

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
DEPARTAMENTO DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA**

**INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS SEGÚN EL
CÓDIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO.**

TESIS

PRESENTADA POR

MARIELA CAJAS PORTILLO

PREVIO A OPTAR AL TÍTULO PROFESIONAL QUE LA ACREDITA COMO:

MAESTRA EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA

QUETZALTENANGO, OCTUBRE DE 2017

**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 Ivan Aguilar Argueta

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente: M Sc. Percy Ivan Aguilar Argueta

Secretario: M Sc. Edgar Benito Rivera

Coordinador: M Sc. Jorge Santisteban

Experto: M Sc. Marvin Sajquim Mendez

Asesora de Tesis

Dra. Maria Guadalupe la Parra

Padrino

M Sc. Nery Orlando Orozco Pisquiy

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)



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



ORDEN DE IMPRESIÓN POST-CUNOC-0050-2017

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. 205-2017 de fecha 13 de octubre 2017, suscrita por los Miembros del Tribunal Examinador designados para realizar Examen Privado de la Tesis Titulada **“Infracciones y sanciones tributarias según el código tributario Guatemalteco”**, presentada por la maestrante **Lisseth Mariela Cajas Portillo** con Registro Académico No. **100030879** previo a conferírsele el título de **Maestra en Ciencias en Consultoría Tributaria**, **autoriza** la impresión de la misma.

Quetzaltenango, 21 de octubre de 2017.

IMPRIMASE

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”


M. Sc. Percy Juan Aguilar Argueta
Director



cc. Archivo

Quetzaltenango, 26 de agosto de 2017

Licenciado:
Percy Ivan Aguilar
Director de Postgrados
Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Su Despacho

Respetable Director:

Por este me permito informarle que he revisado el trabajo de Tesis denominado **"INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO"**, presentado por la Licenciada Lisseth Mariela Cajas Portillo, con Carné 100030879, previo a optar el título de **MAESTRA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA** y habiendo comprobado que se han seguido los lineamientos establecidos por el Departamento de Postgrados de este Centro Universitario de Occidente, emito **DICTAMEN FAVORABLE**, para que se continúe con los trámites respectivos, previo a su examen privado de Tesis.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAR A TODOS"


Dra. María Guadalupe Laparra Hernández
Asesor de Tesis



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. 205/2017 la que literalmente dice:-----

En la ciudad de Quetzaltenango, siendo las nueve horas con treinta minutos del día viernes trece de octubre del año dos mil diecisiete, 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 Iván Aguilar; **Coordinador:** M Sc. Jorge Santisteban; **Asesora:** M Sc. María Guadalupe Laparra; **Experto:** M Sc. Marvin Sajquim; **Secretario que certifica:** M Sc. Edgar Benito Rivera; con objeto de practicar el **Examen Privado** de la Maestría en **Consultoría Tributaria** en el grado académico de **Maestra en Ciencias** de la licenciada **Lisseth Mariela Cajas Portillo** identificada con el número de carné **100030879** procediéndose de la siguiente manera:--
PRIMERO: La 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 la sustentante **APROBO** con observaciones las cuales son entregadas a la estudiante para su incorporación al trabajo de investigación en coordinación con su asesora cubriendo así todos los requerimientos académicos necesarios previo a otorgarle el título profesional de **MAESTRA 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 al interesado 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 veintiún días del mes de octubre del año dos mil diecisiete. -----

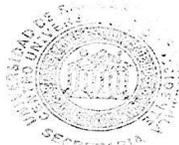
"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

Certifica:


Yomara Yamileth Rodas De León
 Secretaria de Postgrados

Vo. Bo.


M. Sc. Percy Iván Aguilar Argueta
 Director de Postgrados



ACTO QUE DEDICO

A:

DIOS: Me has mandado a esforzarme y ser valiente, a no temer ni desmayar porque tú Dios has estado con migo en cada momento de mi vida a él sea la honra y la gloria.

Virgen: Gracias Madre, bendita por estar siempre a mi lado, tu mano me guía, tu dulce corazón son abrazos y tu amor me fortalece.

Mis Padres: Antonieta Portillo y Armando Cajas, que con paciencia, esfuerzo, y educación son forjadores de lo que hoy soy, gracias por su Amor incondicional.

Mis Hermanos: Marlen, Liliana, Yoli y Armando, que me han apoyado y ayudado en todo momento son parte importante en cada etapa de mi vida.

Mis Sobrinos: Daniela, Alessandra, Valeria, Sofía, Diego, Sebastián y Alejandro, con mucho amor.

Mis Cuñados: Ana Luisa y Sergio, con mucho cariño

Mis Amigos: Vivian Guzmán, Brenda López, Manolo Díaz, Herber Juárez, Nery Orosco, Maynor García y Emmerson Zacarías Gracias por su amistad sincera y apoyo incondicional en todo momento.

Mi Asesora: **Dra. María Guadalupe Laparra**, por su valioso apoyo, Sugerencias y enseñanzas para el enriquecimiento del presente documento.

Mi Padrino: **M Sc. Nery Orlando Orozco Pisquiy**, gracias por su apoyo.

ÍNDICE

Página

RESUMEN EJECUTIVO	1
INTRODUCCIÓN.....	2
CAPÍTULO I.....	4
Relación jurídico tributario	4
1.1 Relación Jurídico Tributaria:	4
1.1.1 Formas de Determinación de la Relación Jurídico Tributaria.....	4
1.1.1.1 Determinación de Oficio	5
1.1.1.2 Determinación Sobre Base Cierta.....	6
1.1.2 Regulación legal de la Relación Jurídico Tributario:.....	7
1.1.3 Naturaleza Jurídica de la Relación Jurídico Tributaria:	8
1.1.3.1 Relación Jurídica es de carácter simple:.....	8
1.1.3.2 Relación Jurídica es de Carácter Complejo:.....	8
1.1.4 Características de la obligación tributaria:	9
1.1.5 Elementos de la Relación Jurídico Tributaria:	10
1.2 Sujeto Activo:	10
1.2.1 Administración Tributaria:	10
1.2.2 Importancia de la Administración Tributaria:.....	11
1.2.3 Antecedentes:	11
1.2.4 Principales Funciones Institucionales:	12
1.2.5 Funciones de la SAT:.....	13
1.2.6 Organización de la Superintendencia de Administración Tributaria:.....	14

1.2.6.1	Acuerdo del Directorio Número 007-2007:.....	14
1.2.6.2	Resolución del Directorio 467-2007	16
1.2.7	Regulación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria:	17
1.2.7.1	Normas Constitucionales y Tributarias:.....	17
1.3	Sujeto Pasivo:	20
1.3.1	El Contribuyente:.....	20
1.3.2	Sustituto:.....	21
1.3.3	Obligación Tributaria del Sujeto Pasivo.	21
CAPITULO II.....		24
Potestad tributaria.....		24
2.1	¿Qué es potestad tributaria?	24
2.1.1	Características de la Potestad Tributaria.....	24
2.1.1.1	Carácter originario	24
2.1.1.2	Carácter irrenunciable	25
2.1.1.3	Carácter imprescriptible.....	25
2.1.1.4	Carácter Legal	25
2.1.1.5	Carácter limitado.....	25
2.1.2	Limitaciones a la potestad Tributaria	25
2.1.2.1	Principio de Legalidad	27
2.1.2.2	Principio de Reserva de la Ley.....	28
2.1.2.3	Principio capacidad de pago	29
2.1.2.4	Principio de igualdad	29
2.1.3	Potestad Sancionadora.....	29
2.1.4	Potestad Tributaria vs. Potestad Sancionadora	30
2.1.5	Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria.....	31

2.1.5.1	Generalidades:	31
CAPÍTULO III.....		33
Infracciones Y Sanciones Tributarias Según El Código Tributario		33
3.1	Infracciones Tributarias:.....	33
3.1.1	Generalidades de Infracción:	33
3.1.2	Concepto de Infracción Tributaria:.....	33
3.1.3	Clasificación doctrinaria de las infracciones tributarias:	35
3.1.3.1	Delitos y faltas o contravenciones:.....	35
3.1.3.2	Acciones dolosas o culposas:	36
3.1.3.3	Instantáneas y Continuas:.....	36
3.1.3.4	Simplees o complejas:.....	37
3.1.4	Elementos de la infracción tributaria:.....	37
3.1.5	Clasificación legal de las infracciones tributarias:	39
3.2	Sanciones:	40
3.2.1	Concepto de Sanción:.....	40
3.2.2	Elementos de las Sanciones:.....	41
3.2.2.1	Tipicidad:	41
3.2.2.2	Retribución:.....	42
3.2.2.3	Consecuencia Jurídica:	42
3.2.3	Clasificación de las Sanciones:.....	42
3.2.4	Objetivos de las Sanciones:.....	43
3.3	Infracciones y Sanciones según el Código Tributario Guatemalteco.....	43
3.3.1	El pago extemporáneo de las retenciones.....	43
3.3.2	La mora.	44
3.3.3	La omisión de pago de tributos.	49

3.3.4	La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.....	50
3.3.4.1	Procedimiento para determinar una Resistencia a la Acción Fiscalizadora:	51
3.3.5	Infracciones a los Deberes Formales:	58
3.3.6	Infracciones Específicas:	61
3.3.7	Distinción entre recargos y sanciones:	64
4.1	Generalidades:.....	68
4.1.1	Del debido proceso y del derecho de defensa:.....	70
4.1.2	Del procedimiento Administrativo Tributario	74
	Conclusiones	85
	Recomendaciones	86
	BIBLIOGRAFÍA.....	87

RESUMEN EJECUTIVO

El Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala Código Tributario y su reforma establece diferentes sanciones tributarias para aquellos contribuyentes que infrinjan e incumplan con las leyes tributarias vigentes en el País; potestad sancionadora que ejerce la Administración Tributaria, quien se encarga de verificar y fiscalizar el cumplimiento a cabalidad en cuanto a la determinación, cálculo, presentación y pago de impuestos por parte de los contribuyentes.

Obstante esta potestad sancionadora de la Administración Tributaria tiene límites, tienen como propósito regular el ejercicio de la potestad sancionadora del Estado a través del ente fiscalizador, con el fin de que exista justicia y equidad en la aplicación de estas sanciones a los contribuyentes; en donde una sanción no corresponde a la presencia de un hecho generador de una obligación tributaria, sino que responde al incumplimiento de la obligación tributaria respectiva, ya sea en forma voluntaria o involuntaria.

Con la presente investigación se pretende dar una guía práctica en cuanto a la **infracción y sanciones tributarias establecidas dentro del Código Tributario Guatemalteco**, a manera que sirva de apoyo tanto para el contribuyente como para el asesor tributario.

INTRODUCCIÓN

El Estado necesita de ingresos para satisfacer las necesidades colectivas, los cuales obtiene a través de impuestos establecidos en las Leyes Tributarias del País, así como tasas a determinados servicios y contribuciones especiales, donaciones préstamos internos y externos, entre otros.

Los impuestos deben ser aplicados tomando como base fundamental la capacidad contributiva de la población guatemalteca, de manera que, quien tenga más recursos debe pagar más y quien tenga menos recursos debe pagar menos.

El Decreto No. 6-91 Código Tributario y sus reformas del Congreso de la República, establece diferentes límites en la imposición de sanciones tributarias para los contribuyentes que infrinjan e incumplan con las Leyes Tributarias del País; potestad sancionadora que ejerce la Administración Tributaria, quien se encarga de verificar y fiscalizar el cumplimiento a cabalidad en cuanto a la determinación, cálculo, presentación y pago de impuestos por parte de los contribuyentes.

La Administración Tributaria hace valer dentro de sus funciones, diferentes facultades, dentro de las cuales destacan: normativa (dictar normas para aplicación de tributos), de inspección y fiscalización (verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias), y sancionadora (establecimiento de sanciones a contribuyentes que incumplen con la obligación tributaria).

En ese orden de ideas, es de vital importancia que los contribuyentes posean conocimientos generales de impuestos y que conozcan los derechos que le asisten, es especial su derecho de defensa y el derecho al debido proceso dentro de cualquier procedimiento seguido por la Administración Tributario.

La investigación que se presenta, que lleva como título “Infracciones y Sanciones Tributarias según el Código Tributario”, se encuentra estructura en cuatro capítulos. El Capítulo I se da a conocer la relación jurídica tributaria, tomando aspectos importantes

establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, el Código Tributario, el Código Penal y la Ley Orgánica de la SAT, así mismo se definen las funciones del Sujeto Activo, entendiendo como tal a la Superintendencia de Administración Tributaria y al Sujeto Pasivo u obligado tributario en su calidad de contribuyente. En el Capítulo II se desarrolla lo relacionado a la potestad tributaria, detallando su concepto, naturaleza, características, elementos, formas y límites de acuerdo a la legislación vigente.

El Capítulo III se profundiza en las Infracciones y Sanciones Tributarias establecidas en el Código Tributario, analizando aquellos actos, que de acuerdo a la ley son considerados como infracciones tributarias y cuya realización por parte del obligado tributario, traerá consigo el establecimiento de una sanción.

Finalmente, en el Capítulo IV se desarrolla brevemente lo relacionado al derecho constitucional de defensa y del debido proceso que la Administración Tributaria debe respetar en el ejercicio de las facultades que le han sido conferidas, teniendo presente, que cualquier acto que se realice fuera de lo establecido en ley no debe surtir efectos legales para el obligado tributario.

Con la presente investigación se pretende dar una guía práctica en cuanto a la infracción y sanciones tributarias establecidas dentro del Código Tributario Guatemalteco, a manera que sirva de apoyo tanto para el contribuyente como para el asesor tributario.

CAPÍTULO I

RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIO

1.1 RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA:

Fenech, citado por Raúl Chicas¹, define la relación jurídica tributaria como: “Un vínculo jurídico, regulado por normas tributarias, nacido en virtud de acto de imposición legítimo dictado por funcionario competente, por el que se liga la Administración fiscal con uno de sus administradores”.

“El poder financiero es una realidad compleja y heterogéneo que se manifiesta sólo o a través del poder tributario, entendido como especificación del poder normativo cuando se refiere a la esfera tributaria, sino también mediante potestades Administrativas de aplicación de la norma jurídica, cuya tarea se encomienda a la Administración financiera que la hace convertirse en titular de derechos y obligaciones frente a los ciudadanos. Pero también los administrados son titulares de derechos, deberes y obligaciones frente a la Administración, lo que supone que entre ambos sujetos, Administración financiera y administrado, se establezcan una serie de vínculos y relaciones con alcance y contenido diverso disciplinados por el Derecho y más concretamente, por el Derecho Tributario” Este enunciado incorpora a los sujetos de la relación jurídica tributaria sujeto pasivo, el contribuyente y sujeto activo, la Superintendencia de Administración Tributaria.

1.1.1 Formas de Determinación de la Relación Jurídico Tributaria

Giuliani Fonrouge² define la determinación como: “El acto o conjunto de actos emanados de la Administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida imponible y el alcance cuantitativo de la obligación tributaria.”

¹ García Vizcaíno, Catalina. **Derecho Tributario**. Pág. 31.

² Giuliani Fonrouge, Carlos. **Derecho Financiero**. Pág. 59.

Héctor Villegas³ la define como: El acto o conjunto de actos dirigidos a precisar, en cada caso en particular, si existe una deuda tributaria, en su caso, quien es el obligado a pagar el tributo al fisco (sujeto pasivo) y cuál es el importe de la deuda.

El acto encaminado a establecer una deuda tributaria puede emanar del obligado, de la Administración o de ambos, a determinar cuál es el importe de la deuda, el cual es llamado liquidación.

De lo anterior se tiene que las determinaciones pueden efectuarse por el sujeto pasivo (contribuyente o responsable), por el sujeto activo (Administración Tributaria) y por ambos; esto es lo que se llama determinación mixta.

El artículo 103 del Código Tributario establece como determinación de la obligación tributaria: “Es el acto mediante el cual el sujeto pasivo o la Administración Tributaria, según corresponda conforme a la Ley, o ambos coordinadamente declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible, y su cuantía, o bien declara la existencia, exención o inexigibilidad de la misma”.

