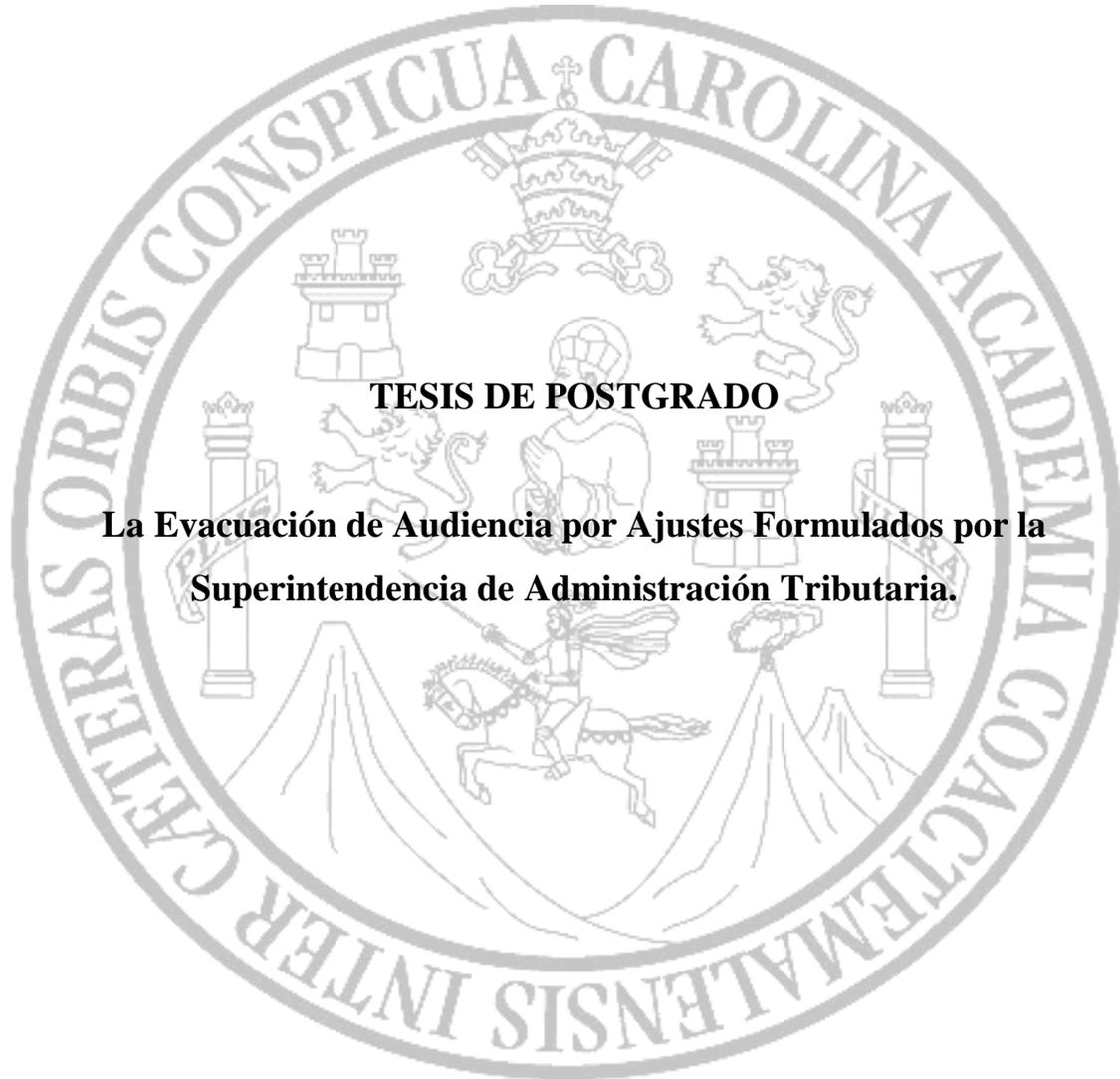


**Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrados
Maestría en Consultoría Tributaria**



TESIS DE POSTGRADO

**La Evacuación de Audiencia por Ajustes Formulados por la
Superintendencia de Administración Tributaria.**

Presentada por:

Lic. Carlos Gilberto de León de León

Quetzaltenango, noviembre de 2016.

**Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrados
Maestría en Consultoría Tributaria**



TESIS DE POSTGRADO

**La Evacuación de Audiencia por Ajustes Formulados por la
Superintendencia de Administración Tributaria.**

Informe final de Tesis presentado al Consejo Académico de Postgrado del
Centro Universitario de Occidente

Por:

Lic. Carlos Gilberto de León de León

Previo a conferírsele el Título de
Maestro en Ciencias en Consultoría Tributaria

Quetzaltenango, noviembre de 2016.

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

AUTORIDADES

RECTOR MAGNIFICO

Dr. Carlos Guillermo Alvarado Cerezo

SECRETARIO GENERAL

Dr. Carlos Enrique Camey Rodas

CONSEJO DIRECTIVO

DIRECTORA GENERAL DEL CUNOC M Sc. María del Rosario Paz Cabrera

SECRETARIA ADMINISTRATIVA M Sc. Silvia del Carmen Recinos Cifuentes

REPRESENTANTE DE CATEDRATICOS

M Sc. Héctor Obdulio Alvarado Quiroa

Ing. Edelman Cándido Monzón López

REPRESENTANTES DE LOS EGRESADOS DEL CUNOC

Licda. Tatiana Cabrera

REPRESENTANTES DE ESTUDIANTES

Br. Luis Ángel Estrada García

Br. Julia Hernández

DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE POSTGRADOS

M Sc. Percy Iván Aguilar Argueta

**TRIBUNAL QUE PRACTICÓ
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente: Msc. Percy Aguilar
Secretario: Msc. Benito Rivera
Coordinador: Msc. Jorge Santisteban
Examinadora: Msc. Roberto Sánchez
Asesor de Tesis: Msc. Bayron Inés de León

NOTA: Únicamente el autor es responsable de las doctrinas y opiniones sustentadas en la presente tesis (artículo 31 del Reglamento de Exámenes Técnicos y Profesionales del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala)

Quetzaltenango 16 de agosto de 2016

Señores:

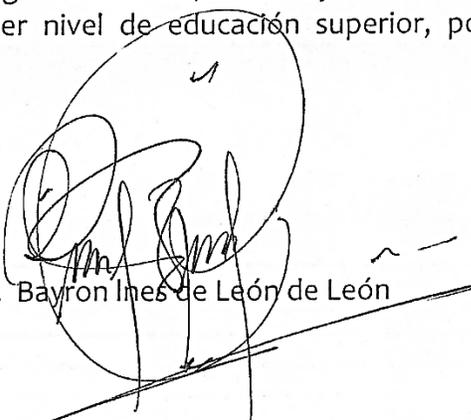
Consejo Académico de Postgrados
Centro Universitario de Occidente.
Universidad de San Carlos de Guatemala

Yo: Bayron Ines de León de León con Documento Personal de Identificación y Código Único de Identificación 2546 91781 0904 Extendido por el Registro Nacional de las Personas de la República de Guatemala, Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado, Colegiado activo número 1188. Respetuosamente me dirijo a ustedes en calidad de Asesor de Tesis del Licenciado CARLOS GILBERTO DE LEON DE LEON de la Maestría en Consultoría Tributaria designado conforme punto TERCERO inciso 3.1 y sub inciso 3.1.3 del acta No. 020-2011 de sesión celebrada por el Consejo Académico de Postgrados del Centro Universitario de Occidente el veinticuatro de noviembre del año dos mil once y al respecto presento el siguiente dictamen:

En el tema investigado “LA EVACUACION DE AUDIENCIA POR AJUSTES FORMUADOS POR LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA”, además de investigar en forma teórica sobre la audiencia se consultaron fuentes primarias sobre los casos planteados ante la Administración Tributaria, con la intención que esta investigación sea una fuente de consulta para los estudiantes y profesionales en la materia tributaria.

Lo expuesto, razonado y analizado, me conduce a considerar que el trabajo de tesis de maestría presentado por el Licenciado Carlos Gilberto de León de León, además de cumplir con todas las exigencias que impone la legislación universitaria y desarrollarse conforme un marco metodológico adecuado, constituye un esfuerzo de investigación importante y propio del tercer nivel de educación superior, por lo cual emito mi **dictamen favorable**.

Atentamente.



Msc. Bayron Ines de León de León



USAC
TRICENTENARIA
 Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrado
Secretaria



EL INFRASCRITO DIRECTOR DEL DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA.

CERTIFICA:

Que ha tenido a la vista el libro de Actas de Exámenes Privados del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente en el que se encuentra el acta No. 152/2016 la que literalmente dice:-----

En la ciudad de Quetzaltenango, siendo las diez horas con treinta minutos del día miércoles veintiséis de octubre del año dos mil dieciséis, reunidos en el salón de sesiones del Departamento de Estudios de Postgrado, el Honorable Tribunal Examinador, integrado por los siguientes profesionales: **Presidente:** M Sc. Percy Aguilar ; **Secretario:** M Sc. Benito Rivera; **Coordinador:** M Sc. Jorge Santisteban; **Asesor:** M Sc. Byron Inés de León; **Experto:** M Sc. Roberto Sánchez; con objeto de practicar el **Examen Privado** de la Maestría en **Consultoría Tributaria**, en el grado académico de **Maestro en Ciencias** del Lic. **Carlos Gilberto de León de León**, identificado con el número de carné **100030659** procediéndose de la siguiente manera:-----

PRIMERO: El sustentante practicó la evaluación oral correspondiente, de conformidad con el Reglamento respectivo.-----

SEGUNDO: Después de efectuadas las preguntas necesarias, los miembros del tribunal examinador procedieron a la deliberación, habiendo sido el dictamen **FAVORABLE** -----

TERCERO: En consecuencia el sustentante **APROBO** Sin observaciones cubriendo así todos los requerimientos académicos necesarios previo a otorgarle el título profesional de **MAESTRO EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**.-----

CUARTO: No habiendo más que hacer constar, se da por finalizada la presente, en el mismo lugar y fecha una hora con treinta minutos después de su inicio, firmando de conformidad, los que en ella intervinieron.-----

Y para los usos legales que a la interesada convengan, se extiende, firma y sella la presente **CERTIFICACIÓN** en una hoja membretada del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala a los veintiocho días del mes de octubre del año dos mil dieciséis.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Certifica:


Yomara Yamileth Rodas De León
 Secretaria de Postgrados

Vo. Bo.


M. Sc. Percy Juan Aguilar Argueta
 Director de Postgrados





USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Departamento de Estudios de Postgrado



Secretaria

ORDEN DE IMPRESIÓN POST-CUNOC-044-2016

El Infrascrito Director del Departamento de Estudios de Postgrado del Centro Universitario de Occidente de la Universidad de San Carlos de Guatemala, luego de tener a la vista el dictamen correspondiente del asesor y la Certificación del acta No. 152-2016 de fecha 26 de Octubre del año dos mil dieciséis, suscrita por los Miembros del Tribunal Examinador designados para realizar Examen Privado de la Tesis Titulada **“La Evacuación de Audiencia por ajustes formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria”**, presentada por el maestrante **Carlos Gilberto de León de León** con número de carné **100030659** previo a conferírsele el título de **Maestro en Ciencias en Consultoría Tributaria**, **autoriza** la impresión de la misma.

Quetzaltenango, 28 de octubre de 2016.

IMPRIMASE

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


M. Sc. Percy Juan Aguilar Argueta
Director



cc. Archivo

DEDICATORIA

A Dios:

Por su gran amor y misericordia al darme una segunda oportunidad de vida, y permitirme alcanzar una meta más.

A mis padres:

Gilberto Noé de León Girón

Marietta Elexa de León Santos (Q.E.P.D.)

Con amor, respeto y agradecimiento por apoyarme en todo momento. Mil gracias.

A mi esposa:

Licda. Iris Esmeralda de León Gramajo

Con profundo amor por compartir su vida conmigo, gracias por su amor y valentía.

A mis hijas:

Danielita y Estefany

Por ser la luz de mi vida y el motivo de mí esfuerzo, con mucho amor.

A mis hermanos:

Manfredo (Q.E.P.D.), Wuilmer, Ligda y Rosy

Con cariño sincero, por su apoyo en los momentos difíciles de mi vida.

A mis sobrinos:

Jenifer, Blas, Rovin, Ángel, Ezequiel, Brandy, Francis, David, Ariel y Gilbert

Con cariño, los exhorto a luchar por sus sueños.

A mis tíos:

Con respeto y agradecimiento por sus oraciones en todo momento.

A mis cuñados(as) y familia en general:

Con aprecio sincero por sus palabras de fe.

A mi familia política:

Con Cariño por su apoyo incondicional.

A mis amigos y compañeros de trabajo:

Con agradecimiento por sus palabras de ánimo.

RECONOCIMIENTO A:

La Universidad de San Carlos de Guatemala
Al Centro Universitario de Occidente

Contenido

Abstracto	1
Introducción	2
Capítulo I Principios Constitucionales	4
1.1 Derecho de Defensa	4
1.2 Presunción de Inocencia	5
1.3 Debido Proceso	6
1.4 Sujeción a la ley o Principio de Legalidad Administrativa	7
1.4.1 Ejemplos de Peticiones Arbitrarias	9
1.5 Principio de Legalidad Tributaria	12
Capítulo II Antecedentes	14
2.1 ¿Quién es la SAT?	14
2.2 Nombramiento	15
2.3 Requerimientos	16
2.3.1 Requerimiento de Información	16
2.3.2 Requerimiento de Presentar Declaraciones	17
2.3.3 Requerimiento de Información Respecto de Terceros	17
2.3.3.1 Requerimiento de Información Financiera en Poder de Terceros	18
2.3.4 ¿Cómo atender los Requerimientos de la SAT?	19
2.3.5 Lugar para Atender los Requerimientos de Información	19
2.4 Investigación o Trabajo de Campo	19
2.4.1 Procedimiento de Revisión	19
2.4.2 Alcance en el Procedimiento de Revisión	20
2.4.3 Problema del Procedimiento de Revisión	21
2.5 El Acta	21
2.5.1 Lo que se Observa en el Acta	23
2.6 Informe de Auditoria	24
2.7 Archivo	24
2.8 Acción Penal	25
2.9 Resolución del Conflicto Tributario	25
2.9.1 Beneficios para el Estado de Guatemala	25
2.9.2 Beneficios para el Contribuyente o Responsable	26
Capítulo III Audiencia	27
3.1 ¿Que es una Audiencia?	27
3.2 Tipos de Audiencia	28
3.3 ¿Qué es un Ajuste	28

3.3.1 ¿Cuáles son los Ajustes más Comunes?	29
3.4 Características de una Audiencia por Ajustes	29
3.5 Competencia para emitir una Audiencia	31
3.6 Facultades de la SAT, en el Otorgamiento de Audiencias	32
Capítulo IV Notificaciones	35
4.1 Obligación de notificar	36
4.2 Lugar para Notificar	36
4.3 Clases de Notificaciones	37
4.4 Plazo para Notificar	39
4.5 Forma de hacer las Notificaciones	39
4.6 Cédula de Notificación	40
4.7 Notificación por Comisión	40
4.8 Nulidad de las Notificaciones	41
Capítulo V Evacuación de Audiencia por Ajustes Formulados por la Administración Tributaria	43
5.1 Plazos para evacuar una audiencia	44
5.1.1 Reglas a observar en el cómputo del tiempo	44
5.1.2 Día hábil y día inhábil	45
5.1.3 Casos excepcionales	45
5.2 Requisitos básicos de una Evacuación de Audiencia	46
5.3 Sustento legal de la Evacuación de audiencia	49
5.4 La informalidad de la Evacuación de Audiencia	49
5.5 Análisis de la audiencia previo a evacuar audiencia	50
5.6 Defensa de hecho o de derecho	55
5.6.1 Defensa de hecho	55
5.6.2 Defensa de derecho	58
5.7 Como se evacua una audiencia que contiene elementos de hecho	61
5.8 Como se evacua una audiencia que contiene elementos de derecho.	78
Conclusiones	93
Bibliografía	94

TABLA DE ABREVIATURAS

Sin perjuicio de otras definiciones o abreviaturas, en el presente documento, se utilizarán y entenderán las siguientes abreviaturas como:

CTG o CT	Código Tributario Guatemalteco o Código Tributario.
CPCM	Código Procesal Civil y Mercantil.
C.C.	Código de Comercio.
LOJ	Ley del Organismo Judicial.
AT o SAT	Administración Tributaria o Superintendencia de Administración Tributaria.
RISAT	Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria
CRG	Congreso de la República de Guatemala
CPRG	Constitución Política de la República de Guatemala
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
CC	Corte de Constitucionalidad.
DPI	Documento Personal de Identificación.
DRAE	Diccionario de la Real Academia Española.
Art.	Artículo.

Abstracto

El derecho de defensa establecido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala es fundamental en el proceso administrativo tributario, por lo que se debe velar que se desarrollen las garantías del procedimiento, y que de ninguna forma se impida al sujeto pasivo el uso de sus derechos, se debe analizar desde el inicio del procedimiento administrativo tributario el actuar del ente fiscalizador, en sentido de vigilar cómo aplica las leyes, fundamentos, principios y etapas que integran el procedimiento administrativo tributario, observar la aplicación irrestricta de la ley, y no permitir que sea modificada por funcionarios o empleados de la SAT de manera antojadiza, se debe tener bien claro que el fin que promueve el derecho de defensa es la inviolabilidad del procedimiento legalmente establecido.

Palabras Clave

Defensa fiscal, impuestos y niveles jerárquicos.

Abstract

The right of defense provided for in Article 12 of the Constitution of the Republic of Guatemala Policy is essential in the tax administrative process, so it should be ensured that the procedural safeguards are developed, and in no way prevents to the taxpayer the use of their rights, it must be analyzed from the beginning of the tax administrative procedure, the act of the sanctioning body, in regard to monitor how it applies the laws, fundamentals, principles and stages that make up the tax administrative procedure, observe the unrestricted application of the law, and not allow to be modified by SAT officials or employees in a capricious manner, it should be clear that the purpose that promotes the right of defense is the inviolability of the legally established procedure.

Keywords

tax defense, tax and hierarchical levels.

Introducción

El Código Tributario como norma general, regula el procedimiento administrativo tributario y entre este la evacuación de audiencia por ajustes, por lo que cualquier sujeto pasivo en su calidad de obligado tributario principal, así como apoderados, representantes legales y asesores, tienen el acceso a la lectura de dicho procedimiento, pero al desarrollarlo en la práctica (vida real), se encuentran con diferentes limitantes que provocan la no presentación adoc de la referida evacuación de audiencia, es por ello, que se hace necesario y de mucha utilidad la presente investigación.

La investigación estará enfocada en el cumplimiento de los principios constitucionales, el código tributario y las leyes tributarias específicas, que garanticen el debido proceso en el cual se cumplan los requisitos procedimentales basados en ley; garantizando la presunción de inocencia y asegurando la posibilidad efectiva de audiencia para quien sea afectado en sus derechos y que a través de la Evacuación de Audiencia, la autoridad administrativa escuche al sujeto pasivo y reciba las pruebas que se aporten con el objeto de hacer valer sus derechos. Y de la misma forma la Administración Tributaria a través de sus funcionarios y empleados cumplan con tramitar y resolver toda petición conforme a la ley.

La investigación se realizará utilizando el método de investigación cualitativo, heurístico, el cual consistirá en el estudio crítico de casos de Evacuaciones de Audiencia tomados al azar de los que se tengan disponibles (Bajo reserva de confidencialidad), con la intención de descubrir cómo fueron desarrolladas dichas Evacuaciones de Audiencia por ajustes. Este método de investigación permite que los estudios de casos iluminen la comprensión del lector del caso objeto de estudio, pudiendo dar lugar al descubrimiento de nuevos significados, ampliar la experiencia del lector o confirmar lo que se sabe.

Se realizará comparación entre los casos, observando entre las Evacuaciones de Audiencia en las que se lograron desvanecer los ajustes defendibles pretendidos por la SAT y las que no, para determinar si una adecuada Evacuación de Audiencia desarrollada con buenos fundamentos de hecho y de derecho en la que se exige el cumplimiento de los principios constitucionales, el código tributario y las leyes tributarias específicas, es determinante o no en el desvanecimiento de ajustes.

El presente estudio consta de V capítulos, el capítulo I da a conocer los principios constitucionales elementales que le asisten al contribuyente en el procedimiento administrativo

tributario; el capítulo II indica los antecedentes que legalmente deben realizarse previo a que al contribuyente le sea notificada una audiencia por ajustes, el capítulo III da a conocer ¿qué es una Audiencia?, ¿cuáles son los tipos de audiencia que existen en materia tributaria?, las características de una audiencia por ajustes y ¿quién tiene la competencia legal para emitir una audiencia?. El capítulo IV da a conocer lo relativo a las notificaciones, lo cual en el procedimiento administrativo tributario juega en papel muy importante, ya que la forma de realizarlas es determinante en cuanto a garantizar al contribuyente el debido proceso.

Aportando en el capítulo V dos modelos de Evacuación de Audiencia con fines ilustrativos, uno que contiene elementos de hecho y el otro que contiene elementos de derecho. Ambos modelos no surten efectos vinculantes para casos concretos que podría presentarse a los usuarios de este estudio y tampoco pretenden coincidir con criterios de otros profesionales en la materia.

