

Colección de Educación Fiscal

4

Relación  
Estado-Contribuyente

---

*Rolando Escobar Menaldo*

*Ana Maritza Morales*



**FLACSO**  
GUATEMALA

Este ensayo trata de satisfacer la necesidad de explicar desde una perspectiva jurídica-doctrinaria por qué es necesario que los guatemaltecos sin excepción y en razón de su capacidad de pago doten al Estado de los recursos suficientes para permitirle cumplir de manera incluyente y solidaria con las funciones establecidas legalmente. Identifica además, los principales cuellos de botella que usualmente debe enfrentar el contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias como también analiza la estructura institucional para el pago de impuestos y los retos futuros. Igual importancia es concedida al control y fiscalización ciudadana sin la cual la relación Estado-contribuyente estaría incompleta.

### **ROLANDO ESCOBAR MENALDO**

Abogado y Notario. Tiene una especialización en Derecho Tributario de la Universidad de Salamanca, España. Se ha desempeñado como Consultor de la Organización de Estados Americanos y del Programa de Naciones Unidas. Ha sido Sub Director de Rentas Internas del Ministerio de Finanzas Públicas. Es catedrático de Derecho Tributario y Derecho Procesal Administrativo de la Universidad Rafael Landívar.

### **ANA MARITZA MORALES**

Abogada y Notaria. Es Asesora de la Comisión de Finanzas del Congreso de la República y ha prestado servicios profesionales especializados a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-. Es catedrática de Derecho Tributario en la Universidad Rafael Landívar.

RELACION ESTADO-CONTRIBUYENTE / Rolando Escobar Menaldo  
Ana Martiza Morales

RELACION ESTADO-CONTRIBUYENTE



350.724

E74

Escobar Menaldo, Rolando

*Relación Estado-contribuyente / Rolando*

Escobar Menaldo, Ana Maritza Morales. -- Guatemala : FLACSO. Área de Estudios Económicos, 2000.

137 p. ; 21 cm. -- (Colección de Educación Fiscal No. 4)

- |                         |                        |
|-------------------------|------------------------|
| 1 POLÍTICA FISCAL       | 4 SISTEMAS TRIBUTARIOS |
| 2 TRIBUTACIÓN           | 5 IMPUESTOS            |
| 3 CONTRIBUYENTES        | 6 DERECHO FISCAL       |
| I. Morales, Ana Maritza | coaut.                 |
| II. t.                  |                        |

ISBN 99922-66-07-4

Este ensayo fue preparado en el marco del Programa *Hacia el fortalecimiento de la interlocución, el consenso y la formación de recursos humanos en materia fiscal*. Tiene como propósito contribuir al análisis de temas estratégicos en materia fiscal y está dirigido a apoyar, mediante la investigación, el cumplimiento de los Acuerdos de Paz asumidos por el gobierno de la República de Guatemala.

La metodología se fundamentó en términos de referencia aplicados por el consultor responsable de su redacción. Se llevaron a cabo talleres con la participación de lectores críticos provenientes del sector académico, centros de investigación y política nacional, los cuales transformaron el esfuerzo individual del autor en un producto colectivo.

Su elaboración estuvo coordinada por el Área Económica de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales, FLACSO, Sede Guatemala.

Publicación gracias al apoyo de Fundación Soros de Guatemala y Fundación Ford

Diseño de portada: Wendy Martínez

Colección de Educación Fiscal  
Impreso en Editorial Serviprensa C.A.  
3a. Avenida 14-68, Zona 1  
Guatemala, Guatemala, 2000  
Teléfax: 2325424 • 2329025 • 2320237

## INDICE

### Introducción / 9

### I Análisis de aspectos doctrinarios y legales generales / 11

- 1 Poder fiscal / 11
- 2 Poder tributario / 11
- 3 Relación jurídico-financiera / 12
- 4 Relación jurídico-tributaria / 12
- 5 Obligación tributaria / 13
- 6 Sujetos de la obligación tributaria / 15
  - 6.1 Sujeto activo / 15
  - 6.2 Sujeto pasivo / 20
    - 6.2.1 Clases de sujetos pasivos / 21
      - 6.2.1.1 Contribuyente o deudor / 21
      - 6.2.1.2 Responsable / 22
      - 6.2.1.3 Patrimonios afectos / 23
    - 6.2.2 Obligaciones formales de los sujetos pasivos / 23
    - 6.2.3 Conductas generalizadas de los contribuyentes frente a los impuestos / 25

INDICE

II	Marco constitucional / 31
III	Procedimientos y garantías en materia tributaria / 35
1	Procedimientos administrativos / 37
1.1	Determinación y pago de la obligación tributaria / 37
1.2	Recursos / 48
2	Procedimientos judiciales / 56
2.1	Proceso contencioso administrativo / 56
2.2	Procedimiento económico coactivo / 78
2.3	Proceso penal / 82
2.4	Garantías constitucionales / 86
2.4.1	La acción de amparo / 87
2.4.2	Acción de inconstitucionalidad / 100
IV	Medidas específicas de la administración tributaria frente a los contribuyentes / 105
1	Estructura institucional para el pago de los impuestos / 105
2	Descentralización de la recaudación tributaria / 106
3	Sistema de información fiscal / 107
4	Unidad de contribuyentes especiales / 108
5	Servicios de verificación de embarques / 109
V	Control y fiscalización ciudadana / 111
VI	Entrevistas / 113
VII	Propuestas / 119
	Bibliografía / 135

## INTRODUCCIÓN

El ensayo parte de la necesidad de fomentar el conocimiento de las disposiciones legales que regulan la relación tributaria, a fin de que dicho tema sea accesible a la generalidad de la población, quien es sujeto de la misma, atendiendo a la importancia que tiene dentro del sistema impositivo la relación Estado-contribuyente, toda vez que la finalidad de la misma es dotar al Estado de los recursos suficientes para hacer frente a sus compromisos de elevar los índices de desarrollo humano de sus habitantes.

Para ello, se reconoce la importancia de formular el ensayo partiendo del análisis de las distintas posiciones doctrinarias en relación al tema, para conocer su naturaleza jurídica, siguiendo con un estudio de las normas vigentes que dan origen a la relación Estado-contribuyente, tanto en la Constitución Política de la República como en el ordenamiento legal tributario.

Como parte del ensayo, se hace un análisis de la situación actual de los actores de esta relación jurídica, para identificar los aspectos a superar y se formulan propuestas para mejorar la regulación de dicha relación, a fin de que la misma cumpla con su principal objetivo: proporcionar recursos al Estado para que éste propicie el desarrollo integral y la mejora de los servicios a la sociedad en general.

Finalmente, es importante señalar que el ensayo se formula como parte de una serie de trabajos realizados dentro del programa

"Hacia el fortalecimiento de la interlocución, el consenso y la formación de recursos humanos en materia fiscal", a cargo de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales -FLACSO-, sede Guatemala, el cual se enmarca dentro de los Acuerdos de Paz, con el objeto de presentar propuestas y fomentar la participación ciudadana en el tema fiscal.

- 1.2 / ... / 48
- 2 / ... / 56
- 2.1 / ... / 56
- 2.2 / ... / 78
- 2.3 / ... / 82
- 2.4 / ... / 88

El ensayo parte del análisis de la relación jurídica de la tributación, a fin de que dicho tema sea accesible a la generalidad de la población, quien es sujeto de las obligaciones tributarias. Dentro del sistema tributario de Guatemala, toda vez que la tributación se refiere a los términos referentes a la actividad económica de los contribuyentes para la recaudación de los recursos del Estado.

Para ello, se realiza un análisis de la relación jurídica tributaria, partiendo del análisis de la actividad económica en relación al tema, para conocer su naturaleza jurídica, con un estudio de la transformación de la actividad económica en el Estado-contribuyente, tanto en la Constitución Política de la República como en el ordenamiento legal tributario.

Como parte del ensayo, se hace un análisis de la relación jurídica de los actores de esta relación jurídica, para identificar los aspectos a superar y se formulan propuestas para superar la regulación de dicha relación, a fin de que la misma cumpla con su principal objetivo: proporcionar recursos al Estado para que éste propicie el desarrollo integral y la mejora de los servicios a la sociedad en general.

Finalmente, es importante señalar que el ensayo se formula como parte de una serie de trabajos realizados dentro del programa

## I ANÁLISIS DE ASPECTOS DOCTRINARIOS Y LEGALES GENERALES

### 1 Poder fiscal

En forma general, puede indicarse que el poder fiscal o financiero como le llaman algunos autores, es la expresión de la posibilidad del Estado para crear o establecer la normativa que regule un sistema de ingresos públicos, en consideración a que la actividad financiera del Estado no se limita exclusivamente a la realidad jurídico económica del tributo, ya que evidentemente tiene un campo más amplio que lo meramente impositivo.

A través del poder fiscal o financiero se pretende lograr un equilibrio entre los poderes financieros y entes públicos. El Estado para desarrollar sus fines y satisfacer las necesidades de la colectividad, debe efectuar gastos, que son cubiertos con los ingresos públicos. Por consiguiente, es necesario el poder fiscal para mantener ese equilibrio, dictándose para el efecto normas jurídicas que regulen lo relativo a los gastos e ingresos públicos del Estado.

### 2 Poder tributario

En nuestro ordenamiento constitucional, el poder tributario normativo del Estado, se apoya sustancialmente en la Constitución Política de la República, en la que se establecen además, los límites dentro de los que el Estado debe desarrollar dicha potestad.

---

Como parte de la soberanía del Estado -autoridad suprema del poder público-, encontramos el poder tributario de dictar normas que establezcan los tributos. De lo indicado podemos desprender con nitidez que en el desarrollo de la potestad normativa tributaria del Estado, no tiene otros límites que los derivados de la propia Constitución, la cual preceptúa que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales conforme las necesidades del Estado. Para ese efecto, el Congreso de la República debe tener en cuenta principalmente la equidad y justicia tributarias.

### 3 Relación jurídico-financiera

El desenvolvimiento de la actividad financiera crea múltiples relaciones jurídicas de muy variada índole. Básicamente, de ella se deriva una serie de derechos y obligaciones entre las entidades del Estado propiamente, y entre el Estado y los particulares, que nacen del ejercicio del poder fiscal que se traduce en la actividad financiera. Estas relaciones en general constituyen lo que se llama en doctrina la relación jurídico financiera, que puede definirse como el conjunto de derechos y obligaciones que surgen entre el Estado y los particulares y entre las entidades del Estado entre sí, con motivo del ejercicio del poder financiero o fiscal.

Esta relación constituye el género que sirve como antecedente a la relación que interesa a este ensayo: "la relación jurídico tributaria".

### 4 Relación jurídico-tributaria

El objetivo principal del Estado al ejercer su poder tributario, es obtener del contribuyente determinadas sumas de dinero para sufragar sus gastos. Sin embargo, el ejercicio de este poder tributario también se manifiesta en la exigencia de determinados actos de naturaleza administrativa necesarios para determinar o concretar el impuesto, que pueden consistir en un hacer, en un no hacer o en un tolerar.

---

Es así que, como señala Alma Beatriz Quiñónez López (1975), existe la obligación tributaria en sentido estricto y obligaciones accesorias, como las derivadas de intereses o sanciones y los otros deberes secundarios o formales, que conforman la "relación jurídico tributaria".

Carlos M. Giuliani Fonrouge (1979) concluye que "la relación jurídica tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por otra." La relación jurídico tributaria es entonces el género que comprende:

- La obligación tributaria sustantiva, que es la obligación del contribuyente de entregar determinada suma al Estado; y
- Las obligaciones tributarias formales, que comprenden a todas aquellas obligaciones accesorias de naturaleza administrativa, ya relacionadas.

En la relación tributaria actúa el Estado a través de todos sus organismos: en principio, por medio del Congreso de la República, que ejerce el poder tributario al crear las leyes que dan origen a la relación tributaria y que regulan los principales ámbitos de su existencia; luego, actúa el Organismo Ejecutivo, a quien le compete dirigir la hacienda pública, y como tal, se encarga del ejercicio de las atribuciones y funciones que la ley le confiere dentro de la relación tributaria; y por último, el Organismo Judicial, que tiene una especial función en materia del ejercicio de las garantías constitucionales y los procedimientos que establecen las leyes tributarias para garantizar el cumplimiento de las mismas por los sujetos que conforman la relación tributaria.

### 5 Obligación tributaria

Varios tratadistas han definido en distintas formas a la obligación tributaria. Veamos la opinión de algunos de ellos:

---

Emilio Margáin la define como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie.

César Albiñana García-Quintana (1986) la define como el vínculo jurídico establecido por ley, en virtud del cual un sujeto (deudor) ha de pagar una cantidad (cuota) a otro sujeto (acreedor), que es titular de la potestad tributaria, como consecuencia de producirse el supuesto de hecho previsto en la propia ley.

Carlos M. Giuliani Fonrouge (1979) concreta el concepto de obligación tributaria diciendo que es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley.

Por su parte, nuestro Código Tributario, en su artículo 14 reza: "CONCEPTO DE LA OBLIGACION 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."

Cabe comentar que el concepto contenido en nuestra ley abarca las características esenciales de la obligación tributaria reconocidas en la doctrina, que son:

- Vínculo personal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo;
- Implica la prestación de un tributo;
- Su única fuente es la ley; y
- Nace al producirse el hecho imponible.

---

## 6 Sujetos de la obligación tributaria

En la obligación jurídica tributaria encontramos fundamentalmente dos categorías de sujetos, cuya interrelación interesa en especial a este ensayo.

### 6.1 Sujeto activo

Sujeto activo es el ente al que la ley le confiere el derecho a recibir la prestación pecuniaria en que se materializa el tributo.

El sujeto activo es el acreedor del tributo. El más importante sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, por ser también el sujeto activo de la potestad tributaria.

Asimismo son sujetos activos de la obligación tributaria las entidades que carecen de poder tributario pero son sujetos de las relaciones en las que resultan acreedores por autorización estatal en virtud de la ley.

Lo anterior se establece claramente en nuestro Código Tributario, que en su artículo 17 dice: "Sujeto Activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo." De ahí, que en nuestro sistema encontramos, además del Estado, como sujetos activos de la obligación tributaria al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (IGSS), que es sujeto activo de la contribución especial por seguridad social establecida en la ley orgánica de dicho instituto; a las municipalidades, que son sujetos activos del Impuesto Unico Sobre Inmuebles y de las contribuciones especiales por mejoras. Salvo otras excepciones, el sujeto activo en la mayoría de los tributos es el Estado.

Al Estado como sujeto activo de la obligación tributaria, comúnmente se le llama "Fisco". Según el *Diccionario de la Lengua Española*, "fisco" es el erario o tesoro público, por lo que se colige que no es correcto señalar que el fisco es el sujeto que tiene derecho de recaudar impuestos. Contrario a ello, el fisco está conformado,

---

en parte, por los impuestos que se recaudan, y no puede ser por sí mismo, sujeto de derecho.

El Estado en su calidad de sujeto activo de la obligación tributaria, debe actuar dentro del marco de acción que dicta la Constitución Política de la República, teniendo presente que su fin último es la realización del bien común, y que es su deber garantizar la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de sus habitantes.

Nuestra carta magna también le confiere un derecho especial al Estado, para asegurarle el acceso a la información necesaria para poder ejercer su calidad de sujeto activo de la obligación tributaria, lo cual regula en su artículo 24, el cual debe ejercerse atendiendo a lo dispuesto en el artículo 19 del Código Tributario que regula las funciones de la administración tributaria. Es decir, que la información que se pida debe ser para los fines tributarios que se derivan de dichas funciones. En materia de información, existe una limitación que es importante comentar, como lo es el llamado "secreto bancario", regulado en la Ley de Bancos, el cual no existe en otras legislaciones que son más amplias en la facultad de obtener información por parte del Estado para los fines en materia tributaria.

Como se dijo anteriormente, los organismos del Estado tienen participación dentro de la relación tributaria en sus distintos ámbitos de competencia, pero dentro de la esfera más concreta de la obligación tributaria, la entidad del Estado que actúa en nombre de éste para ejercer las atribuciones y funciones necesarias para obtener el pago de los tributos, en nuestro sistema jurídico, es la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

La SAT fue creada por el Decreto 1-98 del Congreso de la República, como una entidad descentralizada con autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, con el objeto de ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las

---

funciones específicas que establece el artículo 3 de la citada ley, entre las cuales destacan las siguientes:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las municipalidades.
- Administrar el sistema aduanero de la República de conformidad con la ley, los convenios y tratados internacionales ratificados por Guatemala, y ejercer las funciones de control de naturaleza paratributaria o no arancelaria, vinculadas con el régimen aduanero.
- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Adicionalmente, como entidad de administración tributaria, le corresponden también las atribuciones y funciones que establece el Código Tributario en su artículo 19: 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. El artículo 98 del mismo cuerpo legal, indica que la administración tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. En el ejercicio de sus funciones la administración tributaria actuará conforme a las normas de este Código, a las leyes y reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

---

Para tales efectos podrá, entre otras funciones:

- Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan. Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.
- Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas.
- Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.
- Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias.
- Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
- Con base en delegación expresa de su titular, los abogados que laboren en la administración tributaria podrán actuar en los procedimientos judiciales y cobrar judicialmente los impuestos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan. Como consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogado, para actuar en los procedimientos a

---

que se refiere este inciso, para lo cual el Ministerio Público les delegará su representación.

- Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.
- Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.
- Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La administración tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.
- Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores.
- Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquier otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.
- Velar porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.

- 
- Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema computarizado que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias.

Si los contribuyentes o agentes de retención o de percepción opusieren resistencia y ésta se produjere con violencia, deberá pedirse la intervención de juez penal competente.

Todo funcionario o empleado de la administración tributaria debe trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará conforme a los dispuesto en el artículo 96 de este Código.

Podemos concluir de la conceptualización doctrinaria y los principios legales analizados que el sujeto activo de la obligación tributaria, Estado, actúa a través de un ente estatal llamado Administración Tributaria en forma genérica, dentro de un marco legal, que le confiere una serie de facultades para el cumplimiento de su fin, pero que a su vez le obliga a observar formalidades en el ejercicio de las atribuciones y a facilitar a los sujetos pasivos el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. De ahí que se nota que el sujeto activo debe atención al sujeto pasivo de la obligación tributaria.

## 6.2 Sujeto pasivo

Es la persona individual o jurídica a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación.

Según Carlos M. Giuliani Fonrouge (1979), sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor (contribuyente) o un tercero.

---

En general, como obligados al cumplimiento de la obligación tributaria sustantiva, están también sujetos al cumplimiento de sus obligaciones tributarias formales.

Nuestro Código Tributario indica en su artículo 18 que: "Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable." Asimismo, contempla en su artículo 23 las obligaciones de los sujetos pasivos estableciendo: "Los contribuyentes y responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan."

### 6.2.1 Clases de sujetos pasivos

De lo anterior deducimos que nuestra ley reconoce dos tipos de sujetos pasivos:

#### 6.2.1.1 Contribuyente o deudor

Es la persona que debe cumplir la prestación a título propio.

César Albiñana García-Quintana (1986) indica que es contribuyente el titular o portador de la correspondiente capacidad económica o contributiva, sometida a gravamen por el tributo de que se trate.

El Código Tributario lo define en el artículo 21 así: "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."