Se pueden señalar varias formas o clases de determinación, unas según el sujeto que la realice y otras según la base conforme a la cual se efectúe, las cuales se detallan a continuación:

1.1.1.1 Determinación de Oficio

La efectúa la Administración Tributaria, ya sea por estar ordenada en la Ley o porque el sujeto pasivo no presentó su declaración o información. Esta determinación se realiza con o sin la colaboración del sujeto pasivo, parte de la doctrina la llama determinación

³ Villegas B. Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Pág. 82.

de oficio. Ejemplo de esta clase de determinación la tenemos en el Impuesto Único Sobre Inmuebles en el cual la determinación la hace únicamente el Sujeto Activo.⁴

El artículo 107 del Código Tributario regula esta clase de determinación y dicho artículo dice: “Determinación de oficio en los casos que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determinara de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar”

1.1.1.2 Determinación Sobre Base Cierta

Es la que realiza el propio sujeto pasivo o la Administración Tributaria con completo conocimiento y comprobación del hecho generador en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Aquí se conoce con certeza el hecho y valores imponibles, no importando que estos elementos hayan sido proporcionados por el sujeto pasivo o que lo haya obtenido mediante otros medios de información. Los casos más frecuentes de determinación de oficio sobre base cierta son aquellos en los cuales las declaraciones juradas las presenta el sujeto pasivo, siendo impugnadas por errores en los cálculos numéricos o en la aplicación de la ley, pero los datos aportados son correctos. Puede también operarse esta determinación cuando, si bien existe inexactitud u omisión de datos, la Administración lo da a conocer con certeza por otra vía.⁵

El artículo 108 del Código Tributario regula la determinación de oficio sobre base cierta. La que se da en los casos en que el contribuyentes o responsable no cumple con la presentación de las declaraciones o no proporcione la información requerida, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como

⁴ Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Marzo 200. Página No. 146.

⁵ *Ibíd.* Pág No. 148.

cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario.

Esta clase de determinación no presenta ningún problema en virtud de que la autoridad fiscal procede con pleno conocimiento y comprobación de los hechos y se practique generalmente en la determinación de tipo mixto.

1.1.2 **Regulación legal de la Relación Jurídico Tributario:**

El Artículo 14 del Código Tributario establece el siguiente concepto legal: “Concepto de la Obligación tributaria. La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

En base en lo anterior podemos decir que una vez realizado el hecho generador, surge la relación tributaria u obligación tributaria, por lo tanto existe un sujeto activo y un sujeto pasivo que obliga a este último a cumplir frente al sujeto activo el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Es importante recalcar que el Código Tributario utiliza los conceptos “relación tributaria”

El concepto anterior puede entenderse de la siguiente manera: al hablar de vínculo jurídico se refiere a que existen medios legales para forzar su cumplimiento, debido a que es jurídico y no de carácter moral o natural; al hablar de que es un vínculo jurídico de carácter personal, significa que se origina entre el sujeto activo (el Estado) quien por ley exige el pago de los tributos, y el sujeto pasivo (contribuyente); al indicar que surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la Ley, se refiere a que nace desde el momento en el que ocurre el hecho generador descrito en la Ley; que se

asegure mediante garantía real o fiduciaria, se refiere a la garantía a través de fraccionamiento, prórrogas u otras facilidades de pago; y en cuanto a que la obligación tributaria es de derecho público, porque es una relación de derecho, no de poder, conlleva una finalidad pública, cuya fuente es la Ley, y el acreedor es el Estado.

1.1.3 Naturaleza Jurídica de la Relación Jurídico Tributaria:

En la doctrina se discute el contenido real de la relación jurídica tributaria, planteando el problema de que si la misma es de carácter simple o de carácter complejo, de lo cual han surgido las dos siguientes:

1.1.3.1 Relación Jurídica es de carácter simple:

En cuanto a la tesis que la relación jurídica es de carácter simple, el defensor principal de esta teoría es Dino Jarach⁶, quien “no acepta la complejidad, pues trata de una simple relación, obligación al lado de la cual existe otras relaciones completamente distintas, como serían las formales (obligaciones de hacer, no hacer, y de tolerar) y que ni siquiera existe una identidad de sujetos, porque la relación que tiene como objeto la presentación del tributo, tiene siempre como sujeto, por un lado, el sujeto activo, titular del crédito y por el otro, los contribuyentes o responsables que están obligados al pago de los tributos. Los que deben soportar verificaciones, inspecciones, que están obligados a informar o llevar determinados libros”.

1.1.3.2 Relación Jurídica es de Carácter Complejo:

En cuanto a la tesis que la relación jurídica es de carácter complejo, el más fuerte expositor de esta tesis es Giannini⁷ quien afirma que tiene un contenido complejo, pues que de ella se derivan, de un lado, poderes y derechos, así como obligaciones de

⁶ Jarach, Dino. **Finanzas Públicas y Derecho Tributario**. Página No. 376.

⁷ Giannini, A.D. **Instituciones de Derecho Tributario**. Página No. 28.

la autoridad financiera, a los cuales corresponden obligaciones positivas y negativas, y con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación de contribuyente a pagar la cantidad a la que está obligado; o sea que de ella deriva de un lado poderes y derechos, así como obligaciones del fisco y por el otro, derechos y deberes a favor de los contribuyentes, como el caso de pagar el importe impuesto.

Por su parte el tratadista Alejandro Ramírez⁸expone que “en la relación jurídica y tributaria, ambas partes tienen obligación de cumplir y como consecuencia de ello también derechos”.

1.1.4 **Características de la obligación tributaria:**

La obligación tributaria reúne las siguientes características:

- a) Es un vínculo jurídico y no de carácter moral o natural, existiendo medios legales para forzar su cumplimiento.
- b) Es una prestación jurídica patrimonial, o sea la parte del patrimonio del deudor en dinero o en especie.
- c) La obligación es de derecho público, porque es una relación de derecho, no de poder y tiene una finalidad pública; cuya fuente única es la ley y cuyo acreedor es el Estado.
- d) Consiste en un vínculo de carácter personal, debido a que ocurre entre personas, es decir, un sujeto activo que es el Estado, quien por ley exige el pago del tributo y un sujeto pasivo o contribuyente.

⁸ Ramírez Cardona, Alejandro. **Derecho Tributario Sustancial y Procedimental**. Página No. 59.

1.1.5 Elementos de la Relación Jurídico Tributaria:

En cuanto a los elementos, constituyen la base fundamental, sin los cuales no podría tener existencia la relación jurídica tributaria, y son los siguientes:

- Sujeto Activo y
- Sujeto Pasivo

1.2 SUJETO ACTIVO:

Es el ente al que la ley confiere el derecho a recibir una prestación pecuniaria en que se materializa el tributo, y será el mismo en todos los tributos, siendo la ley la que confiere al Estado la soberanía tributaria, cuya manifestación es el poder tributario, el cual viene desarrollado en la ley propia de cada tributo, y se pondrá en práctica cuando cada persona cumpla con el contenido de lo estipulado en la ley; entiéndase por sujeto activo, cualquier institución del Estado sea descentralizada, autónoma o semiautónoma, o centralizada; en general, cualquier ente público que esté facultado por la ley para cobrar tributos.

Es toda persona física o natural y jurídica o moral obligada a cumplir y hacer cumplir los deberes formales según lo establecen las Leyes Tributarias del país”.⁹

1.2.1 Administración Tributaria:

La Administración Tributaria es la encargada de la recolección y control de los tributos e impuestos de Guatemala.

El amplio y complejo tema de los tributos es probablemente el más conflictivo que ha regido, rige y regirá las relaciones entre los hombres civilizados. Desde que surgió el fisco por primera vez, cuando aún no existía la moneda hasta el día de hoy se confirma como una constante histórica que la Administración pública en cada período demanda

⁹ Ramírez. **Op. Cit.**, pág. 50

mayores recursos tributario; lamentablemente las recaudaciones que nutren al fisco guatemalteco, no se les da una eficiente Administración, en virtud de esto, los contribuyentes adoptan una actitud negativa en el cumplimiento de sus obligaciones Tributarias.

Es por esta razón que se tiene que mantener una lucha constante por concientizar a la ciudadanía para elevar el nivel de educación tributaria en todos los sectores envueltos en las obligaciones competentes. Se tienen que reconocer los derechos que otorga la ley como ciudadanos, para exigir a las autoridades la aplicación de| manera equitativa a favor de la colectividad; informando de forma clara y explícita.

Es esencial el estudio de la Administración Tributaria en la República de Guatemala, para analizar cómo se encuentran los contribuyentes las obligaciones tributarias, las infracciones y los tributos

1.2.2 Importancia de la Administración Tributaria:

Es esencial el análisis de los derechos y obligaciones de los contribuyentes ante la Administración Tributaria, definiendo la misma en relación a sus clasificaciones, organismos rectores y ejecutores de esta. El régimen recaudador de la República de Guatemala, la identificación de las funciones, el establecimiento de las bases legales de los derechos de los contribuyentes, la explicación de las razones por las que se tienen que ampliar las obligaciones de los contribuyentes, la identificación de los factores que afectan el incumplimiento de las obligaciones tributarias, la identificación de cuando se cometen las infracciones y los delitos tributarios y señalamiento de las sanciones que se tienen que aplicar debido al incumplimiento de las infracciones y delitos.

1.2.3 Antecedentes:

Como antecedente de la Superintendencia de Administración Tributaria, se puede indicar que “el Gobierno de Guatemala por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios del año de 1997, un conjunto de acciones orientadas a transformar y

fortalecer el sistema tributario del país; dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con el propósito fundamental de modernizar la Administración Tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la Superintendencia de Administración Tributaria, se inició en septiembre de 1997, con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo; en donde, el objetivo general del proyecto consistió en: Crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la Administración de los Tributos recaudados dentro del país como los recaudos en los límites del país siendo esto en el área de aduanas, y que fuera capaz de incrementar el recaudo de los tributos en forma sostenida, honesta y transparente.

La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98 Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998 siendo su última reforma a través decreto 37-2016.

Las autoridades Superiores de la SAT, en el ambiente de su competencia, serán:

- a) El Directorio
- b) El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero;
- c) El Superintendente; y
- d) Los Intendentes¹⁰

1.2.4 Principales Funciones Institucionales:

Entre las principales funciones institucionales de la SAT, se encuentran:

- a) Ejercer la Administración del régimen tributario, de la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio

¹⁰ <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/que-es-la-sat.html> 10-01-2017

exterior. Administra el sistema aduanero de la República, conforme a la ley; cumplir y hacer cumplir las Leyes Tributarias;

- b) Facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, estableciendo con ellos una relación transparente, honesta y efectiva, y promover la cultura y moral tributaria en el país.

El tratadista Matus Benavente, define a la Administración Tributaria como: “Entidad que en el ejercicio de sus funciones actuará conforme a las normas del Código Tributario, a las Leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y control de los tributos”.¹¹

De conformidad con el artículo 1 del Decreto No. 1-98¹² de la creación de la SAT, establece lo siguiente: “Se crea 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, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

Funciones de conformidad con el Código Tributario, las Leyes y reglamentos respectivos, a efecto de fiscalizar adecuadamente a los contribuyentes de los distintos impuestos.

1.2.5 **Funciones de la SAT:**

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) posee diferentes funciones, las cuales se encuentran normadas en el artículo 3 del Decreto No. 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria; por lo

¹¹ Matus Benavente, Manuel. **Finanzas Públicas**. Página No. 29.

que a continuación se dan a conocer las funciones más importantes contenidas en dicho artículo.

- ✓ Planificar, formular, dirigir, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- ✓ Simplificar procedimientos para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.
- ✓ Organizar el sistema de recaudación.
- ✓ Recaudar los tributos internos y externos.
- ✓ Administrar sus recursos humanos, materiales y financieros.
- ✓ Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de Leyes y reglamentos en materia tributaria.

1.2.6 Organización de la Superintendencia de Administración Tributaria:

El Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT– (Acuerdo del Directorio No. 007-2007 y Resolución del Directorio 467-2007), establece y desarrolla la estructura de la organización interna, indicando las dependencias a las que compete conocer las solicitudes y sustanciar los procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás Leyes de la materia.

1.2.6.1 Acuerdo del Directorio Número 007-2007:

Que de acuerdo con el artículo 6 y 7 incisos f) del decreto número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, el reglamento interno de la Superintendencia, debe establecer y desarrollar su estructura y organización interna.

Para el cumplimiento de sus funciones las dependencias de la SAT cuentan con tres niveles organizativos, de los cuales el primer nivel es la autoridad superior de la respectiva dependencia¹³.

En este reglamento se definen las competencias, funciones y responsabilidades de la figura organizativa de primer nivel de la SAT.

Las Figuras son las siguientes:

- **Figura Organizativas:** Funciones que desempeñan y Jerarquías
Estas es la que se encarga de dar los lineamientos para direccionar y asesorar
- **Órgano con Función de Dirección Superior:** Es la que indica cuales son las funciones del Directorio.
- **Órgano con funciones de asesoramiento y Auditoría interna:** es la que se encarga de emitir Dictámenes técnicos en los expedientes que contengan recursos Administrativos, emite Dictámenes en materia Tributaria, Aduanera, Administrativa.
- **Dependencia con Funciones Normativas Sustantivas y de Coordinación:** Es la que se encarga de elaborar las Normativas de Aduanas y las que verifica y coordina que se cumplan.
- **Dependencia con Función de Apoyo Técnico:** Es el encargado de proporcionar asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de las SAT.
- **Dependencia con Función de Gestión de Recursos:** Es la que se encarga de Coordinar y evaluar que las gerencias con función de gestión de recursos realice su trabajo con transparencia, honestidad y efectividad así como brindar un apoyo especializado en materia financiera.

1.2.6.2 Resolución del Directorio 467-2007

Esta resolución es la que detalla las figuras organizativas de segundo y tercer nivel de la dependencia de la SAT.

Las Normas y políticas que sean de carácter institucional deberán contar con la Aprobación del Superintendente.

- **Dependencia con Función Normativas Sustantivas:** Es la que se encarga del cumplimiento de las normativas, Inteligencia Gestión y operaciones de las Intendencias de Aduanas, fiscalización, Recaudación y Gestión, Asuntos Jurídicos.
- **Dependencia con Función de Apoyo Técnico y Auditoria:** Es la que se encarga de velar por que la Gerencia de Informática cumpla con lo que le corresponde, y también verifica el debido cumplimiento de las funciones que le corresponde a la Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional y las que le corresponde a Auditoría Interna.
- **Gerencia Administrativa Financiera:** Es la que se encarga de dar los lineamientos a la Gerencia Administrativa Financiera para que realice correctamente, compras y contrataciones, el presupuesto, lo administrativo, La contabilidad, También le da los lineamientos a la Gerencia de Recursos Humanos, que es la que se encarga del Reclutamiento y Selección, Administración y Contratación, Desarrollo del Recurso Humano y Gestión del Conocimiento y Bienestar. También le da los lineamientos a la Gerencia de Infraestructura, y Seguridad Institucional.
- **Dependencia Con Función de Ejecución:** Es la que se encarga de dar los lineamientos a la Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos, para que realicen correctamente sus funciones entre ellas

están, Recaudar y Gestiona, Fiscalizar y resoluciones, también le da los lineamientos a las Gerencias Regionales para que realicen sus funciones entre ellas esta, Recaudar y Gestiona, Fiscalizar, Apoyo Técnico, también se encuentra la Gerencia de Atención al Contribuyente, que es la que vela por que se capacite a los contribuyentes y se le preste un correcto Servicio al Contribuyente,

1.2.7 Regulación legal de la Superintendencia de Administración Tributaria:

La actividad que desarrolla la Administración Tributaria se encuentran dispersas en distintas disposiciones legales, sin embargo la base constitucional relativa al principio de legalidad, directamente se relaciona con actividad legislativa y como consecuencia de ella incide directamente en la Administración Tributaria.

1.2.7.1 Normas Constitucionales y Tributarias:

El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala¹⁴, regula lo relacionado con el Principio de Legalidad para los impuestos, arbitrios y contribuciones especiales: “Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes:

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

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

Lo relacionado con el límite del poder tributario, regulando la función legislativa en el ámbito tributario (prevalencia de la ley sobre cualquier actividad o función del poder público), y por ende, el hecho de velar porque no se violenten las garantías constitucionales de los habitantes del País. Es decir que bajo ningún punto de vista se faculta a la Administración Tributaria a crear o modificar tributos.