Capítulo I

1. Principios Constitucionales

1.1 Derecho de Defensa

Dentro de los fundamentos legales no podemos dejar de analizar lo que la Constitución Política de la República de Guatemala dice en el artículo 12. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, **ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente**. Dándole a conocer al contribuyente el derecho de defensa que le asiste. En este caso daremos puntual importancia al segundo párrafo. (El resaltado es agregado).

El derecho de defensa, es fundamental en el procedimiento administrativo tributario, en sentido que se debe vigilar que se desarrollen las garantías del procedimiento, y que de ninguna forma se impida o se veda al sujeto pasivo el uso de un derecho, por lo que se debe analizar desde el inicio del procedimiento administrativo tributario, la conducta del ente fiscalizador, en sentido de observar cómo aplica las leyes, reglas, principios y etapas que integran el procedimiento administrativo tributario, observar la aplicación irrestricta de la ley, sin que esta pueda ser modificada por funcionarios o empleados de la SAT, se debe tomar en consideración que uno de los actos que promueve el derecho de defensa es una igualdad de oportunidades. (de León de León, 2013, pág. 34)

La Corte de Constitucionalidad en una de sus gacetas dice: “El derecho de defensa, en términos generales, garantiza que quienes intervienen en la sustanciación de un procedimiento, sea administrativo o jurisdiccional, tendrán la oportunidad de exponer sus argumentos y proponer sus respectivos medios de prueba, de rebatir los argumentos y controlar la prueba de la parte contraria y de promover los medios de impugnación en la forma prevista legalmente. De esa cuenta, cualquier acto de autoridad que, en contravención a la normativa aplicable y sin atender a las circunstancias concretas del procedimiento de que se trate, impida hacer uso de tales mecanismos, reviste de violación a aquel derecho constitucionalmente reconocido.” (Gaceta 94. Expediente: 3045-2009, sentencia de 15/10/2009)

Como podemos notar el tribunal constitucional, admite que todo acto llevado a cabo por la administración pública y para el caso que nos ocupa, debe estar revestido de legalidad, y para ello se debe respetar el orden jerárquico de los principios constitucionales en materia tributaria.

También la CC en otra de sus sentencias ha dicho: "...al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condenen o afecten derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública y Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, media vez, por actos de poder público, se afecten derechos de una persona.

Su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica... En virtud de la supremacía constitucional, todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas, por lo que en materia administrativa, como en cualquier otra, el derecho de defensa y el de audiencia deben sostenerse plenamente. (Gaceta 57, expediente 272-2000, sentencia 6-7-2000 P.9)

Analizando las dos sentencias, llegamos a la conclusión que para alcanzar seguridad jurídica, la aplicación de los principios constitucionales es imperativa a todo ámbito, sea este penal o administrativo, y por lo tanto en el caso que nos ocupa, al tributario.

1.2 Presunción de inocencia y publicidad del proceso.

El Artículo 14 de la CPRG dice literalmente: Presunción de inocencia y publicidad del proceso. Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.

El detenido, el ofendido, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata.

En el campo del derecho tributario, podríamos decir entonces que todo contribuyente o responsable como obligado tributario, no debe ser considerado como deudor tributario en un caso determinado y en específico en el proceso administrativo tributario, mientras no se determine en sentencia dictada por autoridad competente y que sea debidamente firme, que no haya recurso legal pendiente en contra de la misma.

Por lo tanto todo contribuyente o responsable como obligado tributario, tiene el derecho al momento de que se le impute alguna deuda tributaria, ser considerado como inocente durante la dilación del proceso o expediente en el que se conozca su caso, y mientras no se le haya declarado responsable en sentencia firme. Se busca con ello que el obligado tributario no pueda sufrir algún tipo de deuda tributaria y su respectiva sanción sin fundamento probatorio suficiente y legal que sea capaz de destruir la presunción de inocencia.

1.3 Debido Proceso

La Corte de Constitucionalidad en una de sus gacetas afirma: “...**la garantía del debido proceso no sólo se cumple cuando en un proceso se desarrollan los requisitos procedimentales que prevé la ley** y se le da oportunidad de defensa a ambas partes de esa relación procesal, sino que también implica que toda cuestión litigiosa debe dirimirse conforme disposiciones normativas aplicables al caso concreto con estricto apego a lo que dispone el artículo 204 de la Constitución y que se viola el debido proceso si a pesar de haberse observado meticulosamente el procedimiento en la sentencia se infringen principios que le son propios a esta garantía constitucional...” (Gaceta No. 61, expediente No. 712-01, sentencia: 19-09-01) (El resaltado es agregado).

La Corte de Constitucionalidad en una de sus sentencias afirma: “Reconoce la citada norma constitucional el derecho de defensa y el principio jurídico del debido proceso, **que aseguran la posibilidad efectiva de audiencia para quien sea afectado por un acto o resolución de autoridad.** A través de la audiencia la autoridad judicial o **administrativa** oye a las partes y recibe las pruebas que aporten con el objeto de hacer valer sus derechos. **Si se priva a una persona de su derecho de audiencia habrá una violación al principio constitucional citado**”. (Gaceta 78. Expediente 1005-2005. Fecha de sentencia: 17/10/2005) (El resaltado es agregado).

También el artículo 16 de la ley del Organismo Judicial refiriéndose al debido proceso literalmente dice: Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos; Sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos.

Dichos derecho de defensa y debido proceso, son una garantía para el contribuyente y responsable, y son la base de presunción de inocencia de la persona.

1.4 Sujeción a la ley o Principio de Legalidad Administrativa.

El imperio de la ley (Paráfrasis) (Eunomia, 2013)

Por ‘imperio de la ley’ entiendo el principio según el cual cualquier acto del Estado debe estar sujeto a la “ley”. El principio aplica a todos los actos del Estado, jurisdiccionales, ejecutivos (administrativos) y legislativos.

Este principio carecería de relevancia práctica si el derecho no limitara sustancialmente los poderes que ese mismo confiere. Por tanto, una buena Constitución no debe limitarse a conferir poder legislativo a un parlamento: debe incluir además una declaración de los derechos que el legislador no pueda violar.

Para que el imperio de la ley sea efectivo, todo acto del Estado debe estar sujeto a algún tipo de control, dirigido a averiguar si actúa conforme a las normas jurídicas que lo gobiernan desde un punto de vista formal. Para que este objetivo se cumpla es necesario instituir uno o más órganos a los cuales les sea atribuido el poder de ejercer tal control.

El Artículo 98 del Código Tributario nos indica cuales son las atribuciones de la Administración Tributaria, como sigue:

La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias (...) a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. **En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.** (El resaltado es agregado)

Para tales efectos podrá:

3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones **por los medios y procedimientos legales** y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier

- información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código. (El resaltado es agregado)
12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, **basados en ley**, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal. (El resaltado es agregado)
 13. (...) Todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. **El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de este Código.** (El resaltado es agregado)

Tomando de referencia el primer párrafo del artículo 98 del CT, que trata sobre las atribuciones concedidas a la SAT, considero que sí existen límites a la presentación de dicha información, y dichos límites los encontramos en la misma ley, toda vez que el referido primer párrafo dice: "...En el ejercicio de sus funciones la AT actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos."

Lo anterior quiere decir que el límite lo encuentra la SAT en la misma ley, toda vez que su actuación no puede estar fuera de esta, de lo contrario sería nula por arbitraria ya que se vulneraría el artículo 154 de la CPRG que literalmente dice: "Función Pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella..."

La CC ha ratificado tal sujeción a la ley con algunas de sus sentencias, entre las cuales me permito destacar las siguientes: "En congruencia con el principio de igualdad, y partiendo del reconocimiento que hace la Constitución de Guatemala sobre la naturaleza soberana del pueblo, el que encomienda al poder público la realización de los fines del Estado (artículos 1°, 2°, 140, 141, 152, 153 y 154 de la Constitución), todo funcionario o empleado público, por ser un ciudadano o ciudadana que durante un período de tiempo realiza labores de interés social y orden público, no debe ostentar más derechos o privilegios que los estrictamente necesarios para el adecuado cumplimiento de sus atribuciones, puesto que la función pública constituye un servicio social y no un interés particular.

De esa cuenta, toda prerrogativa de un funcionario o empleado público, además de estar prevista en la constitución o las leyes, debe ser razonable, en la razonabilidad que las mismas requieren la determinación de rigurosos criterios y parámetros que garanticen el ejercicio de la función pública y no una “irresponsable ausencia de responsabilidad” en el manejo de la cosa pública. Por esta razón, ha sido la propia constitución la que ha establecido, expresamente, las inmunidades que asisten a ciertos funcionarios y dignatarios. “(...) la función pública, por consiguiente, debe realizarse de acuerdo con un marco normativo, puesto que todo acto o comportamiento de la administración debe estar sustentado en una potestad que confiera el ordenamiento jurídico vigente.

De ahí que si el funcionario público es el depositario de la autoridad y no puede hacer con esta potestad conferida sino lo que el ordenamiento jurídico le permite, todo aquello que realice fuera de esta autorización normativa se configura en un acto arbitrario, que deberá ser declarado inválido”.

“El principio de legalidad en materia administrativa, el cual debe ser observado por quienes desempeñan una función pública, dispone que todo actuar de la administración pública que incida sobre los derechos de un particular debe estar autorizado por el ordenamiento jurídico.

En ese sentido, a un funcionario público solamente le está permitido realizar lo que una disposición normativa expresa le autoriza a hacer, y le está prohibido, todo lo no expresamente autorizado”. <https://prezi.com/g4qfihzsqjnz/procedimientos-de-fiscalizacion/> consultado el **29-06-2016**

En la práctica hemos experimentado cómo el auditor tributario se convierte en legislador al momento de la realización de sus requerimientos de información, toda vez que se extralimita en su función y pretende bajo la amenaza de resistencia, que el obligado tributario le proporcione en demasía, información que no se relaciona con el pago de impuestos, convirtiendo su requerimiento en arbitrario y para lo cual procedería la nulidad por vicio sustancial.

1.4.1 Ejemplos de peticiones arbitrarias.

1. Informe Firmado por el contribuyente y certificado por el contador registrado del contribuyente ante la administración tributaria que contenga como mínimo: a) número de kilómetros recorridos por los vehículos en cada servicio facturado, b) número de kilómetros recorridos por galón de

combustible consumido, c) vida útil (número de kilómetros recorridos) de las llantas nuevas y/o reencauchadas utilizadas en los periodos auditados.

2. Pasivo, se le solicita detallar los saldos iniciales y finales de cada una de las cuentas que integran el pasivo, justificando el incremento o disminución de los mismos y origen de los fondos, con copia de la información en disco compacto de preferencia en formato Excel y fotocopia de la documentación de respaldo.

3. Informe firmado por la contribuyente y certificado por el contador registrado de la contribuyente ante la Administración Tributaria de la forma en que realiza su actividad económica generadora de rentas, explicando el proceso de negociación con sus clientes y proveedores de bienes y servicios.

4. Información complementaria contable y tributaria mediante certificación emitida por el contador registrado y firmada por el representante legal del contribuyente, del proceso en que lleva a cabo el desarrollo de su actividad económica de compra/venta del producto, indicando el proceso de la siguiente manera: a) ¿cómo hace para localizar al proveedor? (pide el producto cuando lo necesita o el proveedor se presenta a proponer el negocio); b) ¿cómo consolida la negociación, de forma verbal o si suscribe algún tipo de contrato? c) ¿cómo pactan los precios, si es de acuerdo a la calidad, cantidad origen etc.?:? d) especificaciones del tipo de producto comprado; e) si el producto adquirido es sometido algún proceso de industrialización, f) si compra al contado o al crédito y la forma en que paga al proveedor (efectivo, cheque u otro medio de pago); g) ¿cuál es la fuente de su financiamiento?; h) si almacena el producto o lo envía directamente a su cliente; quién absorbe los costos de transporte y mano de obra para la carga y descarga del producto.

5. Conciliación firmada por la contribuyente y certificada por el contador registrado del contribuyente ante la Administración Tributaria, de las compras y servicios recibidos, correspondientes a los periodos objeto de revisión, reportados en las declaraciones mensuales del Impuesto al Valor Agregado y declaraciones Juradas Anuales y recibos de pago del Impuesto Sobre la Renta, así como integración y causas de las diferencias si las hubieran.

6. Información complementaria por medio de escrito firmado por el contribuyente en donde indique lo siguiente: a) la(s) variedad(es) y tamaño (mata) del cultivo, b) edad de la plantación por manzana, c) distancia utilizada para la siembra, d) detalle de cuantas plantas se tienen sembradas por manzana, e) cantidad de quintales de café maduro que se obtuvieron en la cosecha, f) cantidad

de quintales de café pergamino que se obtuvo en el periodo y h) proceso de producción utilizado y/o hojas técnicas de producción.

7. Información complementaria por medio de escrito firmado por el contribuyente en donde indique la cantidad de insumos (fertilizantes, insecticidas, herbicidas y otros) utilizados por cada manzana de terreno cultivada.

8. Información complementaria que contenga integración por la contadora registrada ante la SAT y firmada por el contribuyente de los COSTOS Y GASTOS aplicados a cada proyecto u obra de construcción ejecutado de acuerdo a los contratos suscritos con sus distintos clientes, revelando como mínimo la siguiente información a) Nombre del proyecto u obra de construcción, incluyendo número y fecha del contrato b) Nombre y NIT del cliente para quien se ejecutó el proyecto u obra de construcción e) Grado de avance de los proyectos u obras de construcción, al inicio y al final del periodo a fiscalizar, f) Identificación de los Proyectos u obras Terminadas en el periodo a fiscalizar g) Identificación de los Proyectos u obras en proceso al final del periodo de fiscalizar y h) Costos y gastos aplicados en el periodo a fiscalizar en cada uno de los proyectos u obras de construcción, tales como: Accesorios y materiales de construcción, Mano de Obra directa e indirecta, fletes sobre compras, combustibles, seguros y fianzas y otros costos y gastos, además deberá identificar el proveedor con nombre y NIT serie, número y fecha de la factura que respalde los referidos gastos, descripción y cantidad de dichos materiales utilizados; con copia de la información, de preferencia en formato Excel.

9. Escrito por el contribuyente, en el cual deberá indicar: a) Nombre y dirección de los establecimientos donde vende su(s) producto(s) y/o presta sus servicios. b) listado de productos que vende o la prestación de servicio(s) que brinda a sus clientes c) Si recibe bonificaciones con producto o descuentos sobre ventas facturadas de parte de sus proveedores. d) El margen bruto de utilidad obtenido por la venta de producto(s) y/o prestación de servicios. Adjuntado la documentación legal correspondiente.

10. Original y fotocopias en caso corresponda, de los controles internos utilizados en el (los) establecimiento(s) comercial (les) durante los periodos sujetos a revisión, para el control de su producción, así como el traslado a la(s) sala(s) de venta(s).

11. Información complementaria mediante Integración detallada, firmada por el contribuyente y calificada por contador registrado ante la Superintendencia de Administración Tributaria de los precios promedios de venta mensuales de los productos fabricados y vendidos durante los periodos

sujetos a revisión. <https://prezi.com/g4qfihzsqjnz/procedimientos-de-fiscalizacion/> consultado el 29-06-2016.

1.5 Principio de Legalidad Tributaria.

El principio de legalidad es el principio básico del Estado de Derecho, constituye la voluntad de toda la población a través del Congreso de la República. Este principio se encuentra establecido en el artículo 239 de la Constitución Política de la Republica. El cual dice:

Artículo 239.- Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

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

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

“...La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria...”

Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, página No. 11, sentencia: 08-02-94.

El principio de legalidad deja en claro que el poder tributario se debe ejercer con íntegro apego a derecho, observando siempre que las normas generales y normas específicas provengan del Congreso de la República.

En materia tributaria el principio de legalidad obliga a observar que la única fuente de los tributos es la ley, y que la ley es superior a los reglamentos y a cualquier otra disposición que sea contraria a la misma. Es importante mencionar que el procedimiento administrativo tributario debe estar ampliamente basado en ley, y que toda pretensión de la Administración Tributaria debe sujetarse a la ley.

Capítulo II

2. Antecedentes

¿Quién es la SAT?

Es la entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna su ley orgánica.

2.1 Objeto y funciones de la SAT. (Art. 3 LOSAT)

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.¹
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;

¹ Reformado por el artículo número 1 del Decreto Número 37-2016 del CRG

- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales, por indicios de la comisión de un delito y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero².
- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

Entonces diremos que evacuar una audiencia es un derecho que tiene un contribuyente ante la Administración Tributaria, todo esto dentro de un marco legal.

Es común que las actuaciones de la administración tributaria inicien a través del nombramiento de sus auditores, quienes a su vez solicitan al contribuyente un requerimiento de información, respetando las políticas instituidas por la intendencia de fiscalización, sin embargo la Administración Tributaria puede iniciar el planteamiento de sus ajustes de oficio, por ejemplo incumplir con presentar información en la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo lo común es como se desarrolla en este capítulo.

2.2 Nombramiento

Conforme lo dispuesto en el artículo 152 del CT, todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la AT.

² Reformado por el artículo número 1 del Decreto Número 37-2016 del CRG

En un procedimiento de fiscalización, el contribuyente o responsable, puede solicitar el expediente y verificar que la fiscalización haya surgido de la Intendencia de Fiscalización y no por figuras organizativas de segundo y tercer nivel, las cuales únicamente cumplen funciones de ejecución y no de programación, y de esa forma vigilar la legalidad de los procedimientos desde el inicio de éstos y combatir en la medida de lo posible, arbitrariedades de unidades ejecutoras.

La forma usual en la cual la AT, autoriza y designa a un funcionario o empleado para el desarrollo de una actividad tributaria, principalmente aquellas relacionadas con la fiscalización de los tributos, es por medio de la emisión de un nombramiento oficial, en el cual constan los nombres completos de los funcionarios o empleados designados, los alcances, en cuanto a la indicación del contribuyente a verificar indicando su nombre completo y NIT, y las obligaciones y períodos fiscales respectivos, o en su caso una delimitación territorial en la que se ubiquen los sujetos pasivos a fiscalizar. (de León de León, 2013, pág. 60)

Dicho nombramiento oficial debe ser emitido por funcionario legitimado para ello, de lo contrario el procedimiento es nulo de pleno derecho desde la emisión del nombramiento, por lo que nace la siguiente pregunta: ¿Quién es el funcionario legitimado para emitir el nombramiento? Como respuesta podemos decir, que son los JEFES DE DIVISION DE FISCALIZACION de las distintas gerencias regionales (central, sur, occidente y nororiente)

2.3 Requerimientos

Para el caso de nuestro estudio mencionaremos tres:

2.3.1 Requerimiento de información. (de León de León, 2013, págs. 62, 63)

Es la notificación del acto administrativo, originado por la acción de fiscalización, conforme al CT y sus reformas y normativa aplicable.

El plazo de cumplimiento se encuentra regulado en el artículo 93 del CT y sus reformas, siendo este dentro de los tres días hábiles, posteriores a su notificación. En dicho requerimiento de información, la SAT, tiene la facultad de requerir **todo lo que en derecho corresponda** y que se considere un elemento de fiscalización, necesario para realizar una determinación objetiva de la obligación tributaria del contribuyente o responsable.

Uno de los problemas mayores, que se han observado en dicho requerimiento de información, es que la SAT, por medio de su sistema FISAT, tiene establecidos los parámetros de lo que se puede requerir a un obligado tributario, pero en la práctica hemos observado, cómo las cuatro gerencias regionales de la SAT, tienen criterios diferentes de trabajo, lo que deja a los obligados tributarios, en un estado de incertidumbre, ya que dependiendo la región donde obre el domicilio fiscal del contribuyente, así será el tipo de requerimiento de información que se le notificará.

A lo anterior, como defensores tributarios, debemos estudiar con precisión el fundamento legal del requerimiento de información, y entregar lo que se requiere con tal fundamento, de lo contrario no existe obligación legal de presentación, por ser infundado y arbitrario, lo que quiere decir, que la SAT, tiene la facultad de requerir todo lo que el contribuyente por ley está obligado a tener.

En los referidos requerimientos de información, hemos observado, como el principio de razonabilidad administrativa, se ve vulnerado, en la cantidad de documentos y procedimientos que requieren, y que se deben de satisfacer al momento de atender el requerimiento de información, ya que se extralimitan en solicitar documentos que no son obligación de los contribuyentes y responsables tener, adicional, que piden en demasía trabajo puro de auditoria, que en todo caso corresponde realizar al profesional nombrado.

2.3.2 Requerimiento de presentar declaraciones. (de León de León, 2013, pág. 64)

El citado requerimiento, es consecuencia de la falta de cumplimiento por parte del sujeto pasivo, en la presentación de sus declaraciones de impuestos, dicho requerimiento lo regula el artículo 107 del CT y sus reformas Decreto Número 6-91 del CRG, que trata sobre la determinación de oficio, y en su segundo párrafo literalmente dice:...Previamente a la determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones **omitidas**, fijando para ello un **plazo de diez (10) días hábiles**.

2.3.3 Requerimiento de información respecto de terceros. (de León de León, 2013, pág. 65)

Dicho requerimiento se encuentra consagrado en el artículo 30 “A” del CT, y sus reformas el artículo referido, hace alusión al plazo que se tiene para atender tal requerimiento y literalmente dice:“ La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la autoridad superior podrá requerir de cualquier persona individual o jurídica, el suministro periódico o eventual de información referente a actos, contratos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de

tributos en forma escrita, electrónica, o por otros medios idóneos, siempre que se relacionen con asuntos tributarios, no transgreda el secreto profesional, ni la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República, leyes especiales y lo dispuesto en este código...dentro del plazo de veinte días de recibido el requerimiento...”