Cuando los contribuyentes son personas individuales, es importante destacar que es un criterio generalizado y

---

especialmente, aceptado por nuestro Código Tributario, el que la capacidad para ser contribuyente no se rige por las normas de derecho común; por lo que al contrario de otro tipo de obligaciones, no es necesario tener capacidad de ejercicio para ser considerado sujeto pasivo, siendo suficiente que las personas tengan capacidad de goce o de derecho.

#### 6.2.1.2 Responsable

Para Carlos M. Giuliani Fonrouge es la persona que por mandato legal está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria sin ser deudor de la misma.

El Código Tributario, en el artículo 25 establece: “Es responsable la persona que sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éste. Es asimismo responsable, la persona sujeta por ley al cumplimiento de las obligaciones formales ajenas, aun cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos. El responsable, si pagare la obligación tributaria con dinero propio, tendrá derecho a la acción de repetición, en contra del contribuyente.”

El Código Tributario establece varias clases de sujetos responsables:

- Los responsables por representación, que están regulados en el artículo 26 de dicho código;
- Los responsables solidarios por adquisición de bienes y derechos, establecidos en el artículo 27 del mismo cuerpo legal; y
- Los responsables como agentes de retención o de percepción, que están definidos en el artículo 28 de dicha ley.

---

#### 6.2.1.3 Patrimonios afectos

En materia tributaria, nuestra ley regula la situación especial de gravar a ciertos patrimonios, aunque los mismos carezcan de personalidad jurídica propia, con el fin de asegurar el pago de los tributos que se generen de dichos negocios o figuras jurídicas. Estos patrimonios están establecidos en el artículo 22 del Código Tributario, y actúan por medio de los sujetos responsables que están predefinidos en la ley para cada caso.

#### 6.2.2 Obligaciones formales de los sujetos pasivos

En general, como ya se dijo, la obligación principal de los sujetos pasivos es el pago del tributo. Sin embargo, existe también una serie de obligaciones accesorias de carácter formal, que constituyen un hacer o un no hacer, que resultan necesarias para la verificación por el sujeto activo del cumplimiento de la obligación principal.

En ese sentido, el artículo 112 del Código Tributario, establece que los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

- 1 Cuando las leyes lo establezcan:
  - a Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculan con la tributación.
  - b Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.
  - c Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.

- 
- d Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.
- 2 Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, los libros de contabilidad, los libros y registros especiales y los documentos y antecedentes de las operaciones que se relacionen con su situación tributaria.
- Deberán conservar, asimismo, por igual plazo, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- 3 Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.
- 4 Permitir que la administración tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
- 5 Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.
- 6 Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.

Dada la naturaleza de esta clase de obligaciones, cada una de las leyes tributarias específicas desarrolla obligaciones formales propias para cada impuesto.

---

### 6.2.3 Conductas generalizadas de los contribuyentes frente a los impuestos

Es innegable que existe una resistencia de los contribuyentes a cumplir sus obligaciones en forma voluntaria y dentro de los plazos y en la forma que las leyes establecen. En ese sentido, es necesario entrar a analizar un poco de "el porqué del comportamiento de los contribuyentes". Todos en algún momento hemos escuchado y mencionado una y cincuenta excusas del porqué no se pagan impuestos. El gobierno en su búsqueda de aumentar la carga tributaria constantemente reinventa viejas fórmulas para recaudar más. Pero cuando nuevamente, cuatro o cinco años más tarde se analizan los datos, el costo de los esfuerzos ha sido demasiado elevado, para los resultados, porque algo que no se dice pero que es cierto, es que el aumento en la recaudación tiene elementos aleatorios que no necesariamente están relacionados con que *el poder coercitivo del Estado ha funcionado*, y menos con que *la actitud del contribuyente ha cambiado*, o que *ahora sí hay confianza en el gobierno*, sino más bien, en la mayoría de las veces el aumento se dio, por un aumento de precios generalizado por la normal inflación, o por un aumento casi imperceptible de la base tributaria, debido a que nuevas empresas, empresarios y profesionales se han sumado al sistema económico. Y, cuando las cifras se revalorizan deflactándolas, resulta que el crecimiento en la carga tributaria es muy cercana a 0 y/o no compensa los costos, ni se acerca a lo esperado.

Vale la pena analizar algunos hechos relacionados con la conducta y reacción de los contribuyentes que existe en mayor o menor escala en todos los países.

Las conductas de resistirse a pagar tributos chocan, desde luego, con la contraparte que la constituye la obligación impuesta por las normas legales y con la función de la propia administración tributaria. Este choque frontal da por resultado el cobro de sanciones y el de los impuestos por medios coactivos.

Es relevante mencionar que todos los seres humanos tienen conflictos entre sus impulsos y las normas (de todo tipo) que la sociedad genera y continúa generando, para que el funcionamiento de la misma se autorregule. En el comportamiento asociado al no pago de impuestos, se puede utilizar dos enfoques para el análisis:

- a El enfoque psicológico individual, orientado a detectar las motivaciones que condicionan los comportamientos de las personas frente al impuesto.

Este aspecto es el resultado de una opinión psicológica individual de vulnerar las normas a propósito, y,

- b El enfoque sociológico, orientado a detectar los valores imperantes en la sociedad, que también condicionan dichos comportamientos.

Este aspecto está más bien condicionado por la percepción que tiene el contribuyente, sobre la legitimidad de cobrar impuestos, el manejo adecuado de los recursos obtenidos mediante los impuestos, la relación con los planes y proyectos, la necesidad de financiar a los sectores menos protegidos.

También, debe tomarse en cuenta que muchas de las reacciones negativas de los contribuyentes en contra de la legislación tributaria son motivadas por un esfuerzo para reducir los costos. De acuerdo con esto, la investigación en el campo de la incidencia tributaria también va de la mano a dar espacio a la fórmula de minimización de costos y optimización de ganancias.

En el siguiente cuadro, a manera de ejemplo, se presentan los dilemas de la conciencia tributaria. En la primera columna se muestran algunas de las *cincuenta* razones por las cuales el sujeto pasivo del impuesto, no paga impuestos.

Por otro lado, también podemos distinguir, en cuanto al enfoque sociológico, o sea la legitimidad de los impuestos vistos tanto el sujeto pasivo como el sujeto activo, en donde ambos

No pago porque	Problema	Nivel del problema político	Nivel del problema administrativo
No me beneficia	Inequidad del gasto	Diseño redistributivo del gasto público inaceptable para algunos	Inadecuada planificación operativa del gasto público
Mis vecinos (los demás) no pagan	Inequidad tributaria	Exenciones y regímenes especiales implican sobrecarga para otros grupos sociales, por ejemplo exoneraciones en el decreto 29-89	Aplicación desigual de las facultades de cobro y fiscalización
Es mucho	-Resulta confiscatorio -Carga excesiva para la eficiencia privada -No es equitativo -Capacidad de pago limitada	Tasas altas que resultan incompatibles con la capacidad de pago y la eficiencia privada	-----
Se roban el dinero	Corrupción en la administración del gasto	El diseño legal contratos-presupuesto, responsabilidad de los funcionarios, crea un ambiente facilitador de actos corruptos	La administración tolera o es incapaz de controlar los actos corruptos que emergen dentro de su gestión administrativa
No sé cómo hacerlo	Divulgación tributaria	La legislación no establece reglas básicas del juego	La administración tributaria no ha asumido un papel facilitador del cumplimiento por parte de los contribuyentes
Intenté hacerlo y no pude	Administración de la recaudación	La legislación procedimental es enredada y difícil de cumplir	La administración tributaria no ha asumido un papel facilitador del

No pago porque	Problema	Nivel del problema político	Nivel del problema administrativo
			cumplimiento por parte de los contribuyentes
Si me agarran, arreglo	Corrupción en la administración tributaria	-----	La administración tributaria es percibida como corruptible
No pasa nada si no pago	Incapacidad de la administración tributaria	-----	No existe rigor administrativo con el incumplimiento
Los pagos se tienen que hacer en la capital	Incapacidad de la administración tributaria	-----	Falta descentralización

mantienen su opinión, sin que ninguno de los dos se convenza. (Ver cuadro en la página siguiente)

Es casi imposible conciliar intereses, puesto que el pago de impuestos es un asunto económico. Sin embargo, es indispensable que la sociedad entienda que es un deber del Estado el cobro de los impuestos, y que la existencia de los mismos es necesaria para cumplir los fines del Estado: procurar el desarrollo y el bien común de la sociedad. De ahí que para beneficiar la relación, es importante que se reconozca la forma en cómo esos impuestos regresan a la sociedad, a través de los servicios que el Estado proporciona.

Otro aspecto importante es que, para que exista una buena relación entre el Estado y los contribuyentes, ambos deben cumplir con la ley, y en caso de incumplimiento, corresponde al Organismo Judicial aplicarla a ambos con la misma energía, para mantener el equilibrio dentro de la relación.

El contribuyente	El fisco
<p>Los impuestos traen consigo un disgusto adicional; ser maltratados por administradores todopoderosos que saben de todo y hasta tienen derecho a sacar dinero de los bolsillos de los contribuyentes por medio de un cálculo que puede utilizarse como un título legal. El maltrato puede causar atrasos en el pago y ello castiga con mayores intereses al contribuyente. Mientras tanto como contribuyentes, deben presentar sus quejas en los tribunales y solicitar una devolución por separado.</p>	<p>Aquí puede hablarse que la moralidad debe ir en ambos sentidos, mientras que al contribuyente, la ley sí le exige el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, en el caso de devoluciones éste, independientemente de que sea una norma legal las devoluciones (excesos en pago de impuestos, o crédito fiscal) debe transitar por todos los procedimientos y procesos, hasta el judicial, para hacer valer su derecho. Al contrario, cuando el contribuyente, ya sea voluntariamente o porque ha sido detectado por la administración tributaria, se acerca a pagar sus impuestos, automáticamente se le aplica la norma de intereses, la administración tributaria tiene el derecho de devolver, cuando quiera, y sin resarcir al contribuyente de la pérdida de valor del dinero.</p>
<p>-Para el contribuyente, pagar impuestos es una cuestión fundamentalmente económica, ya que cualquier erogación que efectúe, él lo mide en función de costo/beneficio, entonces, se pregunta por qué debo financiar yo proyectos culturales, subsidios que no me benefician, carreteras que no uso...</p>	<p>El fisco por su parte esgrimirá argumentos como:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>-Que debe haber compensaciones por daños de guerra y desgracias relacionadas por causa de razones sociales y políticas.</li> <li>- Que debe haber equidad.</li> <li>- Se hablará sobre solidaridad colectiva.</li> <li>- En el caso de subsidios a instituciones culturales se dirá que la calidad de vida no se mide tan sólo por el bienestar económico sino también por necesidades culturales y de otra índole que deben ser satisfechas y que ésta es una tarea genuina de los gobiernos.</li> </ul> <p>En resumen <i>en contraposición</i> un grupo de argumentos no económicos serán empleados para apoyar el financiamiento gubernamental y los ingresos correspondientes incrementando los programas, ya que ambos son comúnmente generados por acciones de comprensión colectiva o consideraciones de equidad y mantenimiento del <i>statu quo</i>, en vez de fundamentarles argumentos económicos.</p>

## II MARCO CONSTITUCIONAL

Dentro del análisis de la relación entre el Estado y los contribuyentes es imprescindible hacer referencia a las normas constitucionales que regulan esta relación.

El artículo 239 de la Constitución, 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 tributarias, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

- a El hecho generador de la obligación 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." De ahí que en esta materia rige el principio de legalidad, por lo que se requiere una ley para la creación de un

---

impuesto y sus elementos sustanciales, principio que busca darle certeza jurídica a la relación entre el Estado y sus contribuyentes. Este artículo también limita al legislador en el sentido de que las leyes que emita deben atender a los principios de equidad y justicia tributarias, para garantizar que el Estado ejercite su poder tributario en la medida que sirva para atender a sus fines, y sin gravar a un grupo específico, sino atendiendo a la generalidad de sus habitantes.

Por su parte, el artículo 243 de la Constitución, establece que "El sistema tributario debe ser justo y equitativo, para lo cual las leyes tributarias deben ser estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna. Hay doble o múltiple tributación cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación al ser promulgada la presente Constitución, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco." Esta norma específica para la materia tributaria, reitera que el sistema debe atender a los principios de justicia y equidad, adicionando otro principio que es importante en la materia tributaria: la capacidad de pago. Con lo anterior, se protege a los contribuyentes en el sentido que el Estado no puede apoderarse por medio de tributos de todo su caudal económico. Se reconoce en doctrina que el poder tributario no puede nunca afectar el patrimonio de los contribuyentes que sea indispensable para su subsistencia. En cuando a la no confiscación, se refiere también a que el Estado no puede hacerse pago con los bienes de los contribuyentes, de tal forma que afecte su sobrevivencia. Por último, nuestra Constitución desarrolla el principio de prohibición de la doble o múltiple tributación, el cual limita también el ejercicio del poder tributario, buscando un equilibrio entre la relación del Estado y los contribuyentes.

Además de los artículos específicos para la materia tributaria antes citados, dentro del esquema tributario constitucional se resaltan otras normas importantes que rigen el ordenamiento jurídico tributario, como lo son los artículos 135, 140, 152, 153, 154,

---

171, 203, 204 y 221. Dichas normas establecen que son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: cumplir y velar, porque se cumpla la Constitución de la República; contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley; Obedecer las leyes. Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano, organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades. El poder proviene del pueblo. Su ejercicio está sujeto a las limitaciones señaladas por esta Constitución y la ley. El imperio de la ley se extiende a todas las personas que se encuentren en el territorio de la República. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella. Corresponde también al Congreso: decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación. Son funciones del Presidente de la República: sancionar, promulgar, ejecutar y hacer que se ejecuten las leyes, dictar los decretos para los que estuviere facultado por la Constitución, así como los acuerdos, reglamentos y órdenes para el estricto cumplimiento de las leyes, sin alterar su espíritu. La justicia se imparte de conformidad con la Constitución y las leyes de la República. Corresponde a los tribunales de Justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado. La función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca. Ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de la justicia. Los tribunales de justicia en toda resolución o sentencia observarán obligatoriamente el principio de que la Constitución de la República prevalece sobre cualquier ley o tratado. La función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración. Para ocurrir a este tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo, la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Estado se demoró en virtud del recurso.

---

Otra disposición importante es el artículo 41, que establece que las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido. Siendo la multa la sanción pecuniaria típica en materia tributaria, existe pues la limitación para el ente del Estado que ejerce el poder tributario, de no poder establecer multas superiores al impuesto que se dejó de pagar, además el administrador tributario tiene el límite de cobrar los intereses resarcitorios, sin aplicar intereses punitivos, puesto que los mismos no están adecuadamente regulados. El artículo 183, literal r) regula la facultad del Presidente de la República de exonerar las multas y recargos a los contribuyentes que hubieren incurrido en ellas por no cubrir los impuestos dentro de los términos legales o por actos u omisiones en el orden administrativo, disposición que tiene amplias implicaciones en materia tributaria.

Se puede concluir entonces que la relación Estado contribuyente tiene su principal fuente en la Constitución Política de la República, que establece el poder tributario del Estado y los principios que deben regir el funcionamiento del mismo, que básicamente son: legalidad, justicia, equidad, capacidad de pago, no confiscación y no doble tributación.

En nuestro sistema, mucho se ha dicho que nuestra Constitución restringe en demasía el ejercicio del poder tributario, puesto que cada vez que se emiten leyes tributarias, las mismas son impugnadas de inconstitucionales, y la mayoría de las veces estas impugnaciones son declaradas con lugar por la Corte de Constitucionalidad. Al respecto, cabe comentar que a nuestro criterio, la Constitución no establece límites demasiado rigurosos, sino más bien, desarrolla los elementales para mantener el equilibrio de la relación tributaria. Lo que puede cuestionarse, en algunos casos, son los criterios interpretativos que se han dado a la normativa constitucional, los cuales han limitado el ejercicio del poder tributario por parte de los legisladores.

### III PROCEDIMIENTOS Y GARANTÍAS EN MATERIA TRIBUTARIA

---

En esta parte del ensayo, se analizan los procedimientos tributarios, los cuales constituyen una garantía para el contribuyente y un privilegio para la administración.

El derecho tributario ha superado el concepto individualista del derecho romano, en el que no existía otro tesoro sino el del monarca dueño de todas las rentas. Hoy día los cambios políticos, sociales y económicos de los pueblos, han logrado el establecimiento del Estado de derecho que disfrutamos, en el que tanto la administración tributaria como el contribuyente, están sometidos a la ley.

En Guatemala la unificación de los procedimientos tributarios es relativamente reciente, y aún cuando encuentran sus raíces y bases de sustanciación en el derecho administrativo, procesal, constitucional, etc., han ido adquiriendo personalidad propia. Los cambios han sido significativos, sin embargo, para hacerlos menos engorrosos y para reducir el excesivo número de etapas y plazos largos, se hace necesario que los cambios continúen, sin menoscabo de los principios que deben orientarlos, entre los cuales destacan el de legalidad, generalidad, igualdad, proporcionalidad y capacidad contributiva establecidos en nuestra Constitución Política.

Encontramos que en general existen dos grupos de procedimientos: los de producción de los actos administrativos,

mediante los cuales se efectúa la determinación de los impuestos; y los segundos, constituidos por los medios de impugnación de las resoluciones de la administración tributaria, cuya sustanciación se efectúa tanto en el ámbito administrativo como en el judicial.

Sin duda una de las materias de extraordinaria importancia del derecho tributario es el aspecto procesal, por ser éste la parte dinámica que impulsa y da eficacia al ordenamiento jurídico impositivo. El aspecto procesal está representado específicamente en nuestra legislación en el Código Tributario, que señala el desenvolvimiento y la sustentación de los procedimientos dentro de un orden sistemático que permite tramitar y concluir con una apreciación de realidad, lo litigado, lo discutido. Sin la existencia del procedimiento tributario, que contiene los principios y normas que regulan las relaciones Estado-contribuyente, carecería del objeto principal, de la utilidad práctica el derecho tributario, abriendo un cauce discrecional en la adopción de medidas y decisiones de la administración tributaria, en perjuicio de los contribuyentes, que verían disminuidas sus posibilidades de defensa ante el uso omnímodo de las facultades administrativas.

El procedimiento tributario lo podemos clasificar en:

- Procedimientos que regulan la producción de una resolución final de la administración tributaria. Entre éstos existe un número considerable de procedimientos, entre los que destacan los siguientes:
  - a Procedimientos para la determinación de la obligación tributaria *-el más típico y común y el que tomaremos de base para este estudio,*
  - b Procedimiento de reconocimiento exenciones o beneficios fiscales,
  - c Procedimiento sancionador por infracciones,
  - d Procedimientos de devolución,
  - e Procedimientos de gestión recaudatoria o de recaudación,
  - f Procedimientos de consulta,

g Procedimientos de inscripción de contribuyentes y responsables; y,

- Procedimientos que regulan los recursos para impugnar las resoluciones producidas. Estos se subdividen en:
  - a Aquellos que se tramitan en la administración tributaria y
  - b Los que se tramitan en la vía jurisdiccional:
    - Contencioso-administrativo
    - Económico-coactivo

En esta misma vía encontramos también:

- El proceso penal (ilícitos tributarios)
- Las garantías constitucionales: acción de amparo e inconstitucionalidades.