El artículo 154 de la Constitución Política de la República de Guatemala, regula que los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legales por su conducta oficial, sujeto a la ley y nada superior a ella.

Artículo 3 del Código Tributario: Materia privativa. Se requiere la emisión de una ley para:

1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.
2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.
3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.
4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.

5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.
6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las Leyes Tributarias especiales.
7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.
8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás Leyes Tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.

Artículo 19. Del Código Tributario: Funciones de la Administración Tributaria:

Son funciones de la Administración Tributaria: 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.

Artículo 98. Del Código Tributario: Atribuciones de la Administración Tributaria:

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. 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.

1.3 **SUJETO PASIVO:**

Son Personas Individuales o jurídicas que, según la ley, resulta obligada al cumplimiento de prestaciones tributarias en las que se materializa esta obligación a favor del sujeto activo. Debe cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma, sea como contribuyente o como sustituto del mismo.

No perderá la condición de sujeto pasivo quien deba repercutir la cuota tributaria a otros obligados, salvo que la Ley de cada tributo disponga otra cosa.

1.3.1 **El Contribuyente:**

Es entonces, aquel sujeto pasivo que realiza el hecho generador, así se define en el artículo 21

Del Código Tributario: “Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo de su capacidad legal, según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de las cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”

Dentro de este grupo, se puede mencionar: a) los contribuyentes que realizan el hecho imponible y soportan el gravamen, como ejemplo de ellos, puede mencionarse a los contribuyentes del impuesto Sobre la Renta, b) los que realizan el hecho imponible y no soportan el gravamen en forma directa, tal es el caso de los contribuyentes del IVA, quienes actúan como agentes de percepción, debiendo para el efecto percibir el impuesto que han trasladado al consumidor final, para luego enterarlo al fisco.

1.3.2 **Sustituto:**

Es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario (contribuyente), desplazando a este último de la relación jurídico tributario, y como consecuencia el sustituto es el que paga el tributo en lugar del contribuyente; distintas doctrinas le han denominado también sujeto pagado,

Aunque la legislación guatemalteca tributaria únicamente se observan dos figuras, las cuales se encuentran establecidos en los artículos del 21 al 29 del Código Tributario se regula todo lo referente a los Responsables, y en el artículo 25 dice que **ES RESPONSABLE LA PERSONA QUE SIN TENER EL CARÁCTER DE CONTRIBUYENTE DEBE, POR DISPOSICIÓN EXPRESA DE LA LEY, CUMPLIR CON LAS OBLIGACIONES ATRIBUIDAS A ESTE.**

El Artículo 22 del Código Tributario dice que, cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica El fiduciario de los fideicomisos, el gestor en los contratos de participación, los copropietarios en la copropiedad, los socios en las sociedades de hecho, los socios en las sociedades irregulares y el albacea, administrador o herederos en las sucesiones indivisas.

Dentro de los responsables encontraremos las siguientes clases:

- a) Los Responsables por Representación (artículos 26).
- b) Los Responsables Solidarios (Artículo 27)
- c) Los Agentes de Retención o de Percepción (Artículo 28).

1.3.3 **Obligación Tributaria del Sujeto Pasivo.**

El artículo 112 “A” regula lo relacionado con otras obligaciones de contribuyentes y responsables, lo siguiente: “Otras obligaciones de los contribuyentes y responsables. Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de sus obligaciones tributarias.
2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.
4. Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.
5. Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.
6. Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de

terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que se hubieran prestado, en sus instalaciones, a terceros y cuyos servicios no se hubieren facturado por los hospitales, empresas, instituciones u organizaciones antes mencionadas deberán informar a la Administración Tributaria por medio de una declaración jurada mediante documento o vía electrónica en el formulario y forma que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente en el que se recibió el pago de un tercero, a favor de los técnicos, profesionales, médicos u otros, antes mencionados. Para el efecto deberá indicar el Número de Identificación Tributaria y el nombre completo del médico, profesional o técnico así como el número de factura emitida por las personas antes indicadas. Igual obligación tendrán los contribuyentes o responsables en relación a los servicios que hubieren prestado los profesionales o técnicos referidos anteriormente.

Los contribuyentes y responsables están obligados a conservar sus libros y registros durante el plazo de la prescripción; presentar y conservar las declaraciones, anexos e información por vía electrónica o medios distintos al papel; rehacer sus registros contables en casos de destrucción o pérdida dentro del plazo de tres meses; permitir que la Administración Tributaria realice inspecciones y revise los registros informáticos que contengan información relacionada con la debida fiscalización tributaria, entre otros.

CAPITULO II

POTESTAD TRIBUTARIA

2.1 ¿QUÉ ES POTESTAD TRIBUTARIA?

“La potestad tributaria es la facultad que tiene el Estado para exigirle a los particulares el pago del tributo o concederles exclusiones y radica en la misma razón de ser del Estado y en su poder soberano”.¹⁵

Se encuentra limitada por el ordenamiento jurídico del Estado, en la Constitución que consagra la soberanía del Estado y su potestad tributaria. Con frecuencia se encuentran disposiciones que limitan las prestaciones del Estado para exigirles a los particulares el pago de tributos y normas específicas sobre los principios del derecho tributario.

Se puede decir que la potestad tributaria se expresa en la supremacía constitucional, o sea la facultad que exclusivamente le concede la Constitución Política de la República de Guatemala al Estado para poder imponer tributos, los cuales es inherente al Estado debido a su poder imperio; y que se ejerce cuando el órgano correspondiente, o sea el Congreso de la República establece los tributos en una ley que vincula al sujeto activo (el Estado) con los sujetos pasivos (los contribuyentes) de la relación jurídico tributaria.

2.1.1 Características de la Potestad Tributaria

2.1.1.1 Carácter originario

Porque el poder tributario corresponde al Estado desde el punto en que posee la soberanía política y, como consecuencia, posee la soberanía tributaria. El Estado es, pues el titular del poder tributario.

¹⁵ Diccionario Enciclopédico ilustrado de la lengua española. Pág. 146.

2.1.1.2 Carácter irrenunciable

Dado que el poder tributario se manifiesta en la ley y por lo tanto, el Estado no puede desprenderse de esta potestad, puesto que perdería con ello un atributo especial dejando de ser un Estado soberano.

2.1.1.3 Carácter imprescriptible

El poder tributario no prescribe con el paso del tiempo, y por ello no puede considerarse que el ente público haya hecho dejación de su derecho al no haberlo ejercido.

2.1.1.4 Carácter Legal

El poder tributario se establece en normas legislativas de carácter Constitucional; así tenemos que el Artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala, Corresponde con exclusividad al congreso dela 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.

2.1.1.5 Carácter limitado

La potestad tributaria está limitada por diversos principios y preceptos de carácter legal, principalmente los principios y preceptos constitucionales.

2.1.2 Limitaciones a la potestad Tributaria

La potestad tributaria no es irrestricta o ilimitada, por lo que su ejercicio no puede realizarse al margen de los principios y límites que la propia Constitución y las Leyes de la materia establecen. La imposición de determinados límites permite, por un lado, que el ejercicio de la potestad tributaria por parte del Estado sea constitucionalmente

legítimo; por otro lado, garantiza que dicha potestad no sea ejercida arbitrariamente y en detrimento de los derechos fundamentales de las personas, en tal sentido son garantías de las personas frente a esa potestad. Por eso mismo no surten efecto las normas tributarias dictadas en violación de límites a la Potestad Tributaria¹⁶

Finalmente podemos afirmar, que la potestad tributaria se debe sujetar a los límites establecidos por la Constitución siendo esos límites el de “legalidad, igualdad, de no confiscatoriedad, de capacidad de pago y respeto a los derechos fundamentales

La potestad tributaria, entonces se transforma de la facultad estatal de crear unilateralmente tributos, a la facultad de dictar normas jurídicas objetivas que crean tributos y posibilitan el cobro de los mismos a los obligados.

La primera y fundamental limitación a la potestad tributaria la encontramos regulada en la Constitución Política de la República de Guatemala, que establece en el Artículo 239 el principio de legalidad y reserva de ley, principio a través del cual se ordena que la potestad tributaria debe ser ejercida íntegramente por medio de normas legales.

Claro está que el principio de legalidad y reserva de ley, es sólo una garantía formal de competencia en cuanto al órgano productor de la norma y en cuanto a la forma en que debe emitirse, pero no constituye, en sí mismo, garantía de justicia, equidad y razonabilidad en la imposición. Por tal motivo, las constituciones incorporan también el principio de capacidad contributiva o capacidad de pago que constituye un límite material en cuanto al contenido de la norma tributaria. Este principio, capacidad contributiva o capacidad de pago, está regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 243.

Los principios de legalidad, reserva de ley y capacidad contributiva constituyen el Estatuto básico de defensa del contribuyente en contra de la potestad tributaria.

¹⁶ Horacio A. García Belsunce, **Temas de Derecho Tributario**. Pág. 77

El poder tributario, poder fiscal, potestad tributaria o poder de imposición, en los Estados modernos, que rigen su vida por sus constituciones, y que conforme al sistema de la división de poderes, es atribuido exclusivamente al poder legislativo, el cual lo ejerce en el momento en que expide Leyes que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación del pago de contribuciones. En el caso concreto de nuestro país, la potestad tributaria se ejerce a través del Organismo Legislativo, cuando expide Leyes Tributarias, y corresponde al Organismo Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, el determinar o comprobar cuando se han producido en la realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos o bien verificar si las prestaciones que se han realizado se encuentran ajustadas a la ley. En nuestra Constitución Política, dentro de lo específicamente referido a los principios que limitan directamente a la potestad tributaria, tenemos: Principio de legalidad, principio de reserva de ley, el principio de capacidad de pago o capacidad contributiva; y dentro de los principios que limitan la potestad tributaria en forma indirecta tenemos, por ejemplo: La libertad y la igualdad, la libertad de acción, el derecho de defensa, la no prisión por deuda.

2.1.2.1 Principio de Legalidad

Este principio tiene su esencia en la primacía de la ley; es decir, toda norma tributaria debe encontrarse regida estrictamente en cuanto a su creación, aplicación, sin contravenir el principio de jerarquía constitucional, además de haber cumplido para su vigencia el procedimiento Legislativo de aprobación de la ley, en nuestra Carta Magna podemos encontrar este principio en el artículo constitucional 239, que establece: “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 recargos y;
- f) las infracciones y sanciones tributarias.

En otras palabras, cualquier disposición que contradiga o tergiverse las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo, será nulas ipso jure al igual que aquellas Leyes o disposiciones gubernativas que de alguna forma disminuyan, restrinja o tergiversen los derechos garantizados en la propia Constitución. (Artículo 44, 175, y 204). Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala), "...La jerarquía constitucional y su influencia sobre todo el ordenamiento jurídico tiene una de sus manifestaciones en la prohibición de que las normas de jerarquía inferiores puedan contradecir a las jerarquía superior del principio de supremacía se deriva el de la jerarquía normativa que impone la coherencia del ordenamiento jurídico, de manera que la norma superior determina la validez de la inferior..."¹⁷

2.1.2.2 Principio de Reserva de la Ley

Este principio vinculado al principio de legalidad, indica que en materia tributaria algunos temas deben ser regulados estrictamente a través de una ley. El Código Tributario lo recoge en su artículo 3, el cual en su parte conducente establece: *Se requiere la emisión de una ley para: 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo. (...).*

El punto congruente de este principio, es que se necesita de una ley para establecer un tributo.

¹⁷ Gaceta 59, Pág. 6, expediente No. 1200-00, sentencia; 29-03-01,

2.1.2.3 Principio capacidad de pago

El principio de capacidad de pago hace referencia a que los tributos deben ser establecidos en función de la capacidad económica de cada contribuyente a quien va dirigido; este principio no es sino el principio de justicia de Adam Smith, el que citado por Jorge Mario Castillo nos dice que “conforme el cual los súbditos de un Estado, deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan, en función de su capacidad económica”,¹⁸ actualmente nuestra legislación denomina este principio como capacidad contributiva o capacidad de pago contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala en el primer párrafo del Artículo 243 que establece “el sistema tributario debe ser justo y equitativo, para el efecto, las Leyes Tributarias serán estructuradas conforme el principio de capacidad de pago”, este principio obliga al Estado a aplicar la actividad contributiva, en forma justa y equitativa; es decir, se debe contribuir en proporción a la disponibilidad de hacerlo, a mayor renta, mayor impuesto, a mayor riqueza mayor pago tributario, cabe mencionar que el tributo grava una determinada manifestación de la riqueza, y que esta se encuentra representada por la renta, la propiedad, o el consumo.

2.1.2.4 Principio de igualdad

“Todos los habitantes del territorio guatemalteco están obligados a pagar impuestos”, Este principio establece que tanto los nacionales como los extranjeros se benefician de las instituciones públicas, de los servicios públicos que el Estado presta y, por consiguiente, en igualdad de circunstancias; también tienen la obligación de contribuir al gasto público, tomando en consideración que el imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentran en el territorio de la república.

2.1.3 Potestad Sancionadora

La potestad sancionadora es aquella facultad de la Administración pública de imponer sanciones a través de un procedimiento administrativo, entendida la sanción

¹⁸ Castillo González, Jorge Mario. **Derecho administrativo**. Pág. 54

administrativa como aquel mal infligido a un administrado como consecuencia de una conducta ilícita con finalidad represora, consistiendo la sanción en la privación de un bien o derecho, o la imposición de un deber, al estar vedada para la Administración pública las Sanciones consistentes en privación de libertad¹⁹

2.1.4 **Potestad Tributaria vs. Potestad Sancionadora**

Las finalidades de la potestad tributaria y sancionadora son distintas, aquella pretende el sostenimiento de las cargas públicas y este la represión y castigo de los incumplimientos de las obligaciones tributarias. Por ello los principios, garantía y procedimiento que rigen la potestad sancionadora son diferentes a los que imperan en la potestad tributaria.

Dentro del proceso sancionador administrativo no pueden obviarse principios tales como el de legalidad, tanto en el sentido formal como en sentido material, en el entendido que solo podrán constituirse como infracciones administrativas las vulneraciones del ordenamiento jurídico previstas como tales por una Ley, siendo también la Ley la que determine las sanciones que corresponda por la comisión de las infracciones administrativas. Ello significa que no toda actuación contraria al ordenamiento jurídico puede ser sancionada, sino sólo aquella tipificada por una Ley formal como infracción, para la cual es imperativo que la Administración Tributaria determine con claridad el tipo de infracción cometida debiendo en tal caso observar el principio de proporcionalidad entre éste y la sanción que pudiera corresponderle, sin que sea admisible la doble sanción (non bis idem). Otro principio que debe olvidarse es el de presunción de inocencia del inculpado, lo que impone a la Administración desvirtuar la misma mediante una actividad probatoria mínima y de cargo ahora bien, los hechos constatados por funcionarios y que se formalicen en documento público, tendrán valor probatorio, ello sin perjuicio de las pruebas que puedan señalar o aportar los contribuyentes o responsables.

¹⁹ <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/> 10-11-2015

Complementariamente, sólo pueden imponerse sanciones atendiendo a la legislación vigente en el momento de la comisión de los hechos (irretroactividad), sin que pueda admitirse otro efecto retroactivo a las normas que aquél que resulte favorable para el inculpado²⁰

2.1.5 Potestad Sancionadora de la Administración Tributaria

2.1.5.1 Generalidades:

El principio de legalidad es el principio general del derecho considerado como el límite formal de la potestad tributaria, el cual se convierte en una garantía constitucional.

El artículo 239 de la Constitución Política de la República establece como 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; y f. Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

En este sentido, el poder tributario se constituye en el elemento identificador de la soberanía del Estado frente a sus administrados, con relación a la aplicación de la norma tributaria.

Ejercer con exclusividad las funciones de la Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y, ejercer entre otras, 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, organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de tributos a su cargo y sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el artículo 98 del Código Tributario y sus reformas.