La duda que nos ha presentado la experiencia en dichos requerimientos, es que la SAT, únicamente consigna en dicho requerimiento la leyenda siguiente: **en el plazo establecido en la ley** y muchos contribuyentes y responsables se preguntan a qué plazo y que ley se refieren, detectando que es un procedimiento arbitrario y malicioso que la SAT sigue, ya que lo que pretende es que el contribuyente o responsable entre en confusión y tome como referencia tres días hábiles y no veinte.

NOTA: La resistencia a la acción fiscalizadora no la podría tipificar la SAT, en requerimientos con esta falencia, en sentido de no contar con el plazo en que se debe de cumplir, por lo que en los juzgados correspondientes, se deben rechazar solicitudes de resistencia por éstos conceptos, cuando el requerimiento de presentar información no llena los requisitos legales mínimos para su atención, dejando al contribuyente y responsable en un estado de indefensión.

2.3.3.1 Requerimiento de información financiera en poder de terceros.

Según el artículo 52 del Decreto Número 37-2016 del CRG se adiciona el artículo 30 “C” al Decreto Numero 6-91 del CRG, CT, el cual queda de la siguiente manera: “La Superintendencia de Administración Tributaria podrá requerir a las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, cooperativas de ahorro y crédito, entidades de microfinanzas, y los entes de microfinanzas sin fines de lucro, información sobre movimientos bancarios, transacciones, inversiones, activos disponibles u otras operaciones y servicios realizados por cualquier persona individual o jurídica, ente o patrimonio en aquellos casos en que exista duda razonable en torno a actividades u operaciones que ameriten un proceso de investigación y siempre que dicha información se solicite con propósitos tributarios, incluyendo acciones de control y fiscalización, bajo las garantías de confidencialidad establecidas en la Constitución Política de la República”.

El artículo continúa indicando el procedimiento para requerir esta información. Según el inciso f) del artículo 75 del Decreto Número 37-2016 del CRG este artículo entra en vigencia el 24 de febrero del año 2017.

2.3.4 ¿Cómo atender los requerimientos de la SAT?

Existe diversidad de formas para atender los requerimientos de la SAT, la típica es por escrito y la más aconsejable, ya que de esa forma se deja constancia documentada de la forma de atención y evitar dentro de la vida del expediente, que en el transcurso del mismo, se puedan dar casos de resistencia a la acción fiscalizadora, por no dejar documentado la forma de atender y lo que se ha presentado para su revisión.

2.3.5 Lugar para atender los requerimientos de información

El artículo 371 del Decreto Número 2-70 Código de Comercio y sus reformas, en su segundo párrafo, trata sobre la forma de operar los libros y literalmente dice:

“...Los libros exigidos por las leyes tributarias deberán mantenerse en el domicilio fiscal del contribuyente o en la oficina del contador del contribuyente que esté debidamente registrado en la Dirección General de Rentas Internas”.

Por lo que a la luz del código de comercio, únicamente se establecen dos lugares donde deben permanecer los libros contables y la documentación que soporta lo descrito en dichos libros, siendo estos el domicilio fiscal del contribuyente y la oficina del contador del contribuyente. Entendiendo que son los dos lugares en donde se pueden atender los requerimientos de información de la AT, y no en las oficinas tributarias o en las divisiones de fiscalización, y de esta forma el contribuyente tiene mayor seguridad del uso de sus documentos y la salvaguarda de los mismos.

2.4 Investigación o Trabajo de Campo

2.4.1 Procedimiento de Revisión: (de León de León, 2013, pág. 71)

El procedimiento de revisión supone una actividad esencialmente de comprobación, verificación e investigación, del carácter exacto y completo de las declaraciones presentadas por los contribuyentes y responsables, teniendo como razón fundamental, procurar que la justicia constitucional que inspira las leyes tributarias, no resulte menoscabada en el plano de la realidad social como consecuencia de una deficiente aplicación de las normas jurídicas.

Debemos tener claro que nuestro ordenamiento jurídico atribuye a la AT, unas potestades singularmente exorbitantes, al punto de introducirse en las entrañas contables, económicas, documentales y de otros tipos de los contribuyentes y responsables, quienes quedan compelidos a atender a la SAT, en su procedimiento de revisión, a la que debe prestar la mayor colaboración posible, y de esa forma no someterse a resistencia a la acción fiscalizadora, así también la SAT, ostenta dichas facultades... El procedimiento de revisión tiene por objeto comprobar los actos, elementos y valoraciones consignadas por los contribuyentes y responsables en sus declaraciones. Adicional investigar la existencia de hechos con relevancia tributaria no declarados o declarados incorrectamente por éstos. Por lo que la SAT, deberá averiguar los elementos fundamentales para la aplicación del tributo, incluida en su caso, los que pudieran favorecer al contribuyente y responsable, aún no alegada por éste.

2.4.2 Alcance en el procedimiento de revisión (de León de León, 2013, pág. 72)

Por lo general el procedimiento de revisión se divide o se articula en dos fases:

La primera

Instrucción, obtención de datos y pruebas; la cual se lleva a cabo por los auditores o profesionales debidamente nombrados para el efecto, comúnmente se le llama auditoría de campo.

La segunda

De informe, de conclusiones y recomendaciones; comúnmente se le llama auditoría de gabinete. Debe tenerse en cuenta que el procedimiento de revisión no está sujeto a fases o etapas preclusivas, por lo que la revisión es en principio libre para ordenar la práctica de diligencias o los requerimientos de información de una forma u otra, es decir, a un ritmo u otro, acordando conjuntamente, para mayor eficiencia, varias diligencias o dosificando por goteo la exigencia de informaciones.

Debemos tomar en consideración, que es a la SAT, a quien le compete averiguar la verdad material, más allá de la que presenta el contribuyente y responsable, y debiendo desplegar al efecto todos los medios a su alcance, medios que no está demás denominarlos como absolutamente exorbitantes; dada la posición de la SAT, es lógico que sobre ella recaiga la carga de la prueba, pues si es una parte interesada, pero que goza de prerrogativas inherentes al régimen tributario,

para decidir por sí los conflictos que se planteen con algunos de los sujetos que con ella se relacionan, debe utilizar tales prerrogativas, no sólo en orden de la decisión, sino también en orden de la instrucción del procedimiento

2.4.3 Problema del procedimiento de revisión (de León de León, 2013, pág. 73)

Una vez atendidos los requerimientos legalmente notificados por la SAT, la documentación entra a un procedimiento de revisión, la cual presenta un problema fundamental y es que lamentablemente nuestro CT, no regula cuál será el plazo concedido a la SAT, para tal revisión, dejando al contribuyente y responsable en un estado de incertidumbre sobre el tiempo que llevará tal procedimiento, independiente que en los alcances de auditoría la Intendencia de Fiscalización conceda un plazo máximo para la revisión, el cual es interno mas no legal, por lo que el contribuyente puede dar por agotado el plazo, únicamente cuando se cumplan algunos de los presupuestos de la prescripción tributaria, mientras tanto los procesos se consideran abiertos. Siendo esto un elemento de la revisión tributaria que nuestros legisladores deben de llevar a derecho, en sentido de establecer un plazo legal de revisión, para dar certidumbre a los contribuyentes y responsables, en los procesos de revisión.

2.5 El Acta (de León de León, 2013, pág. 74)

En el campo tributario, es conocida como ACTA DE CIERRE, dicho proceso lo regula el artículo 151 del CT, el cual literalmente dice: Artículo 151. ACTAS. De los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, deberá dejarse constancia documentada y se ordenará la instrucción del procedimiento que corresponda.

...**Las actas que levanten y los informes** que rindan los auditores de la AT, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.

El acta, es común que sea utilizada para la devolución de documentos y en algunas ocasiones se dejan plasmadas las bases para tipificar una posible resistencia a la acción fiscalizadora, por lo que tanto el contribuyente y responsable, contador registrado, asesor nombrado o encargado de administrar el negocio, que son las personas que pueden figurar en el acta, al momento de manifestar, deben ser cautos en la misma, y no dejarse llevar por la propuesta

que la misma SAT realizará, toda vez que el apartado del manifiesto es fundamental, para dar vida a una posible infracción o es el medio fundamental de defensa.

Tipos de Actas (de León de León, 2013, pág. 75)

1. Actas con Acuerdo.
2. Actas de Conformidad.
3. Actas de Inconformidad:

En nuestro CT, no encontramos desarrollados los tipos de actas a los que el contribuyente y responsable puede estar sometido, pero la práctica nos permite desarrollar las siguientes:

1. Actas con Acuerdo.

Podemos decir que las actas con acuerdo, son las que al establecer los datos y antecedentes obtenidos en las actuaciones de comprobación, verificación e investigación, la SAT, entienda que puede proceder a la conclusión de un acuerdo, en sentido que, del resultado de la inspección, resulten propuestas que deban concretarse en la aplicación de conceptos jurídicos indeterminados, o que resulte necesaria la interpretación analógica de la norma, o que sea necesario establecer estimaciones, valoraciones o mediciones que en ambas vías no se cuenta con certeza de su aplicación.

2. Actas de Conformidad.

Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, su contador registrado, administrador de negocio, asesor nombrado, manifiesten su conformidad con el 100% del acta administrativa, por lo que tal conformidad se hará constar en dicha acta.

3. Actas de Inconformidad.

Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria, su contador registrado, administrador de negocio, asesor nombrado, manifiesten su inconformidad con el 100% del acta administrativa o ciertos puntos de la misma, por lo que tal inconformidad se hará constar en dicha acta. Dicha inconformidad, se puede manifestar de la siguiente forma:

- a. Desiste de comparecer en el acta.

- b. No firma.
- c. Manifiesta su contradictorio.
- d. Detalla los hechos descubiertos.
- e. Solicita en su manifiesto que se modifique la propuesta descrita en el acta.
- f. Hace solicitud al fisco para que se deje sin efecto el acta y que se formalice el actuar en una que sustituya la anterior.
- g. En el acta no puede prevalecer el deseo del fisco.

En Guatemala fuera del Idioma oficial que es el Español, existen diversidad de Idiomas reconocidos, por lo que si un contribuyente no lee o no entiende con perfección el Idioma Español, puede solicitar que se redacte el acta en su idioma materno o en su defecto la intervención de un traductor autorizado, para que de esa forma no se vulneren derechos fundamentales de los contribuyentes. Lo descrito con anterioridad es una obligación del fisco realizarlo.

Si dentro del acta los profesionales actuantes de la SAT, describen actos argüidos de falsedad, basta con que se demuestre lo contrario para que el acta sea ineficaz y no cobre vida jurídica alguna.

2.5.1 Lo que se observa en el acta.

¿Puedo alegar nulidad al acta administrativa suscrita por la SAT y en qué momento?
¿Qué es una negociación efectiva y manejo de conflictos con la SAT?
La negociación efectiva y el manejo de conflictos con la SAT es una serie de procesos esenciales y permanentes cuya gestión se vuelve fundamental si se quiere tener un resultado equilibrado para las partes. En el ámbito tributario, los contribuyentes y responsables, razón de ser de la SAT; pueden manejar una negociación y conflicto con relevancia sustantiva y para ello es necesario disponer de información abundante, sagacidad, experiencia, asertividad, creatividad y tacto para su aplicación; por tanto, este trabajo presenta los elementos sustantivos de la negociación, en menor escala el manejo de los conflictos y la forma de abordarlos; ya que su dominio se convierte en un arma fundamental para el logro de los propósitos tributarios.

Las consecuencias de nuestras negociaciones duran toda la vida; el éxito en la vida depende de su éxito como negociador. Todo en la vida es negociable, en todas las circunstancias y en todos los momentos y la finalidad de la negociación es la de mejorar las condiciones de tiempo, recursos y alcances de los proyectos que estemos realizando; cualquier persona en el ámbito de los negocios debe conocer y tener las herramientas necesarias para salir triunfante con el emblema de no solo Vender por Vender sino Negociar para Ganar.

2.6 Informe de la Auditoria (de León de León, 2013, pág. 76)

Como lo establece el último párrafo del artículo 151 del CT, referente a los informes que rindan los auditores de la AT, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.

Debemos tener claro que posterior a firmar el acta administrativa, procede la emisión del informe de auditoría, por medio del cual se narra con precisión los procedimientos seguidos, los resultados obtenidos, las conclusiones a las que se llegan del procedimiento y las recomendaciones del mismo. A dicho informe y como a todo el expediente puede tener acceso el contribuyente y responsable, para diseñar su plan de defensa.

2.7 Archivo

En otras palabras, cuando el expediente tenga como recomendación el archivo para futuras consultas, se considera prudente y necesario que el contribuyente o responsable, reciba notificación del acto concluyente, toda vez que en nuestro medio, mientras no haya prescrito el derecho de la SAT para determinar la deuda tributaria, el obligado tributario no tiene certeza del resultado del proceso de revisión, y en virtud de que a la presente fecha la SAT no da esa certeza del resultado, como contadores, asesores o contribuyentes y responsables, debemos solicitar a la SAT, una certificación del destino y ubicación del expediente, y de esa forma garantizar la terminación del mismo.

Con la emisión del informe respectivo se agota el procedimiento de fiscalización.

2.8 Acción Penal.

Si derivado de toda la revisión se presume la comisión de un delito la AT deja de conocer y presenta la denuncia a la autoridad judicial penal competente, a la luz del artículo 70 y 90 del CT por lo tanto el caso sale de la vía administrativa y pasa a la jurisdicción penal.

2.9 Resolución del Conflicto Tributario.

Mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario. La Administración Tributaria, luego de verificar las declaraciones, determinaciones, documentación de soporte y documentos de pago de impuestos, si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas penales, después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas.

Sin embargo el artículo 145 “A” del CT estipula que no es obligatorio para la Administración Tributaria, sino más bien opcional.

Actualmente la Administración Tributaria ha utilizado esta opción como un medio para informar al contribuyente sobre los ajustes y sanciones que se derivaron de la revisión realizada, no tanto como un mecanismo para solucionar el conflicto tributario. Al estudiar detenidamente este artículo, vemos que los beneficios que brinda son atractivos, tanto para el contribuyente o responsable como para el Estado de Guatemala.

2.9.1 Beneficios para el Estado de Guatemala.

Al realizar la Administración Tributaria este procedimiento, si el contribuyente, aceptara parcial o totalmente los ajustes pretendidos, y paga, se logra el objetivo que se pretende sin llegar a procesos largos. Así como también al presentar el contribuyente pruebas de que los ajustes que la Administración Tributaria pretende son improcedentes de pleno derecho, y ésta los reconoce como tal, se reduce el desgaste de los empleados al continuar con el proceso administrativo, se ahorra tiempo y se hace más eficiente el tiempo del personal de la Administración para fiscalizar otros sujetos pasivos.

2.9.2 Beneficios para el Contribuyente o Responsable.

Al aceptar total o parcialmente los ajustes pretendidos por la Administración Tributaria y pagar los ajustes aceptados, dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo, los beneficios van desde el pago de los intereses con un 60% de su valor a la fecha, y la sanción por mora correspondiente al 20% de su valor original. Y por consiguiente al existir mora desaparece la sanción por multa.

Capítulo III

3 Audiencia

3.1 ¿Qué es una Audiencia?

Definición. (Diccionario RADE).

Según el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Audiencia es:

- Acto de oír las personas de alta jerarquía u otras autoridades, previa concesión, a quienes exponen, reclaman o solicitan algo.
- Ocasión para aducir razones o pruebas que se ofrece a un interesado en juicio o en expediente.
- Tribunal de justicia colegiado y que entiende en los pleitos o en las causas de determinado territorio.

La Corte de Constitucionalidad refiriéndose al derecho de defensa y debido proceso en una de sus gacetas dice:

“...Esta disposición constitucional garantiza el derecho de defensa y establece el derecho de audiencia, da oportunidad que surja el contradictorio necesario y permite el acceso a la jurisdicción que habrá de dirimir o resolver el conflicto de intereses que se hubiere suscitado entre personas determinadas...” (Gaceta No. 61, expediente No. 551-01, sentencia: 19-09-01)

Comentario sobre la definición de audiencia.

La audiencia es una de las etapas del proceso administrativo tributario por medio de la cual la Superintendencia de Administración Tributaria da a conocer en detalle los acontecimientos o eventos y los fundamentos legales en que basa las determinaciones llevadas a cabo a los contribuyentes y responsables, después de realizada una revisión amplia y minuciosa de los registros contables y documentación que soporta dichos registros.

La audiencia debería ser el segundo acto administrativo mediante el cual la Administración Tributaria da a conocer al contribuyente o responsable las inconsistencias que se derivaron de la respectiva revisión a sus registros contables sobre la correcta determinación de la obligación tributaria; Según lo establece el artículo 145 “A” del Código Tributario.

3.2 Tipos de Audiencias.

Según el Código Tributario las audiencias más comunes son:

- Por ajustes (Art. 146 CT).
- Por sanciones o intereses resarcitorios (Art. 146 CT).
- Por error de cálculo y no de concepto (Art. 146 CT).

3.3 ¿Qué es un ajuste?

Un ajuste es el resultado del cumplimiento del artículo 98 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la Republica, que literalmente dice: La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias....a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá:

1.....Así mismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible **para la correcta determinación de la obligación tributaria.**

3.....Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de **establecer con precisión el hecho generador** y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código. (Art. 98 CT) (El resaltado es agregado).

Y del artículo 146 del Código Tributario, y sus reformas Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, entre otras bases legales dice. La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, **formulará los ajustes** que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho y notificará al contribuyente o al responsable. (Art. 146 CT y sus reformas) (El resaltado es agregado).

Es decir que derivado de los trabajos de fiscalización que realiza la Administración Tributaria, como parte de sus obligaciones, podrían encontrarse inconsistencias por el incumplimiento de las leyes y decretos fiscales emitidos por el Congreso de la Republica. Ya sean estas inconsistencias debidas a fraudes y/o errores involuntarios.

Estos pueden ser ajustes a favor de la Administración Tributaria o a favor del contribuyente.

Tal como lo establece el tercer párrafo del artículo 111 del Código Tributario. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada.

3.3.1 ¿Cuáles son los ajustes más comunes?

a) A los ingresos:

- Omisión de Facturación.
- Ventas Facturadas más no registradas ni declaradas.
- Compras realizadas mas no registradas ni declaradas. Es decir omisión de ventas.

b) A los costos y gastos:

- Costos y gastos no necesarios para la generación de rentas gravadas.
- Compras mayores a Q. 30,000.00 que no cuentan con respaldo Bancario.
- Exceso de Costos y Gastos que superan el 97% de los ingresos gravados.

3.4 Características de una Audiencia por ajustes (de León de León, 2013, pág. 83).

En el Decreto Número 6-91 Código Tributario no se indica cuáles son las característica de una Audiencia por ajustes, sin embargo a continuación se enumerarán las características que se consideran son vitales para reconocer la legalidad de la audiencia, las cuales son relativas y no absolutas.

1. **Fecha:** Según el artículo 130 del Código Tributario inciso d) las notificaciones que confieran o denieguen audiencias se notificarán personalmente y el artículo 132 del mismo código literalmente dice: “Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate...”

Por lo tanto la fecha de emisión de la audiencia es de vital importancia para establecer que la notificación no se haya realizado fuera de tiempo, ya que de ser así la audiencia es nula de pleno derecho.

2. **Identificación del número de audiencia sobre la cual se hará la defensa correspondiente:** “La SAT tiene la obligación de asignar un correlativo a la audiencia respectiva, ya que sin él, el contribuyente no tendrá la relación correcta de la audiencia a realizar y se le estaría vulnerando el derecho de defensa.” (de León de León, 2013, pág. 84)
3. **Confirmación del número de expediente del que se trata:** “Todo procedimiento iniciado por la SAT debe tener asignado un número de expediente, ya que un mismo contribuyente o responsable, puede estar sujeto a más de uno, por lo tanto en la audiencia, se debe confirmar con precisión a que número de expediente se refiere.” (de León de León, 2013, pág. 84)
4. **Nombre completo del contribuyente o responsable.** Según el artículo 6°. Del Código Civil, Decreto ley Numero 106. “...La persona a quien perjudique un cambio de nombre, puede oponerse a la pretensión del solicitante...” El nombre es de mucha importancia por lo que se debe verificar que en la audiencia respectiva, se consigne correctamente el nombre del contribuyente o responsable, de no ser así, se deberá solicitar nulidad, por existir falta de personalidad en el procedimiento.
5. **Número de Identificación Tributaria.** Es importante verificar que el Número de Identificación Tributaria se encuentre correctamente redactado, ya que un error al escribir el Número de Identificación Tributaria automáticamente lo refiere a una persona distinta, haciendo la notificación nula de pleno derecho.

6. **Plazo.** “El plazo que se confiere en la audiencia es fundamental, ya que el plazo define el tipo de audiencia del cual es objeto el contribuyente o responsable.” (de León de León, 2013, pág. 84)
7. **Descripción breve de los componentes de la audiencia:** Se refiere a la composición del acto administrativo completo, el cual puede estar integrada por:
 - a. Resúmenes de impuestos y multas.
 - b. Hojas de liquidación de impuestos.
 - c. Explicaciones de ajustes.
 - d. Anexos de explicaciones de ajustes.
 - e. Otros.
8. **Fundamento Legal.** La SAT debe exponer en detalle las bases o fundamentos legales que utiliza para la formulación de lo que pretende en el proceso administrativo, siendo el fundamento legal el elemento más importante en una Audiencia.
9. **Firma.** Mediante la firma se mide la competencia y facultad del funcionario y/o empleado que la emite. Y de esta manera tener precisión sobre la competencia y legitimación que la normativa y legislación vigente le otorga a ciertos funcionarios o empleados para conferir Audiencias, y en este caso es el JEFE DE DIVISION DE FISCALIZACION. (Art. 74.7 RFOSAT 2012) Artículos de la RFOSAT números: 62 numeral 7 para contribuyentes especiales, 68 numeral 7 para la Gerencia Regional Central y 74 numeral 7 para Gerencias regionales Sur, nororiente y occidente. Constituyendo la firma un elemento de suma importancia en la audiencia.