## 1 Procedimientos administrativos

### 1.1 Determinación y pago de la obligación tributaria

El procedimiento de determinación de la obligación tributaria, o sea el acto mediante el cual el sujeto pasivo de la relación tributaria (contribuyente o responsable) o la administración tributaria, declaran la existencia de la obligación, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma, en su regulación en el Código Tributario está dividido en una serie de fases definidas. Su complejidad deriva no sólo de la multiplicidad de actividades desarrolladas en su tramitación, sino sobre todo, en que algunos de los actos o momentos procedimentales en que aquél se descompone, pueden alcanzar una cierta individualización y autonomía funcional, llegando, no sólo a poder ser impugnados y sometidos a control jurisdiccional, sino incluso a perder su condición de meros actos de trámite, para alcanzar la de actos definitivos. El procedimiento tributario, puede decirse, como consecuencia, que no es un

---

procedimiento unitario, sino una serie de procedimientos que se engarzan funcionalmente.

Por otro lado, la estructura del procedimiento tributario no es uniforme, sino variado y cambiante, no sólo como consecuencia de la diversa regulación de cada tributo, sino también a impulsos de las vicisitudes propias de cada procedimiento en concreto, que pueden influir aparte de la normativa legal, la discrecionalidad administrativa e incluso la propia iniciativa del particular.

De acuerdo con el Código Tributario, para determinar la obligación tributaria encontramos las siguientes etapas:

#### Iniciación

Los procedimientos tributarios pueden iniciarse como es sabido y según dice el artículo 121 del Código Tributario, de oficio, es decir por la administración tributaria, en atención a sus funciones de control y fiscalización. Como indica Sánchez Serrano en su obra *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tiene lugar en aquellos casos en que la administración, aún sin contar con declaración alguna y sin precisar de su actuación investigadora, por disponer ya en sus registros de datos y justificaciones suficientes, dicta en base a los actos de comprobación o liquidación, que dan inicio al procedimiento. De lo anterior tenemos que:

- El claro ejemplo de esta forma de iniciación del procedimiento lo encontramos en el artículo 107 del Código Tributario, cuando el contribuyente o responsable omite la presentación de la declaración o no proporciona la información necesaria para establecer la obligación. Cuando esto sucede la ley establece que la administración tributaria determinará de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar. Previo a ello, la administración deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas, fijando un plazo de veinte (20) días hábiles. Si transcurrido este plazo el contribuyente o el responsable no presentare las declaraciones o informaciones requeridas, la administración tributaria formulará la determinación de oficio del impuesto sobre base

---

cierta o presunta conforme este Código, así como de las sanciones e intereses que corresponda.

Vencido el plazo citado, sin que el contribuyente o responsable cumpla con la presentación de las declaraciones o no proporcione la información requerida, la administración efectuará de oficio la determinación de la obligación, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información pertinente recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos administrativos previstos en el Código Tributario.

- También puede iniciarse a instancia de parte interesada, con fundamento en el artículo 105 del Código Tributario o el que específicamente le asignan las leyes sustantivas tributarias. El más usual, con la presentación de la declaración tributaria. En este caso, no resulta definido claramente por la doctrina si debe considerarse iniciado el procedimiento por la simple presentación de la declaración, en consideración a que ésta es un acto del administrado y no de la administración, ya que el procedimiento está constituido por una serie de actos administrativos y la presentación de ésta no lo es.

#### Verificación

La administración tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos, si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable. Asimismo, se notificará al contribuyente o al responsable al imponerle sanciones, aún cuando éstas no se generen de la omisión del pago de impuestos.

- En esta fase del procedimiento la administración tributaria, con fundamento en las funciones asignadas en el artículo 98 del Código citado, fiscalizará, comprobará e investigará los hechos, actos, situaciones y demás circunstancias que condicionan o integren el hecho imponible originadas de las

declaraciones o de las determinaciones de oficio que haya realizado. Regularmente en dicha fase la administración verifica los datos consignados en las declaraciones tributarias, ya que ésta no da por aceptados incondicionalmente los datos proporcionados por los particulares en las declaraciones.

- Seguidamente, la administración tributaria llega al acto de liquidación en base a los datos obtenidos.

La liquidación se concibe como una serie de actos administrativos que partiendo del hecho imponible, concluye en un acto concreto y de determinación de la obligación tributaria, que la hace líquida y exigible. Nuestro derecho positivo no hace referencia en forma específica al acto de liquidación, sólo se refiere a la formulación de ajustes, sin embargo estas operaciones efectivamente se realizan en la administración tributaria y las podemos dividir en dos categorías básicas: liquidaciones provisionales y definitivas.

*Las liquidaciones provisionales*, son aquellas que se efectúan con base a los datos facilitados por el propio sujeto pasivo (contribuyente o responsable) y/o con la información obtenida por la administración tributaria. En esta etapa no se ha oído aún al contribuyente o responsables, por lo que este acto administrativo goza de la presunción de legalidad, es decir, son legales mientras no se pruebe lo contrario.

*Las liquidaciones definitivas*: son el acto de la administración tributaria en virtud del cual se determina la cuantía de la deuda tributaria y se hace exigible.

#### Audiencia

Efectuada la liquidación provisional, si se formulan ajustes, se le notifica al contribuyente o responsable, dándole audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables, a efecto de que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

Si sólo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto será de diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

Si el contribuyente o responsable no evacua la audiencia, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas, la cual podrá ser impugnada. Si no se impugna, queda firme la resolución y se procederá a exigir el pago.

#### Período de prueba

La palabra prueba puede tomarse en su acepción de fin (prueba en sí misma) o en su acepción de medio (medios de prueba). En la primera, el término hace referencia a la demostración de la exactitud de un hecho, del cual depende la existencia del derecho. La segunda, se llama medio de prueba a cada una de las formas que pueden utilizarse para obtener dicha demostración. Jurídicamente, Fehech, se refiere a la prueba como actividad, definiendo en tal sentido, al acto de prueba como "aquel acto procesal cuya función es la de formar convencimiento del juzgador sobre la verdad de los fundamentos fácticos de la reclamación."

Todos los hechos pueden ser materia de prueba, sin embargo, no todos necesitan ser probados. Los hechos que deben ser materia de prueba, dice Giuliani Fonrouge, son aquellos controvertidos o acerca de los cuales no hay acuerdo de las partes. En materia tributaria, nuestro derecho positivo regula que podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho (artículo 142 C. Tributario). Para ello, aplicamos los que establece el Código Procesal Civil y Mercantil, aunque en la práctica se utiliza especialmente la prueba documental.

La administración tributaria no permitirá las pruebas que fueran presentadas fuera de este período, salvo que se recabe para mejor resolver, aunque no se hubieren ofrecido.

---

Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. Es decir, el período de prueba se tendrá por otorgado, sin más trámite, resolución ni notificación, que la solicitud, y los treinta (30) días improrrogables correrán a partir del sexto (6to.) día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia.

Si sólo se imponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, el período para este efecto será de diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento descrito en el párrafo inmediato anterior.

Si el contribuyente o el responsable, expresa su conformidad con uno o más de los ajustes y las sanciones, sin objetarlos parcialmente, la administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiéndole que si éste no se produce se procederá al cobro por la vía económico coactiva. El expediente continuará su trámite en lo referente a los ajustes y las sanciones que el contribuyente o el responsable sí haya impugnado.

#### Diligencias para mejor resolver

Esta es una figura utilizada en la tramitación judicial que se ha incluido en la legislación tributaria (artículos 144 y 148 del Código Tributario). Mediante ella se pretende que la administración cuente con más elementos de juicio antes de resolver. Esta medida puede efectuarse de oficio a petición de parte, se haya o no evacuado la audiencia.

A través de esta medida, la administración tributaria puede acordar lo siguiente:

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

---

cualesquiera de estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para mejor resolver, no cabrá recurso alguno.

#### Resolución

Como indicáramos, las liquidaciones son parciales y definitivas. *Liquidar* en su acepción más común, alude al conjunto de operaciones encaminadas a determinar la cuantía de una obligación tributaria, que producen como efecto primordial, la exigibilidad de dicha obligación por parte de la administración o sujeto pasivo.

En esta fase del procedimiento tributario, la administración ha concluido la etapa de investigación, de fiscalización, para obtener toda la información necesaria para poder determinar la obligación tributaria. El contribuyente también ha podido aportar los argumentos, pruebas y justificaciones sobre lo manifestado por la administración en la liquidación provisional que le fuera notificada.

La administración tributaria procede entonces a efectuar la liquidación final, la cual quedará contenida en una resolución cuyas características fundamentales son las siguientes:

- Es un acto administrativo de naturaleza definitiva.
- Es impugnabile por medio de los recursos de revocatoria o de reposición, según corresponda.
- Pone final al procedimiento tributario de determinación.
- Hace exigible la obligación de pago del impuesto, multa e intereses según el caso.

La ley señala que al concluirse el procedimiento, la resolución debe dictarse dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes. Transcurrido el plazo anterior, si la administración tributaria no resuelve y notifica al contribuyente la resolución, dentro de los ciento quince (115) días hábiles siguientes a la notificación de conferimiento de audiencia por ajustes, en los casos en que se haya producido período de prueba; o dentro de los ochenta y cinco (85)

---

días hábiles siguientes a dicha notificación, en los casos en que no se haya producido período de prueba, el funcionario o empleado público responsable del atraso será sancionado de conformidad con los artículos 74 y 76 de la Ley de Servicio Civil.

Este acto administrativo tributario que pone fin al procedimiento tributario, según nuestra legislación, debe reunir determinados requisitos, entre los cuales podemos citar: "1. Número de resolución e identificación del expediente; 2. Lugar y fecha. 3. Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente; 4. Indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, si fuere el caso; 5. Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas; 6. Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria; 7. La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso; 8. En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva a lo dispuesto por el artículo 111 de este código; 9. Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución; 10. La firma del funcionario que la emita. Si al dictarse la resolución se cometieran errores de carácter formal, podrán corregirse de oficio por la administración tributaria. La resolución corregida deberá notificarse al contribuyente o responsable y a las demás partes, si las hubiere".

De esta forma la administración se ha pronunciado expresamente, empleando su forma más usual: emitiendo una resolución. Sin embargo puede, tanto en el procedimiento de determinación de la obligación como en otros procedimientos, presumirse la existencia de la declaración de la administración, cuando pasado el plazo que fija la ley, ésta no expresa su decisión, entendiéndose según los casos, la petición denegada o resuelta favorablemente. En nuestro derecho positivo, estaríamos refiriéndonos al *silencio administrativo*. Ejemplos del mismo los

---

encontramos en los artículos 157 Código Tributario, 16o. Ley de lo Contencioso-Administrativo, 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, reformado por el artículo 13 del Decreto 60-94 del Congreso de la República. Esta es una opción para el contribuyente, puesto que éste puede también acudir al amparo, para obligar a la administración a que le resuelva, ya que el artículo 28 de la Constitución establece que la administración está obligada a resolver.

#### Notificación

Es el acto por el cual se informa o da noticia al contribuyente o responsable de lo resuelto por la administración.

Para que las resoluciones produzcan el efecto primordial que les es propio, es decir, la exigibilidad de la deuda tributaria, es preciso que sean notificadas al sujeto pasivo. La fecha de notificación determina tanto la apertura del plazo de ingreso del tributo a la administración (el pago), como la iniciación del cómputo del plazo para hacer uso de los medios de impugnación correspondientes en el supuesto que no se esté de acuerdo con lo resuelto.

Toda notificación personal se practicará dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución de que se trate, bajo pena para el notificador en caso de incumplimiento, de diez quetzales (Q10) de multa la primera vez; de veinticinco quetzales (Q25) la segunda y de destitución la tercera.

Del artículo 127 al 141 del Código Tributario se enuncia todo lo relativo a las notificaciones.

Con el objeto de ilustrar las fases que integran el procedimiento de determinación de la obligación tributaria en nuestra legislación, presentamos los cuadros siguientes que muestran dos ejemplos: la determinación que se origina cuando el contribuyente o responsable ha presentado su declaración, y otra, cuando la misma no se ha presentado y la administración tributaria

la hace de oficio. Se anota en cada fase el número de días que asigna la ley para su diligenciamiento, como también la disposición legal que la regula. Incluyen la interposición del recurso de revocatoria cuando se esté en desacuerdo con lo resuelto por la administración tributaria y el plazo para la iniciación de un proceso de lo contencioso administrativo.

Procedimiento para la formulación de ajustes			
	Acción	Artículo	Días hábiles
1	Notificación del ajuste formulado	132	10
2	Audiencia-plazo para evacuarla	146	30
3	Apertura a prueba. Improrrogable	143	30
4	Diligencias para mejor resolver	144-148	15
5	Resolución	149	30
6	Notificación de la resolución	127 al 141	10
7	Interposición del recurso de revocatoria	154	10
8	Si la administración deniega el recurso	154	5
9	Notificación de la denegatoria	127 al 141	10
10	El contribuyente presenta ocurso	155	3
11	Se pide informe al ente que denegó el recurso	156	5
12	Se resuelve el ocurso	156	15
13	Notificación de la resolución del ocurso	127 al 141	10
14	Se da trámite al recurso de revocatoria	156	---
15	Audiencias: órgano asesor-Procuraduría General de la Nación	159	30
16	Diligencias para mejor resolver	144 al 159	15
17	Resolución del recurso de revocatoria	157	30
18	Notificación de la resolución del recurso	127 al 141	10
19	Presentación del proceso contencioso administrativo	165	90
	TOTAL DE DIAS		358

Procedimiento para la determinación de oficio en caso de omisión de declaración			
	Acción	Artículo	Días hábiles
1	Requerimiento de la declaración omitida, dando plazo para presentarla	107	20
2	Notificación del ajuste formulado	132	30
3	Audiencia-plazo para evacuarla	146	30
4	Apertura a prueba. Improrrogable	143	15
5	Diligencias para mejor resolver	144 al 148	30
6	Resolución	149	10
7	Notificación de la resolución	127 al 141	10
8	Interposición del recurso de revocatoria	154	5
9	Si la administración deniega el recurso	154	10
10	Notificación de la denegatoria	127 al 141	3
11	El contribuyente presenta ocurso	155	5
12	Se pide informe al ente que denegó el recurso	156	15
13	Se resuelve el ocurso	156	10
14	Notificación de la resolución del ocurso	127 al 141	---
15	Se da trámite al recurso de revocatoria	156	
16	Audiencias: órgano asesor-Procuraduría General de la Nación	159	30
17	Diligencias para mejor resolver	144 al 159	15
18	Resolución del recurso de revocatoria	157	30
19	Notificación de la resolución del recurso	127 al 141	10
20	Presentación del proceso contencioso administrativo	165	90
	TOTAL DE DIAS		378

## 1.2 Recursos

Como indicáramos, dentro del estudio del derecho procesal tributario, encontramos que en general existen dos clases de procedimientos: el primero está constituido por los procedimientos de producción de los actos administrativos (determinación de la obligación), configurado por una serie de formalidades y trámites que el orden jurídico establece para poder emitir una decisión sobre determinado asunto; y los segundos, constituidos por los medios de impugnación de los actos administrativos tributarios.

Al emitirse un acto administrativo, surge a favor del contribuyente o responsable el derecho de impugnar la decisión de la administración tributaria. Con ello se agota de acuerdo a la legislación guatemalteca, la vía administrativa y de continuar la inconformidad del administrado con esa decisión, le da la oportunidad de accionar a través de los órganos jurisdiccionales la revisión del acto impugnado.

El término recurso es utilizado como sinónimo de impugnación, proviene del latín "recursus" que significa acción y efecto de recurrir, vuelta y retorno de una cosa al lugar que salió. Este acto de expresar inconformidad, se encamina a provocar un nuevo examen de la cuestión que dio lugar a la misma para obtener una nueva decisión, distinta de aquella que se estimó gravosa a los intereses de quien la ha expresado. En sentido jurídico amplio, el recurso es entendido como la acción que se deriva de la ley a favor de la parte que se considera perjudicada por una resolución judicial o administrativa, para pedir al mismo juez, tribunal o autoridad, que la ha proferido, quede sin efecto o sea modificada en determinado sentido, o para acudir a otro juez, tribunal o autoridad competente, en solicitud de que sea revocado, suspendido o mejorado el fallo que se reputa perjudicial.

En el contexto antes relacionado encontramos la posición de los siguientes tratadistas que al referirse al recurso administrativo, expresan lo siguiente:

Para Gabino Fraga (1952), el recurso administrativo "constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en términos legales de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la oportunidad del mismo". Encontramos que en el fondo los autores coinciden en que los recursos administrativos constituyen un derecho subjetivo del contribuyente o responsable, que utiliza con el fin de obtener la revisión, anulación o modificación de un acto administrativo. Los recursos surgen de la necesidad de control por parte del administrado de la actividad de la administración, la que está a cargo de funcionarios, que como hombres, tal como lo expresa Ibañez Frocham, citado por Fraga (1952), su actuar está expuesto al error, que ocasiona algún gravamen, algún perjuicio, alguna lesión a los intereses de una de las partes, por lo que el Estado para equipar la relación administración-administrado, tiene interés en que el error se repare en que la parte agraviada tenga el derecho de gestionar la reparación de ese error. Lo expresado constituye por lo tanto, el fundamento jurídico de los recursos administrativos.

Por lo tanto, podemos afirmar que los recursos administrativos en nuestra legislación se sustancian a través de un procedimiento fijado por la ley, se deducen ante la propia administración quien revisará sus mismos actos, su objeto es manifestar la inconformidad con una decisión de ésta para que sea examinada de nuevo, pronunciándose sobre la procedencia de revocar, modificar, anular o confirmar la misma, como presupuesto, como requisito previo para impugnar la decisión de la administración en la vía jurisdiccional.

El legislador con el objeto de evitar confusiones creadas por el variado número de recursos existentes en las diferentes leyes, norma en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96 del Congreso de la República (Artículo 17), que los recursos de revocatoria y reposición serán los únicos medios de impugnación ordinarios en toda la administración pública centralizada y

---

descentralizada o autónoma. Respecto a esta disposición, es preciso señalar:

- a Que solamente en ese artículo se hace alusión a los recursos ordinarios y no establece cuáles son los extraordinarios o especiales. Por lo tanto, excluye de la ley a los recursos extraordinarios, entendidos como tales de acuerdo con la doctrina, como aquellos que no se establecen para hipótesis concretas.
- b Que la finalidad de limitar el ámbito de los recursos, obedece seguramente a la confusión que se presenta tanto para el administrado como para la administración, el número, diversidad de denominaciones, plazos, procedimientos, etc. que se encuentran establecidos en diferentes leyes.
- c En algunos órganos de la administración centralizada y descentralizada o autónoma, no aceptan la aplicación del Decreto 119-96 del Congreso y para no aplicarlo toman como fundamento los argumentos siguientes:
  - 1 La Ley de lo Contencioso Administrativo no derogó expresamente los artículos de las leyes especiales que regulan lo relativo a los recursos;
  - 2 Las disposiciones especiales de las leyes prevalecen sobre las disposiciones generales; y,
  - 3 Carecen de validez las disposiciones que contradigan a una norma de jerarquía superior, considerándose como tales, aquellas que necesitan una mayoría calificada para su aprobación por parte del Congreso de la República, ejemplo: las leyes orgánicas de las entidades descentralizadas, el Código Municipal, etc.