Las sanciones de carácter tributario además de tener una finalidad preparatoria del daño como tal, tienen una finalidad represiva o intimidatoria. El Estado debe ejercer presión sobre sus contribuyentes para que no dejen de realizar los pagos de los impuestos que le corresponden, ya que dicha situación tiene consecuencias graves dentro de la sociedad; es debido a lo anterior que algunas sanciones tributarias son bastante altas, para que en consecuencia las personas eviten cometer infracciones o en su caso no reincidir en estas. Es importante recordar que los impuestos representan la mayor parte de los ingresos del Estado y es de esta forma que se mantiene un equilibrio en los servicios públicos.

CAPÍTULO III

INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO

3.1 INFRACCIONES TRIBUTARIAS:

3.1.1 Generalidades de Infracción:

El Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española²¹, define la infracción en general como trasgresión, quebrantamiento de una ley, pacto o tratado, o de una norma moral, lógica o doctrinal. Es una trasgresión, quebrantamiento violación, incumplimiento de ley, reglamento, convenio, tratado, contrato u orden. La lesión de los principios ordenadores de la convivencia y el incumplimiento de las normas que garantizan la realización de los mismos, determina una reacción social que igualmente, está sometida a lo que las disposiciones jurídicas regulan estableciendo derechos, obligaciones y garantías que delimitan el marco en que se produce esa reacción social.

Luis Delgadillo²² define la infracción como: “aquella conducta que realiza u omite lo que la ley prohíbe u ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación”. En ese orden de ideas, Héctor Villegas²³, indica que la infracción tributaria es: “la violación a las normas jurídicas que establecen las obligaciones tributarias sustantivas y formales”.

Por consiguiente, se entiende por infracción todo incumplimiento, transgresión u omisión a una disposición legal, que constituya inobservancia de una obligación y que trae consecuencias en el campo jurídico

3.1.2 Concepto de Infracción Tributaria:

La infracción tributaria es: “toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias, siempre que se encuentre tipificada como tal en el Código Tributario o en

²¹ **Diccionario de la Lengua española de la Real Academia Española.** Tomo II. Vigésima primera edición. Página No. 1165.

²² Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **Principios de Derecho Tributario.** Página No. 176.

²³ Villegas Lara, Héctor. **derecho tributario guatemalteco.** Página No.

otras Leyes o decretos legislativos”.²⁴La infracción tributaria es una acción u omisión que importe violación de normas tributarias sustanciales o formales, imputable a un sujeto responsable, la cual debe estar debidamente tipificada y sancionada como tal en la Ley Tributaria.

Sosa²⁵ se refiere a la infracción tributaria como: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria”.

Para Casellas²⁶ “Las infracciones y sanciones tributarias adolecen de naturaleza recaudatoria, constituyen medidas represivas, intimidatorias y disuasorias que tienen como finalidad imponer castigos a los sujetos pasivos que vulneran el ordenamiento jurídico tributario”.

En este sentido, el concepto anterior es considerado uno de los más acertados en cuanto a la naturaleza de la infracción tributaria, debido a que la finalidad de sancionar las conductas que sean contrarias a la legislación consiste en persuadir al infractor y quienes puedan observar la sanción de no trasgredir la Ley y de tal forma lograr una cultura tributaria estable.

El artículo 69 del Código Tributario define las infracciones tributarias como: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, en tanto no constituya falta o delito sancionados conforme a la legislación penal.

²⁴ Ministerio de Economía y Finanzas de Perú. **Glosario de Tributos Internos, Infracción Tributaria. Perú,** 2011. http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_glossary&letter=l&id=86&Itemid=101040&lang=es Consulta realizada el 01/07/2014.

²⁵ Sosa, Edwin Rolando. **Otros Conceptos y Herramientas de Contabilidad y Finanzas. Glosario Tributario.** <http://www.gestiopolis.com/Canales4/fin/glosatribu.htm> Consulta efectuada el 01/07/2014

²⁶ Casellas Gálvez, Juan Carlos. **El principio de Legalidad y la Distribución de la Potestad Normativa Tributaria en Guatemala.** Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala No. 58. Guatemala, julio-diciembre de 2009. Consejo Editorial. Página No. 63.

Cuando se incurra en la comisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal”. Así mismo, Gladys Monterroso²⁷ define infracción tributaria como: “Aquel hecho prohibido bajo amenaza de sanción”.

Las normas tributarias sustanciales se originan al realizarse el presupuesto previsto en la Ley como hechos generadores del impuesto, la cual tiene por objeto el pago del impuesto. Por consiguiente, la obligación tributaria sustancial tiene como objeto una prestación de dar, la cual consiste en cancelar o pagar el tributo.

Las normas tributarias formales comprenden diferentes prestaciones de la obligación de pagar el impuesto, por lo que consiste en obligaciones que tienen por objeto distintas obligaciones de hacer o no hacer, dentro de las cuales se encuentra la presentación de las declaraciones de impuestos, obligación de realizar factura y entregarla, la de llevar contabilidad, la de proporcionar información, la de inscribirse, entre otras.

3.1.3 Clasificación doctrinaria de las infracciones tributarias:

La clasificación de las infracciones tributarias en general, se describe a continuación:

3.1.3.1 Delitos y faltas o contravenciones:

Se basa en la gravedad que la trasgresión de la norma tiene aparejada, lo que permite establecer la competencia de los tribunales o ente público que debe conocer de estos hechos que violan las normas jurídicas, individualizándose además, la gravedad de cada uno. Se refiere a obrar en contra de lo que se encuentra legislado, al cometer una infracción o una falta.

²⁷ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **Fundamentos Tributarios**. Página No. 205.

3.1.3.2 Acciones dolosas o culposas:

Esta clasificación se refiere a la intención con la que el sujeto activo de la infracción actuó en el momento de cometer la trasgresión tributaria. El dolo es la intención con conocimiento de causa y efecto, saber que acción u omisión realizar y cuáles son las consecuencias de ello. En materia tributaria, la acción o el dolo representan la intención de evadir de no cumplir con la obligación tributaria.

Jiménez²⁸ define el dolo como: “un resultado típicamente antijurídico, con conciencia de que se quebranta el deber, con conocimiento de las circunstancias de hecho y del curso esencial de la relación de la causalidad existente entre la manifestación humana y el cambio en el mundo exterior, con su voluntad de realizar la acción y con representación del resultado que se quiere o ratifica”.

Con respecto a la culpa, esta trae inmerso el hecho que se cometió un acto típico y antijurídico que provoco un efecto dañoso, pero por negligencia, imprudencia o impericia del sujeto activo de la infracción.

Se entiende por infracciones dolosas a aquellas que implican la intención en forma voluntaria de incumplir lo previsto en la Ley y por culposas al momento que este incumplimiento forma parte de la negligencia del sujeto obligado.

3.1.3.3 Instantáneas y Continuas:

Se refiere a la duración de la trasgresión de la Ley, con relación al momento en el que se realizó la infracción.

Las infracciones instantáneas se llegan a consumir y se agotan en el momento en el cual se cometen y las continuadas son las infracciones que persisten hasta que el sujeto cesa de cometer los actos violatorios.

²⁸ Jiménez de Asúa. **lecciones de derecho penal**. Tomo 7. Página No. 243.

3.1.3.4 Simples o complejas:

Se refiere al número de bienes jurídicos que se violentan con ocasión de la infracción, es la que sirve de base para esta clasificación, las simples son aquellas en las que una sola conducta transgrede una sola norma legal. Las complejas son aquellas que infringen varios bienes jurídicos por medio de hechos diversos que constituyen por si una infracción.

3.1.4 Elementos de la infracción tributaria:

Dentro de los elementos que sirven de base para que exista un incumplimiento de un mandato, o una orden expresa de la Ley fiscal, una omisión y no la acción esperada, y se esté frente a una conducta negativa la cual también produce una alteración en el orden jurídico se pueden mencionar:

- a) La conducta:** Para que se llegue a producir una infracción tributaria debe existir, como sucede en las infracciones penales, una conducta, una acción del sujeto activo, que también puede referirse a personas jurídicas, la cual puede ser positiva o negativa será positiva si esta representa una acción por parte del contribuyente, que transgreda una norma prohibitiva, lo que provocaría una alteración en el orden jurídico; en igual forma, si existe un incumplimiento de un mandato, o una orden expresa de la ley fiscal, una omisión y no la acción esperada, se está frente a una conducta negativa la cual también produce una alteración en el orden jurídico. En este sentido, se refiere al retardo u omisión en la presentación de declaraciones, informes o solicitudes de inscripción en registros obligatorios; o bien a la presentación de declaraciones incompletas o erróneas; la no exhibición de los libros de contabilidad, resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, entre otros.

- b) Tipicidad:** Se refiere a la existencia o preexistencia de la norma jurídica que establece supuestos dentro de los cuales, se debe enmarcar la conducta del

contribuyente y como se dijo, ya sea positiva o negativa; de acuerdo con, Blanca Beteta²⁹ “es la adecuación de la conducta concreta del contribuyente, a la descripción del ilícito formulado en la ley”.

La tipicidad se relaciona con el principio de legalidad, e indica que no se puede imponer infracción ni sanción a un contribuyente si no existe una ley que lo establezca, lo que impide el uso de cláusulas generales e indeterminadas en la tipificación de las infracciones tributarias.

c) Anti juridicidad: Es la contradicción de la ley por una conducta, ya sea que esta positiva o negativa, y con ello se provoca una lesión al ordenamiento jurídico guatemalteco en esta materia; este elemento hace una evaluación de la conducta del contribuyente estableciendo cual se encuentra de acuerdo a la infracción al derecho, entonces, se entiende que una infracción constituye una lesión al derecho y al encontrarse regulada en la ley es que se produce la misma plenamente. En ese sentido, la anti juridicidad se refiere a conductas que lesionan un bien jurídico y por violar una norma jurídica se convierten en antijurídica, por tanto, son ilícitas.

d) Inimputabilidad: Pretende determinar cuál era la capacidad del contribuyente al momento de cometer la infracción tributaria o la lesión al derecho tributario con la acción u omisión. Se determina a través de los supuestos que encierran que el sujeto activo se encontraba en capacidad de actuar para considerarlo responsable. Dentro de las condiciones mínimas a considerar, se pueden señalar: la madurez, el desarrollo, la capacidad civil, la normalidad y la capacidad de pago.

²⁹ Beteta Sologaitoa, Blanca Elena **Las infracciones administrativas en materia fiscal, su importancia en el Código Tributario Guatemalteco.** Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad de San Carlos de Guatemala. 1997. Pág. 89.

La inimputabilidad es la capacidad para responder, definida como la aptitud para gozar de un derecho o bien de adquirir una obligación.

e) Culpabilidad: Se refiere a la imputación de delito o falta a quien resulte agente de uno u otro para exigirle la correspondiente responsabilidad. Esta es graduada de acuerdo con los motivos de intención que es el dolo, o negligencia. Pero también puede suceder que la conducta exteriorizada por el contribuyente sea producto de la impericia o desconocimiento y la personalidad del infractor debiéndose tomar en cuenta las circunstancias atenuantes o agravantes.

Existe la culpabilidad al momento de omitir el cumplimiento de una disposición o bien al violar alguna prohibición por negligencia o por puro descuido.

3.1.5 **Clasificación legal de las infracciones tributarias:**

El artículo 71 del Código Tributario, regula lo siguiente: “Infracciones Tributarias. Son infracciones tributarias las siguientes:

1. El pago extemporáneo de las retenciones. (Artículo 91. Código Tributario y sus reformas)
2. La mora. (Artículo 92. Código Tributario y sus reformas).
3. La omisión de pago de tributos. (Artículo 88. Código Tributario y sus reformas)
4. La resistencia a la actividad fiscalizadora de la Administración Tributaria. (Artículo 93. Código Tributario y sus reformas)
5. El incumplimiento de las obligaciones formales. (Artículo 94 Código Tributario y sus reformas).
6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las Leyes Tributarias específicas.

3.2 **SANCIONES:**

3.2.1 **Concepto de Sanción:**

El Diccionario de la Real Academia Española³⁰ define Sanción como: “pena que la ley establece para el que la infrinja”. Además, Manuel Ossorio³¹ conceptualiza la Sanción como: “la pena o castigo que la ley prevé para su aplicación a quienes incurran o hayan incurrido en una infracción punible”. Al respecto el tratadista Cuello³² define la Sanción como: “la pena que puede ser impuesta únicamente por los órganos competentes jurisdiccionales del Estado, por lo que no son penas las disposiciones disciplinarias aplicadas por organismos no judiciales”.

Garber define la sanción como: “La principal razón de ser de la Administración pública, son los administrados y el cumplimiento de su finalidad, que es el bien común, el que se realiza a través de los servicios públicos. Pero las normas que la Administración impone a los particulares para el cumplimiento de su finalidad, son de carácter imperativo y cuando por cualquier razón son violadas estas normas, se incurre en lo que se denominan faltas administrativas, lo que en lógica consecuencia jurídica deviene de la sanción administrativa”. En ese sentido, la sanción, consiste en una de las competencias otorgadas por la Ley a la Administración a efecto de castigar a toda persona individual o jurídica que cometa alguna de las faltas administrativas que la ley señala por acción u omisión entre otras normas.

Las sanciones administrativas generalmente se refieren a una multa de carácter económico, pero también pueden ser de diversa naturaleza; y basarse en la privación de derechos; es importante anotar que, las sanciones pueden clasificarse en función del tipo de relación que une al sancionado con la Administración.

³⁰ **Diccionario de la Lengua española de la Real Academia Española.** Tomo II. Vigésima primera edición. Página No. 1839.

³¹ Osorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales.** Página No. 688.

³² Cuello Calón, Eugenio. **Derecho Penal Tomo I,** Páginas No. 714 y 715.

Al hablar de multa, Sebastián Martín³³ indica lo siguiente: “La multa es una sanción pecuniaria, consistente en la imposición de la obligación de pago de una cantidad determinada en dinero. Suelen graduarse en muy graves, graves y leves, y establecerse mínimos y máximos de cada una de ellas”.

En ese sentido, a la sanción la define el tratadista García Máynez³⁴ como: “Consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”.

De esta cuenta, se puede definir la sanción tributaria como la consecuencia jurídica desfavorable, aplicada al contribuyente por parte de la Administración Tributaria, por la omisión o realización incorrecta de un supuesto, el cual se convierte en incumplimiento de la normativa vigente.

3.2.2 Elementos de las Sanciones:

En cuanto a los elementos de las sanciones, se pueden dar a conocer los siguientes:

3.2.2.1 Tipicidad:

Condiciona el hecho de que la sanción se encuentre establecida en ley; convirtiéndose en el elemento más importante y responde al principio de constitucionalidad el cual regula que no existe pena sin ley anterior que la establezca; en donde, este principio se concentra en el artículo 5 del Código Tributario el cual indica lo siguiente: “Integración analógica. En los casos de falta, oscuridad, ambigüedad o insuficiencia de una Ley Tributaria, se resolverá conforme a las disposiciones del Artículo 4 del Código Tributario ³⁵, de este Código. Sin embargo, por aplicación analógica no podrán instituirse sujetos pasivos tributarios, ni crearse, modificarse o suprimirse obligaciones, exenciones, exoneraciones, descuentos, deducciones u otros beneficios, Por consiguiente, este elemento representa una garantía jurídica a la persona, en donde se restringe el poder sancionatorio del Estado.

³³ Martín Retortillo, Sebastián. **Multas disciplinarias**. Página No. 35.

³⁴ García Máynez, Eduardo. **Introducción al estudio del Derecho**. 17ª. Edición. Página No. 295.

3.2.2.2 Retribución:

En todo sentido, el fin primordial de la sanción tributaria es el de retribuir o compensar al Estado por el daño causado, para restablecer lo más pronto posible el orden jurídico que se ha infringido o violado. De esta cuenta, la sanción implica la indemnización al Estado por el incumplimiento del contribuyente en cuanto a la obligación tributaria respectiva.

3.2.2.3 Consecuencia Jurídica:

La sanción es una consecuencia jurídica de un hecho, debido a que representa una reacción a un acto antijurídico. De esta cuenta, es necesaria la actuación antijurídica de la persona como precepto primario para que se pueda establecer la sanción como precepto secundario.