3.5 Competencia para emitir una audiencia.

Se entiende por documentos públicos aquellos que son autorizados por funcionario o empleado público competente, y que han sido emitidos con las solemnidades requeridas por la ley; de esa cuenta para que un documento público sea válido y pueda surtir efectos legales, es necesario no únicamente que contenga requisitos de forma, sino también que la persona que lo emita tenga la competencia y atribuciones suficientes para ello, caso contrario el mismo está viciado. Se considera entonces nulo un documento público cuando le falta un requisito esencial para su validez, no siendo capaz de producir efectos jurídicos, al carecer de eficacia probatoria. La doctrina

suele ver tres requisitos para considerar que un documento público sea válido y perfecto: a) Que su autor sea funcionario o empleado público; b) Que sea competente; y c) Que se ajuste a las solemnidades legales; pero en realidad los tres se reducen a uno, el carácter público de su autor, ya que el funcionario o empleado público solo es tal, cuando actúa dentro de los límites de su competencia y conforme a las reglas que gobiernan su función. En ese orden de ideas, e integrando la doctrina con la legislación, las atribuciones para emitir tales documentos le corresponde por delegación del Superintendente y de acuerdo al Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria contenido en el Acuerdo Número 007-2007 del Directorio de dicho órgano, al **JEFE DE DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN**, por lo que se considera que cualquier otra persona que emite una Audiencia incurre en el delito de Usurpación de Funciones conforme el artículo 335 del Código Penal e Incumplimiento de Deberes conforme el artículo 96 del Código Tributario y sus reformas, decreto número 6-91.

Puesto que toda facultad atribuida a un funcionario o empleado público de la Superintendencia de Administración Tributaria debe ser delegada, por medio de acuerdo emitido por el directorio, cualquier otra persona que emite una Audiencia no puede de manera antojadiza y arbitraria ejercer facultades y competencias que no le han sido expresamente delegadas; de conformidad con el propio Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

3.6 Facultades de la SAT, en el Otorgamiento de Audiencias

Mediante el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala LOSAT se creó la Superintendencia de Administración Tributaria como una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tiene las atribuciones y funciones que le asigna su ley orgánica.

Las funciones y atribuciones que le asigna el Congreso de la República de Guatemala a la SAT son: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos. Y según el Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala entre las funciones específicas se encuentran:

Objeto y funciones de la SAT. (Art. 3 LOSAT).

- a) Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades. Como parte de esta función, debe procurar altos niveles de cumplimiento tributario, mediante la reducción de evasión, actuar de conformidad a la ley contra los delitos tributarios y aduaneros y facilitar el cumplimiento a los contribuyentes.³
- b) Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero;
- c) Establecer mecanismos de verificación de precios, origen de mercancías y denominación arancelaria, a efecto de evitar la sobrefacturación o la subfacturación y lograr la correcta y oportuna tributación. Tales mecanismos podrán incluir, pero no limitarse, a la contratación de empresas internacionales de verificación y supervisión, contratación de servicios internacionales de información de precios y otros servicios afines o complementarios;
- d) Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- e) Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- f) Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- g) Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos en que se encuentren en trámite procesos de investigación o procesos penales, por indicios de la comisión de un delito y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero⁴.

³ Reformado por el artículo número 1 del Decreto Número 37-2016 del CRG

⁴ Reformado por el artículo número 1 del Decreto Número 37-2016 del CRG

- h) Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- i) Realizar, con plenas facultades, por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos. Para el ejercicio de estas facultades contará con el apoyo de las demás instituciones del Estado.
- j) Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.

Capítulo IV

4. Notificaciones

¿Qué es una Notificación?

La notificación es el acto mediante el cual la Administración Tributaria hace saber al contribuyente o responsable los ajustes o reparos formulados. Según Méndez Ochoa “la notificación es el acto procedimental revestido de autenticidad, por medio del cual, un servidor público al servicio de la Administración Tributaria, hace saber a un contribuyente, responsable, solicitante o interesado, un acto emanado de dicha administración, procediendo para ello en la forma prescrita en la ley de la materia.” (Mendez, 2000)

En esta notificación va incluida la Audiencia que se confiere al contribuyente o responsable, indicando el plazo para que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

Según el artículo 133 del Código Tributario, para practicar las notificaciones, el notificador o un Notario designado por la Administración Tributaria, irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentre o concurra quien deba ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cédula que entregará a sus familiares, empleados domésticos, o de otra naturaleza, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados. Si no encontrare persona idónea para recibir la cédula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijará en la puerta, expresando al pie de la cédula, la fecha y hora de la actuación; también pondrá razón en el expediente de haber notificado de esa forma, especificando que no encontró persona idónea, o que habiéndola encontrado, ésta se negó a recibir la cédula.

Cuando el notificador sepa, por constarle personalmente o por informes que le den en el lugar en que la persona deba ser notificada, que ésta ha muerto o se halla ausente de la República, se abstendrá de entregar o fijar la cédula y pondrá razón en autos, haciendo constar como lo supo y quienes le dieron la información para que la Administración Tributaria proceda a confirmar la muerte o la ausencia.

También podrán hacerse las notificaciones, entregando la cédula en manos del destinatario donde quiera que se le encuentre. Así mismo, mediante correo certificado y por cualquier otro

medio idóneo que permita confirmar la recepción, siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente.

La Administración Tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes o responsables o que les establezca la Administración Tributaria, lo que se acredita con el aviso o constancia de recepción o entrega que demuestre que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable. Una vez recibido ese aviso o constancia por medios electrónicos, el empleado de la Administración Tributaria a cuyo cargo esté la notificación debe imprimirlo en papel y agregarlo al expediente correspondiente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada. (Art. 133 CT).

Comentario:

Una notificación es el documento por medio del cual la Administración Tributaria le hace saber al sujeto pasivo, contribuyente o responsable los ajustes, errores de cálculo, sanciones o intereses resarcitorios que se le imputan, derivados de la auditoría fiscal practicada, o derivado de las inconsistencias en las declaraciones de impuestos realizadas. Dicha notificación tiene la particularidad que el notificador debe ser una persona capacitada para hacer la entrega en la forma legalmente establecida, debiendo asegurarse que el sujeto pasivo, contribuyente o responsable reciba o esté enterado de dicha notificación, haciendo la entrega en la forma estipulada en la ley.

4.1 Obligaciones de Notificar. (Art. 127 CT).

Toda audiencia, opinión, dictamen o resolución, debe hacerse saber a los interesados en la forma legal y sin ello no quedan obligados, ni se les puede afectar en sus derechos.

Debe ser entregada a la persona para que conozca el lugar, la fecha y la hora en que debe presentarse a evacuar la Audiencia. Al hacer la notificación, la Administración Tributaria pretende dejar constancia de que se ha informado al sujeto pasivo, contribuyente o responsable sobre un asunto. Si un sujeto pasivo firma de recibido, no puede alegar que no estaba enterado de la situación.

4.2 Lugar para Notificar.

Las notificaciones a los solicitantes, contribuyentes o responsables se harán en el lugar señalado por ellos en su primera solicitud, mientras no fijen para tal efecto y por escrito, otro lugar

diferente. Como lo establece el artículo 136 del código tributario. El promotor de un expediente administrativo, tiene obligación de señalar casa o lugar para recibir notificaciones y allí se le harán las que procedan, aunque lo cambie, mientras no exprese por escrito, otro lugar donde deban hacerse las notificaciones. Cuando en las primeras solicitudes no se fije por el interesado lugar para recibir notificaciones, se concederá el plazo a que alude el artículo 122 de este código, para que lo haga y mientras tanto, se suspenderá el trámite de las mismas. Las otras personas a las que la resolución se refiera, serán notificadas la primera vez, en su domicilio fiscal, en el lugar que indique el interesado o en aquel que conste en el expediente. Las notificaciones así efectuadas, tendrán plena validez pero admiten prueba en contrario.

Es importante que el sujeto pasivo mantenga actualizada su información ante la Administración Tributaria, ya que de lo contrario puede salir perjudicado al momento que se le realice una notificación en una dirección en la que no se logre ubicarlo. Derivado que la Administración Tributaria tiene la obligación de realizar las notificaciones en los lugares señalados por el contribuyente.

4.3 Clases de Notificaciones.

Según los artículos 129 y 130 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, las notificaciones se harán según el caso:

- a) Personalmente.
- b) Por otro procedimiento idóneo. (Art. 129 CT)

Se notificarán personalmente las resoluciones que:

- a) Determinen tributos.
- b) Determinen intereses.
- c) Impongan sanciones.
- d) Confieren o denieguen audiencias.
- e) Decreten o denieguen la apertura a prueba.
- f) Denieguen una prueba ofrecida.

- g) Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca, o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto.
- h) Las resoluciones en que se acuerde un apercibimiento y las que lo hagan efectivo.
- i) Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

Estas notificaciones no pueden ser renunciadas.

Toda notificación personal se hará constar el mismo día que se haga y expresará la hora y el lugar en que fue hecha e irá firmada por el notificado, pero si este se negare a suscribirla, el notificador dará fe de ello y la notificación será válida. (Artículo 130 del C. T.)

Comentario:

¿En qué consiste una notificación Personal? Podría haber muchas interpretaciones al decir notificación personal. Una notificación personal no es la que se realiza a través de un mensajero normal, cuyo objetivo es hacer llegar la notificación a una dirección X sin importarle si el destinatario recibe o no la notificación, pudiendo tirar la notificación frente a la dirección X, bajo la puerta o en el buzón.

Una notificación personal es la que realiza un persona debidamente identificada como empleado de la Administración Tributaria, capacitado para el efecto, cuyo objetivo principal es entregar la notificación directamente al contribuyente o responsable, si no logra encontrarlo, debe buscar otra forma idónea de hacerle saber al interesado sobre un asunto de su interés, ya sea entregando la notificación a un familiar mayor de edad, o un empleado del interesado, o persona idónea mayor de edad; que se encuentre en los lugares señalados por el sujeto pasivo, contribuyente o responsable.

De tal forma que el notificador pueda obtener constancia de entrega, como garantía de recepción, mediante aviso de recibido o prueba de haber realizado la entrega de la notificación de la forma establecida legalmente, y cumplir con los requisitos que exige el procedimiento administrativo que lleva a cabo la Administración Tributaria.

4.4 Plazo para Notificar.

Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate. (Art. 132 CT).

Deberá verificarse que la fecha de la resolución de la notificación y la fecha en que se realizó la notificación cumplen con los diez días hábiles que establece el Código Tributario, ya que de lo contrario debe defenderse por incumplimiento legal, y no quedará obligado el contribuyente o responsable a la pretensión de la Administración Tributaria, y no se le podrá afectar en sus derechos.

4.5 Forma de hacer las Notificaciones.

Según el artículo 133 del Código Tributario y sus reformas, para practicar las notificaciones, el notificador o un Notario designado por la Administración Tributaria, irá al domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina, establecimiento comercial de su propiedad o al lugar donde habitualmente se encuentre o concurra quien deba ser notificado y si no lo hallare, hará la notificación por cédula que entregará a sus familiares, empleados domésticos, o de otra naturaleza, o a la persona idónea y mayor de edad que se encuentre en cualquiera de los lugares indicados. Si no encontrare persona idónea para recibir la cédula o si habiéndola se negare a recibirla, el notificador la fijara en la puerta, expresando al pie de la cédula, la fecha y hora de la actuación; también pondrá razón en el expediente de haber notificado de esa forma, especificando que no encontró persona idónea, o que habiéndola encontrado, ésta se negó a recibir la cédula.

Cuando el notificador sepa, por constarle personalmente o por informes que le den en el lugar en que la persona deba ser notificada, que ésta ha muerto o se halla ausente de la República, se abstendrá de entregar o fijar la cédula y pondrá razón en autos, haciendo constar como lo supo y quienes le dieron la información para que la Administración Tributaria proceda a confirmar la muerte o la ausencia.

También podrán hacerse las notificaciones, entregando la cédula en manos del destinatario donde quiera que se le encuentre. Así mismo, mediante correo certificado y por cualquier otro medio idóneo que permita confirmar la recepción, siempre que se garantice el derecho de defensa del contribuyente.

La Administración Tributaria, podrá notificar en las direcciones electrónicas que para tal propósito informen los contribuyentes o responsables o que les establezca la Administración Tributaria, lo que se acredita con el aviso o constancia de recepción o entrega que demuestre que la notificación fue recibida o entregada en la dirección electrónica del contribuyente o responsable. Una vez recibido ese aviso o constancia por medios electrónicos, el empleado de la Administración Tributaria a cuyo cargo esté la notificación debe imprimirlo en papel y agregarlo al expediente correspondiente, lo que servirá de prueba de que la notificación fue efectuada.

Comentario:

Cuando por alguna razón el notificador no logre encontrar al sujeto pasivo, contribuyente o responsable, en la dirección que este haya señalado o que conste en el expediente, y opte por realizar la entrega mediante cualquiera de las formas que indica este artículo, también pondrá razón en el expediente de haber notificado de esa forma, indicando cuáles fueron las causas por las que decidió realizar la notificación de dicha forma, ya que de no razonar la notificación, se debe solicitar nulidad. En la práctica se ha observado que el notificador al no encontrar la dirección señalada por el sujeto pasivo, opta por hacer la entrega en lugar distinto pero sin poner razón en el expediente de haber notificado de esa forma.

4.6 Cédula de Notificación.

Como lo establece el Artículo 135 del Código Tributario, la Cédula debe contener: nombres y apellidos de la persona a quien se notifica, lugar, fecha, y hora en que se le hace la notificación, nombres y apellidos de la persona a quien se entregue la copia de la resolución, en su caso, la advertencia de haberse entregado o fijado en la puerta, firma del notificador y sello de la Administración Tributaria o del notario, en su caso.

Estos datos son de primordial importancia para el sujeto pasivo, ya que al momento de realizar la evaluación del caso previo a la evacuación de audiencia, si se encontrare vicios sustanciales, debe alegar nulidad de la notificación.

4.7 Notificaciones por Comisión.

Cuando haya de notificar a una persona residente fuera del lugar donde tengan asiento las oficinas centrales de la Administración Tributaria, el jefe de la respectiva Dirección General o

dependencia donde se lleve el expediente, comisionará al Administrador de Rentas del Departamento donde tenga su domicilio la persona a notificar, a efecto de que éste a su vez, designe al empleado que debe hacer la notificación. El Administrador de Rentas comisionado, está obligado a comunicar al comitente, sin demora alguna y por la vía telegráfica, el haber practicado la notificación respectiva, indicando el lugar, día y hora en que tuvo efecto. A la vez, devolverá la resolución que se le haya remitido para notificar, cumpliendo con lo indicado por los artículos atinentes. (Art. 140 CT).

Con relacion a las notificaciones por comision el sujeto pasivo debe verificar que entre el plazo de emisión de la notificación y la entrega de la notificación se cumpla el plazo de los 10 días establecido, de no cumplirse dicho plazo debe alegarse nulidad, por no haberse realizado en el plazo establecido legalmente.

4.8 Nulidad de las Notificaciones.

Si se incumpliere cualquiera de los requisitos enumerados con anterioridad las notificaciones se consideran nulas, según el artículo 141 del Código Tributario las notificaciones que se hicieren en forma distinta de la prescrita en este capítulo, son nulas.

¿Cuándo se considera nula una notificación?

Enmienda y nulidad. La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o petición de parte, podrá:

1. Enmendar el trámite, dejando sin efecto lo actuado, cuando se hubiere incurrido en defectos u omisiones de procedimiento.
2. Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial en ellas.

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación.

En ningún caso se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.

“Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o

cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses”.

“La enmienda o la nulidad serán procedentes en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda, ni cuando el plazo para interponer éstos haya vencido. Es improcedente la enmienda o la nulidad cuando éstas se interpongan después del plazo de tres días de conocida la infracción. La Administración Tributaria resolverá la enmienda o la nulidad dentro del plazo de quince (15) días de su interposición. Esta resolución no será impugnabile”. (Art. 160 CT)

Es muy importante dar mucha atención al párrafo que a continuación se replantea. Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

Ya que al momento de ser notificado, el sujeto pasivo debe analizar detenidamente el contenido completo de lo que se le está notificando, y verificar si hubiera alguna, ilegalidad o violación a sus garantías constitucionales dentro de dicha notificación, y si se encontraren, se debe solicitar la nulidad de dicha notificación por encontrarse vicio sustancial en ella.

Capítulo V

5 Evacuación de Audiencia por Ajustes Formulados por la Administración Tributaria.

¿Qué es Evacuar?

Según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, evacuar significa:

Cumplir un trámite. *Evacuar un traslado, una diligencia.* (DRAE)

¿Qué es una Evacuación de Audiencia?

La Evacuación de Audiencia no es más que la respuesta del Sujeto Pasivo, Contribuyente o Responsable una vez notificada la Audiencia por la Superintendencia de Administración Tributaria. Para evacuar la audiencia el contribuyente tiene un plazo para alegar lo que considere conveniente, y aportar las pruebas y justificantes que soporten sus alegatos. Los plazos para evacuar audiencia van desde 5 días por error de cálculo (Art 111 del CT y sus reformas) y no de concepto, 10 días por sanciones o intereses resarcitorios, (Art. 146 del CT y sus reformas) y 30 días si se trata de ajustes, (Art. 146 del CT y sus reformas) para que manifieste su conformidad o inconformidad a los ajustes formulados.

Idealmente la SAT al notificar la audiencia al contribuyente o responsable, debe informarle sobre los derechos que tiene en esta etapa del proceso. Al evacuar audiencia, se formularán las premisas de descargo, y se ofrecerán los medios de prueba que justifiquen la oposición del notificado sobre lo que pretende la SAT. La evacuación de la audiencia se hace por escrito.

Es recomendable que en el documento de evacuación de audiencia, se manifiesten con detalles todos los motivos y fundamentos legales en que se basa la defensa, y no solamente solicitar apertura a prueba sobre eventos manifestados en la evacuación; ya que se debe probar lo que se ha expuesto, no así lo que la SAT nos impone, ya que esta obligación es competencia de ella.

Según el artículo 50 del Decreto Número 37-2016. Del CRG se adiciona el artículo 21 “A” al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario.

Para efectos de este estudio es importante hacer mención de los numerales siguientes:

Artículo 21 “A” Derechos de los contribuyentes.

14. Impugnar las resoluciones de la Superintendencia de Administración Tributaria en los términos previstos por la ley. **Los medios para presentar impugnaciones de preferencia serán electrónicos.** (El resaltado es agregado)
16. A presentar alegatos y pruebas, dentro de los plazos establecidos por la Administración Tributaria y de conformidad a la ley. **Los medios para presentar alegatos y pruebas de preferencia serán electrónicos.** (El resaltado es agregado)

Según el artículo 75 del Decreto Número 37-2016 del CRG el artículo 50 que adiciona el artículo 21 “A” al Decreto Número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario entra en vigencia el 24 de febrero del año 2017. Es decir que a partir de esa fecha las Evacuaciones de Audiencia podrán realizarse por la vía electrónica.

5.1 Plazos para Evacuar una Audiencia.

Según el artículo 146 del Código Tributario y sus reformas, el plazo para evacuar una Audiencia por ajustes es de 30 días hábiles.

Comentario:

La norma nos puede confundir con el término días, para lo cual es necesario desarrollar lo que tipifican los artículos 7 y 8 del Código Tributario, para entender qué significado tiene el término días dentro del campo tributario y complementariamente lo que establece la ley del Organismo Judicial al respecto.

5.1.1 Reglas a observar en el cómputo del tiempo.

Cómputo de tiempo. (Art. 8 del CT) Los plazos legales, reglamentarios y administrativos, se contarán en la forma siguiente:

1. En los plazos legales que se computan por días, meses y años, se observarán las reglas siguientes:
 - a) El día es de 24 horas que empezará a contarse desde la media noche (cero horas). Para los efectos legales, se entiende por noche el tiempo comprendido entre las dieciocho horas de un día y las seis horas del día inmediato siguiente y es hábil para los contribuyentes y responsables y para la Administración Tributaria, en los casos de actividades nocturnas.

- b) Los plazos serán fijados en horas, días, meses, o años, y se regularán según el calendario Gregoriano. Los años y los meses inmediatos siguientes, terminarán la víspera de la fecha en que principiaron a contarse.
- c) En los plazos designados por días, meses y años, el día en que concluyen termina a la hora en que finalice la jornada ordinaria o extraordinaria de la Administración Tributaria o dependencia respectiva. Si mediare notificación, los plazos comenzarán a correr el día hábil siguiente de efectuada ésta.
- d) Los plazos designados por hora se cuentan de momento a momento.

5.1.2 Día hábil y día inhábil. (Art. 8 numeral 2-5 CT).

- 2. Se consideran inhábiles tanto los días declarados y que se declaren feriados legalmente, como aquellos en los cuales la Administración Tributaria no hubiere prestado servicio al público, por cualquier causa, de lo cual se llevará un riguroso registró.
- 3. Para los efectos de este código se entiende por día, las horas hábiles de trabajo en la Administración Tributaria.
- 4. En los plazos que se computan por días, se tomarán en cuenta únicamente los días hábiles.
- 5. En todos los casos, los plazos que vencieren en día inhábil por cualquier causa, se entienden prorrogados hasta el primer día hábil inmediato siguiente.