Respecto al recurso de revocatoria como al de reposición que se tramiten en la administración tributaria, es preciso señalar que con la creación de la Superintendencia de la Administración

---

Tributaria -SAT-, mediante el decreto 1-98 del Congreso de la República (Ley orgánica de la misma), se asigna al Directorio de esa entidad, órgano de dirección superior la función de resolver los recursos administrativos que le corresponda conforme a la ley (Artículo 9, inciso k). Por lo que de acuerdo a las disposiciones del Código Tributario en materia de recursos, al Directorio como órgano jerárquico superior, le correspondería conocer de los recursos mencionados. Sin embargo, en dicha ley orgánica también se le asigna esa función al Superintendente, catalogado de acuerdo al artículo 22 de dicha ley, como "la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la SAT". El artículo 23 de ese cuerpo legal, le asigna entre sus atribuciones y funciones la de "resolver los recursos administrativos que le competen, según el Código Tributario y otras leyes". Tratando de aclarar esas normas y la confusión originada, el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, contenido en el Acuerdo Gubernativo número 2-98 (*Diario Oficial* del 14 de octubre de 1998), norma en su artículo 47 (De las disposiciones generales), lo siguiente: "Los recursos administrativos que los contribuyentes puedan interponer en contra de las resoluciones dictadas por la SAT en materia tributaria, se tramitarán de conformidad con las normas del Código Tributario y las leyes aduaneras. En contra de las resoluciones originarias del Directorio procede el recurso de reposición, el cual será resuelto por el mismo Directorio. En contra de las resoluciones originarias del Superintendente, procede el recurso de revocatoria, el cual será resuelto por el Directorio. En contra de las resoluciones originarias de los Intendentes, procede el recurso de revocatoria, el cual será resuelto por el Superintendente.

La Superintendencia de Administración Tributaria aplica los procedimientos establecidos en el Código Tributario para la tramitación de los recursos de revocatoria y reposición, no lo dispuesto en la Ley de lo Contencioso Administrativo, con fundamento en la adición a dicha ley contenida en el Decreto 98-97 del Congreso de la República (Artículo 17 Bis).

---

Debe tenerse en cuenta que en lo que respecta a la impugnación de las resoluciones emitidas por la Dirección de Catastro y Avalúo de Bienes Inmuebles -DICABI- se aplica también las disposiciones del Código Tributario, pero quien resuelve el recurso de revocatoria es el Ministerio de Finanzas Públicas, en consideración a que actualmente la SAT no tiene bajo su administración, control y fiscalización lo relativo al impuesto único sobre inmuebles. El Decreto 15-98 (Ley de Impuesto Unico sobre Inmuebles), establece en su artículo 30 inciso e) que el contribuyente podrá usar el recurso de revocatoria en el tiempo y forma que establece el Código Tributario.

#### Trámite del recurso de revocatoria

- Se interpone por el contribuyente, responsable o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Cuando el recurso no sea interpuesto dentro de ese plazo la resolución quedará firme.
- El funcionario ante quien se interpone el recurso, se limita a conceder o denegar el trámite del recurso. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y deberá elevar las actuaciones al superior jerárquico, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Puede también denegarse el recurso, para lo cual la autoridad respectiva deberá razonar tal rechazo.

Al notificarse el rechazo, el afectado puede ocurrir para el sólo efecto de que se le dé trámite al recurso. El trámite de ocurso lo detallaremos adelante.

Si la autoridad ante quien se interpone el recurso, no resuelve dentro del plazo de quince (15) días hábiles siguientes a su interposición, denegando o concediendo el recurso, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al ente jerárquico superior (silencio administrativo positivo).

- 
- Recibidos los antecedentes por la autoridad que debe resolver el recurso, corre audiencia a:
    - La dependencia a que éste acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, si lo estima necesario. Este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de quince (15) días hábiles.
    - A la Procuraduría General de la Nación. Con el dictamen anterior o sin él y en todos los casos, se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación por quince (15) días hábiles.
  - La administración tributaria antes de dictar la resolución final, podrá de oficio o a petición de parte acordar para mejor resolver, la práctica de diligencias que le permitan contar con elementos de juicio suficientes para emitir su declaración de voluntad. Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor quince (15) días hábiles. Contra la resolución que ordene esta diligencia no cabe recurso alguno.
  - Concluido los trámites anteriores, el ente administrativo resolverá dentro de los setenta y cinco (75) días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó el recurso correspondiente. La misma ley indica que si acuerda diligencias para mejor resolver, este plazo se ampliará (Artículo 159 del Código Tributario). El artículo 154 norma también lo siguiente: "El Ministerio de Finanzas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles de elevado a su consideración el recurso".

#### Trámite del ocurso

Como mencionaremos, cuando la administración tributaria en forma razonada deniega el recurso de revocatoria, el contribuyente o responsable puede ocurrir ante la autoridad superior jerárquica (Directorio o Superintendente, o Ministerio de

---

Finanzas Públicas en los casos de DICABI) a efecto que resuelva sobre la procedencia de dar trámite o no al recurso interpuesto. Para el efecto se sigue el siguiente procedimiento:

- La parte agraviada podrá ocurrir ante el Directorio o ante el Superintendente según el caso, dentro del plazo de tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, solicitando se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.
- El Directorio o el Superintendente remite el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria para que informe dentro del perentorio plazo de cinco (5) días hábiles. Cuando la autoridad jerárquica superior lo estime necesario, pide el expediente original.
- El Directorio o el Superintendente en su caso, puede resolver lo siguiente:
  - Con lugar el ocurso: Procede cuando encuentre improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria hecha por la entidad jerárquica inferior, por lo que entrará a conocer del recurso interpuesto. De igual forma procederá cuando se establezca que transcurrió el plazo de quince (15) días hábiles sin que la autoridad respectiva (Superintendente o Intendentes) resuelva concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria.
  - Sin lugar el ocurso: Cuando se declare sin lugar, se impondrá al ocurrente una multa de mil quetzales (Q1,000) y se ordenará se archiven las diligencias, quedando por consiguiente firme la resolución que se impugna.

#### Trámite del recurso de reposición

- Se interpone por el contribuyente, responsable o por su representante legal, contra las resoluciones originarias del

---

Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación.

- La autoridad que debe resolver el recurso, corre audiencia:
  - A la dependencia que éste acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, si lo estima necesario. Este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de quince (15) días hábiles.
  - A la Procuraduría General de la Nación. Con el dictamen anterior o sin él y en todos los casos, se dará audiencia a la Procuraduría General de la Nación por quince (15) días hábiles.
- La administración tributaria antes de dictar la resolución final, podrá de oficio o a petición de parte acordar para mejor resolver la práctica de diligencias que le permitan contar con elementos de juicio suficientes para emitir su declaración de voluntad. Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Contra esta la resolución que ordene esta diligencia no cabe recurso alguno.
- Concluidos los trámites anteriores, el ente administrativo resolverá dentro de los setenta y cinco (75) días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó el recurso correspondiente. La misma ley indica que si acuerda diligencias para mejor resolver, este plazo se ampliará (Artículo 159 del Código Tributario).

#### Recursos en materia de aduanas

Como se mencionara al tratar los recursos de la administración tributaria, el Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- establece que los recursos administrativos que los contribuyentes puedan interponer en contra de las resoluciones dictadas por la SAT en

---

materia tributaria, se tramitarán de conformidad con las normas del Código Tributario y las leyes aduaneras.

Contra las resoluciones del administrador de aduanas se interponía el recurso de revisión y contra las resoluciones del director de aduanas, dependencia del Ministerio de Finanzas Públicas, se interponía el recurso de apelación. Al desaparecer la Dirección citada, y por consiguiente, sus dependencias, incluyendo las administraciones de aduanas, es criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria, que dichos recursos ya no proceden, solamente el recurso de revocatoria en consideración a que las resoluciones que se emitan en materia aduanera corresponde dictarlas al Intendente de Aduanas. Este recurso se tramita de conformidad con lo dispuesto en el Código Tributario.

## 2 Procedimientos judiciales

### 2.1 Proceso contencioso administrativo

En Guatemala se instituye este proceso en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-99 del Congreso de la República, con el objeto de controlar la juridicidad de los actos administrativos. Mediante este proceso se solventan judicialmente las controversias derivadas de una decisión de la administración pública que ha afectado derechos e intereses.

En otras legislaciones existen los llamados tribunales administrativos, que conocen de estas controversias, se le ha llamado también justicia administrativa, que consiste en la existencia de una jerarquía de tribunales que forma parte de la organización administrativa, teniendo su fundamento esa organización en el principio de separación de funciones, por lo que se impide a los tribunales judiciales intervenir en asuntos de la administración.

De conformidad con nuestro ordenamiento legal, el Estado en el ejercicio de su función jurisdiccional, a través de este proceso satisface las pretensiones que una parte esgrime frente a otra, ante

---

un órgano competente que deduce con arreglo a la ley, la pretensión ante él deducida, se produce un examen del acto que provoca la contención, este acto debe ser siempre administrativo.

### Aspectos relevantes del proceso contencioso-administrativo

#### -Reclamación administrativa previa

En nuestro derecho positivo encontramos como requisito previo para iniciar el proceso contencioso administrativo, que la resolución que lo origina no haya podido remediarse por medio de los recursos administrativos. Es decir, tienen que haberse tramitado los medios de impugnación que determina la ley en el ámbito de la administración para poder acceder a esta jurisdicción.

Para esos efectos nuestra legislación determina que al iniciarse este proceso, debe existir una resolución que haya puesto fin al procedimiento administrativo que incluye la declaratoria ficta de la administración (silencio administrativo). Esta resolución debe reunir los requisitos siguientes:

#### Que haya causado estado

La misma ley de lo Contencioso Administrativo en su artículo 20 define lo que debe entenderse por causar estado, y dice: "Causan estado las resoluciones de la administración que decidan un asunto cuando no sean susceptibles de impugnarse en la vía administrativa, por haberse resuelto los recursos administrativos".

La declaración de voluntad de la administración debe en primer término decidir el asunto que se tramita en un órgano de la administración, que esa resolución o declaración de voluntad ya no sea susceptible de impugnarse en esa vía porque ya no hay otro medio de impugnación ya que los recursos administrativos que debían interponerse ya fueron resueltos, por consiguiente ha operado la preclusión administrativa.

---

Que vulnere un derecho del demandante, reconocido por una ley, reglamento o resolución anterior

El acto que se cuestiona y que motiva el accionar a través de esta jurisdicción, debe vulnerar un derecho de quien demanda. Cuando éste estime que su derecho se vea disminuido, restringido, lesionado o lo excluya de la santificación de una situación jurídica amparada y reconocida por determinada ley, un reglamento o una resolución anterior, está facultado para promover el proceso contencioso administrativo a efecto de que se le restituya ese derecho vulnerado.

No serán necesarios estos requisitos previos en un único caso, cuando el proceso contencioso administrativo es iniciado por un acto o resolución que haya sido declarado lesivo para los intereses del Estado en Acuerdo Gubernativo emitido por el Presidente de la República en Consejo de Ministros. Esta acción es iniciada por la Procuraduría General de la Nación en representación del Estado.

#### -Procedencia

Los casos de procedencia del contencioso administrativo fueron analizados cuando tratamos el tema relacionado a la jurisdicción contenciosa administrativa, por lo que en este apartado solamente los enumeraremos:

- 1 Contienda por actos y resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado.
- 2 Controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.
- 3 Por silencio administrativo.
- 4 Por acto o resolución que haya sido declarado lesivo para los intereses del Estado.

En materia fiscal, en los casos de devolución de crédito fiscal del impuesto al valor agregado (Artículo 23 de Ley que establece

---

ese impuesto, Decreto 27-92 del Congreso de la República y sus reformas), se acude a esta jurisdicción, pero el trámite es diferente ya que no gestiona a través de un proceso contencioso administrativo sino en la vía incidental siguiendo este procedimiento: a) Promovido el incidente se da audiencia a la administración tributaria por el plazo de dos días; b) Si el incidente se refiere a cuestiones de hecho y fuera necesario abrirlo a prueba, las partes las ofrecen en forma individualizada al presentar el incidente o en su caso al evacuarse la audiencia. Se abre a prueba por el plazo de diez días; c) Sin trámite el tribunal resolverá el incidente dentro de tres días de transcurrido el plazo que se otorgara para la audiencia y si se hubiere abierto a prueba, la resolución se dicta dentro de igual plazo.

Por tratarse de que la resolución es proferida por un tribunal colegiado, no procede la interposición del recurso de apelación. (Artículos 138 al 140 de la Ley del Organismo Judicial).

#### -Improcedencia

Con el objeto de no ser repetitivos, solamente enumeraremos los casos de improcedencia, ya que los de procedencia fueron analizados en el tema relacionado con la jurisdicción contenciosa administrativa. De conformidad con la ley, el contencioso administrativo es improcedente:

- 1 En los asuntos referentes al orden político, militar o de defensa, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan.
- 2 En asuntos referentes a disposiciones de carácter general sobre salud e higiene públicas, sin perjuicio de las indemnizaciones que procedan.
- 3 En los asuntos que sea competencia de otros tribunales.
- 4 En los asuntos originados por denegatoria de concesiones de toda especie, salvo lo dispuesto en contrario en leyes especiales.

---

5 En los asuntos en que una ley excluya la posibilidad de ser planteados en la vía contenciosa administrativa.

-Las partes

En un proceso las partes son: el actor, quien presenta la demanda y el demandado quien se le exige el cumplimiento de una pretensión. El concepto de parte no se refiere a una sola persona ya que podrá estar integrada por varias partes a lo cual se le denomina litisconsorcio y por lo tanto deberá tener un representante común. En general, las partes procesales son, una que formula y otra a quien se formula la pretensión objeto del proceso.

De conformidad con la Ley de lo Contencioso Administrativa son partes del proceso que regula dicha ley:

El demandante

El demandante (actor) es quien promueve el proceso. Puede ser un particular cuando se crea afectado por un acto administrativo o la propia administración, por ejemplo, por actos o resoluciones que hayan sido declarados lesivos para los intereses del Estado.

- El órgano centralizado o la institución descentralizada de la administración que haya conocido en el asunto objeto del proceso.

En otras palabras, el demandado, contra quien se endereza la demanda y a la cual se le exige el cumplimiento de determinada pretensión.

La ley indica que es parte del proceso el órgano administrativo (centralizado o descentralizado según su forma de organización), que conoció el asunto que motiva el proceso. Estimamos que la ley debió ser más clara indicando que la parte demandada es la que emitió el acto impugnado, ya que debe existir un acto (resolución) para plantear el proceso, tal y como se exige en el artículo 20 de la Ley de lo Contencioso Administrativo que comentamos cuando

---

nos referimos a las características que debe reunir esa resolución para iniciar el proceso.

La Procuraduría General de la Nación

De conformidad con la Constitución Política de la República, la Procuraduría General de la Nación tiene a su cargo la función de asesoría y consultoría de los órganos y entidades estatales, correspondiendo al Procurador General de la Nación ejercer la representación del Estado. En consideración a esa función, en el proceso se le considera como parte del mismo (Artículo 22 de la Ley de lo Contencioso Administrativo). En el trámite establecido para el efecto, encontramos que cuando se le da trámite a la demanda se emplaza entre otros, a la Procuraduría General de la Nación, quien no puede dejar de pronunciarse sobre el fondo del asunto que se discute (Artículo 35 de la ley citada) y participa activamente en todas las etapas procesales.

Las personas que aparezcan con interés legítimo en el expediente administrativo correspondiente (tercero)

Las personas que aparezcan con interés en el expediente debe también emplazarles en la resolución que dé trámite a la demanda.

El tercero va a ser una persona distinta del demandante o actor y el demandado. Su fundamento para intervenir en el proceso, es que el legislador estimó que deben salvaguardarse y protegerse los derechos de estas personas, los cuales pueden verse afectados por la sentencia del tribunal, además que con su intervención provee al ente jurisdiccional de más elementos de juicio para dictar una sentencia justa.

En relación a los terceros en el proceso contencioso administrativo, es importante destacar lo siguiente:

El tercero puede intervenir en el proceso porque así lo dispone el Tribunal al momento del emplazamiento (*Iussu Iudicis*), estimándose que hay un interés en las actuaciones, por lo que no puede dejarse fuera del mismo ya que se le estaría causando un

---

perjuicio a esos intereses jurídicos al emitirse el fallo, además de atentar contra el principio constitucional del debido proceso. Puede también ordenarlo el tribunal cuando una de las partes le solicita que emplace a un tercero.

El tercero podrá intervenir en forma voluntaria dentro del proceso contencioso administrativo, cuando él crea que sus intereses o derechos pueden ser perjudicados en la controversia entre la administración y un particular, debiendo por lo tanto, probar que ese interés está fundamentado en un derecho subjetivo administrativo, que le legitimará para ser considerado parte del proceso y poder formular sus pretensiones en cada una de las etapas de éste. El tercero puede también intervenir adhiriéndose a las pretensiones de la administración o del particular (coadyuvante).

En la Ley de lo Contencioso Administrativo no se regula en forma específica lo relativo a las tercerías por lo que se aplica supletoriamente lo dispuesto al respecto en el Código Procesal Civil y Mercantil (Libro V, Título III, Capítulo I y II que comprende los artículos del 544 al 547, además de estos artículos, hacen referencia a la figura del tercero los números 56, 57 y 58 del citado código).

La Contraloría General de Cuentas, cuando el proceso se refiera al control o fiscalización de la hacienda pública

La Contraloría General de Cuentas es una institución técnica descentralizada, con funciones fiscalizadoras de los ingresos, egresos y en general de todo interés hacendario de los organismos del Estado, los municipios, entidades descentralizadas y autónomas, así como de cualquier persona que reciba fondos del Estado o que haga colectas públicas. Le corresponde además, la fiscalización de contratistas de obras públicas y cualquier otra persona, que por delegación del Estado, invierta o administre fondos públicos. Con fundamento en esa disposición constitucional, la Contraloría General de Cuentas se constituye en parte del proceso contencioso administrativo, cuando es emplazada en los casos en que el asunto que se discute tiene relación con la

---

hacienda pública, ejemplo, en cuestiones relacionadas con materia tributaria.

#### -El plazo

En el proceso contencioso administrativo, la demanda deberá ser presentada en un plazo de tres (3) meses contados a partir, según el caso, de los hechos siguientes:

- 1 La última notificación de la resolución que concluyó el procedimiento administrativo.
- 2 Vencimiento del plazo en que la administración debió resolver en definitiva (silencio administrativo).
- 3 La fecha de publicación del Acuerdo Gubernativo que declaró lesivo a los intereses del Estado el acto o resolución.

En materia tributaria, con base a lo establecido en el artículo 165 del Código Tributario, se aplica un plazo diferente, ya que para iniciar el proceso contencioso administrativo la ley fija un plazo de noventa (90) días hábiles, contados a partir del día hábil siguiente a la fecha en que se hizo la última notificación de la resolución del recurso de revocatoria o de reposición, en su caso.

#### -La acumulación

La acumulación de procesos tiene su inspiración en el principio de economía procesal, de justicia e igualdad que deben prevalecer en el proceso. La acumulación opera cuando se hubiere presentado al Tribunal de lo Contencioso Administrativo varios procesos cuyo asunto que se discute sea el mismo. De oficio o a solicitud de cualesquiera de las partes se acumularán éstos y se resolverán todos en una misma sentencia.

Entre lo más destacados efectos que encontramos de la acumulación están los siguientes: a) Todos los procesos se tramitarán en uno solo; y, b) Al efectuarse la acumulación se suspenderá el curso del proceso o procesos que estuvieren próximos a dictarse sentencia, hasta que todos se encuentren en el

---

mismo estado, a fin de que el mismo fallo disponga para todos por igual.

#### -Caducidad de la instancia

Se entiende por caducidad cuando no se ejercita una acción dentro del tiempo que fija la ley para realizarla.

