribuyente: Carlos Enrique Salinas Cruz
NIT: 224010-2 Período: 1,994 - 1,995

De la verificación que se realizó en la declaración que presentó el Doctor Carlos Enrique Salinas Cruz, con motivo del requerimiento que se le hiciera se evidencian los siguientes hechos:

I.- De la revisión del libro de ventas y servicios prestados que fuera realizado en la Clínica Médica Embrión, correspondiente al período 94/95 se estableció que con fecha 11 de noviembre de 1,995 se registró la venta de un Monitor Bennett BCI 6200 serie XL381 por un precio base imponible de ciento cincuenta mil quetzales, no apareciendo registrado el número de factura emitida en el momento de la entrega real o simbólica del citado bien, así como el IVA recargado, tal como lo regula el artículo 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 35 de su reglamento.

II.- Por su parte manifestó el Doctor Carlos Enrique Salinas Cruz, que por acuerdo entre el vendedor y comprador se procedió a formalizar el contrato de compra-venta por medio de escritura pública, habiendo pagado el Impuesto al Valor Agregado que correspondía mediante el uso de timbres fiscales que fueran adheridos al primer testimonio de la Escritura Pública número setenta autorizada el once de noviembre de mil novecientos noventa y cinco por el Notario Carlos Aceituno Morales. La Administración Tributaria, apegada a lo preceptuado en el artículo 45 del Decreto 27-92, señala que el uso de timbres fiscales para satisfacer el pago del Impuesto al Valor Agregado únicamente procede en los supuestos ahí contenidos, ya que en los casos no contemplados en la disposición legal citada, la declaración y el pago del impuesto cuando corresponda deberá efectuarse en la Dirección o en las Instituciones autorizadas, en efectivo o mediante cheque del contribuyente librado a nombre de la Dirección, artículo 41 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. En tal virtud el Impuesto generado por la venta del Monitor identificado en el numeral I y que asciende a la cantidad

: diez mil quinientos quetzales, deberá hacerse efectivo en esta Dirección, así como la multa e intereses que correspondan.

De la presente objeción concedase audiencia al Doctor Carlos Enrique Salinas Cruz.

Guatemala, 19 de febrero de 1,996.

.- Auditor

F.- Supervisor

DEPARTAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Guatemala, 19 de febrero de 1,996.

Trasládese las diligencias que preceden al Departamento de Fiscalización, con el objeto de que éste emita opinión y de la audiencia correspondiente al contribuyente Carlos Enrique Salinas Cruz.

F.- Auditor

F.- Jefe de Departamento

Dirección General de Rentas Internas, Departamento de Fiscalización, Guatemala, 19 de febrero de 1,996.

Téngase por recibidas las diligencias seguidas contra el contribuyente Carlos Enrique Salinas Cruz, emitase opinión y córrase la audiencia correspondiente.

F.- Auditor

F.- Jefe de Departamento

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION

ANEXO DE MULTAS No. -1-

NIT: 224010-2
Nombre o Razón Social: Carlos Enrique Salinas Cruz
Nombre Comercial: Clínica Médica Embrión
Período de Imposición: 1,994 - 1,995
Domicilio Fiscal: 2 Av. 4-10 Zona 1, Guatemala

1. Omitir la expedición de factura al momento de hacer la entrega real o simbólica del Monitor Bennett BCI 6200 serie XL381, según consta en acta 001-96 de fecha 16 de enero de 1,996. 100.0

Base Legal:

Artículos 29, 30 y 34 del Decreto 27-92 del Congreso de la República; artículo 27 del Acuerdo Gubernativo 508-92; y artículo 94 numeral 6 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

TOTAL: Q.100.0

Guatemala, 20 de febrero de 1,996.

F.- Auditor

F.- Supervisor

NOTA:

En virtud de lo estipulado en el artículo 26 del Decreto 58-96 fue reformado el artículo 94 del Código Tributario, mismo que dispone las sanciones aplicables por infracciones a los deberes formales. En el caso planteado la multa por no emitir la factura correspondiente se elevaría a doscientos quetzales por cada documento no emitido, hasta un máximo de diez mil quetzales en cada período mensual.

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION

AUDIENCIA

Fecha: Guatemala, 20 de febrero de 1,996

Nombramiento: No. 1086-95
Expediente: 96247

ASUNTO: Informe de la revisión de las obligaciones tributarias del contribuyente Carlos Enrique Salinas Cruz, NIF: 224010-2, por el periodo de imposición 94-95 presentado por el Auditor Fiscal Carlos Antonio Ramírez Pérez.

Se concede audiencia por treinta (30) días hábiles a partir del día siguiente de notificada la presente, al contribuyente citado en el acápite, con domicilio fiscal en 2 Av. 4-10 de la Zona uno de Guatemala, a efecto de que formule descargos y ofrezca los medios de prueba que justifique su oposición y defensa respecto a la objeción formulada en el pago del Impuesto al Valor Agregado y la multa respectiva, determinada por esta Dirección, citando las leyes y aspectos técnicos en que base su impugnación.

BASE LEGAL: Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala; artículo 8 numeral i inciso c) y 146 del Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Se acompaña a la presente: Pliego de objeciones, anexo de multas, acta número 001-96. NOTIFIQUESE.

F.- Auditor

F.- Supervisor

NOTA:

Según el artículo 38 del Decreto 58-96 del Congreso de la República, la audiencia que se le confiere al contribuyente cuando le fueren formulados ajustes será de treinta días hábiles e improrrogables y en el caso de que únicamente le fueren impuestas sanciones la audiencia se conferirá por un plazo de diez días hábiles e improrrogables. Anteriormente en el Código Tributario el plazo de la audiencia era más extenso, en virtud de que se concedía por un plazo de treinta días hábiles prorrogables por quince días hábiles más, bien fuere motivado por un ajuste o la imposición de una sanción.

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
GUATEMALA, C.A.