3.2.3 Clasificación de las Sanciones:

Las sanciones se clasifican en:

No pecuniarias: No todas las sanciones que se aplican como consecuencia de haber infringido la Ley Tributaria son de naturaleza pecuniaria. La Administración en ejercicio de las facultades que le atribuye la Ley y teniendo en cuenta la gravedad de la infracción, puede imponer otro tipo de sanciones a los sujetos pasivos. Se encuentran como sanciones: el cierre temporal del negocio o establecimiento, el decomiso de materiales objeto de la infracción, etc. Esta

Sanciones que aunque afecten la economía del infractor, no se hacen efectivas con el pago de montos dinerarios, sino por actos, por acciones que la Administración Tributaria realiza para castigar al infractor.

Pecuniarias: Por el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y los deberes formales, nuestra legislación impone al infractor sanciones pecuniarias, representadas por las multas, las que están en relación directa con la gravedad de la infracción, dejando en la mayor parte de casos, abierta la posibilidad a la

Administración a que las aplique a su buen juicio, calificando los hechos y circunstancias que rodean la comisión de la infracción.

3.2.4 **Objetivos de las Sanciones:**

El principal objetivo de estas sanciones desde dos puntos de vista consiste en lograr el cumplimiento voluntario de la obligación tributaria: que todos los contribuyentes la determinen y paguen en forma cabal, oportuna y voluntaria. La decisión que adopta el contribuyente no está influida por emociones ni por instintos, sino es el resultado de un frío proceso comparativo entre el cálculo de las ventajas e inconvenientes de actuar en una u otra forma: cumplir o no hacerlo.³⁶

En cuanto a las infracciones tributarias indicadas, a continuación se desarrollará cada una de las mismas:

3.3 **INFRACCIONES Y SANCIONES SEGÚN EL CÓDIGO TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

3.3.1 **El pago extemporáneo de las retenciones.**

El pago extemporáneo de retenciones, se encuentra contenido en el artículo 91 del Código Tributario y norma lo siguiente: “Pago extemporáneo de tributos retenidos, percibidos y del Impuesto al Valor Agregado. Quienes actuando en calidad de agente de retención o de percepción o contribuyentes del Impuesto al Valor Agregado no enteren en las cajas fiscales correspondientes, dentro del plazo establecido por las Leyes Tributarias, los impuestos percibidos o retenidos o el Impuesto al Valor Agregado, serán sancionados con multa equivalente al ciento por ciento (100%) del impuesto retenido o percibido o el pago resultante del Impuesto al Valor Agregado. Si el responsable del pago lo hiciera efectivo antes de ser requerido por la Administración Tributaria, la sanción se reducirá en un cincuenta por ciento (50%). Transcurridos treinta (30) días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, sin que el

³⁶ Schlemenson, Aldo, **Estructura Organizativa y Recursos Humanos en la Administración Tributaria** editado por CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka y BIRD, Richard M. (Madrid, IEF, 1992).

agente de retención o de percepción cumpla con la obligación de enterar los impuestos, se procederá conforme a lo que disponen los artículos 70 y 90 de este Código”.

3.3.2 La mora.

Con relación a la mora, el artículo 92 del Código Tributario, establece lo siguiente: “Mora. Incurrir en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

SANCIÓN: En caso de mora, se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso. La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el artículo 89 de este Código. La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitoria a que se refiere este Código.

La mora operara entonces, cuando el contribuyente o responsable no ha cumplido la obligación tributaria dentro del término o plazo estipulado por el legislado y existe un ingreso tributario, es decir que el contribuyente es consciente de la infracción cometida y decide subsanarla sin que exista requerimiento alguno por parte de la Administración Tributaria. Cuando la infracción es detectada y exigida por la Administración vía reparos, ajustes o determinaciones de oficio, ya sea sobre una base cierta o una base presunta, nunca operara la mora. Lo que opera es la sanción por omisión de pago de tributos en sustitución de mora.

La mora no aplica para casos del impuesto al Valor Agregado para estos casos debe tomarse en cuenta lo que establece el artículo 91, que es el artículo específico que regula la sanción.

Ejemplo rebaja de mora mediante la aplicación de un procedimiento de Resolución de Conflicto Tributario.

ARTICULO 145 “A”. 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.

Buscando con ello una solución pronta y eficiente para el contribuyente y para la Administración Tributaria en cuanto al incumplimiento de las obligaciones tributarias.

La obligación tributaria es aquella relación que existe entre el sujeto pasivo (contribuyente o responsable) y la Administración Tributaria, que tiene por objeto la presentación de un tributo y que surge al acontecer un hecho previsto en las Leyes Tributarias como generador de dicho tributo, Artículo 14 Decreto Numero 6-91, Código Tributario.

Si con posterioridad a la revisión realizada por auditores tributarios debidamente nombradas, la determinación de la obligación tributaria practicada de forma espontánea por el sujeto pasivo es motivo de objeción o ajustes por la Administración Tributaria o, requerido el cumplimiento de la obligación tributaria se encuentra facultada para citar al contribuyente o responsable, con el objeto de agotar el Mecanismo Previo para solucionar el Conflicto Tributario.

Actualmente, con dicho mecanismo para solucionar establecido en el artículo 145 “A” del Código Tributario, antes de iniciarse el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria por la Administración, el contribuyente o

responsable tiene la oportunidad de conocer los resultados de la revisión practicada por los auditores tributarios y de manifestarse con relación a los mismos, de una manera simple, en un solo acto y sin las formalidades rigurosas propias del procedimiento administrativo referido, de tal forma, que lo que busca tal mecanismo, es la colaboración mutua entre el contribuyente y Administración Tributaria como medio para solucionar el conflicto.

Revisiones Previas: La Administración Tributaria se encuentra facultada para verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, desarrollando así la función fiscalizadora, la cual resulta en una serie de acciones por medio de las cuales se puede investigar por sí misma, recurriendo a fuentes de información distintas al contribuyente, así como requerir información y documentación al fiscalizado, a efecto de conocer su realidad económica, la realización de hechos generadores y verificar la determinación adecuada de sus tributos, lo anterior conforme los artículos 98 y 100 del Código Tributario, Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Conforme lo dispuesto en el artículo 152 del Código Tributario todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria; en este caso, por auditores tributarios. La forma usual en la cual la Administración Tributaria 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, 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 Número de Identificación Tributaria, y las obligaciones y períodos fiscales respectivos, o en su caso una delimitación territorial en la que se ubiquen los sujetos pasivos a fiscalizar. El nombramiento debe ser emitido por funcionario legitimado para ello. La calidad de funcionario o empleado de la Administración Tributaria designado para la práctica de una verificación tributaria deberá acreditarse siempre ante el contribuyente o responsable. En ejercicio de la actividad de verificación, la Administración Tributaria podrá efectuar verificaciones o inspecciones

Obligaciones del contribuyente en la fase de verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias:

Facilitar la práctica de las actuaciones de verificación que desarrollará la Administración Tributaria. (Artículos 112 y 112 “A” del Código Tributario).

Proporcionar la documentación que soporta sus operaciones contables y fiscales.

Permitir el ingreso de los fiscalizadores tributarios a los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos. (Artículo 112 “A” del Código Tributario).

Permitir el ingreso de los fiscalizadores tributarios a las instalaciones del contribuyente.

Citación al Contribuyente:

Si como resultado de la revisión practicada por los auditores tributarios la Superintendencia de Administración Tributaria se establece inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de la obligación tributaria. Puede citar al contribuyente para subsanar las mismas, conforme el artículo 145 “A” del Código Tributario y previo a conceder audiencia. En la citación deberá indicarse el día y la hora en que se solicita la comparecencia, el lugar a donde debe presentarse, el objeto de la citación, la firma y sello del funcionario responsable de la citación, en caso de omitirse el objeto de la citación, el contribuyente no se encontrará obligado a comparecer, conforme el artículo 32 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece:

“No es obligatoria la comparecencia ante autoridad, funcionario o empleado público, si en las citaciones correspondientes no consta expresamente el objeto de la diligencia.”

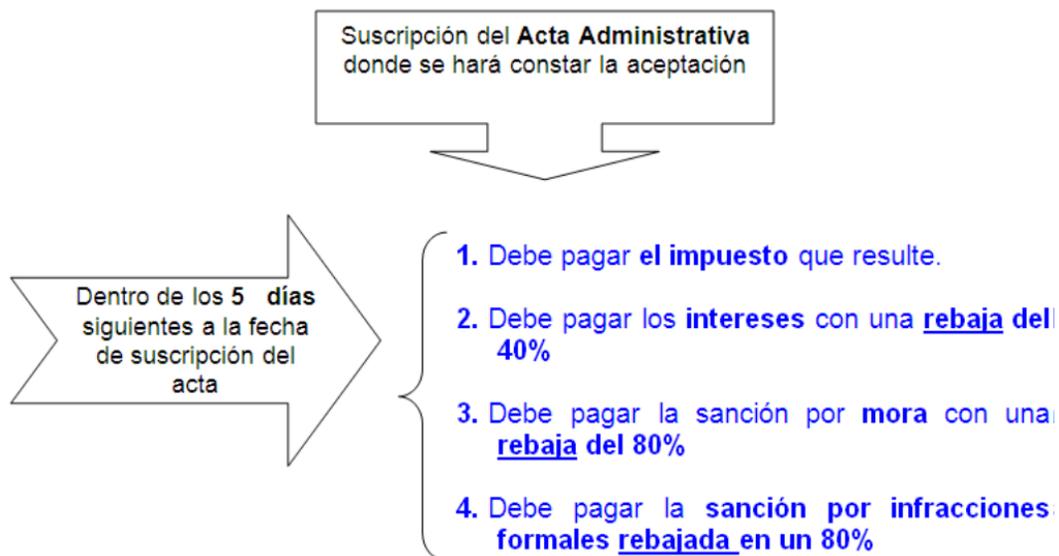
Cabe indicar que, conforme el artículo 94 numeral 10 del Código Tributario, no concurrir a las oficinas tributarias cuando la presencia del contribuyente ha sido requerida, es una infracción tributaria sancionada con multa de un mil Quetzales, por cada vez que sea citado y no concurra, por lo tanto, para evitar la imposición de dicha sanción, el contribuyente debe atender las citaciones que le haga la Superintendencia de Administración Tributaria, siempre que las mismas expresen el objeto de la diligencia.

Actitudes del Contribuyente dentro del Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario y sus efectos.

El día señalado para la citación, el contribuyente será atendido por el colaborador responsable del expediente, durante la diligencia se tratará cada uno de los incidencias tributarias detectadas y sus consecuencias conforme las normas tributarias aplicables.

Si el contribuyente se **presenta el día de la citación y acepta expresamente** de forma total o parcial las inconsistencias, errores, acciones u omisiones, los efectos

Son los siguientes:



Caso Práctico:

El 20 abril del 2014 el señor XYZ decide pagar según resolución de conflicto tributario (RCT) la cantidad de Q 5,000.00 de IVA del mes de enero del 2013

TABLA No. I

CONTRIBUYENTE: XYZ				
NIT: 7777-7				
PERIODO	IVA	MORA AL 20/04/2014	INTERESES AL 20/04/2014	TOTAL A PAGAR SIN REBAJA
01/01/2013 AL 31/01/2013	Q 5,000.00	Q 1,040.00	Q 781.60	Q 6,821.65
	Q 5,000.00	Q 1,040.00	Q 781.60	Q 6,821.65

Fuente: Elaboración propia

Fórmula para el Cálculo:

(Impuesto * Tasa * Días Atrasado) / 360

$$5000 * 0.1372 * 410 = 281.260.00 / 360 = Q 781.60$$

Cálculos aplicando las rebajas del artículo 145 A del código tributario Guatemalteco

Intereses solución de conflicto Tributario 60%	Q 468.99
Mora por solución de conflicto Tributario 20%	Q 208.00
Impuesto omitido	<u>Q 5,000.00</u>
Impuesto a pagar con rebaja según Acta. Numero No. 2426-2014	Q 5,676.99

3.3.3 La omisión de pago de tributos.

En cuanto a la omisión del pago de tributos, el artículo 88 del Código Tributario, establece: "Omisión de pago de tributos. La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la Administración Tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito".

ARTICULO 89. *Sanción. La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación Incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora.

Esta sanción, en su caso, se aplicará sin perjuicio de cobrar los intereses resarcitorios a que se refiere el artículo 58 del Código Tributario.

En cuanto a errores de cálculo en la determinación de la obligación tributaria, el artículo 111 del Código establece lo siguiente: “Error de cálculo. Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria hubiere cometido error de cálculo y no de concepto, del que resultare diferencia a favor de la Administración Tributaria, ésta le requerirá el pago de lo adeudado, corriéndole audiencia por cinco (5) días hábiles. Transcurrido el plazo de audiencia, el pago deberá efectuarse inmediatamente y sin más trámite dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días. 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. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días”.

3.3.4 La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

La Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria se enmarca en el artículo 93 del Código Tributario, que literalmente establece: “Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

A la luz del artículo citado, se consideran acciones de resistencia:

1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.
2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.
3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.
4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.

3.3.4.1 Procedimiento para determinar una Resistencia a la Acción Fiscalizadora:

1. Se genera el nombramiento correspondiente dentro del Sistema Artículo 152, Decreto número 6-91 código Tributario.
2. Se elabora y notifica legamente el requerimiento de información al contribuyente (en su domicilio fiscal o comercial según la particularidad de cada caso).
3. Se otorga el plazo legal para que el contribuyente concurra a dar cumplimiento al requerimiento emitido por la Administración Tributaria (3 días hábiles art. 93 Decreto número 6-91, Código Tributario).
4. Después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero (3 días hábiles art. 93 Código Tributario Decreto número 6-91, Código Tributario), si el contribuyente no presenta la

documentación el Auditor Tributario en forma individual o conjunta con el Supervisor Tributario o Jefe de Sección, **suscribe el acta administrativa (art 151 Código Tributario)**, con el objeto de dejar constancia de la falta de presentación de la documentación e información legalmente requerida. El contribuyente presunto infractor, deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente. En su ausencia, dicho derecho podrá ejercerlo su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento correspondiente, a quién se advertirá que deberá informar al contribuyente de manera inmediata.

Es importante mencionar que las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad por parte del contribuyente.

5. Con relación al numeral anterior puede surgir variables que influyen en el mismo:
 - a. Que el contribuyente inicialmente presente parcialmente la documentación requerida y en fechas posteriores el resto de la documentación pendiente. En este caso se otorga el tiempo al contribuyente para que cumpla con lo requerido a efecto de realizar el trabajo de fiscalización no está en ley pero hoy por hoy es un procedimiento muy común
 - b. Que el contribuyente presente parcialmente la documentación requerida indicando que en fechas posteriores cumplirá con el resto, lo cual no es cumplido, en este caso se considera la importancia y materialidad de la documentación para la correcta determinación de la obligación tributaria, y con ello tramitar o no el expediente por resistencia a la acción fiscalizadora.
 - c. El contribuyente vencido el plazo legal, únicamente presenta denuncia interpuesta ante la autoridad correspondiente por pérdida o extravió de libros y registros contables, No rehacer sus registros contables, o

rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.

La norma hace referencia con exclusividad a los libros de compras y ventas para efectos del IVA por tener la categoría de registros y a los libros de contabilidad para efectos del ISR según el artículo 368 del Código de Comercio, En este caso el expediente se tramita por resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

6. Posteriormente de la **suscripción del acta administrativa, en la cual se hace constar el hecho** se procede a estructurar el expediente y a elaborar el informe de auditoría en el cual se consigna el monto de la multa administrativa a cobrar como resultado de la resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria.
7. El expediente es trasladado a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, para que se tramite la Providencia de Urgencia. Artículo 530 del Código procesal civil y mercantil
8. Posteriormente el expediente lo tramita la Intendencia de Asuntos Jurídicos, en el juzgado correspondiente, seguidamente el juzgado **cita al auditor tributario** para que acompañe al ministro ejecutor, con el objeto de notificar la Providencia de Urgencia. Actualmente el Juez fija un periodo o plazo para que el contribuyente requerido presente la documentación en las oficinas de la División de Fiscalización. En este punto puede presentarse dos escenarios:
 - a. **Que el contribuyente presente la documentación legalmente requerida por parte del Juzgado correspondiente, con lo cual el auditor tributario procederá a suscribir el acta administrativa, dejando constancia los hechos.** Posteriormente a ello se elabora

informe circunstanciado y se acompaña copia del acta suscrita, el cual es dirigido a la Intendencia de Asuntos Jurídicos con el objeto de solicitar el retorno del expediente a la División de Fiscalización y con ello reanudar el trabajo de auditoría.