De conformidad con la Ley de lo Contencioso Administrativo, caduca esta instancia cuando transcurra el plazo de tres meses sin que el demandante promueva, siempre que este impulso procesal sea necesario de su parte para continuar con el proceso. El plazo citado se computará a partir de la fecha de la última notificación judicial. De conformidad con la ley del Organismo Judicial, los meses y años se regularán por el número de días que les corresponde según el calendario gregoriano, terminarán los años y los meses, la víspera de la fecha en que han principiado a contarse.

La caducidad de la instancia puede decretarse de oficio o a solicitud de cualquiera de las partes.

Cabe destacar que la caducidad de la instancia no procederá cuando se trate de asuntos tributarios, en donde la sala de lo Contencioso Administrativo correspondiente, está obligada a impulsar de oficio el procedimiento (Artículo 163 del Código Tributario)..

#### -Integración de la ley

Estimamos que la Ley de lo Contencioso Administrativo debía regular todos los aspectos del proceso, sin embargo no lo hace, por lo que permite la integración de la ley, entendiéndose a este proceso como la facultad que ésta otorga para aplicar otras leyes, en este caso el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial. Se aplican por consiguiente supletoriamente esas disposiciones, cuando la propia ley no regule una situación o institución jurídica. Ejemplo, el caso de las tercerías antes mencionado.

---

#### -*Solve et repete*

Este clásico y tradicional principio del *solve et repete*, traducido como la exigencia ineludible de pagar o repetir o de pagar para reclamar, se eliminó totalmente de nuestra legislación, en consideración a que la justicia es gratuita e igual para todos (Artículo 57 de la Ley del Organismo Judicial).

La Constitución Política de la República en su artículo 221, expresamente establece que para acudir al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, no será necesario ningún pago o caución previa. La ley anterior de lo Contencioso Administrativo mantenía esa exigencia, prescribiendo que: "Para interponer el Recurso Contencioso Administrativo en los asuntos sobre cobranza de contribuciones y demás rentas públicas o créditos a favor del Fisco, es requisito indispensable que el recurrente acompañe a su demanda la constancia de haber pagado, bajo protesta, el monto total de la deuda. En caso contrario no dará curso a la demanda".

El Código Tributario establece también que para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria, no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna.

#### -La demanda

Para Chiovenda citado por Manuel de la Plaza en su obra *Derecho procesal civil español* dice que "la demanda es un acto mediante el cual la parte, afirmando la existencia de una voluntad de la ley, que garantiza un bien, declara su intención de que esa voluntad sea activada e invocada, a tal fin, la autoridad del órgano jurisdiccional". Como Chiovenda otros autores coinciden que la demanda constituye la petición, el ruego, la solicitud del demandante o autor, mediante la cual y conforme el derecho que le otorga la ley, inicia la actividad jurisdiccional encaminada a que se declare, reconozca, extinga o modifique un derecho.

Mediante la demanda, la parte que inicia el proceso contencioso administrativo, pide al tribunal su intervención para la composición de la *litis*, detallando los hechos, ofreciendo las pruebas, indicando las normas que sustentan su petición y su

---

expresa solicitud de revisión del acto que afectó sus derechos o intereses. El demandante o el actor como se le llama, asume esta iniciativa y tiene por objeto persuadir al tribunal para que haga una decisión sobre lo pedido. Para que pueda obtenerse ese objetivo de la demanda, el tribunal está obligado a resolver, pero esa decisión no debe ser ni *plus quam petita* ni *minus quam petita*. La ultrapetición (decisión más allá de los límites de lo pedido) y la infrapetición (no decisión sobre todo lo pedido).

La demanda tiene una singular importancia en el proceso, representa un acto esencial y fundamental en el mismo, además de iniciar la *litis*, constituye una guía para que el tribunal decida. Con la demanda se sienta las bases del proceso (pretensiones del demandante), todas las actuaciones siguientes girarán alrededor de ésta y sobre esas bases ha de pronunciarse el tribunal.

#### Desarrollo del proceso contencioso administrativo

##### -Presentación de la demanda

Habiendo cumplido los requisitos que debe contener la demanda y presentada a la sala del Tribunal de lo Contencioso Administrativo que corresponda, éste procederá de la forma siguiente:

Pide los antecedentes directamente al órgano administrativo dentro de los cinco (5) días hábiles siguientes a la fecha de presentación de la demanda, apercibiéndosele de que en caso no los envíe, se le procesará por desobediencia, además de que el tribunal entrará a conocer el "recurso" teniendo como base el dicho del actor. Nótese que aquí la ley no dice proceso sino recurso (Artículo 32 primer párrafo).

##### -Envío de antecedentes

El órgano administrativo requerido, deberá enviar los antecedentes y un informe circunstanciado dentro de los diez (10) días hábiles siguientes a la fecha de recibida la solicitud de remisión. En consideración a los intereses de proteger la administración y porque al Estado no puede declarársele en rebeldía, la ley le permite

---

comparecer y presentar los antecedentes en cualquier estado del proceso, no importa que haya concluido el plazo antes relacionado.

##### -Admisión de la demanda

Si la autoridad administrativa no envía los antecedentes en el plazo antes citado, el tribunal admitirá para su trámite la demanda. Cuando estos antecedentes son enviados en plazo fijado, el tribunal examinará la demanda con relación a los antecedentes y si la encuentra arreglada a derecho, la admite para su trámite, dictando la resolución correspondiente, dentro de los tres (3) días siguientes a la fecha en que haya recibido los mismos o haya vencido el plazo para la presentación de éstos.

##### -Providencias precautorias

Para prevenir consecuencias o riesgos que lesionen los derechos o intereses del demandante, la Ley de lo Contencioso Administrativo permite al actor solicitar las providencias precautorias urgentes o indispensables, entre las cuales podemos mencionar: el arraigo, anotación de la demanda, embargo, la intervención, etc. Decretar tales providencias queda a la discreción del tribunal, quien se pronunciará sobre dicha solicitud en la resolución que admita para su trámite la demanda.

Sobre las providencias precautorias también se aplica supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil, en consideración a que la Ley de lo Contencioso Administrativo no regula más que lo que se indicó al respecto en el párrafo anterior.

##### -Emplazamiento

El emplazamiento constituye la convocatoria que se hace a una persona por orden de un juez para que comparezca en el tribunal dentro del término que se le designa, con el objeto de poder defenderse de los cargos que se le hacen, oponerse a la demanda, usar su derecho o cumplir lo que se le ordena (Guillermo Cabanellas, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, Tomo IV). Para Eduardo Payares (*Diccionario usual de derecho civil*), "el emplazamiento significa el acto de emplazar, esta palabra a su vez, quiere decir "dar un plazo", citar a una persona, ordenar que

---

comparezca ante un juez o el tribunal, llamar a juicio al demandado”.

Como todo proceso jurisdiccional, el proceso contencioso administrativo, con fundamento en los principios constitucionales que inspiran al mismo (ejemplo, el debido proceso), debe otorgar a la otra parte y a quienes intervengan en el proceso, la oportunidad de defenderse. Nuestra legislación en ese sentido hace referencia al emplazamiento en este proceso, indicando que en la resolución que dé trámite a la demanda, se emplaza a:

- 1 El órgano administrativo o institución descentralizada demandada.
- 2 La Procuraduría General de la Nación.
- 3 Las personas que aparezcan con interés en el expediente.
- 4 La Contraloría General de Cuentas, cuando el proceso se refiera al control y fiscalización de la hacienda pública.

Para esos efectos, les da audiencia por un plazo común de quince (15) días. En el caso de los entes públicos (sujetos procesales), no podrán dejar de pronunciarse sobre el fondo del asunto motivo del recurso.

En virtud de que la Ley de lo Contencioso Administrativo no contempla los efectos del emplazamiento, habrá que aplicar en lo que corresponda, supletoriamente lo dispuesto en el artículo 112 del Código Procesal Civil y Mercantil, que enumera tanto los efectos materiales como procesales del emplazamiento.

-Actitudes del demandado frente al emplazamiento

Una vez efectuado el emplazamiento, el demandado puede asumir diversas actitudes respecto a las pretensiones del actor. Con el objeto de identificar esas actitudes las enumeramos y comentaremos, así:

---

## Interposición de excepciones previas

Las excepciones se definen como el título o el motivo que como medio de defensa, contradicción o repulsa, alega el demandado para excluir, dilatar o enervar la acción o demanda del acto.

Como se mencionara, a los emplazados se le da una audiencia común por quince días. Dentro del quinto (5o.) del emplazamiento, los mismos pueden interponer excepciones previas. Se interponen antes de contestar la demanda, es una actitud que asume el demandado mediante la cual pretende la anulación de la acción iniciada. Por su naturaleza, son resueltas *in limine lite*, es decir, previamente al examen y decisión de la cuestión de fondo planteada, impidiendo por consiguiente que el proceso contencioso administrativo siga su curso.

Las excepciones previas se tramitan en la vía incidental, conforme el procedimiento establecido en los artículos del 135 al 141 de la Ley del Organismo Judicial, sustanciándose éste en la misma pieza del proceso principal. Respecto al auto que resuelve el incidente, pueden darse como consecuencia del mismo dos situaciones:

- a Que se declaren sin lugar las excepciones. En este caso el demandado para contestar la demanda, tiene un plazo de cinco (5) días computados a partir del siguiente de la notificación de la resolución recaída en el incidente.
- b Se declaren con lugar las excepciones. En este supuesto se da por terminado el proceso.

Entre las excepciones previas que puede interponer el demandado de conformidad con la ley, encontramos las siguientes: a. incompetencia; b. litispendencia; c. demanda defectuosa; d. falta de capacidad legal; e. falta de personalidad; f. falta de personería; g. caducidad; h. prescripción; g. cosa juzgada; e. i. transacción.

---

## Rebeldía del demandado

Esta actitud del demandado se le llama doctrinariamente *contumacia* y se ha definido como la situación procesal producida por la incomparecencia de una de las partes ante la citación o llamamiento judicial o ante la negativa de cumplir sus mandamientos e intimaciones.

La rebeldía en el proceso contencioso administrativo se da cuando una de las partes no comparece al proceso. De conformidad con la ley que lo regula (Artículo 37), transcurrido el emplazamiento (15 días comunes) se declarará la rebeldía de los emplazados que no hayan contestado la demanda, la que se tendrá por contestada en sentido negativo.

## Allanamiento

El artículo 38 de la Ley de lo Contencioso Administrativo indica que si todos los emplazados se allanaren, el tribunal procederá a dictar sentencia. El allanamiento se hace al contestarse la demanda, una vez se haya producido el emplazamiento del demandado.

El allanamiento constituye una actitud activa de la parte demandada, puesto que contesta la demanda haciendo saber al tribunal que se somete expresamente a la pretensión de la parte actora. Guillermo Cabanellas (1979) indica al referirse al allanamiento que "es la acción de prestar el demandado su asentimiento a lo solicitado y pedido por el actor. El allanamiento sólo puede comprender los derechos privados que sean renunciables. Cuando el demandado se allana a la demanda, el juez debe dictar sentencia conforme a las pretensiones del actor, con lo cual queda terminado el juicio".

Previo a que el tribunal dicte la sentencia correspondiente, de conformidad con las normas del Código Procesal Civil y Mercantil, es necesario que el demandado allanado ratifique expresamente su actitud. Esta actitud, en la mayor parte de casos,

---

el tribunal lo estima como una acción de buena fe, por lo que exime al demandado del pago de las costas procesales.

## Contestación negativa de la demanda

La contestación de la demanda puede hacerse en los siguientes momentos:

- 1 Al emplazarse al demandado por quince (15) días, tendrá además, la oportunidad de interponer las excepciones perentorias las cuales se resolverán en sentencia.
- 2 Si hubiere interpuesto el demandado excepciones previas y éstas fueran declaradas sin lugar, el demandado para contestar la demanda, tiene un plazo de cinco (5) días computados a partir del siguiente de la notificación de la resolución recaída en el incidente.

La contestación en forma negativa de la demanda: se formula a través de un memorial que debe contener los mismos requisitos señalados para la demanda y está constituida por la mera negación de los argumentos fácticos y legales de la pretensión de la parte actora, y otros que sustentados con la ley y los medios probatorios que se estimen convenientes, procurará convencer al tribunal que se modifique, extinga o revoque las pretensiones señaladas en la demanda.

Es importante destacar que a través de esta actitud típica de defensa, de oposición, de inconformidad, expresada en la contestación de la demanda, queda entablada la relación procesal y el actor ya no podrá ampliar o modificar su demanda, ni el demandado sus defensas, salvo si surgen hechos posteriores, como lo norma el artículo 110 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Interposición de excepciones previas: Este también es el momento procesal para que el demandado interponga las excepciones perentorias, las que se resolverán al dictarse sentencia.

---

Las excepciones perentorias son las que atacan el fondo del asunto y como se mencionó, se resuelven en sentencia, ya que no interrumpen ni suspenden la secuencia del proceso contencioso administrativo, que su fin principal es extinguir la acción, terminar el proceso sin discutir los argumentos y fundamentos de la pretensión del actor, es decir, no entran a conocer el fondo del asunto.

La Ley de lo Contencioso Administrativo no contempla como tampoco otras leyes, una enumeración y denominación de estas excepciones, sin embargo, podemos mencionar como referencias algunas, las cuales en la práctica se utilizan: la de paga, dación en pago, compensación, confusión, novación, revocación, prescripción, nulidad o rescisión de contrato, cosa juzgada, etc.

#### Reconvención

La reconvención o contrademanda, es otra de las actitudes que puede asumir el demandado, mediante la cual no solamente se opone a las pretensiones de la parte actora, sino que además lo contra ataca, asumiendo por lo tanto un doble papel, el de demandado y de actor. Surgen por consiguiente dos litigios que deben resolverse en una sola sentencia.

El artículo 40 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, norma que los casos a que se refiere el inciso 2) del artículo 19 (controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas), podrá plantearse la reconvención en el propio memorial de contestación de la demanda, en los mismos casos en que puede plantearse en el proceso civil.

Expresamente excluye lo referente a la reconvención en contiendas por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado. Ello en consideración a que en estos casos, el proceso contencioso administrativo tiene por objeto dilucidar la legalidad de un acto administrativo que ha sido impugnado, por lo tanto no es posible jurídicamente pronunciarse sobre otras cuestiones que contempla

---

el acto (resolución) motivo del proceso. Es decir, la misma autoridad que dicta la resolución, no puede contrademandar a quien se opone a ella o cuestiona su legalidad.

Como se mencionó, cuando procede la reconvención en este proceso, se plantea en la misma contestación de la demanda, aplicando para el efecto las disposiciones del Código Procesal Civil y Mercantil, que indica en su artículo 119 que puede proponerse la reconvención siempre que llene los requisitos siguientes:

- Que la pretensión que se ejercite tenga conexión por razón del objeto o del título con la demanda y no deba seguirse por distintos trámites.

#### Período de prueba

La prueba es "la comprobación judicial por los modos que la ley establece, de la verdad de un hecho controvertido del cual depende el derecho que se pretende (Hugo Alsina, tratado teórico de derecho civil y comercial. 1978). Para Eduardo J. Couture es "un medio de verificación de las proposiciones que los litigantes formulan (Fundamentos de derecho procesal civil. 1984)

Constituye esta etapa del proceso una fase de trascendental importancia, puesto que a través de ella las partes probarán los hechos, no el derecho ya que éste no es sujeto a prueba. A través de esta etapa se logrará obtener el convencimiento del tribunal utilizando los diferente medios de prueba, o sea los diversos elementos determinados por la ley, para demostrar la veracidad de los hechos controvertidos en el proceso. Corresponde de acuerdo a nuestra legislación la carga de la prueba al actor y al demandado, es decir, a quien tenga interés en probar un hecho.

Conforme la Ley de lo Contencioso Administrativo, una vez contestada la demanda y la reconvención en su caso se abre a prueba el proceso por el plazo de 30 días, proponiéndose la pruebas ofrecidas en la demanda, la contestación o la reconvención, salvo que el asunto sea de puro derecho, en este caso como no hay hechos

---

que probar se omite la apertura a prueba. También puede omitirse esta etapa procesal cuando a juicio del tribunal existieren suficientes elementos de convicción en el expediente. Esta resolución, dice la ley, que omita la apertura a prueba debe ser motivada, es decir, que justifique, razone el qué no se abrirá a prueba el proceso.

Los medios de prueba aceptados por nuestra legislación en este proceso, son los mismos que se establecen en el Código Procesal Civil y Mercantil, específicamente en el artículo 28, así:

- 1 Declaración de parte
- 2 Declaración de testigos
- 3 Dictamen de expertos
- 4 Reconocimiento judicial
- 5 Documentos
- 6 Medios científicos de prueba; y,
- 7 Presunciones: legales y humanas.

Las pruebas se reciben con citación de la parte contraria, es decir, debe notificarse a la parte a efecto de que ésta tenga oportunidad de impugnarla y fiscalizarla. Esta notificación debe hacerse con por lo menos dos días de anticipación al señalado para la práctica de la diligencia.

Como se indicó el período de prueba es de treinta días, sin embargo, cuando el tribunal hubiere recibido todos los medios de prueba ofrecidos por las partes, puede declararlo vencido anticipadamente. Cabe resaltar que la Ley de lo Contencioso Administrativo no regula nada sobre un período extraordinario de prueba, sin embargo, existe el criterio de que en consideración a que este proceso se integra con las normas del Código Procesal Civil y Mercantil (Artículo 27), puede aplicarse lo dispuesto en el artículo 124 y 125 del mismo, que regula esta situación cuando se hubiere ofrecido pruebas que deban recibirse fuera de la República y procedieren legalmente, en tal caso el tribunal a solicitud de cualesquiera de las partes, puede fijar un término improrrogable que no exceda de los 120 días. Este período principia a correr

---

juntamente con el ordinario, es decir, se incluyen los 30 días del mismo.

Vista

Vencido el período de prueba, se señalará día y hora para la vista. Se entiende por vista, el acto procesal en que, después de agotada la sustanciación del proceso o de un incidente que requiere especial pronunciamiento, se da cuenta al tribunal de lo que resulta de los autos.

En esta etapa las partes tendrán la oportunidad de presentar de palabra o por escrito sus alegatos finales, sus conclusiones sobre las argumentaciones tanto fácticas como jurídicas y sobre las pruebas aportadas.

Auto para mejor fallar

El auto para mejor fallar consiste en la potestad que tiene el Tribunal de ordenar la práctica de diligencias probatorias que considere necesarias, a efecto de formarse un mejor criterio sobre el fallo que tiene que emitir.

La Ley de lo Contencioso Administrativo, norma que transcurrida la vista, el tribunal podrá, si lo estima necesario, dictar un auto para mejor fallar por un plazo que no exceda de diez (10) días para practicar cuantas diligencias fueren necesarias para determinar el derecho de los litigantes, indicando en dicho auto las que habrán de practicarse, las que se efectuará con citación de parte.

El Código Procesal Civil y Mercantil (Artículo 197), dispone que los jueces y tribunales, antes de pronunciar su fallo, podrán para mejor proveer lo siguiente:

- a Que se traiga a la vista cualquier documento que crean conveniente para esclarecer el derecho de los litigantes.

- 
- b Que se practique cualquier reconocimiento o avalúo que consideren necesario o que se amplíen los que ya se hubieren hecho; y,
  - c Traer a la vista cualquier actuación que tenga relación con el proceso.