Dirección General de Rentas Internas
Secretaría General
Sección de Notificaciones

En la Ciudad de Guatemala, siendo las nueve horas con once minutos, del día veinte y tres de febrero de mil novecientos noventa y seis, en segunda avenida cuatro guión diez de la zona uno de Guatemala, NOTIFIQUE A: Carlos Enrique Salinas Cruz, el contenido de la Audiencia identificada con el número de expediente 96247, de fecha veinte de febrero del año en curso, entregándole copia de: Audiencia, pliego de objeciones, anexo de multas y del acta número 001-96, por medio de cédula que recibió Carlos Enrique Salinas Cruz, quien bien enterado sí firmo. DOY FE.

F. Carlos Enrique Salinas Cruz

F.- Oficial Notificador

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS, DEPARTAMENTO DE FISCALIZACION.

CARLOS ENRIQUE SALINAS CRUZ, mayor de edad, casado, guatemalteco, Médico y Cirujano, señalando como lugar para recibir notificaciones la segunda avenida cuatro guión diez de la zona uno de esta Ciudad, atentamente comparezco a este Departamento con el objeto de evacuar la audiencia que me fuera conferida, exponiendo los siguientes hechos:

I.- Estoy consciente de que la objeción hecha valer por esta Dirección en cuanto a la no emisión de la factura en el momento de entregar el bien mueble (Monitor Bennett BCI 6200 serie XL 381) está apegada a derecho, en tal virtud acepto la multa que me fuera impuesta al omitir expedir la factura correspondiente;

II.- De acuerdo a lo estipulado en el artículo 243 segundo párrafo de la Constitución Política de Guatemala, "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". Dicho precepto constitucional es aplicable al presente caso, en virtud de que el impuesto generado por la venta de un Monitor que asciende a la cantidad de diez mil quinientos quetzales, fue pagado en el primer testimonio de la escritura pública que ampara dicha transacción, y que fuera presentada al momento de cumplir con el requerimiento que se me hiciera. El artículo 36 del Código Tributario, establece que el pago de los tributos por los contribuyentes o responsables extingue la obligación. De tal manera se entiende que el pago es la forma normal de extinguir la obligación tributaria, en virtud de que a través del mismo el contribuyente o el responsable hace entrega a la Administración Tributaria el monto del adeudo tributario bien sea en efectivo o en especies fiscales, lo importante será cancelar el adeudo. De la objeción planteada por el Departamento del Impuesto al Valor Agregado, se desprende que se me quiere cobrar nuevamente el tributo que ya fue cancelado, violando así un precepto constitucional que prohíbe la doble o múltiple tributación.

Con base en lo expuesto anteriormente PIDO:

- A) Que sea admitido para su trámite el presente memorial;
- B) Se tenga por evacuada la audiencia que me fuera conferida;
- C) Se haga la apertura a prueba

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

D) Téngase como medio de prueba la fotocopia del Primer Testimonio de l Escritura Pública número setenta, autorizada en esta Ciudad por el Notario Carlo Aceituno Morales, con fecha once de noviembre de mil novecientos noventa y cinco documento en el que se encuentran adheridos ciento cinco timbres fiscales de cie quetzales cada uno, numerados del doscientos noventa y tres mil quinientos trec al doscientos noventa y tres mil seiscientos diecisiete, sumando la cantidad d diez mil quinientos quetzales;

E) Que con base en los medios de prueba aportados se declare improcedente l objeción planteada y en consecuencia se tenga por satisfecho el impuesto generad por la venta de un Monitor en la Clínica Médica Embrión, con fecha once d noviembre de mil novecientos noventa y cinco.

Adjunto al presente memorial fotocopia del Primer Testimonio de l Escritura Pública número setenta, autorizada en esta Ciudad el once de noviembr de mil novecientos noventa y cinco por el Notario Carlos Aceituno Morales.

En la Ciudad de Guatemala, el cuatro de marzo de mil novecientos novent y seis.

F.- Carlos Enrique Salinas Cruz

Dirección General de Rentas Internas, Departamento de Fiscalización, Guatemala,
6 de marzo de 1,996.

I.- Habiéndose evacuado la audiencia conferida al contribuyente Carlos Enrique Salinas Cruz y recibidos los medios de prueba aportados, pase al Departamento de Análisis para que sea dictada la resolución correspondiente.

F.- Auditor

F.- Supervisor

Dirección General de Rentas Internas, Departamento de Análisis, Guatemala, 6 de marzo de 1,996.

Téngase por recibido el expediente que precede, practíquese cuanta diligencia sea necesaria y díctese la resolución correspondiente dentro de un plazo de treinta (30) días hábiles.

F.- Secretaria.

MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
DIRECCION DE RENTAS INTERNAS
DEPARTAMENTO DE ANALISIS

RESOLUCION No. 9145

REFERENCIA 96247 D/F

Guatemala, uno de abril de mil novecientos noventa y seis. Se tiene a la vista para resolver las actuaciones seguidas contra el contribuyente Carlos Enrique Salinas Cruz, identificado con el número de identificación tributaria 2242010-2, con domicilio fiscal en segunda avenida cuatro guión diez de la zona uno de esta Ciudad.

ASUNTO: Omitir la expedición de factura y omitir la percepción o retención de tributos.

RELACION DE LOS HECHOS Y PRUEBAS APORTADAS:

I.- Tal como consta en lo actuado, con fecha 16 de enero del año en curso se practicó revisión en el libro de venas y servicios prestados, que para el efecto se lleva en la Clínica Médica Embrión, con domicilio fiscal en 2 Avenida 4-10 de la Zona 1 de Guatemala, habiéndose determinado que con fecha once de noviembre de 1,995 se registró la venta de un Monitor Bennett BCI 6200 serie XL381, por un precio base imponible de ciento cincuenta mil quetzales, no apareciendo registrado el número de factura emitida por dicho concepto, ni el IVA recargado, según consta en el Acta número 001-96.