5.1.3 Casos excepcionales (Art. 8 numeral 6 CT).

- 6. El Ministerio de Finanzas Públicas, podrá en casos excepcionales, declarar días inhábiles en la Administración Tributaria. En estos casos se aplicarán las normas previstas en este artículo.

En término de la distancia es imperativo y la autoridad lo fijará en forma específica en la resolución respectiva, según los casos y las circunstancias.

Comentario:

Podría darse el caso de un contribuyente que tiene su domicilio fiscal y/o comercial en un área rural, donde los accesos son de terracería, los medios de transporte escasos, y uno o dos días

antes que venza el plazo para presentarse a evacuar la audiencia, ocurriera algún siniestro o fenómeno natural, tal como tormentas, desbordamiento de ríos, caída de puentes, manifestaciones populares.

Podrían considerarse como casos excepcionales al amparo de este artículo, siempre y cuando tales hechos puedan comprobarse fehacientemente a través de reportes del Periódico o Diario del País, Certificación del Alcalde del Municipio, o de la CONRED, o de otro documento que haga constar los motivos por los cuales no le fue posible cumplir con el plazo establecido por actos totalmente fuera de su buena voluntad. Este comentario está basado al uso que el contribuyente pueda hacer de sus derechos en un momento dado, pero no debe tomarse más que como un comentario al artículo en cuestión.

5.2 Requisitos básicos de una Evacuación de Audiencia.

1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirige.

Según el artículo 122 del Código Tributario Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, la primera solicitud que se presente ante la Administración Tributaria deberá contener designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad.

Al momento de evacuar una audiencia debe dirigirse al JEFE DE DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN.

2. Datos generales del solicitante.

Nombres y apellidos completos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.

3. Relación de los hechos a que se refiere la petición.

En esta sección de la Evacuación de Audiencia, el contribuyente o responsable debe dar a conocer de la manera más específica posible cuáles son los hechos que la llevaron a realizar dicha evacuación, comenzando desde la fecha que le fue notificada la audiencia, el número de audiencia,

qué impuestos, sanciones o intereses, etc. Son los que la Administración Tributaria le pretende ajustar, a que períodos impositivos corresponde. En el orden que la Administración Tributaria le dio a conocer los impuestos que se pretenden ajustar, en ese orden se irán manifestando las inconformidades, así como las bases legales en los que fundamenta su inconformidad, pero no simplemente mencionando los artículos, las leyes, garantías etc. que le fueron violentadas, sino indicando el por qué cree que le fueron violentados sus derechos con las pretensiones de la Administración Tributaria.

4. Peticiones que se formulan

Existen dos tipos de peticiones que se desarrollan de forma continua, las cuales son:

- a) Peticiones de Forma o Trámite
- b) Peticiones de Fondo.

a) Cuáles son las peticiones de Trámite:

Según la Real Academia Española trámite es:

- Cada uno de los pasos y diligencias que hay que recorrer en un asunto hasta su conclusión.
- Paso de una parte a otra, o de una cosa a otra.

Ejemplo:

- Que se agregue al expediente.
- Que se abra a prueba el expediente.
- Que se tome como lugar para recibir notificaciones el señalado.

b) Cuáles son las peticiones de Fondo:

Existen varias peticiones, pero la petición que reina dentro del proceso administrativo tributario, es solicitar **ANULACIÓN, DESVANECIMIENTO O RELIQUIDACIÓN DE LA PRETENSIÓN FORMULADA** por la Superintendencia de Administración Tributaria. Esta atribución está fundamentada en el artículo 160 del Código Tributario.

5. Apertura a Prueba

El plazo que se tiene para presentar las pruebas de descargo, es un tiempo muy importante dentro del espacio procesal, ya que es el momento indicado para que el contribuyente o responsable pueda argumentar y presentar todos los hechos que prueban la improcedencia de lo que la

Administración Tributaria pretende, por lo que se debe aprovechar al máximo para adjuntar todo lo que sea posible y que basado en derecho corresponda al caso que se está tratando. Y lograr que la Administración Tributaria lo tome en consideración y resuelva a nuestro favor.

Diligencia para mejor resolver.

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

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.

Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. (Art. 144 y 148 CT)

Este espacio procesal, es una facultad que tiene la Administración Tributaria, y se da por lo regular, cuando ésta, antes de resolver, no está segura al respecto de la determinación correcta que le imputa al contribuyente o responsable. Y para resolver es necesario tener certeza del ajuste que se pretende. Por lo que el contribuyente debe considerar presentar la información solicitada, para que la Administración Tributaria despeje sus dudas, pero independiente de si se presenta o no la información, ésta debe resolver.

6. Lugar y Fecha.

7. Firma del solicitante.

Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su ruego.

Derivado que esta etapa del proceso administrativo es informal, debería firmar solamente el contribuyente o responsable, ya que la ley no le otorga el derecho de ser auxiliado por un profesional en la materia para ejercer el derecho de evacuar la audiencia.

En todo caso los requisitos establecidos en el artículo 122 del Código Tributario que se refieren a la solicitud inicial serían el elemento formal del procedimiento. Sin embargo en el mismo artículo se indica que la omisión de uno o varios de los requisitos antes enumerados, no será motivo para rechazar la solicitud. La Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión

formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado y fundamentado en ley.

5.3 Sustento Legal de la Evacuación de Audiencia

El artículo 146 del CT y sus reformas establece Verificación y Audiencias. La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando éstas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6°) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

5.4 La Informalidad de la Evacuación de Audiencia.

La evacuación de audiencia es un procedimiento informal, lo que quiere decir que el contribuyente o responsable no necesita del auxilio de un conocedor de la materia, ni mucho menos de un experto en ella, ya que se sobreentiende que los ajustes deben ser sencillos, claros y precisos, sin espacios para ambigüedades o subterfugios con apariencia de legalidad, por lo que el sujeto pasivo, contribuyente o responsable debiera de entender las imputaciones, sin más conocimiento que la lectura de la explicación.

Esta informalidad hace al contribuyente débil e indefenso ante los requerimientos de la Administración Tributaria, vulnerando al contribuyente o responsable el debido proceso, y el derecho de defensa que la constitución le garantiza como tal.

5.5 Análisis de la Audiencia previo a Evacuar Audiencia.

Al hacer uso de su derecho de defensa el contribuyente o responsable debe poner en práctica sus conocimientos legales, analizando detenidamente la Audiencia, verificando con diligencia las ilegalidades que pudiera contener el documento y que le puedan favorecer en su defensa al momento de evacuar la audiencia. A continuación se detallan algunos datos importantes a tomar en cuenta en una audiencia por ajustes.

- a. Analizar que el nombramiento de revisión este plenamente autorizado como corresponde y que cumpla en derecho.
- b. Acompañar previo análisis del caso, al obligado tributario al RCT y plantear lo que en derecho corresponda, concluyendo sobre la aceptación o seguimiento del procedimiento.
- c. Estudiar a fondo las bases que sustentan la audiencia y sus anexos y diseñar el plan de defensa.
- d. Del estudio realizado a la audiencia y sus anexos, definir si considera prudente desde esta vía, invitar a otro profesional experto en la materia para que acompañe la defensa a realizar.
- e. Por ética profesional, no debe defender ajustes planteados por la SAT, si desconoce el Procedimiento Administrativo Tributario, toda vez que su negligencia, puede ser causante de pérdida del caso, pérdida de la oportunidad de defensa, teniendo como efecto incluso la quiebra de contribuyentes o responsables por su falta de expertíz en la materia.
- f. Preparar los medios de prueba ofrecidos y diligenciar los mismos.
- g. Analizar a fondo la resolución de gerencia emitida por la SAT, por medio de la cual se puedan desvanecer, anular o reliquidar los ajustes planteados.
- h. Otros de importancia.

Consejos para que el CPA desarrolle su actividad como asesor tributario:

- a. Tener entrenamiento técnico y capacidad profesional para asesorar en temas impositivos debiendo conservar una actualización profesional en general y respecto a las normas impositivas en particular.

A esos efectos deberá mantenerse en permanente estudio de toda la legislación vigente y la jurisprudencia y doctrina en derecho tributario existente.

- b. Realizar su trabajo y preparar las liquidaciones impositivas con el debido cuidado y diligencia profesional.
- c. Mantener una posición de independencia de opinión para aplicar adecuadamente las normas tributarias.
- d. La actuación del profesional se encuentra amparada por el secreto profesional, como es en general, el cual no cede ni aún ante las facultades de la Administración tributaria.
- e. Tener el temple para saber actuar en los momentos precisos.
- f. Contar con una base de profesionales extensa, con los cuales se pueda contar para cualquier consulta, interrogante o apoyo a ciertos procedimientos.
- g. Ver a los Contadores Públicos y Auditores, no como competencia, sino como aliados estratégicos.
- h. Al inicio de la relación profesional en materia de asesoramiento tributario y liquidaciones de impuestos, comunicar por escrito al cliente, que las tareas a desarrollar lo serán de acuerdo a las normas que rigen la profesión.
- i. Obtener conocimiento del marco legal que regula la actividad de la entidad.
- j. Obtener conocimiento de los aspectos básicos que conforman el marco jurídico y económico del cliente.
- k. Solicitar a sus representantes legales información que pueda incidir en el trabajo encomendado.
- l. Se deberá solicitar la información necesaria para realizar la liquidación respecto a hechos posteriores al cierre de los Estados Contables que pudieran tener incidencia en la misma.
- m. En los casos en que se presenten diferentes interpretaciones respecto a la aplicación de las normas tributarias vigentes, el profesional deberá mantener informado a su cliente sobre sus consecuencias fiscales, de tal forma que el cliente tenga la mayor información posible a efectos de tomar una decisión con los suficientes elementos de juicio que la respalden.
- n. En caso de que el cliente adopte determinados criterios que incidan en la liquidación fiscal y que el profesional actuante no comparta, éste deberá hacérselo saber por escrito a efectos de

deslindar eventuales responsabilidades en el tema, y en caso que las circunstancias lo justifiquen concluir la relación profesional con el cliente.

Análisis de los ajustes

Se analizan los ajustes planteados por la Administración Tributaria, así como los medios de defensa que puede utilizar, y cuál debe ser la posición a adoptar. Los procedimientos a seguir pueden ser los siguientes:

Verificación del pliego de ajustes a efecto de conocer a fondo la situación planteada por la Administración Tributaria, debe verificarse en su totalidad el pliego de ajustes, para evitar hacer conclusiones parciales o erróneas.

Verificación del cumplimiento de requisitos.

Deberá verificarse si la notificación y audiencia cumple con los requisitos que establece el Código Tributario, ya que de lo contrario debe oponerse el contenido.

Debe verificarse cada ajuste que plantea la Administración Tributaria, así como las bases legales que consigna a efecto de verificar su procedencia e impugnación.

Determinación de la base legal.

Para el efecto se debe hacer uso de la legislación aplicable en su conjunto y no en forma aislada, así como toda la información que tenga la empresa y que de acuerdo al juicio del Contador Público y Auditor deba revisarse. Los ajustes deben defenderse uno a uno de la misma manera que han sido planteados por la Administración Tributaria. Debe considerarse que al plantear la defensa se debe tener las bases legales que sustentan el criterio adoptado. Simultáneamente se estará determinando cuáles serán las pruebas documentales que se aportarán con el fin de desvanecer los ajustes, se puede definir la necesidad de solicitar la apertura a prueba.

Preparación del memorial de impugnación.

Una vez efectuado los pasos anteriores, se debe preparar el memorial para la impugnación formal. En la preparación se debe observar todos los requisitos exigidos en el artículo 122 del Código Tributario.

Argumentos legales.

La argumentación legal se basará en lo relacionado a todas aquellas leyes que intervengan el proceso de defensa; Constitución Política de la República, Ley del Organismo Judicial, Código Tributario, Código Procesal Civil y Mercantil, Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Valor Agregado y todas aquellas que se relacionen con el ajuste realizado. El auditor debe tener en cuenta que la Administración Tributaria basa su auditoría en una presunción de evasión o elusión, por lo tanto se debe presentar los medios de hecho y de derecho para el desvanecimiento de los ajustes.

Medios de Pruebas.

Las pruebas son el conjunto de actuaciones que dentro de un juicio cualquiera que sea su índole, se encaminan a demostrar la verdad o la falsedad de los hechos aducidos por cada una de las partes, en defensa de sus respectivas pretensiones. El período de prueba actualmente es de treinta días hábiles, el cual no es prorrogable y se tendrá por otorgado sin más trámite, ni resolución más que la petición en el memorial en que se evacua la audiencia. Durante dicho lapso, el auditor debe recabar toda la información necesaria a través de la cual pretende desvanecer los ajustes formulados por la Administración Tributaria.

Las bases legales que amparan la Audiencia son:

Artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, artículos 69, 98, 103, 107, 108, 127, 130, 145, 146, y 147 del Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus reformas vigentes, Artículo 3 del Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos Decretos emitidos por el Congreso de la República de Guatemala.

Aclaración:

Cuando sea una determinación sobre base presunta se debe argumentar como base legal el artículo 109 del Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus reformas vigentes. (Art. 109 CT)

De la misma manera, si se evidenciara un error de cálculo en cuanto a la correcta determinación de la obligación tributaria a favor del contribuyente o responsable, se debe argumentar como base legal el artículo 111 del Código Tributario y sus reformas. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponda y

procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de Finanzas Publicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. (Art. 111 CT y sus reformas).

□ **Aceptación Total, ¿Por Qué?**

- i. Si después de analizar la audiencia, el contribuyente o responsable reconoce y acepta que los ajustes formulados por la Administración Tributaria son verdaderos, y no hay ilegalidades en la notificación de audiencia, resúmenes de impuestos y multas, hojas de liquidación de impuestos, explicación de los ajustes, y cualquier otro documento que forme parte del expediente. El contribuyente deberá proceder tal y como establece el quinto párrafo del artículo 146 del Código Tributario para beneficiarse de la rebaja del 75% a las sanciones impuestas, el quinto párrafo del artículo citado dice literalmente: El contribuyente o el responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se realiza, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva. En este caso, las sanciones se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.
- ii. Porque si no procede de esa manera además de perder la rebaja a las sanciones impuestas, perderá más dinero al continuar con un proceso que de antemano sabe que no ganará por carecer de elementos a su favor.

□ **Aceptación Parcial.**

Si después de analizar la audiencia, el contribuyente o responsable reconoce y acepta que una parte de los ajustes formulados por la Administración Tributaria son verdaderos, pero que la otra parte contienen ilegalidades, o irregularidades de cualquier tipo, ya sea en los resúmenes de impuestos y multas, hojas de liquidación de impuestos, explicación de los ajustes, y cualquier otro documento que forme parte del expediente; el contribuyente deberá proceder tal y como establece el último párrafo del artículo 146 del Código Tributario, el cual dice literalmente: El expediente continuará su

trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones con los que el contribuyente o responsable esté inconforme. En caso que el contribuyente o responsable se encuentre inconforme con los ajustes formulados, pero esté conforme y acepte pagar las sanciones impuestas, la Administración Tributaria está obligada a recibir el pago de las mismas de inmediato.

Actuando así, podrá beneficiarse de la rebaja del 75% a las sanciones impuestas, en los ajustes que sí reconoce y acepta, y continuar el trámite correspondiente con los ajustes y las sanciones con los que el contribuyente o responsable esté inconforme.

□ **Defensa Total**

Si después de analizar la audiencia, el contribuyente o responsable determina que las pretensiones de la Administración Tributaria se encuentran viciadas de ilegalidades etc. El contribuyente deberá proceder tal y como establece el tercer párrafo del artículo 146 del Código Tributario, el cual dice literalmente: “Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. El período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6°) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia”.

5.6 Defensa de Hecho o de Derecho.

5.6.1 Defensa de Hecho.

Se plantea una defensa de hecho cuando la Administración Tributaria plantea un ajuste sin fundamento legal o utiliza una base legal que conlleva a la realización de un procedimiento técnico, con la intención de determinar la obligación tributaria, pero en la realización de dicho procedimiento se violenta el procedimiento legal para realizar la adecuada determinación de la

obligación tributaria, realizando procedimientos que no se encuentran regulados en la normativa legal. Por lo que al evacuar audiencia se debe solicitar apertura a prueba, y probar que los procedimientos utilizados por el auditor tributario son ilegales y contrarios al debido proceso.

Ejemplo:

Veamos el siguiente extracto ilustrativo de una evacuación de audiencia ante la Administración Tributaria por ajustes planteados a una empresa de transporte.

Según el primer párrafo de la explicación, el profesional de la SAT da a conocer lo siguiente:

“Para verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, el 26 de enero de 20xx, se notificó legalmente el Requerimiento de Información número 20xx-3-10-1, para que la documentación solicitada fuera presentada en el plazo legal establecido. El contribuyente en atención al Requerimiento antes descrito proporcionó lo solicitado,.....”

Segundo párrafo de la explicación: La SAT reconoce mi actividad económica *servicios de transporte de carga por carretera.....*

Cuarto párrafo de la explicación, el profesional de la SAT da a conocer lo siguiente: *“De acuerdo con lo establecido en el artículo 16 del Decreto Número 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas vigentes, emitido por el Congreso de la República de Guatemala, indica... Procedencia del Crédito Fiscal.* Según el resumen de explicación de los ajustes que se dan a conocer en la audiencia, en el párrafo noveno el profesional actuante de la SAT dice:

“Como procedimiento adicional, se determinó la cantidad de galones de diésel promedio consumidos por un cabezal con rastra (con carga y sin carga) (...).” ¿Cómo hizo para determinar el auditor la cantidad promedio de diésel consumidos por un cabezal con rastra (con carga y sin carga?, les hago esa pregunta, por qué no logro encontrar esa determinación, no sé si exista en el expediente, pero no forma parte de los documentos adjuntos a la audiencia, o pretenderá dicho auditor que yo busque, en igual sentido, el profesional de auditoría dice, que estableció un promedio de diésel consumido por una rastra con carga y sin carga, quiero entender que son dos promedios, uno cargado y otro vacío, haber señores de la SAT, me pueden ustedes indicar ¿Cuáles son esos promedios? ¿Cuánto es vacío? ¿Cuánto es cargado? ¿Existen esos datos o no?, Si no existen, por favor declaren la nulidad del procedimiento, no se puede seguir una defensa con tantos vicios. Adicional, ¿qué características tiene el cabezal que tomó de base? ¿Describe el modelo, motor, chasis, ejes, peso del cabezal, características propias del bien? Si no describe nada de eso,

¿a qué cabezal hace referencia el profesional de la SAT? ¿Cómo puedo yo decir si es cierto o no lo que el presume, si no tengo datos básicos para referenciar? Y al fin de cuentas ¿cuál es el promedio? No lo veo en su explicación.

Sigue diciendo en el referido párrafo noveno lo siguiente: “(...) *valor que se multiplicó por el precio por galón de diésel adquirido por el contribuyente en el mismo mes, tomando de base para el efecto, las facturas de compras proporcionadas por el contribuyente (...).*” Quiero entender que el promedio que no sabemos cuál es, se multiplicó por un precio por galón de diésel, el cual según se entiende fue obtenido de las facturas de compras, si así es, señores de la SAT requiero respuesta de lo siguiente: **¿qué sentido tiene presentar las facturas de compras y servicios recibidos si no van hacer tomadas en consideración?** En reiteradas sentencias las salas de lo contencioso administrativo, han asentado que los promedios no tienen cabida ni sentido alguno cuando el contribuyente ha presentado los elementos de fiscalización; **en el presente caso, se presentó el 100% de facturas de compras y servicios recibidos, y el hecho de sacar un precio promedio va en detrimento y menoscabo de la documentación misma**, pues ahora, tendré un crédito fiscal no documentado, ya que el crédito fiscal que el fisco pretende no tiene documento alguno que lo identifique **¿por qué promedios? Necesito una respuesta a esa pregunta señores de la SAT, ya que el auditor tuvo a la vista el cien por ciento de las facturas de compras, y si no ha demostrado que las mismas sean falsas o que las transacciones no se hayan realizado, ¿por qué no las toma en cuenta para el reconocimiento del crédito fiscal?**, adicional, ¿cuáles son los promedios que obtuvo? Ya que solamente los menciona pero no indica dónde los podemos observar, para establecer si están bien determinados. **En definitiva, lo que el auditor explica esta fuera de toda legalidad, ya que si tuvo a la vista las facturas de compras y servicios recibidos, no tiene por qué ponerse a sacar promedios, por tal motivo, se debe declarar nulo el procedimiento seguido y por sentido común desvanecer los resultados de su pretensión, pues las bases de cálculo son eminentemente técnicas y se alejan completamente de la legalidad y recuerden que el tributo es jurídico no técnico.**

Comentario:

Para efectos de este estudio debemos observar que en el ejemplo que se da a conocer, el auditor tributario utiliza sus propios procedimientos técnicos, que están fuera de toda legalidad, con la intención de darle validez al ajuste que se interpone, tratando de hacerle creer al

contribuyente que se realizó una investigación exhaustiva y se utilizaron procedimientos precisos, y que esa es la forma correcta de determinar la obligación tributaria. Y que los elementos que la ley indica que se deben solicitar al contribuyente para determinar la obligación tributaria tales como libros de contabilidad, facturas de compras y ventas están de más, incurriendo en Incumplimiento de Deberes conforme el artículo 96 del Código Tributario.