#### Sentencia

Etimológicamente tiene su origen del latín *sentiendo* que equivale a lo que se siente u opina. Es formular una opinión, una declaración formal con arreglo a las constancias procesales ocurridas en el proceso, como producto de evidenciar hechos.

En su texto original, el artículo 45 de la Ley de lo Contencioso Administrativo, indicaba lo siguiente: “La sentencia examinará en su totalidad la juridicidad del acto o resolución cuestionada, pudiéndose revocar, confirmar o modificar, *sin que el tribunal esté impedido para lo expresamente impugnado o el agravio invocado*”. Lo destacado en cursivas, fue cuestionado de inconstitucional, por lo que se suprimió del texto de la ley, con fundamento en la sentencia de la Corte de Constitucionalidad (Expediente 157-99), quien resolvió lo siguiente: “.... al respecto, esta Corte estima que las resoluciones finales dictadas en todo proceso, deben ser congruentes con lo que se discute y en relación directa con lo pedido. En protección de este derecho aplica el principio jurídico *reformatio in pejus*, en virtud del cual, al tribunal no le está permitido conocer ni más ni menos ni cosa distinta de lo que hubiere sido expresamente impugnado en la demanda, y menos aquello que, en su caso, favorezca al administrado. Las características del acto administrativo de presunción *iuris tantum* de legalidad y de haber sido emitido buscando la tutela de un interés general, citadas anteriormente, hace suponer que todo acto administrativo es dictado de buena fe y dentro del marco de la legalidad. Siendo la administración la emisora del acto no se justifica que, eventualmente, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo lo califique y que aun cuando en parte sea consentido por el administrado, concluya que es ilegal y que, por ello, debe dejarse

sin efecto en aras de proteger los intereses de la administración. Por consiguiente debe acogerse a la tesis del accionante en cuanto a que la disposición que dice: “sin que el tribunal esté limitado por lo expresamente impugnado o agravio invocado”, viola los derechos de petición, de defensa y al debido proceso, por falta de la necesaria congruencia que debe prevalecer en las decisiones judiciales para que estén dotadas de certeza y seguridad jurídica. Por lo expuesto, esta parte de la norma es inconstitucional”.

Por consiguiente, la sentencia en materia contencioso administrativo, debe limitarse al estudio de lo que en el proceso se discute.

#### Ejecución de sentencia

La ejecución de la sentencia se da una vez haya ocurrido cualesquiera de los siguientes hechos:

- a Que la sentencia del tribunal de lo Contencioso Administrativo haya sido notificada, y que haya transcurrido el plazo de ley y no haya sido impugnada, encontrándose por consiguiente firme.
- b Que el recurso de casación haya sido declarado sin lugar, por consiguiente, la resolución queda firme.

Estando firme la resolución que puso fin al proceso, se devuelve el expediente al órgano administrativo correspondiente con certificación de lo resuelto, para su ejecución. Se entiende por ejecución, aquella que tiene lugar en virtud de la negativa del cumplimiento de lo resuelto en la sentencia.

Para ejecución de la sentencia, según la materia del caso, puede hacerse a través de la vía de apremio ante los tribunales del ramo civil (La sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada, es un título ejecutivo para iniciar este tipo de ejecución) y ante la competencia de los tribunales de lo económico coactivo (ejemplo: el cobro ejecutivo de adeudos tributarios, de contribuciones, etc).

## Recursos

Solamente el recurso de apelación no es admisible en este proceso, pero sí lo son todos los otros contemplados en las normas que regulan el proceso civil, incluso el de casación (Artículo 27 de la Ley de lo Contencioso Administrativo).

Entre los recursos contemplados en el proceso civil, aplicables al contencioso administrativo encontramos los siguientes: Aclaración, ampliación, nulidad, revocatoria, reposición y casación.

### 2.2 Procedimiento económico coactivo

El pago de los impuestos es obligatorio, coercitivo y tiene origen en una ley. Cuando el pago no se efectúa voluntariamente, la ley otorga al Estado los mecanismos para requerir su cumplimiento. Es aquí donde efectivamente encontramos la justificación de la existencia del procedimiento económico coactivo. Precisamente se le denomina económico coactivo porque a través de normas coercitivas se persigue el cumplimiento de una obligación económica, a favor del Estado o sus entidades.

El proceso económico coactivo se conceptuó como el conjunto de actos procedimentales, cuyo objeto es obtener el pago de una obligación tributaria del sujeto pasivo del impuesto.

El Código Tributario lo define como un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios. Tiene como características propias: brevedad, oficiosidad y especialidad.

#### Naturaleza jurídica

El proceso de lo económico coactivo tiene naturaleza jurídica procesal, creado para que el Estado cobre los adeudos que le tienen, por lo tanto solamente puede ser promovido por él.

#### Las partes

Figuran como partes de este proceso: El Estado (administración tributaria) como parte actora, y los respectivos

deudores como demandados (sujetos pasivos de la obligación tributaria).

#### Fines que persigue

Tanto en la doctrina como en la práctica existen dos fases en el cobro de un adeudo proveniente de una obligación tributaria. La primera fase es la administrativa o voluntaria y la segunda la judicial-ejecutiva.

En la fase administrativa, se realiza una serie de trámites cuyo objeto es obtener el pago de un adeudo fiscal bajo apercibimiento de una sanción pecuniaria. Una vez agotada esta fase administrativa sin un resultado positivo, se inicia el procedimiento económico coactivo contra el obligado al pago, cuyo fin es que el deudor moroso cumpla con su obligación.

En el Decreto 1126 del Congreso de la República (1956), señala que el juicio económico coactivo tiene como fin exclusivo conocer de los procedimientos para obtener el pago de los adeudos a favor del fisco, las municipalidades, las entidades autónomas y las instituciones descentralizadas.

#### Ambito de aplicación

El decreto 1126 del Congreso de la República, hasta septiembre de 1991 era aplicado a todos los procesos económicos, porque era la única ley específica que regulaba su trámite. Desde el momento que un proceso económico coactivo era presentado en cualesquiera de los juzgados de la materia en el departamento de Guatemala o en los juzgados de primera instancia en el interior de la República era tramitado con base en el citado decreto. Sin embargo con la publicación y entrada en vigencia del Código Tributario, quedaron derogadas las disposiciones legales y reglamentarias en las materias que estén reguladas en este código.

#### Características

a Se trata de un proceso judicial. Tiene gran similitud con el procedimiento de ejecución del ramo civil.

- b La cantidad adeudada debe ser líquida, exigible y de plazo vencido. Líquida significa que está cuantificada, exigible significa que no hay condición pendiente de cumplimiento, y de plazo vencido significa que ha transcurrido el plazo en la ley para su exigencia.
- c El cobro de los adeudos debe iniciarse en virtud de los títulos que taxativamente determina el Código Tributario entre los cuales encontramos los siguientes:
  - 1 Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, interés, recargos, multas, y adeudos con carácter definitivo.
  - 2 Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.
  - 3 Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.
  - 4 Toda clase de documento referente a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

#### Organos competentes

Se tramitan estos procesos en primera instancia ante los juzgados de lo Económico Coactivo y en los departamentos en los juzgados de Primera Instancia del Ramo Civil. Contra lo resuelto por estos tribunales procede el recurso de apelación el que debe ser resuelto por el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas.

#### Procedimiento

Las fases que integran este proceso, son las siguientes:

- a Promovido el juicio ejecutivo, el juez calificará el título en que se funda y si lo considerare suficiente y la cantidad que se reclama fuera líquida y exigible, despachará el

mandamiento de ejecución y ordenará el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso.

- b En la misma resolución dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco (5) días hábiles para que se oponga o haga valer sus excepciones. Si se trata de ejecución de sentencia, sólo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma.
- c Si el ejecutado no compareciera a deducir o interponer excepciones o a oponerse, el juez dictará sentencia en la que declarará según proceda si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago a la administración tributaria en su caso.
- d Si hubiera oposición por parte del ejecutado deberá razonar su oposición y si fuere necesario, ofrecer la prueba pertinente. Sin estos requisitos, el juez no le dará trámite a la oposición. Si el demandado tuviera excepciones que interponer, deberá deducirlas todas en el escrito de oposiciones. El juez oirá por cinco (5) días hábiles a la administración tributaria y, con su contestación o sin ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de diez (10) días hábiles comunes para ambas partes, si lo pidiera alguno de ellos o el juez lo estimara necesario, en ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba. Se admitirán en cualquier estado del proceso únicamente las siguientes excepciones: de pago, transacción autorizada mediante acuerdo gubernativo, finiquito debidamente otorgado, prescripción, caducidad y las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título. Estas se resolverán en sentencia.
- e Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas. Si no admite éstas el juez declarará si ha o no lugar a hacer trance y remate de los bienes embargados, o

---

pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales.

### Recursos

Adicionalmente a los llamados "remedios procesales" que son la nulidad y la enmienda, en el procedimiento económico coactivo, sólo pueden impugnarse el auto que deniegue el trámite de la demanda, los autos que resuelvan las tercerías, la resolución final, la sentencia y el auto que apruebe la liquidación.

Contra dichas resoluciones proceden los recursos siguientes: aclaración, ampliación, y apelación.

### 2.3 Proceso penal

El proceso penal es el conjunto de actos realizados por los jueces, los fiscales, los defensores, los imputados y otras personas, con el fin de comprobar la existencia de los presupuestos que habilitan la imposición de una pena y, al comprobar tal existencia, establecer la cantidad, calidad y modalidades de la sanción.

En Guatemala, estos procesos dentro del régimen tributario siguen los lineamientos generales del proceso penal, pero con algunas especiales características en atención a la materia de que tratan.

Es lógico suponer que difícilmente pueda encontrarse un interés particular afectado por la comisión del delito, pues casi todo el ámbito del régimen tributario está referido a la recaudación de impuestos por parte del Estado, quien a través de los órganos correspondientes ejercita la función fiscalizadora que le compete y determina la existencia de anomalías en el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte del contribuyente. Como consecuencia de lo antes dicho, surge otra característica particular de estos procesos, o sea, la escasa o nula preponderancia de otros medios de prueba que no sean los documentos, pues, debido al tipo de violación que se persigue, todo debe estar debidamente acreditado en documentos, con el respaldo contable respectivo.

---

De esto se deriva a su vez, otra característica preponderante en esta clase de procesos: en función de establecer la preexistencia del hecho y el daño causado, en la mayoría de los casos tiene que practicarse un peritaje o expertaje, pues el área donde transita el delito es un campo especializado, el de la contabilidad, cuyas facetas y aristas únicamente pueden ser detectadas por los profesionales de esta ciencia, quienes con precisión y certeza deberán dictaminar sobre los aspectos medulares del hecho.

### Formas de iniciación, instrucción y terminación

Conforme los artículos 70 y 90 del Código Tributario, cuando se cometen delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, el conocimiento de los mismos corresponde a los tribunales competentes del ramo penal. En nuestro sistema jurídico, tenemos delitos específicos en contra del régimen tributario; establecidos en el Decreto 103-96 del Congreso de la República, los cuales son: defraudación tributaria, apropiación indebida de tributos y resistencia de la acción fiscalizadora de la administración tributaria.

Normalmente el proceso se inicia por denuncia del Ministerio de Finanzas Públicas o de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), ante la Fiscalía de Delitos Económicos del Ministerio Público, haciendo ver la fundada sospecha o convicción de la existencia de un delito contra el régimen tributario, acompañando los documentos que justifiquen esa opinión. Esta Fiscalía cursa la denuncia al Juzgado Séptimo de Primera Instancia del Ramo Penal en el departamento de Guatemala, y al Juzgado de Primera Instancia en los demás departamentos de la República, para el control jurisdiccional respectivo. El juzgado encargado del control jurisdiccional recibe la denuncia, se declara competente para conocer de la misma, ordena enviar copia del proceso al Ministerio Público y oficia al Procurador General de la Nación para que intervenga en su calidad de representante legal del Estado.

De acuerdo con el artículo 297 del Código Procesal Penal, cualquier persona deberá comunicar, por escrito u oralmente, a la

---

Policía, al Ministerio Público o a un tribunal el conocimiento que tenga acerca de la comisión de un delito de acción pública. Esta denuncia se convierte en obligatoria, según el artículo 298 del mismo Código, para los funcionarios y empleados públicos que conozcan de un hecho punible en el ejercicio de sus funciones y quienes por disposición de la ley, de la autoridad o por un acto jurídico tengan a su cargo el manejo, administración, cuidado o control de bienes o intereses de una institución, entidad o persona, afectados por la comisión de un delito, siempre que conozcan del hecho con motivo del ejercicio de sus funciones, salvo que arriesguen su propia persecución, la de su cónyuge, ascendientes, descendientes o hermanos o del conviviente de hecho.

Al referirnos a los delitos contra el régimen tributario, al entrevistar a personal encargado en el Ministerio Público, en la práctica se ha venido produciendo un fenómeno especial de denuncias de particulares, algunas veces en forma verbal y otras en forma escrita, que ha obligado al Ministerio Público a seguir la investigación correspondiente para determinar la existencia del delito y su autor o autores, circunstancia que ha incidido en una mayor cobertura del crimen tributario, robusteciendo su persecución. No existen datos estadísticos al respecto.

Siendo que el Estado tiene el monopolio de la acusación en los delitos de naturaleza pública como son los delitos contra el régimen tributario, la instrucción del proceso se realiza de oficio por medio del Ministerio Público, quien actúa acorde con el principio de objetividad, investigando y recabando los medios de prueba para establecer la existencia del hecho y su autor, y llegar así a conclusiones válidas que determinan las consecuencias del delito. Pero el ejercicio de la acción penal puede verse obstaculizada por impedimentos que no necesariamente atacan la existencia del hecho o la culpabilidad del procesado, sino que tratan de diferirla o destruirla en atención a deficiencias procesales anteriores o simultáneas al ejercicio de la acción. Esos obstáculos están expresamente enumerados en nuestro Código Procesal Penal y son las cuestiones prejudiciales, el antejuicio y las excepciones. Si se acoge cualquiera de esos impedimentos el proceso penal se

---

paraliza, se posterga o se extingue. Por consiguiente, para la terminación del proceso no necesariamente tiene que llegarse a sentencia.

#### Esquematación de las etapas procesales

El procedimiento común del proceso penal guatemalteco está constituido por cuatro fases: procedimiento preparatorio, procedimiento intermedio, juicio y ejecución.

El procedimiento preparatorio es la fase de investigación del proceso y debe realizarse en un plazo máximo de tres meses cuando la persona esté detenida y de seis meses cuando se haya dictado una medida sustitutiva, en ambos casos el plazo empieza a contarse a partir del auto de procesamiento. Esta fase procesal termina cuando el Ministerio Público formula su acusación, o bien solicita el sobreseimiento, la clausura provisional o el archivo del proceso.

El procedimiento intermedio, según el artículo 332 del Código Procesal Penal, tiene por objeto que el juez evalúe si existe o no fundamento para someter a una persona a juicio oral y público, por la probabilidad de su participación en un hecho delictivo o para verificar la fundamentación de las otras solicitudes del Ministerio Público. Se inicia con el requerimiento de apertura a juicio por parte del Ministerio Público ante el juez que está conociendo, quien al día siguiente convoca a las partes a una audiencia oral que debe realizarse dentro de un plazo no menor de diez ni mayor de quince días, con el objeto de decidir la procedencia o improcedencia de la apertura del juicio, el sobreseimiento, la clausura o el archivo de las actuaciones. Inmediatamente después de finalizada la audiencia, el juez debe decidir sobre las cuestiones planteadas y si el asunto es muy complejo puede diferir su resolución por veinticuatro horas más, debiendo citar a las partes a una nueva audiencia para el día siguiente, donde les notificará lo resuelto. Si el juez decide admitir la acusación y abrir el juicio, señalará a las partes un plazo común de diez días para que comparezcan a juicio ante el tribunal designado, señalando lugar para recibir notificaciones. Cuando

el juicio se realice en un lugar distinto al del procedimiento intermedio, el plazo se prolongará cinco días más. Una vez practicadas las notificaciones, se remitirán las actuaciones a la sede del tribunal competente para el juicio, poniendo a su disposición al acusado o acusados.

La fase del juicio está constituida por la etapa del juicio oral y público, donde a través del contradictorio se produce la prueba, se valoran los hechos y se resuelve el conflicto penal. Al recibir las actuaciones el tribunal de sentencia da audiencia a las partes por seis días, para que con base en nuevos hechos puedan interponer recusaciones y excepciones que no hayan interpuesto en un momento procesal anterior. Resueltos los incidentes anteriores, se fija a las partes un plazo de ocho días para ofrecer prueba, y una vez admitida o rechazada la prueba propuesta, se señala día y hora para la iniciación del debate, en un plazo no mayor de quince días, ordenando la citación de todas las personas que deben intervenir en el debate. Una vez realizado el debate, el tribunal pasa a dictar sentencia, la que puede ser absolutoria o condenatoria.

La última fase del proceso común es la ejecución penal, etapa que se produce cuando se emite un fallo condenatorio, la cual está a cargo de un juez especializado denominado juez de ejecución, cuya función consiste en controlar el cumplimiento de la condena impuesta y resolver todos los incidentes que se susciten durante su cumplimiento.

## 2.4 Garantías constitucionales

La Constitución Política de la República establece que el Estado debe garantizar los derechos establecidos en la misma, dotando para ello a los interesados de los medios de protección para reclamar y a obtener medidas concretas contra cualquier arbitrariedad, abuso de poder o exceso de sus facultades legales.

Estas garantías no son exclusivas para la materia tributaria, sin embargo, es frecuente que sean utilizadas para resguardar los derechos constitucionales de los contribuyentes en la relación

jurídico tributaria, que se derivan de los principios constitucionales antes analizados.

Entre esas garantías constitucionales encontramos:

### 2.4.1 La acción de amparo

El proceso de amparo, según el tratadista español José García Ruiz, puede definirse diciendo que "es el proceso constitucional, especial por razón jurídico material, que tiende a obtener la satisfacción de una pretensión de mantenimiento o restitución en el goce de los derechos fundamentales".

Nuestra Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad plasmada en el Decreto número 1-86 por la Asamblea Nacional Constituyente, en vigencia a partir del 14 de enero de 1986, distingue los siguientes tipos de amparo:

- 1 El amparo que protege a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o restaura el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido.
- 2 El amparo que declara que un acto o resolución, disposición o leyes de autoridad llevan implícito una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.
- 3 El amparo que declara la inaplicabilidad de actos no meramente legislativos del Congreso.
- 4 El amparo por abuso de poder o exceso en las facultades legales de la autoridad de cualquier jurisdicción. Textualmente dice: "Cuando la autoridad de cualquier jurisdicción dicte reglamento, acuerdo o resolución de cualquier naturaleza, con abuso de poder o excediéndose de sus facultades legales, o cuando carezca de ellas o bien las ejerza en forma tal que el agravio que se causare o pueda causarse no sea reparable por otro medio legal de defensa".

- 5 El amparo por exigencias en lo administrativo no razonables o ilegales, o cuando no hubiere medio o recurso de efecto suspensivo.
- 6 El amparo por falta de resolución en lo administrativo, ya sea por no resolver en el término que la ley establece o, de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente, así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite.
- 7 El amparo en materia política cuando se vulneran derechos reconocidos por la ley o por los estatutos de las organizaciones políticas; en materia puramente electoral se concretará al aspecto jurídico.
- 8 El amparo en contra de los asuntos de orden judicial o administrativo que estuvieren establecidos en la ley de procedimientos y recursos, si después de haber hecho uso del interesado de los recursos establecidos por la ley subsistiera la amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

En la acción de amparo encontramos que intervienen tres elementos:

Los sujetos  
El objeto  
Los actos

Los sujetos que intervienen en la acción de amparo son:

El órgano jurisdiccional  
El recurrente, reclamante o pretendiente  
La autoridad recurrida

El objeto del amparo es la pretensión reclamada basada en los derechos inherentes a la persona protegidos por la Constitución

Política de la República de Guatemala, las leyes y los convenios internacionales ratificados por Guatemala.