II.- Al cumplir el requerimiento que se le hiciera al contribuyente Carlos Enrique Salinas Cruz, éste manifestó que no fue emitida la factura al momento de hacer la entrega del Monitor relacionado en el apartado anterior, en virtud de que el contrato fue formalizado a través de la Escritura Pública número 70, autorizada en esta Ciudad ante los Oficios del Notario Carlos Aceituno Morales, con fecha once de noviembre de 1,995 habiéndose adherido al primer testimonio de la misma 105 timbres fiscales de un valor de cien quetzales cada uno, mismos que suman la cantidad de diez mil quinientos quetzales en concepto de pago del Impuesto al Valor Agregado generado por la venta del Monitor anteriormente relacionado.

III.- Con fecha 19 de febrero del presente año, el Departamento del Impuesto al Valor Agregado objetó la declaración presentada por el contribuyente, con el argumento de que realizado el supuesto tributario debe hacerse efectivo el monto del impuesto en la Dirección General de Rentas Internas, en efectivo o mediante cheque del contribuyente librado a la orden de la Dirección, tal como lo dispone el artículo 41 del Decreto 27-92 del Congreso de la República.

IV.- El contribuyente al evacuar la audiencia que le fuera conferida indicó que el Departamento del Impuesto al Valor Agregado al requerirle pagar un impuesto que ya canceló está violando el artículo 243 de la Constitución Política de la República, mismo que prohíbe la doble o múltiple tributación, ya que en su caso el mismo hecho generador que le es atribuible está siendo gravado dos veces por el mismo sujeto con poder tributario y por el mismo evento.

CONSIDERANDO: Que en la venta de bienes muebles las facturas deberán emitirse en el mismo momento en que se haga la entrega real o simbólica de los bienes. Que el Auditor Carlos Antonio Ramirez Pérez, mediante revisión que practicara en los libros de la Clínica Médica Embrión, constató que con fecha 11 de noviembre de 1995 se registró en el libro de venta y servicios prestados la venta de un Monitor Bennett BCI 6200 Serie XL3281, no así el número de factura emitida por dicha venta, aceptado por el contribuyente.

CONSIDERANDO: Que el pago es la forma normal de extinguir la obligación tributaria, en virtud de que a través del mismo el contribuyente hace entrega a la Administración lo adeudado, bien sea en efectivo o en especies fiscales, en el lugar, plazo y forma determinado por la ley. El contribuyente Carlos Enrique Salinas Cruz, formalizó la venta del Monitor mediante escritura pública, habiendo cancelado el Impuesto al Valor Agregado en el primer testimonio de la escritura número setenta, autorizada en esta Ciudad por el Notario Carlos Aceituno Morales, mediante el uso de 105 timbres fiscales de cien quetzales cada uno, sumando la cantidad de diez mil quinientos quetzales.

CONSIDERANDO: Que el uso de timbres fiscales para satisfacer el pago del Impuesto al Valor Agregado únicamente podrá hacerse cuando ocurra alguno de los supuestos contenidos en el artículo 45 del Decreto 27-92 del Congreso de la República. Que el contribuyente Carlos Enrique Salinas Cruz, utilizó especies fiscales para satisfacer el pago del Impuesto al Valor Agregado generado por la venta de un Monitor con un precio base imponible de ciento cincuenta mil quetzales y sujeto a una tarifa del siete por ciento, el citado negocio no encuadra en alguno de los supuestos contenidos en la disposición legal antes relacionada, dando lugar a que la Dirección deje de percibir la suma de mil cincuenta quetzales, ya que ésta reconoció una comisión del diez por ciento de la venta de las especies fiscales utilizadas.

POR TANTO: Este Departamento con base en lo considerado, leyes citadas y lo dispuesto en los artículos 19, 69, 71, 79, 80, 94, 98, 130, 149 y 150 del Código Tributario; 10, 10, 29, 31, 32, 34, 37, 39, 40, 41, 45, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 25 y 28 de la Ley de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos, al resolver DECLARA: I) Se impone una multa de cien quetzales a Carlos Enrique Salinas Cruz, por omitir la expedición de una factura; II) Se tenga como válido el pago del Impuesto al Valor Agregado generado por la venta de un Monitor Bennett BCI 6200 Serie XL381, a través de especies fiscales, por un monto de diez mil quinientos quetzales; III) Se ordena que el contribuyente Carlos Enrique Salinas Cruz, reintegre a la Administración Fiscal la cantidad de mil cincuenta quetzales, por la comisión que ésta reconoció por la venta de especies fiscales utilizadas para hacer efectivo el Impuesto al Valor Agregado generado por la venta del Monitor relacionado; IV) Que se paguen intereses resarcitorios calculados sobre la base del impuesto dejado de percibir; V) NOTIFIQUESE.

F.- Director General de Rentas Internas

F.- Secretario General de Rentas Internas

DIRECCION GENERAL DE RENTAS INTERNAS
MINISTERIO DE FINANZAS PUBLICAS
GUATEMALA, C.A.

SECRETARIA GENERAL
SECCION DE NOTIFICACIONES

En la Ciudad de Guatemala, siendo las diez horas con treinta minutos, del día diez de abril de mil novecientos noventa y seis, en segunda avenida cuatro guión diez de la zona uno de Guatemala NOTIFIQUE A: Carlos Enrique Salinas Cruz, el contenido de la resolución identificada con el número nueve mil ciento cuarenta y cinco, de fecha uno de abril del año en curso, entregándole una copia de la resolución identificada anteriormente, por medio de cédula que recibió Carlos Enrique Salinas Cruz, quien bien enterado sí firmó. DOY FE.