5.6.2 Defensa de Derecho.

Se plantea una defensa de derecho cuando un empleado o funcionario de la Administración plantea un ajuste en el cual la interpretación de la base legal en que fundamenta dicho ajuste es distinta a la interpretación que yo tengo como contribuyente, donde a mi entender la interpretación del empleado o funcionario de la Administración Tributaria violenta mis derechos o tergiversa el procedimiento legal para realizar la adecuada determinación de la obligación tributaria, y en mi defensa planteo mi interpretación apoyándome con otras bases legales en las que fundamento mi interpretación. Traslado en dicha defensa al juez competente el decidir cuál de las dos interpretaciones es la correcta de pleno derecho.

En este tipo de evacuación, no se solicita apertura a prueba, toda vez que lo que es legal no necesita ser probado.

Ejemplo:

Veamos el siguiente extracto ilustrativo de una evacuación de audiencia ante la Administración Tributaria.

Con fecha diecinueve de enero de dos mil quince, se notificó por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, audiencia, para que mi representada pague o alegue lo que se considere pertinente, referente al ajuste, impuesto y multa que allí se plantea, y por medio de ella se cobra la suma de: Cien mil Quetzales (Q.100,000.00).

Los valores expresados en la audiencia referida, fueron objeto de revisión conforme a la ley ya que no se consideran correctos, además de existir en la formulación de los ajustes vicios sustanciales que ameritan nulidad⁵ y el desvanecimiento de los mismos; por ser faltos de razonamiento técnico y legal ya que se basa en presunciones y no con medios de convicción, razón por la cual se

⁵ Artículo 160 CT

considera que los montos dados a conocer en la audiencia, son confirmaciones parciales que carecen de fundamentos de hecho y de derecho, debido a que la Administración Tributaria, no estableció de forma correcta los supuestos tributarios de su pretensión, además que las operaciones de mi establecimiento comercial no han producido tales cantidades, razón por la cual en el presente memorial se expone de forma clara la defensa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

ASPECTOS DE FONDO EN QUE SE FUNDAMENTA LA DEFENSA

I) De la audiencia:

- a. DE LA NULIDAD DE AUDIENCIA NÚMERO A-2015-02-09-001982, de fecha DIECIOCHO DE ENERO DE DOS MIL QUINCE. Se entiende por *documentos públicos aquellos que son autorizados por funcionario o empleado público competente, y que han sido emitidos con las solemnidades requeridas por la ley*"; de esa cuenta para que un documento público sea válido y pueda surtir efectos legales, es necesario no únicamente que contenga requisitos de forma, sino también que la persona que lo emita tenga la competencia y atribuciones suficientes para ello, caso contrario el mismo está viciado de nulidad absoluta. Se considera entonces nulo un documento público cuando le falta un requisito esencial para su validez, no siendo capaz de producir efectos jurídicos, al carecer de eficacia probatoria. La doctrina suele ver tres requisitos para considerar que un documento público sea válido y perfecto: a) Que su autor sea funcionario o empleado público; b) Que sea competente; y c) Que se ajuste a las solemnidades legales; empero en realidad los tres se reducen a uno, el carácter público de su autor, ya que el funcionario o empleado público solo es tal, cuando actúa dentro de los límites de su competencia y conforme a las reglas que gobiernan su función. En ese orden de ideas, e integrando la doctrina con la legislación, el licenciado Juan José Rodas García, Jefe de Sección, División de Fiscalización Regional Occidente, quien firmó la audiencia descrita, carece de facultad para emitir tal audiencia, ya que, las atribuciones para emitir tales documentos le corresponde por delegación del Superintendente y de acuerdo al Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria contenido en el Acuerdo del Directorio número 007-

2007 del Directorio de dicho órgano, al JEFE DE DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN, por lo que se considera que dicha persona incurrió en el delito de Usurpación de Funciones conforme el artículo 335 del Código Penal e Incumplimiento de Deberes conforme el artículo 96 del Código Tributario y sus reformas, Decreto Número 6-91. Puesto que toda facultad atribuida a un funcionario o empleado público de la Superintendencia de Administración Tributaria debe ser delegada, por medio de acuerdo emitido por el directorio, lo cual no se dio en el presente caso, de tal manera que el Licenciado, Juan José Rodas García, Jefe de Sección, de la División de Fiscalización Gerencia Regional Occidente, no puede de manera antojadiza y arbitraria ejercer facultades y competencias que no le han sido expresamente delegadas; ya que de conformidad con el propio Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria. **En tal sentido se recalca que se da una flagrante violación al debido proceso, trayendo como consecuencia que todo lo actuado sea nulo de pleno derecho. FUNDAMENTO:** Resolución 467-2007 del Superintendente de Administración Tributaria y específicamente el artículo 74, no figura dicha jefatura como facultada para dicha actuación, de lo contrario declarar la nulidad del acto, por vicio sustancial.

II) Del resumen de impuestos y multas:

- a. Existe una clara violación al principio constitucional de seguridad jurídica y legalidad, pues, la AT, da a conocer el posible cobro de intereses resarcitorios, tomando en consideración las reformas al artículo 58 del CT, evento contrario a la legalidad de los actos, pues dicho artículo desde 1991, no ha sufrido reforma alguna, lo que deja a mi representada en un claro estado de indefensión, trayendo como consecuencia una clara violación sujeta a nulidad.

III) De la explicación de ajuste del ISR:

- a. En la explicación se hace referencia a lo siguiente: **Período de imposición:** se pide al profesional de resoluciones que aclare si la ley de Actualización Tributaria y específicamente el título IV que trata sobre las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, contempla la figura de un posible período de imposición y si así fuera ¿cuál es?, toda vez que, al considerar la SAT, como período de imposición

el comprendido entre el 01 de diciembre del 2013 al 31 de diciembre del 2013, se ha extralimitado en su función, pues, la Ley de Actualización Tributaria, para el caso que se pretende, siendo este el de rentas de capital, no contempla un período de imposición como el que se explica, trayendo como consecuencia, la implementación de un elemento de recaudación que el legislador a la luz del artículo 239 constitucional (principio de legalidad) no dejó contemplado, por lo tanto, el acto pretendido por la SAT, es nulo de pleno derecho.

5.7 Como se Evacúa una Audiencia que Contiene Elementos de Hecho.

A continuación se presenta una Evacuación de Audiencia que contiene elementos de hecho.

En la esquina superior derecha de la primera hoja de la evacuación de audiencia se consigna el Número de Identificación Tributaria del sujeto pasivo, el número de Audiencia, el número de Expediente y Nombramiento que le asigna la Administración Tributaria al caso del Contribuyente, para que el Jefe de División de Fiscalización que confirió la Audiencia identifique rápidamente de quien se trata. El número de audiencia, de expediente y de nombramiento que debemos consignar lo encontramos en la primera hoja de la audiencia que le fue entregada al sujeto pasivo mediante la notificación, tal como se indica a continuación:

NIT: 2094636-6

EVACUACIÓN DE LA AUDIENCIA No. A-2015-02-09-001982

EXPEDIENTE: 2015-02-09-44-982

NOMBRAMIENTO: 2015-3-982

A continuación se consigna la Autoridad⁶, funcionario o dependencia a quien se dirige la Evacuación de Audiencia, tal como se indica a continuación:

LICENCIADO JOSE AMILCAR JUAREZ PEREZ

⁶ Art. 49 RISAT, Ver capítulo 3.5

JEFE DE DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN**GERENCIA REGIONAL OCCIDENTE⁷****SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA****SU DESPACHO**

Posteriormente se dan a conocer los datos generales del contribuyente, por ejemplo: Nombre Completo, Código Único de Identificación, Número de Identificación Tributaria, Lugar para recibir notificaciones, Número de teléfono, Correo electrónico. En cuanto a proporcionar el lugar para recibir notificaciones, es muy importante dependiendo de quién es la persona que le está dando seguimiento a la Evacuación de Audiencia, (El contribuyente o el Asesor) ya que si es el asesor, es recomendable solicitar como lugar para recibir notificaciones la dirección de la oficina del asesor, para una pronta recepción de las notificaciones que envíe la Administración Tributaria. Si esta información ya es del conocimiento de la AT, entonces solamente se consignaría tal como se describe a continuación:

ASUNTO: CARLOS GILBERTO DE LEON DE LEON, de datos de identificación ya conocidos en el expediente identificado en la parte superior. Por este acto me permito presentar **MEMORIAL DE EVACUACIÓN DE LA AUDIENCIA IDENTIFICADA EN EL EPÍGRAFE DEL PRESENTE OFICIO**; sobre la base siguiente.

Se continúa con una breve descripción de los hechos que llevaron al sujeto pasivo a la presentación del memorial de evacuación de audiencia, tal como se describe a continuación:

RELACIÓN DE HECHOS:**ANTECEDENTE:**

1. El día martes 25 de febrero de 2015, se me notificó la Audiencia No. XXXX-XXXX-XXX, emitida el 15 de febrero del 2015.

⁷ Según el caso se dirige a una de las distintas Gerencias Regionales (Central, Sur, Occidente y Nororiente)

2. Por medio de dicha audiencia la Administración Tributaria, pretende que me pronuncie y alegue lo que se considere pertinente en mi defensa, referente a los ajustes, que allí se plantean, y por medio de ella se me cobra la suma de: **QUETZALES Y CENTAVOS (Q.)**, a los que se adicionan multas por: **QUETZALES Y CENTAVOS (Q.)**, valores que es necesario revisar conforme a la ley y que no considero correctos.

En esta sección del memorial se debe presentar las opciones que tiene el contribuyente en cuanto a: Evacuar Audiencia y presentar las pruebas de descargo que obran en su poder o Evacuar audiencia y solicitar apertura a prueba de lo que se dijo en la Evacuación de Audiencia para lo cual se tienen 30 días después del sexto día de evacuada la audiencia en base al artículo 146 del CT, en este caso se tienen las pruebas al mano por lo que se manifiesta así:

3. Razón por la cual en el presente memorial se expone de forma clara la defensa y se presentan las pruebas de descargo correspondientes.

Se da a conocer un listado de abreviaturas que se encontrarán en el desarrollo del memorial, para que en ningún momento la Administración Tributaria alegue que desconoce el significado de tales abreviaturas y que las mismas no se encuentran tipificadas en las leyes positivas vigentes y sean motivo en contra de nuestra defensa, tal como se describe a continuación:

Abreviaturas

En el presente memorial las siguientes abreviaturas se entenderán como sigue:

- **CPRG = Constitución Política de la República de Guatemala.**
- **CTG ó CT = Código Tributario Guatemalteco ó Código Tributario.**
- **CPCM = Código Procesal Civil y Mercantil.**
- **C.C. = Código de Comercio.**
- **LOJ = Ley del Organismo Judicial.**
- **AT ó SAT = Administración Tributaria o Superintendencia de Administración Tributaria.**
- **IVA = Impuesto al Valor Agregado.**
- **LAT = Ley de Actualización Tributaria**
- **CC = Corte de Constitucionalidad.**

- **DPI = Documento Personal de Identificación.**
- **DRAE = Diccionario de la Real Academia Española.**
- **Art. = Artículo.**

A continuación se dan a conocer los aspectos de fondo en que se fundamenta la defensa argumentando y describiendo ampliamente la mala técnica fiscal, la incorrecta determinación de la obligación tributaria, la no aplicabilidad de los criterios internos de la AT, la usurpación de funciones de los auditores tributarios, las violaciones, ilegalidades, arbitrariedades, abusos, vicios sustanciales y todos los factores que a criterio del sujeto pasivo y fundamentado en las leyes vigentes positivas las pretensiones de la Administración Tributaria deben declararse sin efecto, sin lugar, nulas de pleno derecho.

A continuación se ejemplifica con ajustes formulados por la AT a una empresa de transportes, donde se evidencia la mala técnica fiscal, la incorrecta determinación de la obligación tributaria, la no aplicabilidad de los criterios internos de la AT, la usurpación de funciones de los auditores tributarios y arbitrariedades al efectuar la correcta determinación de la obligación tributaria.

ASPECTOS DE FONDO EN QUE SE FUNDAMENTA LA DEFENSA

1. De la explicación del ajuste al IVA No. 1.

Manifiesto mi total inconformidad con la pretensión expuesta por la SAT en la explicación referida, en virtud de lo siguiente:

- a) Según el séptimo párrafo de la explicación, el profesional de la SAT dice: “**Con el objeto de establecer la distancia en kilómetros** (...), se notificaron los oficios (...), al Ministerio de Comunicaciones Infraestructura y vivienda (...).” (El resaltado y subrayado es propio). Tratemos de interpretar que quiso hacer o decir el profesional de la SAT, claramente se entiende que trata de explicar que tuvo la intención de establecer con precisión la *distancia en kilómetros* recorridos; ahora bien, solicito respuesta sobre lo siguiente: ¿Qué tiene que ver el Ministerio de Comunicaciones, Infraestructura y Vivienda en el establecimiento de los kilómetros recorridos? ¿Acaso dicho Ministerio cuenta con una bola mágica que le va

a decir a la SAT, cuántos kilómetros yo recorrí con las unidades? Desconozco la información dada por el Ministerio de Comunicaciones, pero estoy completamente seguro, que no pudo haberle indicado a la SAT, cuántos kilómetros yo recorrí, ¿por qué la SAT no me pidió a mí esa información? ¿por qué la SAT, le va a preguntar al Ministerio de Comunicaciones cuántos kilómetros yo recorrí? si el que sabe esa información con exactitud soy yo, porque soy yo quien los recorre y no el Ministerio de Comunicaciones. Por lo tanto, se debe desvanecer esa información, pues la misma no es cierta y ni se asomará a la verdad.

- b) Según la explicación de ajuste en el párrafo octavo, el profesional de la SAT da a conocer que: *“En base a la documentación proporcionada se determinó la cantidad de kilómetros recorridos tanto en el viaje de ida como en el de retorno, tomando como base para el efecto, la distancia en kilómetros existente entre las rutas recorridas según descripción de las facturas emitidas por el contribuyente, así como la capacidad de transporte y/o carga de sacos de azúcar de un furgón y/o rastra.”* En el referido párrafo, se detectan tres incongruencias que es necesario analizar por separado y que se estima pertinente la SAT ponga atención a las mismas.
- i. El profesional de la SAT dice: *“En base a la documentación proporcionada se determinó la cantidad de kilómetros recorridos tanto en el viaje de ida como en el de retorno (...).”* La pregunta que amerita respuesta es: ¿A qué documentación se refiere? Pues al no indicar cuál es esa documentación, me encuentro en un verdadero estado de indefensión, ya que no tengo la fuente sobre la cual el profesional actuante obtuvo el dato de los kilómetros recorridos y por simple lógica, no la puedo defender, pues la desconozco y eso es contrario al debido proceso y derecho de defensa.
 - ii. El profesional de la SAT dice: *“(…) tomando como base para el efecto, la distancia en kilómetros existente entre las rutas recorridas según descripción de las facturas emitidas por el contribuyente (...).”* El profesional de la SAT es mentiroso con su explicación, pues pareciera dar a conocer que en las facturas que yo he emitido está la descripción del

kilometraje recorrido, y como los señores de la SAT podrán ver en el expediente de mérito y que con seguridad obran las facturas emitidas, en ninguna factura se describe el kilometraje recorrido, por lo tanto, por qué el profesional de la SAT da como fuente de los kilómetros recorridos las facturas emitidas, cuando estás no contienen esa información

iii. El profesional de la SAT dice: “(...) *así como la capacidad de transporte y/o carga de sacos de azúcar de un furgón y/o rastra.*” Como se puede leer, el profesional de la SAT, también utiliza como medio para establecer el kilometraje recorrido, una unidad de medida!!! ¿EL PESO? ¿Qué tiene que ver el peso, con el kilometraje recorrido?, quiere decir entonces qué las unidades jamás se movilizaron a otros lugares sin peso.

c) Hasta aquí, no tenemos nada relacionado con el ajuste, es puro texto sin fundamento ni base que lo pueda sostener.

d) En el párrafo noveno el profesional actuante de la SAT dice:

i. “*Como procedimiento adicional, se determinó la cantidad de galones de diésel promedio consumidos por un cabezal con rastra (con carga y sin carga) (...).*” Qué bárbaro ese profesional de la SAT, como ha quedado demostrado con anterioridad, no ha asentado ni un solo procedimiento valedero que pueda ser objeto de impugnación y todavía se atreve a escribir “*como procedimiento adicional*”, o sea, ya con los anteriores era suficiente, pero se tomó la molestia de incorporar un procedimiento más, ahora les pregunto ¿Cómo hizo para determinar el auditor la cantidad promedio de diésel consumidos por un cabezal con rastra (con carga y sin carga?, les hago esa pregunta, porque no logró encontrar esa determinación, no sé si exista en el expediente, pero no forma parte de los documentos adjuntos a la audiencia, o pretenderá dicho auditor que yo busque, en igual sentido, el profesional de auditoria dice, que estableció un promedio de diésel consumido por una rastra con carga y sin carga, quiero entender que son dos promedios, uno cargado y otro vacío, haber señores, me pueden ustedes indicar ¿Cuáles son esos promedios? ¿Cuánto es vacío? ¿Cuánto es cargado? ¿Existen esos datos o no? Si no existen, por favor declaren la nulidad del procedimiento, no se puede seguir una defensa con

tantos vicios. Adicional, ¿qué características tiene el cabezal que tomó de base? ¿Describe el modelo, motor, chasis, ejes, peso del cabezal, características propias del bien? Si no describe nada de eso, ¿a qué cabezal hace referencia el profesional de la SAT? ¿Cómo puedo yo decir si es cierto o no lo que el presume, si no tengo datos básicos para referenciar? Y al fin de cuentas ¿cuál es el promedio? No lo veo en su explicación.

- ii. Sigue diciendo en el referido párrafo noveno lo siguiente: “(...) *valor que se multiplicó por el precio por galón de diésel adquirido por el contribuyente en el mismo mes, tomando de base para el efecto, las facturas de compras proporcionadas por el contribuyente (...).*” Quiero entender que el promedio que no sabemos cuál es, se multiplicó por un precio por galón de diésel, el cual según se entiende fue obtenido de las facturas de compras, si así es, señores de la SAT requiero respuesta de lo siguiente: ¿qué sentido tiene presentar las facturas de compras y servicios recibidos si no van hacer tomadas en consideración? En reiteradas sentencias las salas de lo contencioso administrativo, han asentado que los promedios no tienen cabida ni sentido alguno cuando el contribuyente ha presentado los elementos de fiscalización; en el presente caso, se presentó el 100% de facturas de compras y servicios recibidos, y el hecho de sacar un precio promedio va en detrimento y menoscabo de la documentación misma, pues ahora, tendré un crédito fiscal no documentado, ya que el crédito fiscal que el fisco pretende no tiene documento alguno que lo identifique ¿por qué promedios? Necesito una respuesta a esa pregunta señores, ya que el auditor tuvo a la vista el cien por ciento de las facturas de compras, y si no ha demostrado que las mismas sean falsas o que las transacciones no se hayan realizado, ¿por qué no las toma en cuenta para el reconocimiento del crédito fiscal?, adicional, ¿cuáles son los promedios que obtuvo? Ya que solamente los menciona pero no indica dónde los podemos observar, para establecer si están bien determinados. En definitiva, lo que el auditor explica esta fuera de toda legalidad, ya que si tuvo a la vista las facturas de compras y servicios recibidos, no tiene por qué ponerse a sacar promedios, por tal motivo, se debe declarar nulo el procedimiento seguido y por sentido común desvanecer los resultados de su pretensión, pues las bases de cálculo son eminentemente técnicas

y se alejan completamente de la legalidad y recuerden que el tributo es jurídico no técnico.

Como hemos venido observando, al momento de evacuar una audiencia, se debe llevar un orden en el planteamiento de la defensa e ir identificando ¿qué párrafo?, ¿qué número de hoja?, ¿qué impuesto?, es el que se está impugnando, de tal manera que el empleado o funcionario público que le dé trámite a dicha evacuación pueda comprender con claridad a que nos referimos, por ejemplo:

- Según el párrafo número X de la Hoja de explicación de Ajuste número X del impuesto X.*
- En el párrafo primero de la página 2 de 2 de la hoja de liquidación del impuesto X.*

e) En el párrafo primero página 2 de 2, el profesional actuante de la SAT dice:

- i. *“En base a los elementos recabados, se procedió a comparar las compras de combustibles declaradas, contra el total de combustibles determinados en auditoría (...).”* En primer lugar ¿cómo determinó el total de combustibles según auditoría la SAT? ya que únicamente lo dice, pero no lo referencia a algún anexo que auxilie a ello, entonces, no se puede defender su dicho, pues, es algo eminentemente subjetivo y que entiendo solo está en la mente del auditor, pero no lo deja materializado en su explicación. En segundo lugar, ¿le parece correcto, el hecho de comparar las compras documentadas y declaradas, contra, un total determinado por el auditor, según parece vía promedios? ¿por qué no mejor, da a conocer con exactitud y precisión cuáles son las compras que a su juicio no proceden? Ya que contra ellas procedería un alegato o impugnación, por el momento, lo que puedo decir es: **“no se determinó ninguna inconsistencia con relación a las compras declaradas, pues las mismas se encuentran respaldadas con la documentación correspondiente, los documentos consignan el nombre y NIT del contribuyente y se encuentran debidamente registrados en los folios del Libro de Compras y Servicios**

Recibidos...”. Por lo que la pregunta que merece una respuesta es: ¿Si el profesional actuante de la SAT en su procedimiento de fiscalización, llegó a la conclusión que mis costos por combustibles reunían todos los requisitos que el legislador impone al reconocimiento del crédito fiscal⁸, entonces por qué formula el ajuste?