Los actos son las manifestaciones de la actividad desarrollada por el reclamante o pretendiente desde su inicio hasta lograr la satisfacción de su pretensión.

-La competencia

En materia de amparo la ley que lo regula establece las diferentes clases de competencia, así:

- Corresponde a la Corte de Constitucionalidad en calidad de Tribunal Extraordinario de Amparo, conocer en única instancia los amparos interpuestos en contra:
  - Congreso de la República;
  - Corte Suprema de Justicia;
  - El Presidente y Vicepresidente de la República.
- Corresponde a la Corte Suprema de Justicia, conocer los amparos en contra de:
  - a El Tribunal Supremo Electoral.
  - b Los Ministros de Estado o Viceministros cuando actúen como encargados del despacho.
  - c Las Salas de la Corte de Apelaciones, Cortes Marciales, Tribunales de Segunda Instancia de Cuentas y de lo Contencioso-Administrativo;
  - d El Procurador General de la Nación;
  - e El Procurador de los Derechos Humanos;
  - f La Junta Monetaria;
  - g Los Embajadores o Jefes de Misión Diplomática guatemaltecos acreditados en el extranjero;
  - h El Consejo Nacional de Desarrollo Urbano y Rural.
- Corresponde a las Cortes de Apelaciones, y las Salas de la Corte de Apelaciones del orden común, en sus respectivas

jurisdicciones, conocer los amparos que se interpongan contra:

Los Viceministros de Estado y los Directores Generales  
Los funcionarios judiciales de cualquier fuero o ramo que conozcan en primera instancia  
Los alcaldes y corporaciones municipales de las cabeceras departamentales  
El jefe de la Contraloría General de Cuentas  
Los gerentes, jefes o presidentes de las entidades descentralizadas o autónomas del Estado o sus cuerpos directivos, consejos o juntas rectoras de toda clase  
El director general del Registro de Ciudadanos  
Las asambleas generales y juntas directivas de los colegios profesionales  
Las asambleas generales y órganos de dirección de los partidos políticos  
Los cónsules o encargados de consulados guatemaltecos en el extranjero  
Los consejos regionales o departamentales de desarrollo urbano y rural y los gobernadores

Los jueces de primera instancia del orden común en sus respectivas jurisdicciones conocerán de los amparos que se interpongan en contra de:

- Los administradores de rentas
- Los jueces menores
- Los jefes y demás empleados de policía
- Los alcaldes y corporaciones municipales no comprendidos en el artículo anterior
- Los demás funcionarios, autoridades y empleados de cualquier fuero o ramo no especificados anteriormente
- Las entidades de derecho privado.

Competencia no establecida

A pesar de que del hecho de que la Ley de Amparo, regula la atribución de la competencia en la forma que anteriormente hemos

relacionado, la ley fue muy sabia al establecer, en caso de duda o conflictos, quién determinará (en este caso es la Corte de Constitucionalidad) sin formal artículo, el tribunal que deba conocer sobre el asunto determinado.

Las partes

Las partes son quienes accionan ante los órganos jurisdiccionales con el objeto de satisfacer sus pretensiones dentro de la acción de proceso.

De conformidad con nuestra legislación, las partes son:

Solicitante, reclamante o recurrente

Es la sujeto activo que formula la pretensión objeto del amparo. Es decir, la persona que se siente amenazada o que ha sido objeto de violación a sus derechos y reclama o pretende que se le mantenga o restituya el imperio de sus derechos.

La autoridad o entidad recurrida

En el amparo, el sujeto pasivo es el poder público, incluyendo entidades descentralizadas o autónomas, contra quien el reclamante solicita la pretensión de amparo.

En confirmación de la amplitud de la Ley de Amparo respecto de las posibles autoridades recurribles en el amparo, debe tenerse presente que el artículo 10o. estipula que: "La procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado". Y en su inciso h, dice que: "Lo determinado en los incisos anteriores, no excluye cualesquiera otros casos, que no estando comprendidos en esa numeración, sean susceptibles de amparo de conformidad con lo establecido por los artículos 265 de la Constitución y 8 de esta ley".

## Procedimiento

El procedimiento del amparo se encuentra regulado por varias etapas procesales que conllevan una serie de trámites que se pueden agrupar en las siguientes:

- 1 Etapa de introducción o planteamiento: Incluye los trámites de interposición del amparo, su admisión, solicitud de los antecedentes o informe a la autoridad o entidad recurrida (emplazamiento), actitud de ésta, vista al recurrente y al Ministerio Público y sus respectivas alegaciones.
- 2 Etapa de prueba: Comprende la apertura a prueba, su proposición y práctica.
- 3 Etapa de decisión: Se integra con la audiencia final, las alegaciones de las partes y del Ministerio Público, la vista pública si se pide, y la sentencia.
- 4 Etapa de ejecución: Está constituida por los actos encaminados a lograr el efectivo cumplimiento de la sentencia.

## Etapa de introducción o planteamiento

### Interposición del amparo

El acto de iniciación del proceso de amparo es el escrito inicial o petición o bien de interposición. La ley nos habla de "interposición de amparo" (capítulo tres de la Ley de Amparo, artículos 11,12,13,14, 15, 24). La interposición del amparo implica la iniciación de la acción y la reclamación de fondo que formula el reclamante. Es decir, es un acto que supone el despliegue inicial en el procedimiento, su objeto básico, la pretensión procesal.

### Admisión del amparo

La Ley de Amparo establece que es causa de responsabilidad "la negativa de admisión de un amparo o el retardo malicioso en su tramitación. El retardo se presume malicioso, pero admite prueba en contrario. Por consiguiente, los tribunales no pueden rechazar la interposición de un amparo, inclusive en los casos de

incompetencia, impedimento o excusa están obligados a la admisión.

La Ley de Amparo puntualiza que: "Los jueces y tribunales están obligados a tramitar los amparos el mismo día en que les fueren presentados, mandando a pedir los antecedentes o en su defecto informe circunstanciado a la persona, autoridad, funcionario o empleado contra el cual se haya pedido amparo,..."

La admisión es el acto procesal del órgano jurisdiccional ante el cual se haya presentado un amparo en el que, mediante una resolución, se tiene por interpuesto el amparo, se emplaza a la autoridad o entidad recurrida y, en su caso, se decreta el amparo provisional. Dicha resolución judicial tiene el carácter de decreto, puesto que es una determinación de trámite (Artículo 141 Ley del Organismo Judicial y artículo 33 de la Ley de Amparo).

### Solicitud de los antecedentes o informe circunstanciado

Toda vez que se ha admitido el amparo, se produce la petición a la autoridad o entidad recurrida de los antecedentes o, en su defecto, informe circunstanciado. El recurrido debe cumplir remitiendo los antecedentes o informando en retorno, dentro del perentorio término de cuarenta y ocho horas, más el de la distancia.

La petición de los antecedentes o, en su defecto, del informe circunstanciado es el acto mediante el cual el tribunal requiere de la autoridad o entidad contra quien se ha interpuesto amparo, para que remita los antecedentes que lo motiven o, a falta de éstos, informe circunstanciadamente.

El requerimiento de los antecedentes o, en su defecto, de informe circunstanciado, tiene por objeto la conducta de la autoridad o entidad frente a la cual se ha interpuesto el amparo a efecto de obligarla a proporcionar al tribunal los elementos de juicio necesarios para pronunciarse oportunamente sobre la procedencia o improcedencia de la pretensión de amparo.

---

El requerimiento de envío de los antecedentes o informe circunstanciado, se hace por medio de notificación. En las notificaciones del amparo se siguen las formalidades que para las notificaciones personales establece el Código Procesal Civil y Mercantil (Artículos 71 y 73).

#### Envío de los antecedentes

La autoridad, funcionario, empleado o entidad recurrida, está obligada a remitir los antecedentes en el perentorio plazo de cuarenta y ocho horas, salvo el de la distancia que haya fijado el tribunal a su prudente arbitrio.

La remisión de los antecedentes o del informe, en su caso, es una típica carga procesal, ya que transcurrido el plazo sin haber cumplido el requerimiento del tribunal, "éste debe decretar la suspensión provisional del acto, resolución o procedimiento reclamado".

#### Amparo provisional

La suspensión provisional del acto, resolución o procedimiento reclamado, es una posibilidad que se contempla en el proceso de amparo para diversos supuestos. Con esta medida, que la ley también denomina "amparo provisional", se pretende evitar los daños o consecuencias irreparables que de no haber suspensión inmediata se producirían. Este procede de oficio como a instancia de parte y el tribunal lo decretará en la primera resolución que dicte.

#### Primera audiencia a los interesados y al Ministerio Público

Recibidos los antecedentes, o el informe, el tribunal dictará resolución confirmando o revocando la suspensión o amparo provisional, si es que se decretó en el auto inicial del procedimiento, y dará vista al solicitante o reclamante, al Ministerio Público y a los terceros por el "término común de cuarenta y ocho horas".

Esta resolución tiene naturaleza de auto, si es que hubo amparo provisional, y de decreto si se limita a correr audiencia o "dar vista" como dice la ley.

---

Tanto el interponente del amparo como el Ministerio Público, pueden alegar dentro del período de audiencia que se les confirme, en cuyo caso lo harán por escrito conteniendo las argumentaciones pertinentes sobre la procedencia o improcedencia del amparo, o bien sobre la necesidad de recibir pruebas. Los escritos se incorporan al proceso.

Transcurridas las cuarenta y ocho horas de la audiencia, hayan o no alegado las partes, el tribunal está obligado a resolver dictando el fallo correspondiente, pero si hay hechos que establecer se abrirá a prueba por el término improrrogable de ocho días.

#### Etapa de prueba

En la acción de amparo la prueba no busca la demostración de los hechos ni su simple fijación normal, sino que se orienta a producir en el tribunal la convicción de que es necesaria la actuación jurisdiccional para proteger un derecho fundamental. De ahí que un concepto de prueba aceptable sea el que la considera como actividad encaminada a conseguir el convencimiento psicológico del juzgador.

En la acción de amparo caben todos los medios de prueba. La Ley de Amparo no enumeró los medios de prueba, sin embargo, se aplicará lo dispuesto a lo estipulado en las normas del Código Procesal Civil y Mercantil.

Si hubiere hechos controvertidos, el tribunal los pesquisaré de oficio practicando cuanta diligencia sea necesaria para agotar la investigación. Ninguna persona o autoridad puede negarse a acudir al llamado de un tribunal de amparo ni resistirse a cumplir con sus providencias, salvo caso de fuerza mayor que comprobará el mismo tribunal.

El incumplimiento a lo ordenado en diligencia de prueba será sancionado conforme al Código Penal, para lo cual el Tribunal de Amparo certificará lo conducente a un tribunal del orden penal.

---

La proposición, la admisión y la práctica de las pruebas se lleva a cabo durante la dilación probatoria que, como ya vimos, es de ocho días improrrogables. Dentro del período probatorio las pruebas pueden realizarse cualquier día y hora, ya que en el amparo todos los días y horas son hábiles.

#### Relevo de prueba

Es muy importante tener presente que en el amparo, dada la estructura del proceso, que se monta normalmente a partir de un acto, resolución o procedimiento y que tiene por objeto quitar obstáculos, evitar tergiversaciones y prevenir violaciones a los derechos fundamentales, lo más frecuente es que el solo estudio del expediente permita formarse la convicción de si es o no procedente el amparo. Esta tesis se confirma si se considera que la ley, al imponer en materia de amparo una interpretación extensiva y al permitir, inclusive, que se amplíen los casos de procedencia por auto acordado de la Corte Suprema de Justicia, está propiciando una actitud preferente hacia la procedencia de amparo.

Cabe el supuesto que la prueba es innecesaria al juicio del tribunal y luego de haber recibido el expediente o, en su caso, el informe circunstanciado, y de haber recibido las alegaciones del recurrente y del Ministerio Público, el tribunal se encuentre con todo el material suficiente para entrar a resolver el fondo de amparo. Ante esta eventualidad, la ley confiere al tribunal la potestad de relevar de la prueba.

El tribunal tiene obligación de abrir a prueba si ésta fuese solicitada por el reclamante.

#### Segunda audiencia

Concluido el término probatorio, el tribunal dictará providencia dando audiencia a las partes y al Ministerio Público de término común por veinticuatro horas. Viene al caso destacar que es esta la primera oportunidad de alegar que la ley da al funcionario, autoridad o entidad contra quien se interpone amparo. Con anterioridad a la audiencia final, lo único que se ha requerido de la autoridad recurrida, ha sido el envío de los antecedentes o

---

del informe sustitutivo de los mismos, en su defecto, lo cual significa que hasta este momento no se ha pedido opinión ni se ha conferido el carácter de parte procesal.

#### Evacuación de la audiencia final

Los sujetos legitimados para evacuar la audiencia final (reclamante o solicitante, Ministerio Público, autoridad recurrida y tercero interesado en su caso), lo hacen por medio de un escrito en el que formulan sus conclusiones con base a las pruebas que han sido aportadas al proceso.

La evacuación de la audiencia es un acto de alegación que consiste en el enjuiciamiento o valoración que las partes hacen del expediente enviado por la autoridad recurrida, de las alegaciones y de las pruebas que se han incorporado al proceso, en orden a apreciar la procedencia o improcedencia del amparo, según la respectiva posición.

#### Vista pública

La ley confiere a las partes el derecho de solicitar vista pública para que se hagan los alegatos de conclusiones. Se entiende que la vista pública únicamente la pueden pedir "las partes" del proceso de amparo, es decir, el reclamante, el Ministerio Público y el tercero interesado en su caso. En rigor no tiene consideración de parte la autoridad recurrida y por consiguiente no está legitimada para solicitar vista pública.

La vista pública es la práctica oral de las conclusiones, o, en otras palabras, es la oportunidad de hacer oralmente las alegaciones finales. Se entiende, desde luego, que la vista pública u oral es sustitutiva de los alegatos escritos.

Solicitada la vista pública, el tribunal señalará día y hora para su celebración, y será el último de los tres días siguientes a la conclusión del término probatorio.

A la vista pública podrán comparecer a alegar las partes y sus abogados y autoridad o entidad impugnada y sus abogados

---

ante el órgano jurisdiccional y la exposición verbal de sus conclusiones se documenta mediante el acta correspondiente.

La ley permite a la autoridad o entidad pública recurrida o si se tratare del Estado, alegar en la vista pública por medio de un abogado, o bien delegar su representación en el Ministerio Público, siempre que esta institución haya manifestado su acuerdo con la actuación que originó el amparo, es decir, si es que está en contra de la procedencia del amparo.

#### Auto para mejor fallar

El tribunal podrá mandar practicar las diligencias y recabar los documentos que estime convenientes para mejor fallar dentro de un plazo no mayor de cinco días. Vencido el plazo del auto para mejor fallar, o practicadas las diligencias ordenadas, el tribunal dictará su sentencia dentro del término de tres días.

#### La sentencia de amparo

La forma normal de terminación del proceso de amparo, al igual que de todos los procesos, es la sentencia, o sea el acto mediante el cual el órgano jurisdiccional decide acerca de la pretensión que constituye el objeto del proceso, acogiéndola o desestimándola.

La Ley de Amparo dice a este respecto que "el tribunal de amparo examinará los hechos, analizará las pruebas y actuaciones y todo aquello que formal, real y objetivamente resulte pertinente, y examinará todos y cada uno de los fundamentos de derecho aplicables, hayan sido o no alegados por las partes. Con base en las consideraciones anteriores y aportando su propio análisis doctrinal y jurisprudencial pronunciará sentencia, interpretando siempre en forma extensiva la Constitución otorgando o denegando amparo con el objeto de brindar la máxima protección en esta materia y hará las demás declaraciones pertinentes."

Con base en lo que hemos dicho, podemos definir la sentencia de amparo diciendo que es el acto del órgano jurisdiccional que después de considerar el expediente que lo originó, o el informe

---

circunstanciado que lo sustituya, así como los fundamentos de hecho y de derecho, las pruebas rendidas y las alegaciones pertinentes, declara la procedencia o improcedencia de la pretensión de protección de los derechos fundamentales que se ha hecho valer en el proceso.

#### Ejecución de la sentencia

Medidas para el cumplimiento de la sentencia. El proceso de amparo como instrumento de protección de los Derechos fundamentales, persigue desde luego una declaración sobre los mismos, pero no se conforma con ello, sino sobre todo apunta a la efectiva cuantía de los derechos. Esto implica realizar actividades muy diversas. Entre tales actividades hay de restitución de la situación jurídica anterior, de la remoción de obstáculos, de imposición de otras, y otros. En suma, de todo aquello que lleve a la real y eficaz ejecución de lo resuelto en la sentencia. Actividades de ejecución a las cuales están obligados los tribunales de amparo.

Por la amplia gama de posibilidades a que se abre la materia real del amparo, las formas que puede adoptar la ejecución de lo resuelto en la sentencia es muy variada, razón por la cual la ley no establece un procedimiento de ejecución, sino que autoriza a los tribunales para que tomen todas las medidas que conduzcan al cumplimiento de la sentencia. Esas medidas pueden tomarse de oficio o a solicitud de parte e incluyen órdenes mandamientos a otras autoridades, funcionarios o empleados de la administración pública para que coadyuven en la ejecución.

Entre las medidas y disposiciones encaminadas al cumplimiento y ejecución de la sentencia pueden citarse:

- 1 Conminación al responsable para el exacto cumplimiento. El tribunal está obligado, en la misma sentencia en que declara la procedencia del amparo, a conminar al responsable para que de exacto cumplimiento a lo resuelto, "dentro del término de veinticuatro horas, salvo que para ello fuere necesario mayor tiempo a juicio del tribunal, que en este caso, fijara el que estime conveniente".

2. **Apercibimiento para el caso de desobediencia.** En la misma sentencia debe el tribunal apercibir al responsable, que, en caso de desobediencia, incurrirá en multa de cien a cuatro mil quetzales, sin perjuicio de las responsabilidades civiles consiguientes, así como penales.
3. **Encauzamiento por desobediencia.** Si el obligado no hubiere dado exacto cumplimiento a lo resuelto, de oficio se ordenará su encauzamiento certificándose lo conducente, sin perjuicio de dictarse todas aquellas medidas que conduzcan a la inmediata ejecución de la resolución de amparo. Si el obligado a cumplir con lo resuelto en el amparo gozare de antejuicio, se certificará lo conducente al organismo o tribunal que corresponda para que conozca del caso.

El interesado podrá recurrir a la autoridad inmediata superior o en su caso, al Tribunal de lo Contencioso Administrativo para que emita resolución.

#### Recursos

En el amparo la ley establece como recurso propiamente dicho el de apelación. También se ocupa de la nulidad, aclaración, ampliación y de ocurso de queja.

#### 2.4.2 Acción de inconstitucionalidad

El control de la constitucionalidad de Ley Tributaria como en general de todas las que rigen la convivencia social del Estado, se fundamenta en que un Estado constitucional de derecho no acepta que las disposiciones sean absolutas y omnipotentes, puesto que su validez dependerá de la adecuación y concordancia de sus normas con la Constitución.