F.- Carlos Enrique Salinas Cruz

F.- Oficial Notificador

NOTA:

Conforme el artículo 40 del Decreto 58-96 del Congreso de la República, que reformó el artículo 149 del Código Tributario, se establece que una vez transcurrido el plazo de treinta días hábiles luego de concluido el procedimiento la Administración deberá dictar la resolución. Se notificará lo resuelto al contribuyente en un máximo de ciento quince días, contados a partir del día siguiente en que le fuera notificado el conferimiento de la audiencia, en el supuesto de que se produjere período de prueba, ahora bien la notificación de la resolución deberá hacerse dentro de los ochenta y cinco días hábiles en el supuesto de que no se hubiere producido período de prueba, mismos que empezarán a contarse en la forma descrita anteriormente.

El caso presentado anteriormente fue desarrollado partiendo de la obtención de datos aislados, tanto en el sector público como en el sector privado, en virtud de que la Administración Tributaria cumple estrictamente con mantener el secreto de las declaraciones aportadas por los contribuyentes y por los responsables, así como las informaciones que la Administración haya podido obtener.

Con el propósito de dinamizar la actuación tributaria el Ministerio de Finanzas Públicas ha implementado programas de Fiscalización, con el objeto de practicar auditorías tendientes a inspeccionar, controlar o verificar las operaciones económicas y actos administrativos de las empresas, con el fin de comprobar la exactitud y la adecuación de sus actos a las leyes tributarias. Producto de lo anterior es el Acta con que dió inicio el expediente presentado. La Administración Tributaria cuenta con un promedio de cuatrocientos auditores distribuidos en toda la república aunque el ochenta por ciento de los mismos está concentrado en cuatro departamentos de la Dirección General de Rentas Internas, como lo son el Departamento del Impuesto Sobre la Renta, el Departamento del Impuesto al Valor Agregado, el Departamento de Fiscalización y el Departamento de Análisis, cada uno con funciones específicas de auditoría. Según el criterio sostenido por algunos Auditores consultados la Administración Tributaria cuenta con muy poco personal para realizar eficientemente un trabajo de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes registrados, resultando prácticamente imposible ejercer un control sobre las personas que tienen negocios o empresas no inscritas en el Ministerio de Finanzas Públicas, haciéndose necesario modernizar los sistemas con que operan la información a fin de ejercer un mayor control sobre las personas que evaden su obligación tributaria.

Dentro del Procedimiento Especial de Determinación de la Obligación Tributaria se desarrollan diversas etapas, hallándose regulado en el Reglamento Interno de la Dirección General de Rentas Internas la competencia administrativa para conocer en cada una de sus etapas, así desde la Inspección Fiscal, el requerimiento, el planteamiento de objeciones o ajustes corresponde al Departamento del Impuesto al Valor Agregado o en su caso al Departamento del

Impuesto Sobre la Renta, habiendo concluido las funciones que le competen éste lo traslada al Departamento de Fiscalización con el objeto de que ahí se emita opinión y en su caso sea concedida la audiencia al contribuyente. Posteriormente el expediente es trasladado al Departamento de Estudios, con el objeto de que se haga el análisis correspondiente y sea dictada la resolución. Corresponderá al Departamento de Receptoría y Cobros requerir el adeudo tributario, mismo que deberá ingresar en las cajas fiscales dentro de un plazo de diez días hábiles, contados a partir de notificada la resolución. Conforme a lo estipulado en los artículos 127 a 141 del Código Tributario, la resolución dictada constituye medio de cobro. Si el contribuyente no solventa su situación fiscal dentro del plazo que se le hubiere dado y al estar firme la resolución, deberá remitirse la misma a la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Finanzas Públicas, para proceder a su cobro por la vía económico coactiva. Concluido el trámite anterior el expediente es trasladado al archivo del Departamento del Impuesto al Valor Agregado.

La resolución es susceptible de ser impugnada a través de los recursos administrativos o judiciales correspondientes.

5. IMPUGNACION DE LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

Como quedó asentado anteriormente, las resoluciones dictadas por la Administración Tributaria no causan excepción de cosa juzgada, en virtud de lo cual son susceptibles de ser impugnadas por medio de los recursos administrativos o judiciales. Cuando la resolución administrativa sea consecuencia de relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado las diligencias y recursos previos al Recurso de lo Contencioso Administrativo serán las que preceptúan los artículos 154 y 158 del Código Tributario. Para las resoluciones que provengan de relaciones tributarias aduaneras, municipales, de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales, regirán las disposiciones que, como previas al recurso Contencioso Administrativo contemplen las leyes especiales respectivas, pudiéndose aplicar en forma supletoria el Código Tributario.

Podrá impugnarse una resolución únicamente cuando no haya sido consentida por el contribuyente o bien por la Administración. Se entiende que la resolución no ha sido aceptada si dentro del plazo legal, contado a partir del día siguiente al de la notificación, no es impugnada a través del recurso pertinente. La impugnación de una resolución puede interponerla el contribuyente o responsable, bien la propia administración, con el objeto de que sean revocados o dejar sin efecto los actos que dicte la administración, cuando considere que los mismos no están ajustados a derecho o son lesivos al Estado. Debe tenerse presente que la única resolución impugnable es aquella dictada al final de un procedimiento administrativo, por lo tanto, se excluyen del recurso las providencias, los dictámenes, los reclamos y los requerimientos, pues en estos casos podrá solicitarse a la autoridad, a través de un simple memorial que deje sin efecto la medida adoptada o haga lo que omitió.

Atendiendo a la naturaleza del presente trabajo, se hará un breve análisis de los medios de impugnación contenidos en el Código Tributario, así como la acción de amparo cuando proceda en materia administrativo tributaria.

5.1 RECURSO DE REVOCATORIA

En la doctrina es conocido con el nombre de recurso jerárquico, en virtud de que el órgano superior en materia impositiva, Ministerio de Finanzas Públicas, es quien tendrá a su cargo revisar un acto o resolución emanado de un órgano que le está jerárquicamente subordinado, como lo son las Direcciones Generales, Departamento, Divisiones, etc.