- ii. Sigue explicando el profesional “(...) *según las rutas descritas en las copias de las facturas de ventas emitidas por el contribuyente (...)*.” Como se pidió con anterioridad, lo vuelvo a recalcar, revisen las fotocopias de mis facturas que obran en el expediente de mérito y establezcan si las mismas describen rutas, si es positivo, solicito que se aclare de forma pormenorizada ¿cuáles son? De lo contrario anular la explicación del profesional de la SAT, pues la misma es falsa y carente de toda legalidad, por lo que no puede ser base para formular un ajuste.
- iii. Sigue explicando el profesional “(...) *verificando que durante el período ajustado el contribuyente declaró crédito fiscal producto de compras de combustible, el cual no se considera vinculado directamente al procedo de producción o de comercialización de los bienes y servicios.*” En primer lugar ¿a qué se refiere el auditor con período ajustado? ¿a cuál se refiere? ¿cuál es el monto del ajuste? ¿cuál es la sentencia debidamente ejecutoriada que da a conocer el ajuste y período que indica el auditor de la SAT? señores, los profesionales de la SAT, deben actuar como tal, como profesionales, deben demostrar que son aptos para los puestos que ostentan y eso debe saltar a la vista en la forma de escribir o redactar sus explicaciones de ajustes, pues se observa en ellas que son altamente jumentos para escribir, y eso ocasiona incertidumbre y falta de seguridad jurídica en lo que pretenden, pues al decir período ajustado, me está hablando de que el principio de Inocencia que me resguarda, se ha quebrantado, y la única forma de quebrantarlo, es por medio de una

⁸ Artículo 16 y 18 LIVA

sentencia debidamente ejecutoriada, o sea, que yo ya no tenga la oportunidad de recurrir, evento que no ha pasado, por lo que la explicación del profesional de la SAT es falsa, poco coherente y por lo tanto lesiva y arbitraria, por lo que se debe declarar la nulidad de la misma, por infundada. En igual sentido utiliza el término procedo cuando entiendo quiso decir proceso, son cosas totalmente diferentes y hace que su explicación no sea sencilla, exacta y precisa y lo único que ocasiona es duda y muy razonable.

Continuando con el desarrollo de la evacuación de audiencia, al momento de evacuar una audiencia, se debe ir impugnando el actuar de la Administración Tributaria, la arbitrariedad en el planteamiento de los ajustes, la forma en que deja a un lado los fundamentos legales que la ley le obliga a observar en su función de ente fiscalizador y adopta una postura ilegal y arbitraria, en perjuicio del contribuyente a como dé lugar, imponiendo de manera antojadiza procedimientos que están fuera de toda legalidad. Aun cuando reconoce que el contribuyente proporcionó la documentación que le fue requerida, no manifiesta ninguna inconsistencia con relación a la información proporcionada. Se puede observar la determinación de la Administración Tributaria imponer sus procedimientos antojadizos, dejando en total indefensión al sujeto pasivo.

- f) Con relación al cuadro que se incorpora en la explicación de ajuste, página 2 de 2.
- i. Se lee claramente que las columnas B y C contienen información según el auditor que yo como contribuyente he declarado.
 - ii. La columna D contiene lo siguiente: “Porcentaje mensual con relación al total de compras de combustibles declaradas por el contribuyente en el período auditado” En primer lugar, no entiendo el título ni el objetivo del mismo, por lo que ustedes favor de interpretarlo y dármele a conocer con palabras sencillas. En segundo lugar, expone una fórmula para validar los datos y la misma dice que es: $(D = B \div A)$ al quererla despejar, me encuentro que **B** representa las compras netas de combustibles declaradas por mi persona en el período ajustado y al buscar la **A**, sorpresa!!! No la encuentro, ¿dónde estás que no te veo? ¿cómo quiere el auditor que yo valide esos porcentajes ahí citados, si no me da las fuentes de cálculo? De lo contrario

si la respuesta es negativa, por favor anulen el ajuste, pues se me hace una difícil de asimilar toda la explicación y sin datos para validar los mismos.

- iii. Luego, la columna F dice: “*Ajuste a las compras netas de combustibles declaradas en el período ajustado*” y simboliza como fórmula para llegar a los resultados que propone lo siguiente: $(F = E \times D)$, despejemos la fórmula, en primer lugar cuáles son los datos de la columna **E**, No existe una columna llamada **E**, ¿de dónde vamos a sacar los datos entonces? Ya la fórmula no es funcional, ¿qué información habrá en la columna E ¿cómo hacemos para saber lo que ahí existe. El segundo elemento de la fórmula es la columna D, según el párrafo anterior, tampoco se puede determinar, entonces, ¿qué hacemos? ¿Seguimos intentando buscar lo que el auditor quiso hacer o mejor esperamos la nulidad.

- g) Dentro del fundamento legal utilizado, resalta el artículo 15 de la ley del IVA, en cantidad de sentencias emitidas por las salas de lo contencioso administrativo, han asentado que el crédito fiscal es un incentivo, y eso es aplicable a mi caso en concreto, por lo que el ajuste que se pretende deviene improcedente, pues la SAT, no ha tenido la claridad para demostrar su pretensión y pretende imponer un ajuste insostenible jurídicamente hablando.
- h) Señores, favor de dar respuesta a lo siguiente, en la Resolución a emitir: ¿por qué no forma parte de la base legal que sustenta el ajuste del auditor el artículo 98 numeral 8 del CT? Según todo lo explicado por el profesional de la SAT, pareciera que lo que aplicó fue el referido artículo y es el único que no figura como fundamento legal de la explicación.

Como podemos observar en los párrafos que anteceden, La Administración Tributaria presenta cuadros en los que aparentemente explica la forma en la que estableció la correcta determinación de la obligación tributaria, sin embargo terminan siendo cuestiones técnicas sin fundamento legal con la intención de confundir al contribuyente, haciéndole creer que si la Administración Tributaria lo estableció, esa debe ser la forma correcta de hacerlo. Y para efectos de este modelo de evacuación de audiencia debemos tomar nota que dichos cuadros deben ser analizados detenidamente y defenderse si se encuentran ambigüedades, incoherencias, falta de información, o vicios sustanciales que vulneran el derecho de defensa de los contribuyentes.

Por lo vertido con anterioridad, se violentan garantías constitucionales que me protegen ante arbitrariedades administrativas, por ejemplo:

- i. Seguridad jurídica⁹: toda vez que lo que se pretende no tiene sustento legal, es más un procedimiento técnico seguido, sin tener a la mano investigación que sustente lo indicado. Por lo que estoy defendiendo el criterio del profesional y no un ajuste jurídico legal.
- ii. Libertad de acción¹⁰: en virtud que se limita mi libertad de acción, al pretender que se defienda un ajuste nacido de la mente del auditor.
- iii. Derecho de Defensa¹¹: ya que por la forma en que se plantea el ajuste y la falta de información referida al mismo, me encuentro en un verdadero estado de indefensión, que hace inviable mi defensa. Adicional, que el debido proceso se ha visto claramente violentado desde el inicio de la revisión.
- iv. Confiscatoriedad¹²: en virtud que el fisco pretende que se pague una deuda con mi patrimonio, ya que las operaciones realizadas durante el período objeto de revisión, no son suficientes para cubrir la deuda que se me imputa, ya que la realidad económica de mis eventos es muy diferente a la que el fisco pretende, y ello en virtud de una mala técnica legislativa y pobre investigación.
- v. Libertad de comercio e industria¹³: El fisco con el ajuste que pretende violenta claramente mi libertad de comercio e industria, pretendiendo con él mismo, que me deshaga de mis bienes activos para cubrir una deuda simulada en la mente del auditor tributario y no con medios de convicción ciertos y valederos.

⁹ Art. 2 CPRG

¹⁰ Art. 5 CPRG

¹¹ Art. 12 CPRG

¹² Art. 41 CPRG

¹³ Art. 43 CPRG

- vi. Capacidad de pago¹⁴: El fisco ni siquiera hizo previa investigación sobre mi situación patrimonial, como para establecer si existe capacidad de pagar la deuda que se pretende, y derivado de ello concluir que la investigación no se había realizado como corresponde y que el procedimiento seguido es nefasto para establecer una inconsistencia sustancial como la que se pretende.
- vii. Legalidad¹⁵: En virtud que todos los actos seguidos por la SAT, deben estar sometidos a derecho, y en el desarrollo del expediente claramente se observa como el fisco demostrando su falta de conocimiento en la materia ni siquiera asoma su pretensión a las más elementales bases de recaudación que puedan dar algún suspiro de vida a lo que pretende.
- viii. Y todo lo demás desarrollado en el presente recurso.

En este sentido mi pretensión se concreta en solicitar a la Administración Tributaria que **DECLARE: I) CON LUGAR LA PRESENTE EVACUACIÓN DE AUDIENCIA. II) IMPROCEDENTES LOS AJUSTES** de Impuesto Al Valor Agregado **III) ANULAR O DESVANECER: a)** la audiencia número A guion xxxxxxxxxxx (A-XXXXXXXXXXXXXXXX), de fecha quince de febrero de dos mil xx, emitida por el Jefe de División de Fiscalización de la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Así también se deben dar a conocer los fundamentos de derecho en que se fundamenta la defensa del contribuyente, comenzando con los Principios constitucionales en materia tributaria que se encuentran vinculados al procedimiento administrativo tributario, artículos del código tributario, artículos de las leyes específicas de los impuestos que se estén ajustando; pero no solamente haciendo mención de los que sirven de fundamento, o que fueron violentados, sino que detallar y especificar en que fueron violentados los derechos, o por qué los usamos como fundamento en nuestra defensa. Tal como se describe a continuación:

¹⁴ Art. 243 CPRG

¹⁵ Art. 239 CPRG

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Artículos. **2. Deberes del Estado.** Es deber del Estado garantizar a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad... **5. Libertad de Acción.** Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley...

12. Derecho de Defensa. La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.

239. Principio de Legalidad. Corresponde con Exclusividad al Congreso de la República, decretar... De acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación... las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. **243. Principio de Capacidad de Pago.** El sistema tributario deber ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias..... se prohíben los tributos confiscatorios y... **Artículos de la constitución Política de la República de Guatemala.**

4. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias, se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala... **14. La obligación tributaria...** tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del

hecho generador previsto en la ley y conserva.... **31. Hecho generador o hecho imponible,** es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. **98. Primer párrafo** La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este

Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. (...). **160...Para los efectos de**

este Código, se entenderá que existe vicio sustancial. Cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales, o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

Artículos del Código Tributario y sus reformas Decreto Número 6-91. Artículo 16.

Procedencia del crédito fiscal. Procede el derecho al crédito fiscal por la importación o adquisición de bienes y la utilización de servicios, que se apliquen a actos gravados o a operaciones

afectas por esta ley. (...). **Ley del Impuesto Al Valor Agregado y sus reformas Decreto Número 27-92 Del Congreso de la República de Guatemala. Artículo 38. Renta Imponible en el régimen optativo previsto en el artículo 72 de esta ley.** Los contribuyentes del impuesto que opten por el régimen establecido en el artículo 72 de esta ley, deberán determinar su renta imponible, deduciendo de su renta bruta, solo los costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de las rentas gravadas, sumando los costos y gastos no deducibles y restando sus rentas exentas. Se consideran costos y gastos necesarios para producir o conservar la fuente productora de rentas gravadas los siguientes: (...). **Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas Decreto Número 26-92 Del Congreso de la República de Guatemala.**

Por ser un modelo de Evacuación de Audiencia que contiene elementos de Hecho, se deben ofrecer las pruebas en las que basamos nuestra defensa, todos los hechos pueden ser materia de prueba¹⁶, y el medio de prueba por excelencia en el campo tributario, es la prueba documental. En nuestro estudio, por tratarse de ajustes formulados por la Administración Tributaria, el periodo de prueba es de 30 días hábiles, los cuales comienzan a contar después del sexto día hábil posterior al día de vencimiento del plazo conferido para evacuar audiencia. La forma de ofrecer las es como se detalla a continuación:

PRUEBAS

A) DOCUMENTAL

a) La totalidad del expediente número xxxxxxxxxxxxxx (xxxxxxxxxxxxxxxx), tramitado ante el Jefe de División de Fiscalización de la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria.

b) Los documentos descritos en el cuerpo del presente memorial.

B) DECLARACION DE PARTE, que puedo prestar como contribuyente, aclarando dudas que surjan previo a resolver el presente memorial.

C) DICTAMEN DE EXPERTO, que sean necesarios y que desde ya proponemos a la SAT.

D) PRESUNCIONES LEGALES Y HUMANAS, que sean establecidas durante la etapa

¹⁶ Art. 142 "A" y 143 del CT

probatoria y que además sean consecuencia directa de hechos legalmente comprobados por medio de otros elementos de prueba.

Existen varias peticiones, pero la petición que reina dentro del proceso administrativo tributario, es solicitar ANULACION, DESVANECIMIENTO O RELIQUIDACIÓN DE LA PRETENSIÓN FORMULADA por la Superintendencia de Administración Tributaria. A continuación se da a conocer la forma en que se debe hacer la petición tanto de trámite como de fondo.

PETICIÓN

DE TRÁMITE.

- I) Admita para su trámite la presente evacuación de audiencia
- II) Se tenga como lugar para recibir notificaciones el señalado en la presente evacuación de audiencia y se garantice el debido proceso y derecho de defensa.
- III) Se otorgue medidas para mejor resolver y sobre ellas se adjunten nuevos medios probatorios y se desvanezcan las pretensiones de la SAT.
- IV) Que en su oportunidad se diligencie la prueba propuesta.
- V) En la resolución que corresponda se dé respuesta a cada uno de los puntos descritos en el cuerpo del presente memorial, y que el profesional a cargo del dictamen o resolución correspondiente, se someta a la Ley y que en Derecho de respuesta a cada punto sin sortear alguno de ellos.
- VI) Que se declare la nulidad y desvanecimiento de las actuaciones derivado de los vicios sustanciales de que adolece el expediente, sobre la base de violaciones a derechos Constitucionales, en la determinación del Impuesto Al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta y errores de procedimiento en la determinación de los referidos Impuestos, probados en el discurso del presente recurso aceptándose los argumentos de descargo que por economía procesal de las partes se realizan.
- VII) Que se valoren las acciones descritas en el presente recurso y conforme a ésta se resuelva con lugar el desvanecimiento de los ajustes y sanciones pretendidas.

VIII) Que llegado el momento procesal oportuno y una vez determinados los valores correctos y desvanecidas las presunciones que generaron los ajustes propuestos por la Administración Tributaria se dé a conocer lo que en derecho corresponda.

IX) Que para resolver y desvanecer los ajustes y sanciones impuestas se tome en consideración las violaciones al debido proceso contenidas en el expediente y la interpretación de la ley sobre la base legal contenida en el Código Tributario y la Ley del Organismo Judicial.

X) Que la Administración Tributaria, resuelva tomando en consideración el principio legal de la Sana Crítica.

XI) Que el profesional a cargo del expediente, resuelva considerando lo tipificado en el artículo 96 del Código Tributario y sus reformas Decreto Número 6-91, en sentido que dicho profesional no debe abusar de su cargo o función en perjuicio de mi persona como contribuyente, al rehusarse a hacer uso de las pruebas aportadas.

XII) Que se resuelva en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal, según el artículo 98 numeral 12 del Código Tributario y sus reformas. Decreto Número 6-91,

DE FONDO

Que llegado el momento procesal de dictar resolución se determine si la audiencia recurrida y la resolución objeto de impugnación se apegó a la ley y a los principios jurídicos aplicables a las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria y **DECLARE: I) CON LUGAR LA PRESENTE EVACUACIÓN DE AUDIENCIA. II) IMPROCEDENTES LOS AJUSTES** de Impuesto Al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta. **III) ANULAR O DESVANECER:** **a)** la audiencia número A guion xxxxxxxxxxxx (**Axxxxxxxxxxxxx**), de fecha quince de febrero de dos mil xx, emitida por el Jefe de División de Fiscalización de la Gerencia Regional Occidente de la Superintendencia de Administración Tributaria

BASES LEGALES:

1. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

- a. Artículos 2, 4, 5, 12, 14, 16, 24, 28, 39, 41, 43, 44, 153, 154, 155, 239 y 243.

2. CÓDIGO TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS, DECRETO NÚMERO 6-91 EMITIDO POR EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

- a. Artículos 2, 3, 4, 5, 98, 100, 103, 112, 112 “A”, 133, 141, 142 “A”, 143, 146, 154 y 160.

3. CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL DECRETO LEY 107, EMITIDO POR EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

- a. Artículos 116, 126, 127 y 128.

4. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DECRETO NÚMERO 26-92; EMITIDO POR EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

- a. Artículos 8, 38, 39, 54, 63, 70, 71 y 72.

5. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, DECRETO NÚMERO 27-92; EMITIDO POR EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

- a. Artículos 2, 3, 11, 12, 14, 15, 16, 18, 19, 37 y 40.

Quetzaltenango, 20 de mayo de 20XX.

(f) _____

CARLOS GILBERTO DE LEON DE LEON

5.8 Como se Evacúa una Audiencia que Contiene Elementos de Derecho

A continuación presentamos una Evacuación de Audiencia que contiene elementos de derecho.

En la esquina superior derecha de la primera hoja de la evacuación de audiencia se consigna el Número de Identificación Tributaria del sujeto pasivo y los números de Audiencia, Expediente y Nombramiento que le asigna la Administración Tributaria al caso del Contribuyente, para que el Jefe de División de Fiscalización que confirió la Audiencia identifique rápidamente de quien se trata. El número de audiencia, de expediente y de nombramiento que debemos consignar lo encontramos en la primera hoja de la audiencia que le fue entregada al sujeto pasivo mediante la notificación, tal como se indica a continuación:

NIT: 2094636-6

EVACUACIÓN DE LA AUDIENCIA No. A-2015-02-09-001982

EXPEDIENTE: 2015-02-09-44-982

NOMBRAMIENTO: 2015-3-982

A continuación se consigna la Autoridad¹⁷, funcionario o dependencia a quien se dirige la Evacuación de Audiencia, tal como se indica a continuación:

LICENCIADO JOSE AMILCAR JUAREZ PEREZ

JEFE DE DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN

GERENCIA REGIONAL OCCIDENTE

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

SU DESPACHO

C.c. LICENCIADO JUAN FRANCISCO GARCIA PEREZ

JEFE DE SECCIÓN

DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN

GERENCIA REGIONAL OCCIDENTE¹⁸

SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

SU DESPACHO

Posteriormente se dan a conocer los datos generales del contribuyente, por ejemplo: Nombre Completo, Código Único de Identificación, Número de Identificación Tributaria, Lugar para

¹⁷ Art. 49 RISAT, Ver capítulo 3.5

¹⁸ Según sea el caso, se envía a una de las distintas Gerencias Regionales (Central, Sur, Nororiente y Occidente)

recibir notificaciones, Número de teléfono, Correo electrónico. En cuanto a proporcionar el lugar para recibir notificaciones, es muy importante dependiendo de quién es la persona que le está dando seguimiento a la Evacuación de Audiencia, (El contribuyente o el Asesor) ya que si es el asesor, es recomendable solicitar como lugar para recibir notificaciones la dirección de la oficina del asesor, para una pronta recepción de las notificaciones que envíe la Administración Tributaria. Si esta información ya es del conocimiento de la AT, entonces solamente se consignaría tal como se describe a continuación:

ASUNTO: CARLOS GILBERTO DE LEON DE LEON, de datos de identificación ya conocidos en el expediente identificado en la parte superior. Por este acto me permito presentar **MEMORIAL SOBRE LA AUDIENCIA IDENTIFICADA EN EL EPÍGRAFE DEL PRESENTE OFICIO**; sobre la base siguiente.

Se continúa con una breve descripción de los hechos que llevaron al sujeto pasivo a la presentación del memorial de evacuación de audiencia, tal como se describe a continuación:

RELACIÓN DE HECHOS:

Con fecha diecinueve de enero de dos mil quince, se notificó por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, audiencia, para que mi representada pague o alegue lo que se considere pertinente, referente al ajuste, impuesto y multa que allí se plantea, y por medio de ella se cobra la suma de: **QUETZALES Y CENTAVOS (Q.)**, a los que se adicionan multas por: **QUETZALES Y CENTAVOS (Q.)**, valores que es necesario revisar conforme a la ley y que no se consideran correctos.

Los valores expresados en la audiencia referida, fueron objeto de revisión conforme a la ley ya que no se consideran correctos, además de existir en la formulación de los ajustes vicios sustanciales que ameritan nulidad¹⁹ y el desvanecimiento de los mismos; por ser éstos faltos de ética además de ser faltos de razonamiento técnico y legal ya que se basa en presunciones y no con medios de convicción, razón por la cual se considera que los montos dados a conocer en la audiencia, son confirmaciones parciales que carecen de fundamentos de hecho y de derecho, debido a que la Administración Tributaria, no estableció de forma correcta los supuestos tributarios de su

¹⁹ Artículo 16o CT

pretensión, además que las operaciones de mi establecimiento comercial no han producido tales cantidades.

En esta sección del memorial se debe presentar las opciones que tiene el contribuyente en cuanto a: Evacuar audiencia y presentar las pruebas de descargo que obran en su poder o Evacuar audiencia y solicitar apertura a prueba de lo que se dijo en la Evacuación de Audiencia para lo cual se tienen 30 días después del sexto día de evacuada la audiencia en base al artículo 146 del CT, en este caso se tienen las pruebas a la mano por lo que se manifiesta así:

Por ser un modelo de Evacuación de Audiencia que contiene elementos de Derecho, NO se debe solicitar apertura a Prueba, toda vez que el derecho no debe ser probado.