Al reanudar el trabajo y derivado de los resultados obtenidos de la revisión efectuada, adicionalmente **se procede a cobrar la multa administrativa por resistencia a la acción fiscalizadora por parte de la Administración Tributaria**, emitiendo la audiencia correspondiente.

SANCIÓN: Multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará”.

La Administración Tributaria para realizar el cálculo toma la última declaración presentada tomando como base el día que se suscribe el Acta³⁷, de acuerdo al impuesto que está Auditando. Artículo 151 Decreto Numero 6-91 Código Tributaria,

Ejemplo:

Con fecha 26 de mayo de 2015, fue emitido el nombramiento Número 2015-5-123 con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente del año 2013; el 02 de junio de 2015 se notificó legalmente el Requerimiento de Información Número 2015-5-123-1 para que la documentación solicitada fuera presentada dentro del

³⁷ Artículo 151. Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario

plazo de tres días hábiles respectivamente, siguientes a la fecha de notificación, derivado del trabajo de auditoría:

1. Vencido el plazo legal del requerimiento antes referido, no fue presentada la documentación, libros contables ni declaraciones requeridas. Hecho que se hizo constar en el Acta Administrativa Número 777-2015 de fecha 15 de junio de 2015.
2. Por lo descrito en el párrafo anterior, la División de Fiscalización a través de Providencia No. PRO-SAT-GRO-00077-2015 traslado expediente a Intendencia de Asuntos Jurídicos por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria, y para la presentación de lo requerido, la Superintendencia de Administración Tributaria presentó solicitud al Juzgado de Primera Instancia de Trabajo y Previsión Social y Económico Coactivo del Municipio y Departamento de Quetzaltenango; en virtud de lo cual, dicho Juzgado notificó legalmente la Providencia de Urgencia Número 821-2016, el 09 de marzo de 2016; en respuesta el representante legal de la entidad contribuyente se presentó el 30 de marzo de 2016, a la División de Fiscalización Gerencia Regional Occidente, de la Superintendencia de Administración Tributaria, presentando la documentación, libros y declaraciones requeridas. Hechos que se hicieron constar en la Acta Administrativas Números 1,546-2016.

Por el incumplimiento del contribuyente de presentar la información, declaraciones y documentación requerida dentro del plazo legal correspondientes, procede sancionar a la entidad contribuyente por Resistencia a la Acción Fiscalizadora de la Administración Tributaria e imponer la multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por la entidad contribuyente durante el último período anual declarado en el Impuesto Sobre la Renta, para el efecto se estableció que

la última declaración presentada cuando ocurrió el hecho, corresponde a la Declaración Jurada Anual y Recibo de Pago del Impuesto Sobre la Renta, presentada el 29 de abril de 2015 a través del formulario SAT-No. 1141 , en la cual se reportan ingresos brutos de la siguiente forma:

Tabla. II

(Cifras Expresadas en Quetzales)	
Venta de Bienes en el Mercado Local	14,757,018.36
Total Ingresos declarados	14,757,018.36
Porcentaje de Multa	1%
Valor de la Multa	147,570.18

Fuente: Elaboración Propia

Se determina multa por Resistencia a la Acción Fiscalizadora equivalente a la cantidad **Q. 147, 570.18.**

b) **Que el contribuyente no presente la documentación legalmente requerida por parte del Juzgado correspondiente, con lo cual el auditor tributario procederá a suscribir el acta administrativa, dejando constados los hechos.** Posteriormente a ello se elabora informe circunstanciado y se acompaña copia del acta suscrita, el cual es dirigido a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, para que tenga conocimiento de lo actuado y continúe el expediente el trámite correspondiente, (resistencia a la acción fiscalizadora en el ámbito penal).

ARTÍCULO 358 "D". Resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.

Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar

libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos; o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.

Procedimiento:

1. Juez certifica lo conducente y traslada el caso al Ministerio Público para que se inicie la persecución Penal.
2. El Ministerio Público si así lo considera conveniente, solicita la orden de captura del contribuyente y lo acusa por el delito de Resistencia a la acción Fiscalizadora.
3. Si el Juez de Primera Instancia estima que existe motivos para procesarlo, lo liga a proceso y le da una coacción o le da prisión preventiva. (aquí ya interviene un juez del Ramo Penal).
4. Se le da un plazo de 3 meses al El Ministerio Público para que investigue el caso (si es que el contribuyente queda preso) o 6 meses si tiene caución económica.
5. El Ministerio Público presenta su investigación y si coinciden el elemento del delito el Juez de Primera Instancia lo traslada a Juicio.

3.3.5 **Infracciones a los Deberes Formales:**

El incumplimiento de las obligaciones formales se encuentran normado en el artículo 94 del Código Tributario, de la siguiente manera: Infracciones a los deberes formales. Constituye infracciones a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras Leyes Tributarias.

Las infracciones más comunes son:

- Presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica.

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q. 50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q. 1,000.00).

- No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este Código.

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q. 1,000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere.

- Que el comprador no realice el traspaso en el registro legal correspondiente, dentro del plazo que establece la ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiera.

SANCIÓN: Multa equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto que corresponda conforme a la tarifa que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

ARTICULO 94 “A”. Reducción de sanciones a infracciones a deberes formales.

Los contribuyentes o responsables que al percatarse de la comisión de una infracción a los deberes formales, de las establecidas en este Código o en las Leyes Tributarias específicas, que se sancionen pecuniariamente, sin haber sido requerido o fiscalizado, se presente voluntariamente ante la Administración Tributaria aceptando la comisión de la infracción, se rebajará la sanción que corresponda en un ochenta y cinco por ciento (85%), siempre que efectúe el pago de forma inmediata. Esta rebaja no aplicará en el caso que el contribuyente reincida en la comisión de la misma infracción durante el período impositivo que corresponda.

Ejemplo: CUANDO SON APLICABLES LAS REDUCCIONES A SANCIONES E INFRACCIONES A LOS DEBERES FORMALES:

1. En el numeral 1 del Artículo 94 indica omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.

SANCIÓN: Multa de cincuenta quetzales (Q. 50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q. 1,500.00).

CASO PRACTICO No. 1: Se presentó el 28 de septiembre del 2015 a actualizar sus datos como contador del contribuyente Juan, presento la documentación respectiva pero él se colegio desde el de 15 mayo del 2015, él ya se pasó los 30 días que indica la ley, le aplica la multa de los Q 1,500.00, pero como se presentó voluntariamente le aplica la rebaja del 85% según el artículo 94 A del código tributario.

$$Q 1500,00 \times 85\% = Q. 225.00$$

El Contribuyente Juan realizara un pago de Q 225.00

2. En el numeral 9 del Artículo 94 indica que presentar las declaraciones después del plazo establecido en la ley tributaria específica.

SANCIÓN: Multa de cincuenta quetzales (Q. 50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil quetzales (Q. 1,000.00).

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

CASO PRACTICO NO. 2: Ejemplo: la contribuyente en noviembre del 2015 se apersona a la SAT a la unidad de cobranza para verificar su situación le indican que tiene tres declaraciones pendiente que por un error involuntario se le olvidó presentar las cuales son Junio, julio y Agosto del 2015 se verificó y ya tiene la sanción máxima que es de Q 1,000.00, pero como se presentó voluntariamente le aplica la rebaja del 85% según el artículo 94 A del código tributario.

$$3 \times Q 1000,00 = Q 3,000.00$$

$$Q 3,000.00 \times 85\% = Q 450.00$$

La contribuyente tendrá que pagar Q 450.00

CASO PRÁCTICO No. 3: En el numeral 14 del artículo 94 del código tributario indica que utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.

SANCIÓN: Multa de cinco mil quetzales (Q. 5,000.00).

CASO PRACTICO No. 4: La Sociedad Anónima tiene 8 sucursales se verifico que la máquina registradora de la sucursal 3 está operando en la sucursal 7, le aplica la Multa de Q 5,000.00, pero como está de acuerdo a pagarlo se le aplica la rebaja del artículo 94 A del código tributaria,

$Q 5,000.00 \times 85\% = Q 750.00$

La sociedad Anónima tendrá que pagar una multa de Q 750.00

3.3.6 Infracciones Específicas:

Dentro de estas, se encuentran las infracciones sancionadas con cierre temporal, y al respecto, es el artículo 85 del Código Tributario, el que las define:

1. No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas.
2. Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria. Nótese que el no estar autorizadas, no es sinónimo de no estar vigentes. La vigencia, es un requisito que fue incorporado con la entrada en vigencia del Acuerdo Gubernativo 5-2013 a partir del 8 de enero del año 2013, es decir, es una obligación que se encuentra contenida en el Reglamento y cuya observancia es cuestionable, así como aplicación de una sanción de una sanción específica.
3. Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos.

4. No haber autorizado y habilitado los libros contables establecidos en el Código de Comercio y habilitado los libros que establecen las leyes tributarias específicas.

La norma anterior obliga a que todos los contribuyentes revisen su situación, si están obligados a llevar contabilidad completa, deben contar con los libros contables debidamente autorizados por el Registro Mercantil y habilitados por la SAT y además también se debe verificar que se cuente con los libros auxiliares que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado como lo son el de ventas y compras, los cuales solamente necesitan de habilitación. Para los no obligados llevar contabilidad completa, entre ellos los profesionales que se desempeñan en forma independiente, deben contar con los libros auxiliares debidamente habilitados.

El cometimiento de cualquiera de los hechos numerados anteriormente, será considerado como una infracción específica, cuya sanción será el cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios.

Cuando el infractor sea propietario de varias empresas, establecimientos o negocios, pero cometa la infracción sólo en uno de ellos, la sanción se aplicará únicamente en aquel o aquellos en que haya cometido la infracción.

El cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez (10) días y por un máximo de veinte (20) días, continuos. La sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad, o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.

Al comprobar la comisión de una de las infracciones a que se refiere el artículo 85 de este Código, la Administración Tributaria lo documentará mediante acta o por conducto de su Intendencia de Asuntos Jurídicos, presentará solicitud razonada ante el juez de paz del ramo penal competente, para que imponga la sanción del cierre temporal de la empresa, establecimiento o negocio. El juez, bajo pena de responsabilidad, fijará

audiencia oral que deberá llevarse a cabo dentro de las cuarenta y ocho (48) horas siguientes a la recepción de la solicitud; en la misma audiencia deberá escuchar a las partes y recibir las pruebas pertinentes. Al finalizar la audiencia, el juez dictará de manera inmediata la resolución respectiva, ordenando el cierre temporal conforme a este artículo, cuando proceda.

En el caso de entidades sujetas a la vigilancia y fiscalización de la Superintendencia de Bancos, la Administración Tributaria únicamente acudirá ante el juez penal competente después de obtener opinión favorable de la misma. En el caso de las entidades bursátiles, la opinión favorable se requerirá al Ministerio de Economía. Dichas opiniones deberán emitirse dentro del plazo de diez (10) días contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubieren requerido. De no producirse dentro de dicho plazo, la opinión de dichas entidades se reputará como emitida en sentido favorable, y serán responsables por la omisión.

El cierre temporal de las empresas, establecimientos o negocios será ejecutado por el Juez que lo decretó con la intervención de un representante de la Administración Tributaria, quien impondrá sellos oficiales con la leyenda “CERRADO TEMPORALMENTE POR INFRACCIÓN TRIBUTARIA”, los cuales también deberán ser autorizados por el juez con el sello del tribunal y la indicación “POR ORDEN JUDICIAL”.

Si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola los marchamos o precintos, cubre u oculta de la vista del público los sellos oficiales o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado, sin más trámite ni nuevo procedimiento, se duplicará la sanción, sin perjuicio que la Administración Tributaria presente denuncia por los ilícitos penales que correspondan, ante las autoridades competentes.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones

mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción. Contra lo resuelto por el juez competente, procederá el recurso de apelación.

El cumplimiento de la sanción no libera al infractor de la obligación del pago de las prestaciones laborales a sus dependientes, de conformidad con lo establecido en el artículo 61 literal g) del Código de Trabajo, Decreto Número 1441 del Congreso de la República y sus reformas. En caso de reincidencia, se estará a lo dispuesto en el artículo 74 del Código Tributario.

A solicitud del sancionado, el juez podrá reemplazar la sanción de cierre temporal por una multa equivalente hasta el diez por ciento (10%) de los ingresos brutos obtenidos en el establecimiento sancionado durante el último período mensual. Dicha multa no podrá ser menor a diez mil Quetzales (Q. 10,000.00).

En el caso que el contribuyente se encuentre inscrito en el Régimen de Pequeño Contribuyente del Impuesto al Valor Agregado, la sanción de cierre temporal se podrá reemplazar por una multa de cinco mil Quetzales (Q. 5,000.00).

Además también con las sanción del cierre temporal se está violando el “DERECHO DE LIBERTAD DE EMPRESA Y DE INDUSTRIA” garantizado por la Constitución Política de la República de Guatemala que establece lo siguiente: “Se reconoce la libertad de industria, de comercio y de trabajo, salvo las limitaciones que por motivos sociales o de interese nacional impongan las leyes”

3.3.7 Distinción entre recargos y sanciones:

La diferencia entre sanción y recargo es la siguiente: Sanción es la consecuencia jurídica desfavorable, que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado; mientras que recargo es “la cantidad o tanto por ciento que se recarga, por lo

general a causa de un pago”³⁸; por lo que la sanción es un todo y el recargo es una especie de la misma.

En el Código Tributario se tipifican las infracciones tributarias, específicamente en el artículo 69, a las cuales les asignan las sanciones respectivas, de esta cuenta, este artículo regula lo siguiente: “Concepto. Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal. Cuando se incurra en la omisión de cualquiera de las infracciones tributarias contenidas en el artículo 85 de este Código Tributario, se procederá de conformidad con lo establecido en el artículo 86 de este mismo cuerpo legal”.

Así también, este cuerpo legal establece el cobro de intereses resarcitorios a favor del fisco por atraso en el pago de determinado tributo, no así por un incumplimiento formal; es por ello que, el artículo 58 de este código en cuanto a los intereses señala lo siguiente: “Intereses resarcitorios a favor del fisco. El contribuyente o responsable que no pague el importe de la obligación tributaria, dentro de los plazos legales establecidos, deberá pagar intereses resarcitorios, para compensar al fisco por la no disponibilidad del importe del tributo en la oportunidad debida. Dicho interés se calculará sobre el importe del tributo adeudado y será equivalente a la suma que resulte de aplicar a dicho tributo, la tasa de interés simple máxima anual que determine la Junta Monetaria para efectos tributarios, dentro de los primeros quince días de los meses de enero y julio de cada año, para el respectivo semestre, tomando como base la tasa ponderada bancaria para operaciones activas del semestre anterior”.

Fórmula para el Cálculo:

$$(\text{Impuesto} * \text{Tasa} * \text{Días Atrasado}) / 360$$

El artículo 58 de este cuerpo legal establece el cómputo de los intereses resarcitorios, de la siguiente manera: “Cómputo de los intereses resarcitorios.

³⁸ Diccionario de la Lengua española de la Real Academia Española. Tomo II. Vigésima primera edición. Madrid 1992. Página No. 1738.

Los intereses resarcitorios a favor del fisco se computarán desde el día fijado por la ley para pagar el tributo, hasta el día en que efectivamente se realice el pago del mismo”. En ese contexto, para diferenciar lo relacionado con recargos y mora, García Máñez³⁹ da a conocer cuatro formas de sancionar el incumplimiento de las obligaciones:

1. Cumplimiento de la obligación más indemnización: Lo que implicaría que se pague el monto establecido del tributo y además, se le agregan los intereses correspondientes para indemnizar al fisco por no contar con el dinero en el momento previsto.

Ejemplo:

Contribuyente: Omiso

NIT: 777777-7

Resumen de Impuesto
(Cifras expresadas en Quetzales)

No.	IMPUESTO	PERIODO		IMPUESTO A PAGAR
		COMPRENDIDO		
1	IVA	01/11/2013	30/11/2013	Q 5,549.07

Intereses: Cóbrese intereses resarcitorios, sobre el impuesto a pagar conforme a los artículos 58 y 59 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario y su reforma vigente.