Entendido así el recurso de revocatoria, es un medio de impugnación por medio del cual el particular pretende que la autoridad superior de la Administración Tributaria, revoque una resolución emanada de un órgano de inferior jerarquía. Este recurso únicamente podrá interponerse por parte del contribuyente o de su representante legal y el responsable. La administración no podrá hacer uso de este recurso, sino que deberá plantear el asunto ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, previa declaración de lesiva para los intereses del Estado la resolución impugnada.

Con relación al recurso de revocatoria, preceptúa el artículo 154 del Código Tributario, que las resoluciones de la Administración tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no están consentidas por los interesados, o a instancia de parte. En la disposición anterior están contenidos dos supuestos: El primero señala, que la propia administración, al tener conocimiento de que se ha cometido un error en la determinación del tributo, debe proceder a hacer una rectificación en la resolución dictada, bien sea que con ello se favorezca o agrave la situación del contribuyente; en el segundo supuesto, será el particular afectado quien por iniciativa propia, planteando el recurso de revocatoria, pedirá se haga la rectificación correspondiente.

En aplicación del principio de sencillez que rige el procedimiento administrativo, se ha dispuesto en el Código Tributario que la Administración está facultada para tener por planteado el recurso de revocatoria, cuando de lo expuesto se desprenda la inconformidad con una resolución, aunque el contribuyente no haya indicado que lo promueve, o sea que únicamente bastará que el particular manifieste por escrito su inconformidad ante el funcionario que dictó la resolución, para que éste proceda a darle el trámite correspondiente.

5.1.1 PROCEDIMIENTO

El particular cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación, para impugnar una resolución administrativa tributario a través del recurso de revocatoria. En el memorial de interposición deben llenarse los requisitos contenidos en el artículo 122 del Código Tributario, mismo que deberá dirigirse al funcionario que dictó la resolución impugnada, o bien ante quien haya practicado la rectificación de un asunto en el que se hayan producido errores de carácter formal; en consecuencia el funcionario ante quien se interpone el recurso, únicamente está facultado para conceder o denegar el trámite del mismo, en virtud de que la resolución del recurso corresponde al superior jerárquico.

Aceptado a trámite el recurso de revocatoria, el funcionario debe elevar las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas dentro de un plazo de cinco

días hábiles y no podrá seguir conociendo del expediente. El Ministro cuenta con un plazo de treinta días para resolver el recurso planteado, dicho plazo empezará a ser contado de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación. Dentro del plazo anterior, el Ministro de Finanzas Públicas, si lo estima conveniente, podrá recabar dictamen de la Dirección de Estudios Financieros, el cual deberá rendirse dentro de un plazo de quince días hábiles. Posteriormente a recibir el dictamen y en todos los casos, la Administración Tributaria dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación, por un plazo de quince días, con el objeto de que se manifieste acerca del asunto que se ventila ante la administración. La resolución por parte del Ministro deberá ocurrir dentro de los setenta y cinco días hábiles siguientes a la fecha de que se presentó el recurso correspondiente. Si acuerda diligencias para mejor resolver, este plazo se ampliará conforme lo que establece el artículo 144 del Código Tributario. Si la resolución no fuere dictada dentro del tiempo estipulado se impondrá la sanción correspondiente al funcionario o empleado público responsable, de conformidad a lo estipulado en los artículos 74 y 76 de la Ley de Servicio Civil. Emitida la resolución se tiene por agotada la vía administrativa pudiéndose impugnar únicamente en la vía judicial, a través del recurso de lo Contencioso Administrativo y ante la Sala de lo Contencioso Tributario. Ahora bien si la Administración no resuelve, concediendo o denegando el recurso de revocatoria dentro de los quince días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al Ministerio de Finanzas Públicas.

5.2 OCURSO DE HECHO

A falta de una denominación como tal y a manera de interpretación analógica será llamado así. No es propiamente un recurso sino más bien una facultad otorgada al particular para acudir al Ministerio de Finanzas Públicas, cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, pues dicha denegatoria puede ser injustificada y arbitraria. O sea que la ley concede al particular el derecho de acudir al Ministerio de Finanzas Públicas, para que conceda el recurso de revocatoria denegado por la Administración Tributaria.

Se dice de hecho, porque no se recurre contra la decisión que se estima revocable, sino contra una negativa de la Administración Tributaria, ajena al contenido de dicha decisión. Dicho de otra manera, no se recurre, sino que se formula una queja por la decisión contraria a derecho. Pero en realidad es una forma de interponer el recurso de revocatoria por vía directa, en virtud de que si la queja es fundada, el Ministerio de Finanzas Públicas puede confirmar, modificar, revocar o anular la resolución.

El particular puede ocurrir ante el Ministro de Finanzas Públicas, dentro del plazo de tres días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, a efecto de que le sea concedido el recurso solicitado. Recibido el recurso, el Ministro de Finanzas Públicas, lo remitirá a la dependencia que denegó el trámite de la revocatoria, para que informe dentro de un plazo de cinco días hábiles, aunque en casos muy excepcionales la autoridad superior podrá requerir el expediente original. El Ministro resolverá con lugar el recurso, si encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria y entrará a conocer de éste. De igual manera procederá, cuando establezca que transcurrió el plazo de quince días hábiles sin que la Administración Tributaria resolviera concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria. Si se declara sin lugar el recurso, se impondrá una multa de un mil quetzales y además se ordenará que sean archivadas las diligencias. Ahora bien, si el contribuyente aún considera que la disposición adoptada constituye una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan podrá recurrir de amparo, ante la autoridad competente. (Artículos 42 y 43 del Decreto 58-96).