Opcionalmente se da a conocer un listado de abreviaturas que se encontrarán en el desarrollo del memorial, para que en ningún momento la Administración Tributaria alegue que desconoce el significado de tales abreviaturas y que las mismas no se encuentran tipificadas en las leyes positivas vigentes y sean motivo en contra de nuestra defensa, tal como se describe a continuación:

FUNDAMENTOS DE HECHO Y DE DERECHO

Abreviaturas

En el contenido del presente memorial las siguientes abreviaturas se entenderán como sigue:

- **CPRG = Constitución Política de la República de Guatemala.**
- **CTG ó CT = Código Tributario Guatemalteco ó Código Tributario.**
- **AT ó SAT = Administración Tributaria ó Superintendencia de Administración Tributaria.**
- **LAT = Ley de Actualización Tributaria.**
- **ISR = Impuesto Sobre la Renta.**
- **CC = Corte de Constitucionalidad.**
- **DRAE = Diccionario de la Real Academia Española.**

A continuación se dan a conocer los aspectos de fondo en que se fundamenta la defensa argumentando y describiendo ampliamente las violaciones, ilegalidades, vicios sustanciales,

arbitrariedades, abusos y todos los factores que el sujeto pasivo fundamentado en las leyes vigentes positivas considera que las pretensiones de la Administración Tributaria deben declararse sin efecto, sin lugar y nulas de pleno derecho.

ASPECTOS DE FONDO EN QUE SE FUNDAMENTA LA DEFENSA

I De la audiencia:

- a. DE LA NULIDAD DE AUDIENCIA NÚMERO A-XXXX-XXXX-XX, de fecha DIECIOCHO DE ENERO DE DOS MIL XXX. Se considera nulo un documento público cuando le falta un requisito esencial para su validez, no siendo capaz de producir efectos jurídicos, al carecer de eficacia probatoria. La doctrina suele ver tres requisitos para considerar que un documento público sea válido y perfecto: a) Que su autor sea funcionario o empleado público; b) Que sea competente; y c) Que se ajuste a las solemnidades legales; pero en realidad los tres se reducen a uno, el carácter público de su autor, ya que el funcionario o empleado público solo es tal, cuando actúa dentro de los límites de su competencia y conforme a las reglas que gobiernan su función. En ese orden de ideas, e integrando la doctrina con la legislación, el licenciado **Juan Francisco García Pérez**, Jefe de Sección, División de Fiscalización Regional Occidente, quien firmó la audiencia descrita, carece de facultad para emitir tal audiencia, ya que, las atribuciones para emitir tales documentos le corresponde por delegación del Superintendente y de acuerdo al Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria contenido en el Acuerdo del Directorio número 007-2007 del Directorio de dicho órgano, al JEFE DE DIVISIÓN DE FISCALIZACIÓN, por lo que se considera que dicha persona incurrió en el delito de Usurpación de Funciones conforme el artículo 335 del Código Penal e Incumplimiento de Deberes conforme el artículo 96 del Código Tributario y sus reformas, Decreto Número 6-91. Puesto que toda facultad atribuida a un funcionario o empleado público de la Superintendencia de Administración Tributaria debe ser delegada, por medio de acuerdo emitido por el directorio, lo cual no se dio en el presente caso, de tal manera que el licenciado **Juan Francisco García Pérez**, Jefe de Sección, de la División de

Fiscalización Gerencia Regional Occidente, no puede de manera antojadiza y arbitraria ejercer facultades y competencias que no le han sido expresamente delegadas. **En tal sentido se recalca que se da una flagrante violación al debido proceso, trayendo como consecuencia que todo lo actuado sea nulo de pleno derecho. FUNDAMENTO:** Resolución 467-2007 del Superintendente de Administración Tributaria y específicamente el artículo 74, no figura dicha jefatura como facultada para dicha actuación, de lo contrario declarar la nulidad del acto, por vicio sustancial.

Para efectos comprender este ejemplo como un modelo de una Evacuación de Audiencia que contiene elementos de derecho podemos observar que en los párrafos que anteceden existe una clara violación al principio de legalidad administrativa y a la formalidad con que se deben realizar las audiencias, también se observa una clara usurpación de funciones haciendo nula de pleno derecho desde el principio la pretensión de la Administración Tributaria. Y para efectos de este estudio, se debe dar primordial importancia al análisis de la Audiencia previo a evacuar audiencia, con la intención de verificar que no se violenten los fundamentos legales que la ley le otorga a la Administración Tributaria para el ejercicio de sus funciones.

Del resumen de impuestos y multas:

- b. Existe una clara violación al principio constitucional de seguridad jurídica y legalidad, pues, la AT, da a conocer el posible cobro de intereses resarcitorios, tomando en consideración las reformas al artículo 58 del CT, evento contrario a la legalidad de los actos, pues dicho artículo desde 1991, no ha sufrido reforma alguna, lo que deja a mi representada en un claro estado de indefensión, trayendo como consecuencia una clara violación sujeta a nulidad.

De la explicación de ajuste del ISR:

- c. En la explicación se hace referencia a lo siguiente: **Período de imposición:** se pide al profesional de resoluciones que aclare si la ley de Actualización Tributaria y específicamente el título IV que trata sobre las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, contempla la figura de un posible período de imposición y si así fuera ¿cuál es?, toda vez que, al considerar la SAT, como período de imposición el comprendido entre el 01 de diciembre del 2013 al 31

de diciembre del 2013, se ha extralimitado en su función, pues, la Ley de Actualización Tributaria, para el caso de rentas de capital, no contempla un período de imposición como el que se explica, trayendo como consecuencia, la implementación de un elemento de recaudación que el legislador a la luz del artículo 239 constitucional (principio de legalidad) no dejó contemplado, por lo tanto, el acto pretendido por la SAT, es nulo de pleno derecho.

- d. Según el tercer párrafo de la explicación de mérito, el profesional de la SAT, da a conocer lo siguiente: *“Derivado de la revisión realizada, (...), para lo cual se procedió a solicitar por medio del requerimiento de información número XXXXXX específicamente en el numeral XX, el Libro de Actas de Accionistas el cual se encuentra habilitado (...), en base a lo establecido en el artículo 53 del Decreto Número 2-70 Código de Comercio, (...) y de acuerdo al artículo 134 del referido Decreto, (...).”* Como se puede notar, el profesional de la SAT, en su explicación de ajuste, da a conocer que, en base a los artículos 53 y 134 del Código de Comercio, Decreto Número 2-70 emitido por el Congreso de la República, hizo el requerimiento del libro de actas de accionistas a mi representada en el procedimiento de fiscalización, razón por la cual, hace mención del requerimiento de información número XXXXX-1; Adicional, es tan débil el fundamento legal utilizado para requerir, que ni siquiera contempla algún artículo de la Ley de Actualización Tributaria, Decreto Número 10-2012 emitido por el Congreso de la República de Guatemala, Libro I, ISR.

En el tercer párrafo de la explicación de mérito, el profesional de la SAT, cita de forma equivocada los artículos 53 y 134 del Código de Comercio, demostrando en la forma de citar, un desconocimiento total y preocupante de la ley y del derecho.

Como hemos venido observando, al momento de evacuar una audiencia, se debe llevar un orden en el planteamiento de la defensa e ir identificando ¿qué párrafo?, ¿qué número de hoja?, ¿qué impuesto?, es el que estamos impugnando, de tal manera que el empleado o funcionario público que le dé trámite a dicha evacuación pueda comprender con claridad a que parte de la audiencia nos estamos refiriendo, por ejemplo:

- *Según el párrafo número X de la Hoja de explicación de Ajuste número X del impuesto X;*
- *En el párrafo primero de la página 1 de 2 de la hoja de liquidación del impuesto X.*

También se observa en los párrafos que anteceden que el auditor fiscal utiliza bases legales que no sustentan las actuaciones de la administración, se inventa periodos impositivos que no están regulados en la normativa legal vigente positiva, solicita información no válida para la correcta determinación de la obligación tributaria, fundamentando su explicación en bases legales incorrectas. Violentando los principios constitucionales, usurpando funciones que solamente le competen al Congreso de la República, reguladas en el artículo 239 de la Constitución. La argumentación y fundamentación realizada por el profesional de la SAT es insostenible y así se debe declarar.

En igual sentido la CC ha asentado en una de sus sentencias lo siguiente: “(...) es conveniente distinguir dos momentos diferentes en el ejercicio de la potestad tributaria. Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente (...).”²⁰ Como se puede notar, la CC, confirma el hecho de que la base imponible debe quedar asentada o definida en la ley, pues esto permitirá la aplicación cierta y segura al caso individual. Por lo tanto, el argumento del profesional de la SAT, en sentido de considerar que el libro de actas de accionistas, forma parte de la base imponible de las rentas de capital para el ISR, es arbitrario, pues el

²⁰ Gaceta 8. Expedientes acumulados 10, 11 y 38-88. Fecha de sentencia: 12/05/988. En igual sentido: Gaceta 92. Expediente 2315-2008. Fecha de sentencia: 26/05/2009.

fundamento legal que utiliza es insostenible al caso en concreto y no alcanza a cubrir la ilegalidad que pretende sostener.

- e. En el tercer párrafo de la explicación de mérito, el profesional de la SAT, da a conocer que: “(...) *Adicionalmente la escritura de Constitución de la entidad contribuyente, establece (...)*, Con relación a lo citado en la escritura de constitución, se aclara a la SAT, que eso es ley para la sociedad no para la SAT, por lo tanto, si algo de eso no se realiza, se castigará conforme al Código de Comercio, pero nada tiene que hacer la materia tributaria en lo que se pretende, por lo tanto, existe un uso abusivo de las facultades administrativas otorgadas en el procedimiento de fiscalización de parte de los profesionales actuantes, ya que hacen lo imposible por tratar de justificar lo que no corresponde, poniendo de manifiesto una clara falta de transparencia y seguridad jurídica, falta de confianza y certeza, la cual influye fuertemente en el desequilibrio existente y la falta de compromiso de los sujetos pasivos, ante la poca pericia de los funcionarios y empleados de la SAT.

Continuando con el desarrollo de la evacuación de audiencia, al momento de evacuar una audiencia, se debe ir impugnando el actuar de la Administración Tributaria, la arbitrariedad en el planteamiento de los ajustes, la forma en que deja a un lado los fundamentos legales que la ley le obliga a observar en su función de ente fiscalizador y adopta una postura ilegal, en perjuicio del contribuyente, imponiendo de manera antojadiza procedimientos que están fuera de toda legalidad.

Por todo lo anterior, es más que evidente, que el profesional actuante de fiscalización, no realizó una determinación correcta de las obligaciones tributarias de mi representada, y bajo mera presunción y sin sustento legal de la misma, pretende crear un velo de legalidad y sobre eso pretender recaudar un impuesto sobre el cual su hecho generador no acaecido, motivo suficiente para desvanecer la pretensión que se tiene.

Independiente de todo lo anterior, se realiza el siguiente análisis sobre el hecho generador, para que el profesional de fiscalización vea como funciona y sea base suficiente para demostrar que el hecho generador no ha ocurrido.

1. El hecho generador es un elemento de recaudación, el cual corresponde con exclusividad al Congreso de la República plasmarlo en la ley (fundamento legal: Artículo 239 de la Constitución).
2. El artículo 31 del CT define el hecho generador como: *“Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”* Como se puede notar, el hecho generador debe encontrarse establecido en la ley (principio de legalidad tributario o reserva de ley tributaria), y mientras no se realice el mismo, no origina el nacimiento de la obligación tributaria.
3. El legislador en la LAT, vigente para el período 2013, da a conocer como hecho generador de las rentas de capital, ganancias y pérdidas de capital, el siguiente: *“Artículo 83. Hecho generador. Constituye hecho generador la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente.”* Como se puede notar, el hecho generador de las rentas de capital es la **obtención de rentas de capital sea en dinero o en especie;**

Para el caso objeto de ajuste, el profesional actuante de la SAT, por analogía presupuesta un hecho generador inexistente, pues, en su explicación de ajuste no da respuesta a los elementos del hecho generador, los cuales podrían dar vida a su pretensión, estos son: el elemento *personal, material, temporal y espacial*; los cuales el profesional actuante no contempla y por analogía pretende instituir un supuesto tributario inexistente.

En este sentido mi pretensión se concreta en solicitar a la Administración Tributaria que **DECLARE: I) CON LUGAR LA EVACUACIÓN DE AUDIENCIA INTERPUESTA** que se interpone. **II) IMPROCEDENTE EL AJUSTE** de Impuesto Sobre la Renta. **III) ANULAR, DESVANECER O REVOCAR** la audiencia número A guion dos mil quince guion XXXXXXXX (A-XXXXXXX), de fecha dieciocho de enero de dos mil XX, emitida por el Jefe

de División de Fiscalización de la Gerencia Regional de la Superintendencia de Administración Tributaria y con falta de competencia por el Jefe de Sección División de Fiscalización de la Gerencia Regional de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Así también se deben dar a conocer los fundamentos de derecho en que se fundamenta la defensa del contribuyente, comenzando con los Principios constitucionales en materia tributaria que se encuentran vinculados al procedimiento administrativo tributario, artículos del código tributario, artículos de las leyes específicas de los impuestos que se estén ajustando; pero no solamente haciendo mención de los artículos que nos sirven de fundamento, o que fueron violentados, sino que se debe detallar y especificar en qué fueron violentados los derechos, o por qué los usamos como fundamento en nuestra defensa. Tal como se describe a continuación:

FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Artículos. **2. Deberes del Estado.** Es deber del Estado garantizar a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad... **5. Libertad de Acción.** Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que no estén basadas en ley... **12. Derecho de Defensa.** La defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. **239. Principio de Legalidad.** Corresponde con Exclusividad al Congreso de la República, decretar... De acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de la recaudación... las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. **Artículos De la Constitución Política de la República de Guatemala.** **4. La aplicación, interpretación e integración de las normas tributarias,** se hará conforme a los principios establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala... **14. La obligación tributaria...** tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva... **31. Hecho generador o hecho imponible,** es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. **98. Primer párrafo** La Administración Tributaria

está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. (...). **160...Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial.** Cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales, o formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses. **Artículos del Código Tributario Decreto Número 6-91 y sus reformas. Artículo 83. Hecho Generador.** Constituye hecho generador la obtención de rentas de capital y la realización de ganancias y pérdidas de capital, en dinero o en especie y que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente. **Ley de Actualización Tributaria. Decreto Número 10-2012 Del Congreso de la República de Guatemala.**

Por ser un modelo de Evacuación de Audiencia que contiene elementos de Derecho, NO se debe solicitar apertura a Prueba, toda vez que el derecho no debe ser probado.

PRUEBAS

A) DOCUMENTAL

c) La totalidad del expediente número dos mil XXXXX (2000 XXXXXX), tramitado ante la Gerencia Regional de la Superintendencia de Administración Tributaria.

B) DECLARACION DE PARTE, que puedo prestar como representante legal, aclarando dudas que surjan previo a resolver el presente memorial.

C) PRESUNCIONES LEGALES Y HUMANAS, que sean establecidas durante la etapa probatoria y que además sean consecuencia directa de hechos legalmente comprobados por medio de otros elementos de prueba.

Existen varias peticiones, pero la petición que reina dentro del proceso administrativo tributario, es solicitar ANULACIÓN, DESVANECIMIENTO O RELIQUIDACIÓN DE LA PRETENSIÓN FORMULADA por la Superintendencia de Administración Tributaria. A

continuación se da a conocer la forma en que se debe hacer la petición tanto de trámite como de fondo.

PETICIÓN

DE TRÁMITE.

- I. Admita para su trámite el presente memorial y se tenga por instaurada la apertura a prueba en contra de la Audiencia identificada en el epígrafe del presente oficio.
- II. En la resolución que corresponda se dé respuesta a cada uno de los puntos descritos en el cuerpo del presente memorial, y que el profesional a cargo de la resolución correspondiente, se someta a la Ley y que en Derecho de respuesta a cada punto sin sortear alguno de ellos.
- III. Que se declare la nulidad y desvanecimiento de las actuaciones derivado de los vicios sustanciales de que adolece el expediente, sobre la base de violaciones a derechos Constitucionales, en la determinación del Impuesto Sobre la Renta; y errores de procedimiento en la determinación del referido Impuesto, probados en el discurso del presente memorial, aceptándose los argumentos de descargo que por economía procesal de las partes se realizan.
- IV. Que llegado el momento procesal oportuno y una vez determinados los valores correctos y desvanecidas las presunciones que generaron el ajuste propuesto por la Administración Tributaria se dé a conocer lo que en derecho corresponda.
- V. Que para resolver y desvanecer los ajustes y sanciones impuestas se tome en consideración las violaciones al debido proceso contenidas en el expediente y la interpretación de la ley sobre la base legal contenida en el Código Tributario y la Ley del Organismo Judicial.
- VI. Que la Administración Tributaria, resuelva tomando en consideración el principio legal de la Sana Crítica.
- VII. Que el profesional a cargo del expediente, resuelva considerando lo tipificado en el artículo 96 del Decreto Número 6-91 Código Tributario y sus reformas, en sentido que dicho profesional no debe abusar de su cargo o función en perjuicio de mi representada como contribuyente, al rehusarse a hacer uso de las pruebas aportadas y alegatos formulados.
- VIII. Que se resuelva en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes,

basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal, según el artículo 98 numeral 12, del Decreto Número 6-91, Código Tributario y sus reformas.

DE FONDO

Que llegado el momento procesal de dictar resolución se determine si la audiencia recurrida se apegó a la ley y a los principios jurídicos aplicables a las actuaciones de la Superintendencia de Administración Tributaria y **DECLARE: I) CON LUGAR LA EVACUACIÓN DE AUDIENCIA INTERPUESTA** que se interpone. **II) IMPROCEDENTE EL AJUSTE** de Impuesto Sobre la Renta. **III) ANULAR, DESVANECER O REVOCAR** la audiencia número A guion XXXXXXXXXX (A-XXXXXXX), de fecha dieciocho de enero de dos mil XX, emitida por el Jefe de División de Fiscalización de la Gerencia Regional de la Superintendencia de Administración Tributaria y con falta de competencia por el Jefe de Sección División de Fiscalización de la Gerencia Regional de la Superintendencia de Administración Tributaria.

BASES LEGALES:

6. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

a. Artículos 4, 5, 12, 14, 28, 41, 43, 44, 153, 154, 155, 239 y 243.

7. CÓDIGO TRIBUTARIO Y SUS REFORMAS, DECRETO NÚMERO 6-91 EMITIDO POR EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

a. Artículos 2, 3, 4, 5, 31, 98, 100, 103, 107, 108, 112, 112 “A”, 133, 142 “A”, 143, 146 y 160.

8. LEY DE ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA, DECRETO NÚMERO 10-2012; EMITIDO POR EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

a. Artículos 4, 83, 84, 86, 88, 90, 93, 94 y 95.

9. CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL DECRETO LEY 107, EMITIDO POR EL CONGRESO DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA.

a. Artículos 126, 127 y 128.

Quetzaltenango, 20 de abril de 20XX.

(f) _____

CARLOS GILBERTO DE LEON DE LEON

Representante Legal.

Conclusiones:

1. Cualquier sujeto pasivo en su calidad de obligado tributario principal, así como apoderados, representantes legales y asesores, tienen el acceso a la lectura de la norma general que regula el procedimiento administrativo y entre este la Evacuación de Audiencia por ajustes, pero al desarrollarlo en la práctica (vida real), se encuentran con diferentes limitantes que provocan la no presentación adoc de la referida Evacuación de Audiencia.
2. La Evacuación de Audiencia es un procedimiento informal, al no requerir en la norma general que regula el procedimiento administrativo que el contribuyente o responsable sea auxiliado por un conocedor de la materia, ni mucho menos de un experto en ella, al momento de hacer uso de su legítima defensa al amparo del artículo 12 de la CPRG.
3. La falta de conocimiento del sujeto pasivo, contribuyente o responsable acerca de cómo se desarrolla una Evacuación de Audiencia por ajustes formulados por la Superintendencia de Administración Tributaria aumenta la posibilidad de la pérdida de un ajuste defendible, y se pierde este espacio procesal, por principio de bilateralidad.
4. Una adecuada Evacuación de Audiencia desarrollada con buenos fundamentos de hecho y de derecho en la que se exige el cumplimiento de los principios constitucionales, el código tributario y las leyes tributarias específicas, es determinante en el desvanecimiento de los ajustes defendibles pretendidos por la SAT.

Bibliografía.

Acuerdo de Directorio Número 007-2007, Reglamento de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Constitución Política de la República de Guatemala. 1985.

Código Tributario y sus Reformas, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

De León de León, Bayron Inés, -Proceso Administrativo Tributario Guatemalteco-, Primera Edición 2013

Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la defraudación y al Contrabando, Decreto Número 04-2012, del Congreso de la República de Guatemala.

Diversas: gacetas, y sentencias, de la Corte de constitucionalidad.

Eunomia. Revista en cultura de la Legalidad No. 3 Septiembre 2012
<http://eunomia.tirant.com/?p=1074>

Ley del Organismo Judicial Decreto Número 2-89 del Congreso de la República de Guatemala.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala.

Méndez Ochoa (2000)

Páginas electrónicas consultadas

<https://prezi.com/g4qfihzsqjnz/procedimientos-de-fiscalizacion/>

Resolución número 467-2007 emitida por el Superintendente de Administración Tributaria.