³⁹ García Máñez, Op. Cit. Página No. 303.

TABLA III

CONTRIBUYENTE: OMISO					
NIT: 777					
PERIODO	IVA	MULTA POR OMISIÓN	INTERESES AL 21/04/2015	AUMENTO DIARIO	TOTAL
01/11/2013 AL 30/11/2013	Q5,549.07	Q5,549.07	Q1,000.31	Q2.12	Q12,100.57
Q5,549.07 Q5,549.07 Q1,000.31 Q2.12 Q12,100.57					
Fuente: Elaboracion Propia					

(Impuesto * Tasa * Días Atrasado) / 360

5549.07*0.1372*473=360,110= Q 1,000.31

CAPÍTULO IV

DEL DERECHO DE DEFENSA Y DEL DEBIDO PROCESO DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

4.1 GENERALIDADES:

El artículo 135 constitucional, establece como deber y derecho cívico del ciudadano, entre otros, el de cumplir y velar, por que se cumpla la Constitución de la República y el de contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley⁴⁰, dicho en otras palabras, podría afirmarse que es deber del ciudadano cumplir con todo lo establecido en la ley, dentro de lo que resalta el pago de tributos, ya sea en forma directa o indirecta, teniendo el derecho a exigir que todas las actuaciones se realicen apegadas a derecho sin violar Principios Constitucionales.

En el mismo sentido, debe entenderse que tanto el ciudadano como los poderes públicos están obligados a observar lo establecido en la Constitución y en el resto del ordenamiento jurídico, lo cual significa que, además de que debe ser cumplida por los ciudadanos, también el poder ejecutivo, legislativo y el judicial resultan vinculados por sus disposiciones y cualquier violación a lo que en ella se establece, podrá motivar la interposición de un recurso de Inconstitucionalidad.

Dentro de los considerandos del Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas, se establece que la Constitución Política de la República de Guatemala, regula el principio de legalidad en materia tributaria, con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, considerando además la facultad exclusiva otorgada al Congreso de la República para la determinación de las bases imponibles y el tipo impositivo, además de buscar, a través de su emisión (Código Tributario) la armonía y unidad entre las Leyes del campo tributario y uniformar los procedimientos y las disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier

tributo evitando contradicciones, repeticiones o falta de técnicas legislativas en las Leyes ordinarias.

En tal sentido, es indispensable, el conocimiento de la ley, tanto de la Administración Tributaria, que es quien debe aplicarla, como del contribuyente, quien debe hacerla valer en caso de existir, como bien se establece el considerando mencionado “abusos de poder”.

La Superintendencia de Administración Tributaria es, de acuerdo a lo establecido dentro de su Ley Orgánica, el ente designado por el Estado, sobre el cual recaen las facultades para administrar, recaudar, controlar y fiscalizar los tributos, es decir, sin calidades de crear o modificar las Leyes y sin el poder de tergiversar el sentido propio de las mismas.

El artículo 98 del Código Tributario Guatemalteco, establece que: “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 Estado 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”, es decir, no se le concede libertad de voluntad, sino más bien una estricta observancia de ley y en especial, aun cuando dentro del artículo citado no queda establecido de esta manera, una estricta observancia a los principios y garantías establecidos dentro de la Carta Magna, debiendo sus funcionarios, dentro de todo el procedimiento establecido, observar estos principios, no olvidando, éstos que son únicamente depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella y que la Administración Tributaria, tal como se indicó en los párrafos anteriores, corresponde a un ente administrativo que debe sujetarse a la ley, teniendo con ello claro que de

acuerdo al artículo 239 del Congreso de la República, es el representante del pueblo y por ende, el que tiene la facultad de crear las Leyes, por lo que todo lo que un ente administrativo, entiéndase para este caso particular la Administración Tributaria, realice fuera de la ley, es nulo en pleno derecho, toda vez que el poder tributario compete con exclusividad al Congreso de la República.

4.1.1 **Del debido proceso y del derecho de defensa:**

Debido proceso legal), significó la obligación de preservar las garantías que hacen al debido proceso y la carga por parte de los organismos jurisdiccionales de fundar sus decisiones. Cabe señalar que la realización de la justicia y del derecho sustantivo invocados por las partes se debe canalizar ineluctablemente a través de los órganos, mecanismos jurisdiccionales y formas procesales.

El "proceso" se establece como un nexo indisoluble entre la regulación normativa de índole abstracta y general y su aplicación a un caso concreto y particularizado. El concepto de "proceso", está directamente influido por la concepción política vigente en la organización de cada Estado, de tal modo que en un Estado de Derecho, las garantías del imputado deben sustentarse en el respeto de su dignidad humana y la garantía efectiva y real de los valores superiores del ordenamiento jurídico: igualdad, libertad, justicia y paz.

En consecuencia, este principio del Debido Proceso, hace referencia a la serie de actuaciones ya sean administrativas o jurisdiccionales, en que se cumple con un emplazamiento legal y se establece como una garantía constitucional, en artículo 12 de la Carta Magna, literalmente se lee:

"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 leal 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."

Definido por Guillermo Cabanellas, el derecho de defensa, dentro del orden civil, criminal, laboral o administrativo, es: "la facultad otorgada a cuantos, por cualquier concepto, intervienen en las actuaciones judiciales, para ejercitar dentro de las mismas, las acciones y excepciones que, respectivamente, pueden corresponderles como actores o demandados".⁴¹

En complemento, el artículo 20 del Código Procesal Penal, lo regula en su artículo **20**, así: "**La defensa de la persona o de sus derechos es inviolable en el proceso penal. Nadie podrá ser condenado sin haber sido citado, oído y vencido en procedimiento preestablecido y ante tribunal competente, en el que se hayan observado las formalidades y garantías de ley.**"

En materia penal, este principio se constituye como una serie de actos solemnes y previamente establecidos, sujetos a orden y formas legales, por medio de los cuales, personas investidas de legítima autoridad, conocen de los delitos y de sus autores "a fin de que la pena se aparte de los inocentes y se inflija a los culpables".⁴²

El "Derecho de Defensa" establece el debido proceso, el cual va más allá de haber sido citado (por medio de una audiencia o citación), oído (por medio de la presentación de los recursos de impugnación) y lo más importante "*vencido en proceso legal*", en cualquier resolución durante el proceso administrativo. ¿Por qué? La Corte de Constitucionalidad nos da la respuesta, al haber creado jurisprudencia en relación a que no solo se cumple el debido proceso cuando se cumplen los requisitos procedimentales que prevé la ley y se da la oportunidad de defensa, sino que implica que toda resolución administrativa o judicial deberá dirimirse conforme a las disposiciones normativas aplicables al caso concreto, en otras palabras el derecho a una respuesta **expresa, motivada y fundada en derecho** (Gaceta 81, Exp. 648-2006

⁴¹ Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Pag. 585

⁴² Carrara, Francesa. **Programa de Derecho Criminal**. Pág. 532

y Gaceta 89, Exp. 2165-2008), por tal razón, deberíamos analizar toda resolución del ente fiscalizador para determinar si se cumplió el debido proceso,

La norma aplicada en este caso en concreto no establece cuáles son los motivos para que el órgano administrativo deje de atender alguna pretensión por parte del contribuyente, además tampoco fundamenta por qué motivo no puede ser atendida la pretensión; en este caso específico se denota la clara violación al debido proceso, toda vez que la resolución no fue expresada con claridad, fundamentando los hechos y la base legal donde se establece que la pretensión no puede ser atendida.

Velez Maricon de sostuvo que desde un punto de vista objetivo "el proceso penal es un conjunto o serie gradual, progresiva y concatenada de actos disciplinados por el derecho procesal penal y cumplidos por órganos públicos predispuestos y por particulares obligados o autorizados a intervenir, mediante el cual se procura investigar la verdad y actuar concretamente la ley penal sustantiva"⁴³

No obstante este principio no puede entenderse de aplicación exclusiva a la materia penal, si bien es cierto, hace énfasis a esta rama del derecho, no es específica de este, toda vez que la garantía debe ser aplicable dentro del quehacer jurídico, sea este judicial o administrativo. Para que el principio del debido proceso se cumpla, es necesario que exista un procedimiento ordenado, adaptado a la naturaleza del caso, en el que el ciudadano tenga la oportunidad de ser oído, de defenderse, de protegerse y de sostener sus derechos.

Desde el punto de vista normativo, el Artículo 8.1 de la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, también conocida como el pacto de San José reza:

"Toda persona tiene el derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella o para la determinación de sus obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter";

⁴³ Velez Mariconde, Alfredo. **Estudios de Derecho Procesal Penal**. Pag.114

El Artículo 8.2 establece con carácter general que: *Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad*".

Cabe señalar que el inciso 2 del Art. 8 tiene ocho ítem que concretan las garantías mínimas específicamente aplicables al proceso penal. El artículo 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucional indica:

*"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"*

En el mismo sentido, y a manera de respaldar tal garantía, el artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial, expresa:

*"Es inviolable la defensa de las personas y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie puede 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;***

Dentro del artículo constitucional citado, se reconoce también el derecho de audiencia y del debido proceso, los cuales deben ser de plena observancia en todos los procedimientos en que se sancione, condene o se vean afectados los derechos de una persona y esto, aun cuando es más común su observancia dentro de los procesos judiciales, debe observarse de forma imperativa dentro de cualquier procedimiento aun cuando sean procedimientos ante la Administración Pública siempre que, mediante éstos se afecten los derechos de una persona. "Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir los medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el procedimiento definitivo de conformidad con la ley. Su observancia es vital por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica..."⁴⁴

⁴⁴ Gaceta No. 57, expediente No. 272-00, página No. 121, sentencia: 06-07-00

El artículo 16 de la Ley del Organismo Judicial y el artículo 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, regulan lo relacionado a que todo procedimiento administrativo y judicial deben de guardarse u observarse las distintas garantías propias del debido proceso.

Una vez expuestos los deberes y derechos tanto de la Administración Tributaria como del contribuyente, se deben entonces analizar las etapas dentro del Procedimiento Administrativo Tributario que se establece en el Código Tributario y la forma en que este se cumple en la práctica.

4.1.2 **Del procedimiento Administrativo Tributario**

Como procedimiento Administración debe entenderse “el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin. El procedimiento tiene por finalidad esencial la emisión de un acto administrativo.

A diferencia de la actividad privada, la actuación pública requiere seguir unos cauces formales, más o menos estrictos, que constituye la garantía de los ciudadanos en el doble sentido de que la actuación es conforme con el ordenamiento jurídico y que ésta puede ser conocida y fiscalizada por los ciudadanos.

El procedimiento administrativo se configura como una garantía que tiene el ciudadano de que la Administración no va a actuar de un modo arbitrario y discrecional, sino siguiendo las pautas del procedimiento administrativo, procedimiento que por otra parte el administrado puede conocer y que por tanto no va a generar indefensión.⁴⁵

⁴⁵ http://es.wikipedia.org/wiki/Procedimiento_administrativo consulta el 25-01-2017

Plazos establecidos para no Violentar el Derecho de Defensa

Tabla IV

No	Acto Administrativo	Artículo de Código Tributario
1	El Auditor de la Administración Tributaria, procederá a suscribir Acta, cuando constate hecho que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria	151
2	La Administración Tributaria concede audiencia al presunto infractor para ser evacuada.	146
3	Apertura de Prueba improrrogable	146
4	Diligencia para mejor resolver, cuando lo considere oportuno la Administración.	144
5	Administración Tributaria dicta resolución	149
6	Administración Tributaria notificara resolución	132
7	El contribuyente tiene la opción de plantear el recurso de revocatoria.	154

Fuente: Elaboración Propia

Por el Derecho de Defensa, principio que se consagra, como ya se ha mencionado, a nivel constitucional en el artículo 12, al establecer que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables. Se agrega que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido y por el Principio de Juridicidad, el cual se encuentra reconocido en el artículo 221 que tiene por objeto establecer que toda actividad administrativa debe someterse a la ley y a los principios generales del derecho, por lo que su alcance es más amplio que el principio de legalidad.

El capítulo V contenido por los artículos del 121 al 152 del actual Código Tributario, establecen la naturaleza jurídica de dicho procedimiento, indicando que el mismo es impulsado de oficio y que las resoluciones finales dictadas en este proceso, son

impugnables ante los tribunales competentes, garantizando el derecho de defensa del contribuyente.

Vale la pena mencionar que el término que debiera utilizarse es el de “Procedimiento” y no el de “Proceso” considerando, en primer lugar que éste último, no es propio del ámbito administrativo, toda vez que un proceso es aquel que se desarrolla dentro del seno de un órgano jurisdiccional, donde existen las dos partes y el juez correspondiente; y en el ámbito administrativo tributario, la relación es de línea directa entre el contribuyente y la Administración Tributaria, en segundo lugar, por la ausencia de una sentencia, en el entendido que la Administración Tributaria lo que emite es una resolución de carácter administrativa. Por el lado de la sentencia se da el efecto jurídico de cosa juzgada, situación que no ocurre con la resolución administrativa, la cual surte efectos jurídico-tributarios de cosa administrada y, como tercero lugar y último, debe considerarse que dentro de un proceso hay independencia de poderes, y en el procedimiento administrativo todas las actuaciones se desarrollan dentro del seno de la Administración Tributaria.

Mucho se ha dicho en nuestro medio, en cuanto al momento en que se da inicio a un procedimiento administrativo, algunos coinciden en que éste inicia en el momento en que al contribuyente, después de una etapa de revisión y de determinación de ajustes, le es conferida audiencia, otros en cambio, han sostenido que el mismo inicia al momento de ser notificado el requerimiento de información y un tercer grupo afirma que el procedimiento inicia desde el momento mismo en el que son designados, mediante un nombramiento, los empleados que tendrán a cargo el proceso de revisión, teniendo en mente que serán estos empleados los que determinaran, durante el proceso de revisión, si existe o no, algún tipo de infracción por parte del contribuyente.

Teniendo en mente esto último, al iniciar el procedimiento administrativo tributario, el contribuyente debe considerar lo establecido en el Código Tributario, dentro de lo cual cabe mencionar:

1. El nombramiento, el cual debe ser entregado al contribuyente al momento de ser objeto de una revisión: "... los funcionarios o empleados de SAT, que en nombre de la Institución se constituyan a verificar o practicar cualquier función o diligencia de carácter oficial... están obligados a identificarse por medio de su carné y cuando corresponda, con el nombramiento oficial"⁴⁶, es decir que todo empleado que pretenda tener acceso a la información del contribuyente debe estar debidamente identificado, en caso contrario, el contribuyente no estará obligado a presentar dicha información, lo cual va de la mano con lo establecido en el Código Tributario: "Todo procedimiento deberá iniciarse por el empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria. Esta calidad deberá acreditarse ante el contribuyente o responsable". El contribuyente tiene el derecho a conocer el nombre del funcionario o funcionarios asignados al procedimiento y solo ellos podrán intervenir y nadie más. Artículo 152 Decreto 6-91 del Congreso de la Republica
2. Los artículos 19, 30 "A", 93, 98, 98 "A", 100, 112 y 112 "A" determinan las funciones y facultades otorgadas a la Administración Tributaria, considerando los elementos de fiscalización y estableciendo las obligaciones de los contribuyentes y responsables al momento de que se le emita un requerimiento de obligación, para lo cual, debe tenerse en cuenta que los requerimientos de información, constituyen requerimientos de obligaciones que se justifican, en el entendido de que éstos son

Indispensables para que la Administración Tributaria pueda cumplir en forma correcta con sus funciones de control y fiscalización, siendo sustancial disponer de toda la información suficiente. Los requerimientos así emitidos, deben tener como objetivo primordial, el proporcionar a la Administración Tributaria los datos fiscales relevantes, ya sea de datos propios o de terceros. No debe olvidarse que la información requerida en tales requerimientos, debe referirse a

información de trascendencia tributaria, es decir, de hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración Tributaria para el cumplimiento de las funciones que le han sido establecidas, que le permitan determinar si un contribuyente ha cumplido o no con el deber constitucional de contribuir al sostenimiento del Estado,

En su artículo 100, el Código Tributario establece que la Administración Tributaria, tendrá facultades de fiscalización e investigación, detallando aquellos elementos de fiscalización que le servirán de base para ejercer dicha facultad,

Los requerimientos de información, podrán referirse a información respecto de terceros, tal como lo indica el artículo 30 "A": La Superintendencia de Administración Tributaria (...) 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 tributo, en forma escrita o electrónica, o por otros medios idóneos, siempre que se relacionen con asuntos tributarios, no transgredan el secreto profesional ni la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República(...). Dicha información deberá ser presentada dentro del plazo de veinte (20) días de recibido el requerimiento. Estos requerimientos, en su mayoría, son emitidos con la finalidad de realizar cruces de información a contribuyentes que están siendo objeto de un proceso de auditoría,

Así mismo, el fisco podrá emitir requerimientos de información relacionada directamente con el contribuyente, de acuerdo a lo establecido en el artículo 98, 100, 112 y 112 "A" del Código Tributario y a los incisos a) e i) del artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, en los que se establece no solo la obligación por parte de la Administración Tributaria de verificar el adecuado cumplimiento de las Leyes y actuando conforme a las normas establecidas en el Código Tributario, en su Ley Orgánica y en Leyes específicas, debiendo para el efecto, exigir al contribuyente información que le

permita determinar los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria, sino además, la obligación de los contribuyentes de proporcionar información. El contribuyente tendrá el derecho a conocer que está siendo objeto de una fiscalización, su naturaleza y alcance.