5.3 RECURSO DE REPOSICION

En la doctrina también se le llama de reconsideración, en virtud de que por la interposición de este recurso el Ministro de Finanzas Públicas, revisa una resolución o acto que él mismo ha dictado. De acuerdo con el artículo 158 del Código Tributario, el recurso de reposición procede contra resoluciones originarias del Ministerio de Finanzas Públicas. Como resolución originaria deberá entenderse, aquella que se ha dictado en primer lugar por el propio Ministro. De tal manera que contra la resolución por medio de la cual el Ministro

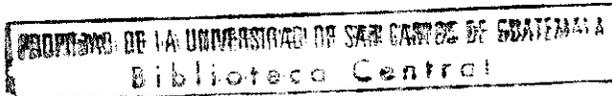
resuelve el recurso de revocatoria no procede el recurso de reposición, en virtud de que ya existe una resolución originaria de un órgano subalterno. El recurso de reposición constituye el medio de impugnación que hace valer el particular en contra de una resolución dictada originariamente por el Ministro de Finanzas Públicas.

5.3.1 PROCEDIMIENTO

El recurso se interpondrá por escrito, ya sea por el contribuyente, el responsable o por su representante legal, ante el Ministro de Finanzas Públicas, dentro de un plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente al de la última notificación. El Ministro de Finanzas Públicas cuenta con un plazo de treinta días hábiles para resolver el recurso de reconsideración mismos que empezarán a contarse a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación. Dentro del plazo anterior el Ministro de Finanzas Públicas, si lo estima conveniente podrá recabar dictamen de la Dirección de Estudios Financieros, el cual deberá rendirse dentro de un plazo de quince días hábiles. Luego de recibir el dictamen y en todos los casos, la Administración Tributaria dictará su resolución. La resolución por parte del Ministerio deberá ocurrir dentro de los setenta y cinco días hábiles siguientes a la fecha de que se presentó el recurso correspondiente. Si acuerda diligencias para mejor resolver, este plazo se ampliará conforme lo que establece el artículo 144 del Código Tributario. Con dicha resolución se tendrá por agotada la vía administrativa, para el sólo efecto de que el contribuyente acuda a la vía judicial, interponiendo el recurso de lo contencioso administrativo, en la Sala de lo Contencioso Tributario.

5.4 LA ENMIENDA Y LA NULIDAD

Estos medios de que dispone tanto la Administración Tributaria como el contribuyente no son propiamente recursos, sino más bien remedios administrativos, pues a través de los mismos la administración tributaria o la autoridad superior jerárquica, bien sea de oficio o a petición de parte, está facultada para enmendar el procedimiento o declarar la nulidad de actuaciones.



La enmienda o la nulidad, podrán pedirse y resolverse en cualquier estado que guarde el procedimiento administrativo, en todo caso debe tenerse presente que la resolución correspondiente deberá de ser dictada dentro de un plazo de quince días hábiles de haber sido interpuesta. En el supuesto de que ya se hubiere dictado la resolución ministerial, la enmienda o la nulidad únicamente procederán a petición del contribuyente, siempre que en contra de la misma no procedan los recursos de revocatoria o de reposición según corresponda, ni cuando el plazo para interponer estos haya vencido. Se entiende por enmienda, la rectificación o corrección de un asunto y se presenta cuando en el trámite de un expediente se hubiere incurrido en defecto u omisiones de procedimiento, lo que da lugar a la Administración, bien sea de oficio o a petición del contribuyente deje sin efecto lo actuado, en la totalidad del expediente o de una parte de la resolución o actuación. La Administración también podrá declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio substancial en ellas. Hay vicio substancial cuando sean violadas garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del procedimiento o bien cuando se cometa error en la determinación tributaria, multa, recargos o intereses. Podrá resolverse la nulidad de la totalidad del expediente, o de parte de una resolución o actuación, teniendo presente que en ningún caso se afectará la validez de las pruebas que hayan sido rendidas legalmente. La Administración podrá declarar la nulidad de una actuación o resolución, cuando ésta proceda de oficio o bien a petición del contribuyente, su representante o el responsable.

5.5 SILENCIO ADMINISTRATIVO

Se produce cuando la Administración no resuelve la petición formulada por el particular dentro del plazo establecido por la ley. El plazo para que la Administración Tributaria resuelva las peticiones y notifique las resoluciones no podrá exceder de treinta días, según precepto constitucional.

En el artículo 157 del Código Tributario, se encuentra la regulación legal del silencio administrativo, al indicar que, transcurrido el plazo de treinta días hábiles a partir de que las actuaciones se encuentren en estado de resolver se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto

desfavorablemente el recurso de revocatoria o reposición, para el sólo efecto de que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo. Al producirse el silencio administrativo, el particular debe presumir que existe una declaración de voluntad por parte del Ministerio de Finanzas Públicas, dicha presunción puede enfocarse desde dos puntos de vista:

- a) Silencio administrativo negativo, cuando el particular, aún sin contar con la resolución debe dar por resuelta su petición en forma desfavorable una vez haya transcurrido el plazo en que la administración debe resolver, según lo dispuesto en el artículo 157 del Código Tributario.
- b) Silencio administrativo positivo, cuando el particular tiene por resuelta su petición en forma favorable, una vez haya transcurrido el plazo legal y no se le haya notificado la resolución, artículo 23 y 30. transitorio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; 71 Ley del Impuesto Sobre la Renta, etc.

Una vez se tenga por agotada la vía administrativa, como consecuencia del silencio administrativo, el particular tiene dos opciones:

- a) Esperar indefinidamente hasta que la administración tributaria dicte su resolución y posteriormente interponga el recurso de lo contencioso administrativo;
- b) Interponer el recurso de lo contencioso administrativo, dentro del plazo de noventa días hábiles, contados a partir del día siguiente al en que debió haberse dictado la resolución.

En consecuencia una vez producido el silencio administrativo, abre las puertas para que el particular plantee ante la instancia judicial la cuestión que la administración no resolvió.

5.6 ACCION DE AMPARO

El amparo como norma de jerarquía constitucional, tiende a proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o bien restaura el

imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. Procede en materia administrativa, política, ejecutiva y judicial, siempre que exista violación a la ley, un riesgo o una amenaza. La competencia de los Tribunales para conocer del amparo, está determinada por la calidad que ostente el sujeto contra el cual se interpone.

Dentro del campo administrativo, el amparo es una facultad reconocida a toda persona de acudir a un órgano jurisdiccional, cuando exista una amenaza de violación, por parte de la Administración Tributaria, de los derechos que la Constitución y demás leyes administrativas le garantizan y con el único objeto de que se le mantenga en el goce de los mismos.

Cuando se produce el silencio administrativo, de especial trascendencia es el Amparo, ya que su interposición tiene por objeto que se le fije un plazo razonable a la Administración Tributaria para que cese la demora, si el caso fuere de mero retardo en resolver, practicar alguna diligencia o ejecutar algún acto ordenado de antemano. Cumpliendo con lo ordenado por el Tribunal, la Administración Tributaria, deberá dictar su resolución, misma que podrá ser aceptada por el particular o bien impugnada a través de los recursos legales, salvo que se trate de la resolución del recurso, pues en ese caso la ley señala que el silencio equivale a una resolución desfavorable.

El contribuyente cuenta con un plazo de treinta días para interponer el Amparo, los que se empezarán a contar del día siguiente de efectuada la última notificación al afectado o de conocido por éste el hecho que, a su juicio, le perjudica. En el Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, del artículo 80. al 81 está regulado todo lo relacionado con la procedencia, competencia, requisitos y trámite de la acción de amparo.

5.7 RECURSO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

De acuerdo con nuestra legislación es un típico proceso judicial, instituido para revisar un asunto que se ha ventilado ante la administración pública. Se dice que es un proceso, en virtud de que a través de él se soluciona

En un conflicto de intereses entre el particular y la administración tributaria, y además porque contiene todas las etapas procesales, como lo son: se inicia por la presentación de una demanda, podrán plantearse excepciones en contra de la misma, señalándose un período de prueba, así como del día y hora para la vista, podrá decretarse un auto para mejor fallar, se dicta la sentencia, misma que puede ser impugnada por medio de los recursos ordinarios y aún extraordinarios.

El conocimiento de lo Contencioso Administrativo está encomendado a dos Salas del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, que tienen competencia a nivel nacional, para ocurrir ante este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa del impuesto o garantía alguna. Este Tribunal tiene como función la de ser contralor de la juricidad 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.

En materia tributaria el Recurso de lo Contencioso Administrativo es la reclamación que formula el contribuyente ante una Sala de lo Contencioso Tributario, en contra de una resolución definitiva del Ministerio de Finanzas Públicas, cuando éste ha desconocido un derecho del particular, ha lesionado un interés jurídicamente protegido o bien cuando se ha producido el silencio administrativo o existe declaración de lesividad para los intereses de la Administración. De tal manera que su inicio va a tener como consecuencia la resolución judicial en un asunto que tuvo su origen en la substanciación de un procedimiento administrativo. La regulación legal de este proceso se encuentra en el Título V, Capítulo I del Código Tributario, así como en el Decreto Gubernativo número 1881, además de que podrá aplicarse supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial. (El Decreto Gubernativo 1881 fue reformado por el Decreto Ley 45-83).

5.7.1 CAUSAS Y REQUISITOS DE PROCEDENCIA

Dentro de las causas que pueden dar lugar a iniciar el proceso de lo Contencioso Administrativo, pueden señalarse las siguientes:

- a) Cuando la Administración Tributaria ha ocasionado el silencio administrativo (Art. 8 del Dto. 1881 y 157 del Dto. 6-91);
- b) Contra las resoluciones desfavorables al particular dictadas en la vía administrativa, bien sea que proceda del Ministerio de Finanzas Públicas, entidades descentralizadas y autónomas (Art. 9 del Dto. 1881);
- c) Contra las resoluciones que se consideren lesivas a los intereses de la Administración (Art. 10 del Dto. 1881);
- d) Contra las resoluciones de la Administración que lesionen derechos particulares, establecidos o reconocidos por una ley, cuando tales resoluciones hayan sido adoptadas como consecuencia de alguna disposición de carácter general, si con esta se infringe la ley en la cual se originaron aquellos derechos (Art. 13 del Dto. 1881);
- e) Contra las resoluciones relacionadas con la interpretación, cumplimiento, rescisión y efectos de los contratos celebrados por la Administración para obras y servicios de carácter público (Art. 14 del Dto. 1881).

El plazo de que dispone el particular para interponer su demanda ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo es de noventa días hábiles, contados a partir del día siguiente de haberse hecho la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición o bien transcurrido un mes, contado a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver y la Administración no hubiere dictado su resolución. Es importante hacer notar que el plazo para interponer la demanda fue ampliado en el Código Tributario, con relación al estipulado en la Ley de lo Contencioso Administrativo que señala un plazo de tres meses improrrogables para su interposición, abarca días hábiles como inhábiles, por el contrario, en el artículo 165 del Código Tributario se señala un plazo de noventa días hábiles. Por su parte la Administración Tributaria podrá interponer su demanda dentro de un plazo de noventa días hábiles, contados a partir del día siguiente al en que se declare lesiva para los intereses de la Administración la resolución impugnada.

5.7.2 PROCEDIMIENTO

El proceso de lo Contencioso Administrativo da inicio con la interposición

de la demanda, en la misma deben cumplirse los requisitos que establece el artículo 22 del Decreto Gubernativo número 1881. Presentada la demanda, el Tribunal pedirá a la Administración, dentro de las 48 horas siguientes, las diligencias que lo hayan motivado. En el supuesto de que la Administración no remita las diligencias y hubieren transcurrido tres días, el Tribunal, de oficio o a solicitud de parte, señalará un nuevo plazo de 24 horas para su remisión. Si aún así persiste la negativa de enviar las diligencias solicitadas, el Tribunal entrará a conocer del recurso, teniendo como base lo dicho por el actor, sin perjuicio de proceder en forma legal contra el infractor. La Administración tiene la facultad de presentar las diligencias solicitadas por el tribunal, en cualquier momento.