3. Los requerimientos de información relacionados directamente con el contribuyente, puede realizarse a través de citaciones, por medio de correos electrónicos o a través de notificaciones personales con cédula de notificaciones. Al momento de ser notificado, el contribuyente debe verificar que la notificación se realice de acuerdo a lo establecido en los artículos del 127 al 141, es decir que se notifique de acuerdo al plazo establecido, que se efectúe en el domicilio fiscal del contribuyente o en su defecto, a la residencia, oficina o establecimiento comercial y dentro del plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, en caso contrario y tal como se indica en el artículo 141, dicha notificación será nula de pleno derecho.
4. dentro de la ley no se establece un plazo máximo para llevar a cabo el proceso de revisión por parte de los auditores nombrados, sin embargo, dentro de este proceso, el contribuyente tendrá el derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración.
5. Al finalizar el procedimiento de revisión, el o los auditores actuantes deberá suscribir un acta en la que deberán dejar todos aquellos hechos que puedan constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones tributarias, el contribuyente tendrá el derecho que dentro del mismo documento quede consignado todo aquellos que estime conveniente en su defensa. Artículo 151 Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala

6. Considerado el artículo 145 “A” del Código Tributario, previo a conceder audiencia, la Administración Tributaria una vez determinadas las inconsistencias, errores u omisiones, podrá citar al contribuyente o responsable para subsanar las mismas, en caso de aceptación, el contribuyente tendrá derecho a un 40% de rebaja sobre los intereses que resulten y de un 80% sobre la sanción por mora, teniendo un plazo de 5 días para hacer efectivo el mismo, si el contribuyente no acepta o no paga dentro de dicho plazo, el expediente continuará el trámite correspondiente. Cabe mencionar, que dicho artículo es facultativo, es decir, que quedará a criterio de la Administración Tributaria, determinar quienes podrán optar por este beneficio en caso de aceptar la sanción establecida.

7. Agotada la instancia enumerada en el párrafo anterior, sin que se hayan aceptado los ajustes establecidos por los auditores actuantes, se le dará audiencia al contribuyente dentro de los 30 días hábiles siguientes, en caso de ajustes y de 10 días hábiles si solo se imponen sanciones, contados a partir de la fecha en que fue notificado, plazo improrrogable para que pueda presentar su conformidad o inconformidad con los ajustes determinados, si durante este plazo, el contribuyente no hace valer su derecho, se dictará la resolución correspondiente a manera de poder exigir su pago. Dentro de dicha evacuación, el contribuyente puede expresar su conformidad con uno o más de los ajustes establecidos, debiendo en tal caso la Administración Tributaria, formular la liquidación correspondiente, teniendo el contribuyente 10 días hábiles para hacer efectivo el pago, obteniendo una rebaja del 75% de las sanciones dadas a conocer en audiencia. El procedimiento administrativo deberá continuar por aquellos ajustes sobre los cuales se está inconforme. Artículo 146 y 147 Decreto número 6-91, Código Tributario.

8. El contribuyente tendrá derecho, una vez evacuada la audiencia y sin más trámite que plantear la solicitud dentro del memorial de evacuación, de un periodo de prueba, de 30 días hábiles o 10 días hábiles si solo se establecen

sanciones, contados a partir del 6to día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar audiencia, periodo en el cual podrá aportar todos los medios de prueba admitidos en derecho, en el entendido, que quien pretende algo ha de probar los hechos constitutivos de su pretensión y quien contradice la pretensión del adversario, ha de probar los hechos extintivos o las circunstancias impositivas de esta pretensión.

El Código Procesal Civil y Mercantil reconoce como medios de prueba las declaraciones de parte, la declaración de testigos, el dictamen de expertos, el reconocimiento judicial, los documentos, cualquier medio científico de prueba y las presunciones. Toda vez que la prueba reina dentro de este procedimiento es la documental, constituyen documentos admisibles, toda clase de documentos, fotografías, fotostáticas, fotocopias calcos y otros similares. Artículo 126, Decreto Ley No. 107, Código Procesal Civil y Mercantil ⁴⁷

9. Según el artículo 111 de Código Tributario “Error de cálculo. Cuando el sujeto pasivo de la obligación tributaria hubiere cometido error de cálculo y no de concepto, del que resultare diferencia a favor de la Administración Tributaria, ésta le requerirá el pago de lo adeudado, corriéndole audiencia por cinco (5) días hábiles. Transcurrido el plazo de audiencia, el pago deberá efectuarse inmediatamente y sin más trámite dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días.

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.

La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días.”

10. Una vez evacuada la audiencia y transcurrido el plazo del periodo de prueba, la Administración Tributaria, de oficio o a petición de parte, podrá dictar resolución para mejor resolver en un plazo no mayor de 15 días hábiles. Terminado el procedimiento, se deberá dictar resolución dentro de los 30 días hábiles siguientes.

En caso de incumplimiento de los plazos citados en la ley, el funcionario responsable deberá ser sancionado conforme a lo establecido en la Ley de Servicio Civil, es decir, la primera vez, con una suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por 15 días, la segunda vez, con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por 30 días y la tercera vez con destitución justificada de su puesto. En la práctica esto no se cumple, toda vez que existen procedimientos que pueden tardar años en resolverse y a la fecha no se tiene conocimiento de ningún funcionario que a la fecha haya sido despedido por esta razón.

11. Contra la resolución emitida por la Administración Tributaria procede el recurso de revocatoria contra lo resuelto por el Superintendente y los Intendentes y el de reposición contra lo resuelto por el Directorio, el cual debe interponerse por escrito ante el funcionario que dictó la resolución dentro del plazo de 10 días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. El Tribuna de la Administración Tributaria resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro de un plazo de 30 días hábiles contados a partir de la fecha en que fue elevado a su consideración el recurso de acuerdo a lo establecido en el artículo 154 Decreto 1-98 del Código Tributario.

12. Si se negara el Recurso de Revocatoria, la parte agravada podrá hacer uso del Recurso dentro de un plazo de 3 días hábiles contados a partir de la fecha en que se le notifico la denegatoria
- 13., en el cual deberá solicitar se le conceda el trámite de revocatoria, el cual deberá resolverse dentro de un plazo no mayor de 15 días hábiles contados desde la fecha en que dicho recurso fue interpuesto.
14. Transcurridos 30 días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte resolución, se tendrá por agotada la vía administrativa y por resuelto desfavorable el recurso interpuesto, el contribuyente podrá entonces interponer el recurso de lo contencioso administrativo.
15. Contra las resoluciones del recurso de revocatoria o de reposición procederá el recurso de lo Contencioso Administrativo, el cual deberá interponerse ante las Salas que corresponden del Tribunal de lo Contencioso Administrativo dentro de un plazo no mayor a 30 días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución de recurso de revocatoria.

De igual forma y tal como se establece en el artículo 126 del Código Tributario, el contribuyente, con el fin de garantizar su derecho de defensa, tendrá acceso a las actuaciones y podrá consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad, tendrán también acceso los profesionales universitarios que le asesoren siempre y cuando cuenten con autorización expresa.

A los funcionarios y empleados públicos que intervengan en la aplicación, recaudación, fiscalización y control de tributos les es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, perdidas, costos y cualquier dato referente a

la contabilidad revisada a personas individuales o jurídicas a menos que sean requeridos por tribunales de justicia. Artículo 101 "A" Código Tributario.

Si no se sigue el Debido proceso el ajuste es improcedente por no respetar el debido proceso.

CONCLUSIONES

1. La Administración Tributaria tiene la facultad de fiscalizar, verificar, inspeccionar, controlar y sancionar lo referente al incumplimiento o cumplimiento erróneo en la determinación, calculo y presentación de las declaraciones de impuestos por parte de los Contribuyentes; sin olvidar que lo que se le ha otorgado es una potestad y no un poder, lo cual significa que su actuar debe siempre estar apegado a lo establecido en la ley.
2. El artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala claramente establece que corresponderá al Congreso de la República establecer las bases de recaudación, dentro de las cuales, en su literal f) se menciona las Infracciones y Sanciones Tributarias, es decir, que cada ley específica debería regular las acciones que constituirían infracciones tributarias y establecer la sanción de forma específica, sin embargo, son las leyes específicas las que dentro de su articulado establecen que las infracciones a lo establecido en la ley, serán sancionadas conforme a lo establecido en el Código Tributario.
3. El Código Tributario establece de forma específica, aquellos hechos que serán considerados como infracciones tributarias, mismas que deben ser aplicadas taxativamente por parte de la Administración tributaria a la hora de establecer una infracción tributaria y pretender el cobro de una sanción, de tal cuenta que no podrán, tal como le establece el artículo 5 del Código Tributarios, en el caso de falta, oscuridad o ambigüedad aplicar de forma analógica la norma a manera de establecer una infracción o sanción tributaria que no esté establecida como tal, dentro del Código Tributario.
4. Todo contribuyente tiene derecho a defenderse y a un debido proceso, razón por la cual, la Administración Tributaria deberá observar el procedimiento establecido en la norma si pretende el cobro de una sanción.

RECOMENDACIONES

1. Que la Administración Tributaria ejerza la facultad de fiscalizar, verificar, controlar y de sancionar toda infracción tributaria, dando cumplimiento a los derechos del Contribuyente según lo establece el Artículo 21 “A” numeral 3 del Código Tributario “Ser informado y asistido por la Superintendencia de Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”, a efecto de cumplir con el principio de justicia y equidad en la aplicación de las sanciones respectivas.
2. La Administración Tributaria debe ir en busca de la capacitación constante de sus funcionarios y empleados públicos, a manera que estos puedan informar y asistir al contribuyente en el ejercicio de sus derechos y en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. La Administración Tributaria ha buscado, con el paso de años, ofrecer un sistema virtual que le permita al contribuyente el acceso a su información tributaria, que se vuelve una herramienta muy útil al momento de conocer si ha incurrido o no en una infracción tributaria, razón por la cual, el contribuyente debe buscar el acceso a esta herramienta y la actualización de su información a manera de aprovechar este recurso.
4. Todo contribuyente debe adquirir un conocimiento mínimo en cuanto a sus principales obligaciones, al momento de inscribirse ante la Administración Tributaria, que le permita un adecuado cumplimiento de las mismas y le evite el cometimiento de infracciones y, consecuencia el establecimiento de sanciones tributarias, afectando su capacidad económica.

BIBLIOGRAFÍA

C

1. Cabanellas, Guillermo. **Diccionario enciclopédico de derecho usual**. Editorial Heleasta. Buenos Aires, Republica de Argentina 1979
2. Casellas Gálvez, Juan Carlos. **el principio de legalidad y la distribución de la potestad normativa tributaria en Guatemala**. Instituto de Justicia Constitucional Guatemala 2011
3. Castillo Gonzáles, Jorge Mario. **derecho administrativo**. Editorial editorial de palma, Buenos Aires, 1945
4. Cuello Calón, Eugenio. **Derecho Penal. Tomo I**. Editorial Bosch, Barcelona España, 1963

D

5. Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. **principios de derecho tributario**. Editorial limusa, tercera edición México. 1995.
6. Diccionario de la lengua Española de la real Academia Española. tomo II. vigésima primera edición. Madrid 1992.

G

7. García Máynez, Eduardo. **introducción al estudio del derecho. 17ª**. Editorial Porrúa, Maxico 1970.
8. García Vizcaíno, Catalina. **derecho tributario**. Editorial Depalma, Buenos Aires. 1996
9. Giannini, A.S. **instituciones de derecho tributario**. Traducción al española. editorial de derecho financiero, Madrid. 1957.

10. Giuliani Fonrouge, Carlos. **derecho financiero**. Editorial de palma. Buenos Aires. 1984.

H

11. Horacio A. García Belsunce, **Temas de Derecho Tributario**. Editorial Heleasta. Buenos Aires, Republica de Argentina 1982

J

12. Jarach, Dino. **finanzas públicas y derecho tributario**. Editorial de palma Buenos Aires, argentina. 1999.

13. Jiménez de Asúa. **lecciones de derecho penal. biblioteca clásicos del derecho**. Editorial Harla, México 1997.

M

14. Martín Retortillo, Sebastián. **multas disciplinarias**. Editorial Reus Madrid, España. 1985.

15. Matus Benavente, Manuel. **finanzas públicas**. Editorial jurídica. Chile. 1967.

16. Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth. **fundamentos tributarios. Guatemala, comunicación gráfica G&A**. edición. 2009.

O

17. Ossorio, Manuel. **Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales**. Editorial Heliasta s.r.l., Argentina 1992

R

18. Ramírez Cardona, Alejandro. **derecho tributario sustancial y procedimental**. Editorial Temis. Bogotá. 1985.

S

19. Sosa, Edwin rolando. **otros conceptos y herramientas de contabilidad y finanzas**. Editorial Reus. Madrid, España. 1985.

20. SCHLEMENSON, Aldo, **Estructura Organizativa y Recursos Humanos en la Administración Tributaria.**

Editado por CASANEGRA DE JANTSCHER, Milka y BIRD, Richard M. (Madrid, IEF, 1992).

V

21. Villegas b. Héctor. **curso de finanzas, derecho financiero y tributario.** Editorial de palma. Buenos Aires. 1982.

22. Velez Mariconde, Alfredo. **estudios de derecho procesal penal.** Editorial Plantié. Buenos Aires. 1944

Normativa

23. **Constitución Política de la República.** Asamblea Nacional constituyente, 1985

24. **Código Tributario.** Decreto número 6-91 del Congreso de la República Guatemala. 1991

25. **Código Pena.** Decreto número 17-73 del Congreso de la República de Guatemala. 1973

26. **Código Procesal Penal.** Decreto número 51-62 del Congreso de la República de Guatemala. 1992

27. **Código Tributario.** Decreto número 6-91 del Congreso de la República. 1991

28. **Ley del Organismo Judicial.** Decreto 2-89 del Congreso de la República, 1989

29. **Ley de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Acuerdo del Directorio Numero 1-98 del Congreso de la República. 1998

30. **Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria**
Acuerdo del Directorio número 2-98. 1998

Jurisprudencia

31. Expediente no. 272-00, Sentencia: 06-07-00 Gaceta no. 57,
32. Expediente no. 1200-00, sentencia; 29-03-01. Gaceta no. 59,
33. Revista del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala no. 58.

Electrónicas

34. http://es.wikipedia.org/wiki/procedimiento_administrativo fecha de consulta 23/06/2016
35. http://www.mef.gob.pe/index.php?option=com_glossary&letter=l&id=86&itemid=101040&lang=es consulta realizada el 01/07/2014.
36. <http://www.gestiopolis.com/canales4/fin/glosatribu.htm> consulta efectuada el 01/07/2014.
37. <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/> 10/11/2015
38. http://www.drleyes.com/diccionario_maimas/significado/p/975/PRIUS/ Consulta realizada el 23/03/2016