Habiéndose cumplido con los requisitos anteriores, el Tribunal entrará a conocer del recurso y dictará providencia dándole trámite a la demanda, y dará audiencia por el plazo de nueve días a la autoridad contra la cual se haya promovido y al Procurador General de la Nación. Al evacuar las audiencias conferidas podrán interponer las excepciones perentorias que tengan y acompañar los documentos e indicar las pruebas que habrán de rendirse. Al contestar la demanda o a solicitud de parte, podrá ordenarse la apertura a prueba o que sea dictada la sentencia si el caso fuere de puro derecho. El plazo para diligencias las pruebas será de quince días, únicamente se recibirá aquella que hubiere sido propuesta al momento de plantear la demanda o su contestación. Del informe rendido por la Secretaría con razón detallada de la prueba producida por las partes, se señalará día para la vista o se decretará un auto para mejor fallar y por una sola vez, dentro de un plazo de quince días. El día para la vista será fijado dentro de los quince días luego de concluido el periodo de prueba o el plazo del auto para mejor fallar. Una vez se haya verificado la vista se dictará la sentencia, dentro de los quince días siguientes, en ella se podrá revocar, confirmar o modificar la resolución administrativa que motivó el recurso. Esta resolución podrá ser impugnada a través de los recursos ordinarios de aclaración y ampliación y el extraordinario de casación.

Firme la sentencia que haya puesto fin al proceso de lo contencioso administrativo, el expediente volverá a la oficina de su origen, con certificación de lo resuelto para su debido cumplimiento.

CONCLUSIONES

1. Los tributos son la más importante clase de ingresos del Estado de Guatemala, ya que representan el noventa y dos por ciento de los ingresos corrientes percibidos por este concepto.
2. Con el propósito de cubrir las proyecciones financieras, contenida en el Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, se han realizado una serie de reformas en el sistema tributario que van encaminadas a elevar la recaudación tributaria y asegurar el cumplimiento de los fines del Estado.
3. El Programa de Educación Fiscal impulsado por el Ministerio de Finanzas Públicas, dirigido a estudiantes de primaria, básico y del nivel diversificado se vislumbra como un mecanismo adecuado para fortalecer la conciencia tributaria en los futuros contribuyentes.
4. La determinación de la Obligación Tributaria, tiene como propósito fijar el adeudo tributario en una suma cierta y precisa que posibilite su requerimiento de pago por parte de la Administración Tributaria al sujeto pasivo.
5. El incumplimiento de la obligación tributaria se origina de una abstención por parte del contribuyente en el pago de sus tributos, tal conducta es realizada con pleno conocimiento de la ley y motivado por una conveniencia propia.
6. La evasión tributaria se origina de la omisión deliberada en la presentación de información tendiente a establecer la obligación tributaria.
7. La Defraudación Tributaria es la causa económica fundamental que motiva a la Administración a iniciar el procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria.

RECOMENDACIONES

1. Para hacer una rápida y eficaz verificación en el pago de los tributos, declaraciones o determinaciones de la obligación tributaria, es necesario que la Administración Tributaria implemente el procesamiento electrónico de datos en cada una de las unidades encargadas de hacer la verificación.
2. Implementar un programa de concientización del contribuyente orientado a que éste cumpla con su obligación tributaria, dándole a conocer en forma real los ingresos que el Estado obtiene por este concepto, así como la utilización racional que a estos se les dará.
3. Debe emitirse una ley penal especial que tipifique y penalice los delitos contra el Fisco, tomando en consideración el bien jurídico tutelado, que en este caso es el daño social causado por el contribuyente que omite pagar sus tributos, en virtud de que su conducta da lugar a que el Estado incumpla con los fines que le son asignados por la Constitución Política de la República.

BIBLIOGRAFIA**LIBROS**

1. CABANELLAS GUILLERMO, Diccionario Enciclopédico de Derecho, VI Tomos, Editorial Heliasta S.R.L. Buenos Aires, 1979.
2. CHICAS HERNANDEZ RAUL ANTONIO, Apuntes de Derecho Administrativo, Universidad de San Carlos, Guatemala, 1989.
3. FONROUGE CARLOS MARIA GUILANNI, Derecho Financiero, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1970.
4. JARACH DIRO, El Hecho Imponible, Ediciones Revista de Jurisprudencia, Buenos Aires, 1943.
5. MARTINEZ PELAEZ SEVERO, La Patria del Criollo, Editorial Universitaria, Guatemala, 1970.
6. MARTINEZ PELAEZ SEVERO, Racismo y Análisis Histórico en la Definición del Indio Guatemalteco, Departamento de Publicaciones Facultad de Ciencias Económicas, Guatemala, 1985.
7. RECINOS ADRIAN (Traductor), Popol Vuh, Las Antiguas Historias del Quiché, Fondo de Cultura Económica, México, 1964.
8. SAINZ DE BUJANDA, Hacienda y Derecho, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.
9. VON EHEBERG KARL THEODOR, Compendio de Hacienda Pública, Editorial América, México, 1945.

LEYES

1. Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Ley del Organismo Judicial.
3. Ley del Ministerio de Finanzas Públicas.
4. Código Tributario (Reformado por el Decreto 58-96)
5. Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento.
6. Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento.
7. Ley del Impuesto Unico Sobre Inmuebles.
8. Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y Papel Sellado Especial para Protocolos y su Reglamento.
9. Ley de lo Contencioso Administrativo.
10. Código Procesal Civil y Mercantil
11. Código Municipal.
12. Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas.
13. Código Penal.
14. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.
15. Modelo de Código Tributario OEA-BID.

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Biblioteca Central