Nuestra Constitución en sus artículos 175 y 204 establece como principio general de respeto a la norma suprema que ninguna ley podrá contrariar las disposiciones de la Constitución. Las leyes que violen o tergiversen los mandatos constitucionales son nulas *ipso jure*.

#### Organo competente

La Corte de Constitucionalidad funciona como un tribunal colegiado permanente, que vela por la defensa del orden constitucional, con independencia absoluta de los demás organismos del Estado para ejercer sus funciones. La inconstitucionalidad de las leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general, que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad se plantea directamente ante la misma.

#### Características esenciales

1. Cuando se plantea la objeción de una norma que se señale de inconstitucionalidad se planteará a través de "una acción".
2. Es legalmente posible impugnar leyes, reglamentos y cualquier disposición de carácter general. Las resoluciones de la administración tributaria en este caso, que causen perjuicio y sean dictadas en relación a un contribuyente específico, aunque ésta fuera inconstitucional, no puede ser conocido por esta vía.
3. Las acciones de inconstitucionalidad serán conocidas por la Corte de Constitucionalidad en única instancia.
4. La inconstitucionalidad representa una impugnación en contra de la norma cuestionada.
5. El vicio de inconstitucionalidad puede ser parcial o total.

#### Legitimación

Conforme lo normado en el artículo 134 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, tienen legitimación activa para plantear vicio parcial o total de inconstitucionalidad directamente a la Corte de Constitucionalidad:

- a. La junta directiva del Colegio de Abogado actuando a través de su presidente.

- 
- b El Ministerio Público a través del Procurador General de la Nación.
  - c El Procurador de los Derechos Humanos en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que afecten intereses de su competencia.
  - d Cualquier personal con el auxilio de tres abogados colegiados activos.

#### Procedimiento

El procedimiento para plantear la acción de inconstitucionalidad es el siguiente:

- Es requisito indispensable que la demanda de inconstitucionalidad se haga por escrito, completando todos los requisitos que exigen las leyes procesales comunes, expresando en forma clara y razonada los motivos jurídicos en los que descansa la impugnación. Si la demanda adolece de vicios el tribunal ordenará subsanarlos dentro del tercer día.
- Es facultad de la Corte de oficio o a petición de parte sin formar artículo dentro de los ocho (8) días siguientes a la presentación de la impugnación de la norma y cuando la inconstitucionalidad fuere evidentemente notoria y susceptible de causar gravámenes irreparables, decretar la suspensión de la vigencia de ésta. Este hecho de suspensión de la norma no obliga a la Corte a acoger en definitiva la impugnación promovida. Si se declara inconstitucional la norma, la suspensión se retrotrae al momento de la suspensión.
- La Corte se integrará con siete magistrados, dará audiencia por quince (15) días comunes al Ministerio Público y a las autoridades que el tribunal estime pertinente.

- 
- Transcurrido el plazo antes citado, se haya o no evacuado las audiencias, se señalará día y hora para la vista dentro del plazo de veinte (20) días. Esta será pública si así lo solicitara el interponente o el Ministerio Público.
  - Celebrada la vista, la Corte Suprema fallará dentro de los veinte (20) días siguientes.

#### Efectos de la declaratoria de inconstitucionalidad

- Cuando la sentencia de la Corte de Constitucionalidad declare la inconstitucionalidad total de una ley, reglamento o disposición de carácter general, éstas quedarán sin vigencia.
- Cuando la inconstitucionalidad fuere parcial, quedará sin vigencia en la parte que se declara inconstitucional.

En ambos casos dejarán de surtir efecto desde el día siguiente al de su publicación del fallo en el *Diario Oficial*.

#### Recursos

Contra las sentencia del Tribunal Constitucional no cabe recurso alguno, salvo el de aclaración o ampliación.

#### IV MEDIDAS ESPECÍFICAS DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA FRENTE A LOS CONTRIBUYENTES

---

##### 1 Estructura institucional para el pago de los impuestos

El pago es el cumplimiento de la obligación tributaria en la forma y plazo que establece la ley. Al contribuyente le corresponde hacer el pago ante la administración tributaria, atendiendo lo que para el efecto establezca la ley. Debe recordarse que por el principio de legalidad y siendo que nuestras leyes tributarias son bastante desarrolladas, el pago sus características particulares están reguladas en las leyes tributarias específicas, atendiendo al impuesto de que se trate. Actualmente el pago de los impuestos cuya administración corresponde a la SAT, se realiza en los bancos del sistema contratados para ese fin, puesto que dicha institución no tiene cajas habilitadas para ese efecto.

En el caso de los arbitrios, contribuciones por mejoras e impuesto único sobre inmuebles, cuya administración y recaudación corresponde a las municipalidades, la estructura de pago es disímil, puesto que dependen de cada municipalidad las facilidades para el pago. Por ejemplo, en el caso de la municipalidad de Guatemala, si ha celebrado contrato con algunos bancos del sistema para permitir el pago de los impuestos relacionados, manteniendo las cajas para ese fin en la municipalidad.

Conforme lo establece en el Código Tributario, los procedimientos para el cobro administrativo y la recaudación de los tributos, que se traducen en el pago, pueden desarrollarse en los reglamentos de las leyes impositivas, los cuales constituyen entonces la fuente principal para establecer la estructura institucional del pago de cada tributo.

La administración tributaria puede establecer los procedimientos que considere más sencillos y ágiles para el pago, a través de las normas reglamentarias antes dichas.

Como se mencionó anteriormente, la administración tributaria actualmente es la SAT, y dentro de su organización, es a la Intendencia de Recaudación a la que le corresponde atender lo referente al pago de los tributos, controlando la actividad de los bancos que reciben los pagos, y atendiendo las distintas incidencias que puedan darse respecto al tema.

## 2 Descentralización de la recaudación tributaria

La descentralización de la recaudación tributaria tiene su fundamento en el artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, con la creación de las Intendencias, cuya estructura y organización debe efectuarse con base en la eficiencia, eficacia y descentralización. Conforme el Reglamento Interno de la SAT, corresponderá a la Intendencia de Recaudación y Gestión planificar, coordinar, dirigir y evaluar las actividades de recaudación. Se le atribuye también la facultad de participar en las negociaciones relacionadas con la suscripción de contratos para recaudación de tributos.

La recaudación tributaria se realiza básicamente a través de la red bancaria. Los servicios que presta la misma se restringen a la recepción de las declaraciones, la recaudación, al envío de los documentos correspondientes a la SAT y al depósito del monto recaudado. A los bancos se les paga una comisión por los servicios prestados, y se les aplican sanciones

cuando éstos no cumplen con efectuar por ejemplo los depósitos en tiempo.

## 3 Sistema de información fiscal

Para mantener la armonía en la relación entre el Estado y los contribuyentes, uno de los pilares fundamentales es que se mantenga una adecuada información que facilite a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones en materia tributaria.

La información generalizada de las leyes tributarias, se da a través de su publicación en el *Diario Oficial*. Dado que por la particularidad de la materia suele hacerse cambios frecuentes en las leyes tributarias, durante los últimos cuatro años el Congreso de la República ordenó en los respectivos decretos de modificación, que se publicaran textos ordenados de las leyes, incorporando las modificaciones para facilitar a los contribuyentes el acceso al texto íntegro de la ley vigente.

En el transcurso del tiempo, la administración tributaria ha intentado distintas formas de mantener informados a los contribuyentes, estableciendo ventanillas específicas de atención al contribuyente, atendiendo consultas por escrito, publicando los calendarios fiscales y otras informaciones de interés para los contribuyentes, impartiendo talleres de formación fiscal, y más recientemente, la SAT opera una página en internet con la información que requieren los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

De forma general, también se ha mantenido información con otras entidades del Estado que manejan datos de interés para la administración tributaria, como lo son el Registro Mercantil General de la República, la Policía Nacional y el Ministerio Público.

---

Finalmente es importante destacar que la obligación de la administración tributaria de mantener un sistema de información fiscal, está contenida en su Ley Orgánica, en cuyo artículo 3, literal h), indica que es función de la SAT, establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

#### 4 Unidad de contribuyentes especiales

La recaudación en la administración tributaria ha estado concentrada en un número relativamente reducido de contribuyentes, en lo que no se ha ejercido un control adecuado y eficiente. En esa virtud, se estableció la necesidad de crear la Unidad de Contribuyentes Especiales o Grandes Contribuyentes como se denomina en otras legislaciones, que por su contribución fiscal son calificadas como tales, la cual busca principalmente un mejor y mayor acercamiento a la administración tributaria, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones, brindándoles atención en materia de consultas, actualización, resolución de inquietudes y para obtener un mayor conocimiento de su situación económica real, para la justa determinación de los tributos.

La Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración establece que dentro de la organización de la entidad, se cuente con una unidad específica de contribuyentes especiales, responsable del seguimiento y control de aquellos contribuyentes individuales o jurídicos, calificados como tales por la administración tributaria. Esta calificación la efectuará la administración en atención a la magnitud de sus operaciones, de acuerdo con los ingresos brutos anuales declarados y del monto de sus activos. Sin embargo esta unidad debe ser más operativa, ampliando sus funciones a las cobranza y fiscalización, lo cual está dentro de los planes de esta unidad, conforme informaron autoridades de la SAT.

---

Por lo reciente de su creación, aún no hay datos estadísticos respecto a su funcionamiento.

#### 5 Servicios de verificación de embarques

En la materia tributaria aduanera, algunos países de América Latina han utilizado el mecanismo de contratar a empresas de verificación de embarques para determinar la clase, calidad y cantidad de los productos que se importan, lo cual facilita su clasificación para los efectos de determinar la base imponible en cada caso para aplicar los derechos arancelarios respectivos. Los beneficios que se señalan en este sistema son que evita la corrupción y facilita el acceso a elementos técnicos suficientes para una adecuada clasificación de las mercancías. Las desventajas que ha mostrado en otros países es el alto costo de los servicios y que la administración tributaria puede perder el control de las operaciones si no se regula adecuadamente su contratación.

La SAT, como administración tributaria, consideró oportuna esta medida al emitir el Directorio de la misma el Acuerdo 15-99 por medio del cual aprueba las normas para la selección, contratación y operación de empresas de verificación de mercancías, con el propósito de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a que están sujetos los importadores de mercancías, así como el registro oportuno y confiable de la información estadística del comercio exterior. Dichas normas fueron impugnadas de inconstitucionales, acción que fue declarada sin lugar por la Corte de Constitucionalidad (Expedientes acumulados números 615 y 642-99), razón por la cual están vigentes, aunque a la fecha aún no se ha realizado ninguna contratación.

Finalmente, como se señalara en un principio, para que este mecanismo de control tendiente a evitar el contrabando y la defraudación aduanera, que busca la transparencia y la seguridad de las operaciones de comercio exterior, y que tiende a facilitar el cumplimiento de las obligaciones

---

tributarias en materia aduanera tenga éxito, debe cuidarse que en los contratos respectivos se establezca con claridad las condiciones de los servicios, a fin de mantener una adecuada participación de la administración tributaria y de que el servicio no resulte oneroso en demasía, de forma que no se revierta el costo sobre la recaudación.

## V CONTROL Y FISCALIZACIÓN CIUDADANA

---

---

Dentro de la relación Estado-contribuyente, no existe una forma de control institucionalizada sobre la manera de actuar del sujeto activo de la relación respecto al sujeto pasivo. Lo que existe más bien son medios de impugnación en concreto que ejercen los contribuyentes en los casos concretos en los que la administración tributaria se excede de sus atribuciones y funciones, los cuales fueron analizados en el numeral III) de este trabajo.

Podría decirse que existen controles indirectos, como lo son la expresión de criterios en los medios de comunicación, de especialistas en la materia tributaria, que señalan los excesos que cometen en algunos casos funcionarios o empleados de la administración tributaria, o que manifiestan su criterio diverso al de la administración tributaria en cuanto a la aplicación o interpretación de la ley. También la prensa en general juega un papel muy importante, al darle seguimiento a las acciones del Estado en esta materia.

Otra forma de control es que se han dado casos aislados en que instituciones gremiales que agrupan a profesionales con interés en la rama tributaria, han impugnado leyes tributarias que, a su juicio, atentan contra los principios constitucionales antes analizados.

Sin embargo, cabe destacar que dentro de este ámbito existe el derecho de control y fiscalización ciudadana, para promover la

---

participación y el consenso en la materia. El Congreso de la República, en los últimos cuatro años, por medio de su Comisión de Finanzas Públicas y Moneda, ha abierto el debate al público, instituciones interesadas y grupos representativos de sectores de la sociedad civil, sobre las iniciativas de ley que se presentan en materia tributaria, convocando por los medios de comunicación a foros especializados en los que recoge los distintos criterios, los cuales analiza previamente a emitir su dictamen. Esto permite que los diputados conozcan no sólo la posición de la administración tributaria, sino que también las opiniones de los ciudadanos antes de aprobar una ley tributaria.

## VI ENTREVISTAS

Como parte del ensayo se entrevistó a representantes de varios sectores: académico, empresarial, político, iniciativa privada y organizaciones no gubernamentales representativas del sector indígena y sindical.

A continuación se presentan los cuestionamientos que se plantearon en las entrevistas y un resumen de las respuestas dadas por los entrevistados.

- 1 ¿Cuáles considera que son las fortalezas de la relación fisco-contribuyente?

Ahora hay mayor descentralización y mejores procedimientos operativos para efectuar los pagos. Las facilidades prestadas por el sistema bancario son una de las mayores fortalezas.

Además, lo relativo a la institucionalización de la SAT es una fortaleza del fisco hacia el contribuyente, en virtud de que está comenzando a generalizar un intento de mayor coerción hacia el contribuyente.

La divulgación de comunicación sobre una mayor cultura tributaria es otra de las fortalezas en esta relación fisco-contribuyente. Desde inicios de los años noventa se ha venido fortaleciendo este proceso de comunicación.

- 2 ¿Cuáles considera que son las principales debilidades y obstáculos que impiden una sana relación entre el fisco y los contribuyentes?

La SAT todavía se está consolidando administrativamente. Todavía se habla de tramitología y aún las decisiones son lentas y hay dificultades de acceso a sus oficinas sobre todo en el interior de la República. Los trámites y procedimientos engorrosos y complicados que dificultan el cumplimiento adecuado de las obligaciones fiscales, lo cual afecta principalmente a los contribuyentes de menos recursos, pues no tienen la suficiente solvencia económica para pagar asesores, ejemplo: los pequeños contribuyentes que actualmente no cumplen con sus obligaciones tributarias por desconocimiento. Muchos de los auditores con que cuenta actualmente la SAT, aún cuando tienen preparación académica, no conocen a profundidad el tema fiscal y ocasionan que los contribuyentes cometan errores que posteriormente son sancionados con multas.

En relación con las grandes empresas, se necesita de profundas modificaciones en la legislación mercantil guatemalteca, para mejorar la relación fisco-contribuyente.

Las leyes fiscales tienen una serie de vacíos creados por las exenciones y privilegios que generan desigualdad ante la ley. Las consecuencias de lo anterior se resumen en una base tributaria pequeña y una carga tributaria aplicada a un pequeño sector de la población. La vigencia de leyes tributarias difíciles de comprender, que dejan en muchos casos su interpretación al criterio personal del contribuyente por un lado y al fisco por el otro, dificultan la relación. La vigencia de leyes con un sin número de modificaciones también dificultan su aplicación.

- 3 ¿Qué medidas generales considera que son oportunas para fortalecer la relación fisco-contribuyente?

- Crear sistema efectivo y confiable de control de los contribuyentes.
- Establecer un sistema adecuado de cobros. Paga al que le cobran.
- Eliminar impuestos antieconómicos.
- Eliminar cualquier tipo de exención ante la ley que otorgue privilegios a un sector o instituciones, también debe eliminarse la progresividad en la tributación ya que la misma se da en forma directa y en términos absolutos con el simple pago exacto de los impuestos.
- Fortalecer los nexos de la SAT con las universidades del país, sobre todo las áreas de legislación y contaduría pública.
- Revisar la legislación tributaria y emitir leyes aplicando los aspectos técnicos y legales necesarios para que faciliten y simplifiquen su cumplimiento, considerando la opinión de expertos y de las personas encargadas de aplicarlas y evitando las constantes y múltiples modificaciones.
- Preparar adecuadamente a los auditores de la SAT en cuanto al conocimiento de la ley y su aplicación, a efecto de que orienten adecuadamente a los contribuyentes y asuman la responsabilidad en sus opiniones.
- Buscar los mecanismos necesarios para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes con bajos niveles culturales.

#### Opinión sobre las siguientes medidas específicas

- a Descentralización de la recaudación tributaria: Este es el punto central, sin embargo, debe profundizarse en todos los departamentos del país.
- b Sistemas de información fiscal: es un elemento básico para mantener una buena relación fisco-contribuyente, siempre es bueno mejorarla, manteniendo una divulgación periódica sobre fechas de pago de impuestos; el destino de los recursos; eliminar información demagógica.

- 
- c Unidad de Contribuyente Especiales. Debe ser un pequeño grupo de grandes empresas. El esfuerzo de mayor coerción debe empezar por dichas empresas, así como una intachable y clara contabilidad, de cara al público.
  - d Contratación de servicios de verificación de embarques: todo esfuerzo de subcontratación con el ánimo de inspección fiscal es positivo, siempre y cuando no impida un ágil flujo de mercaderías y el proceso de comercio exterior, siempre que se cuide la transparencia de la contratación.

5 ¿Cuáles considera que deben ser los mecanismos de control y fiscalización ciudadana en la relación Estado-contribuyente?

- Que el Congreso de la República cuente con una Unidad de análisis presupuestal y fiscal. Esta unidad debe estar ubicada técnicamente independiente de las comisiones y rinda informes sin ninguna presión política.

El proyecto CEDEL, parcialmente financiado por USAID, de apoyo al Congreso de la República, tiene una propuesta en este sentido, la cual no ha sido bien recibida por la Comisión de Finanzas hasta el momento, por motivos propiamente políticos.

Es vital que el Congreso tenga un primer papel de liderazgo en este sentido, como representante del pueblo.

Como ya indiqué, el mayor flujo de información y comunicación posible hacia el público es vital. En este sentido estimo que si se abre hacia una discusión franca y abierta con la sociedad civil, la temática tributaria y fiscal, se robustecerá este proceso, de lo contrario, seguirá siendo tan secreto en el presente.

- 
- Crear una oficina especial que reciba y procese las denuncias de los ciudadanos respecto al actuar de la Administración Tributaria, la cual podría funcionar en el Ministerio Público.

## VII PROPUESTAS

Para mejorar la relación entre el Estado y los contribuyentes es necesario lograr que cada vez sea mayor el número de contribuyentes integrados en un sistema de cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales. Para esos efectos se proponen las medidas que a continuación se indican, en los campos siguientes:

- Eficientar la administración

El contribuyente se queja de que quiere cumplir con sus obligaciones tributarias pero se le dificulta hacerlo. La administración Tributaria debe asumir su papel de facilitador del cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

Para el efecto se sugiere:

- 1 Estructurar su organización funcional buscando que todas sus áreas actúen con eficacia, con vista a aumentar la recaudación para asegurar una adecuada corriente de ingresos al gobierno.
- 2 Es necesario redefinir la organización, los sistemas y procedimientos sobre los cuales se desarrollan las funciones; en este sentido, es conveniente destacar que se debe contar con una estructura organizativa flexible, coherente y adaptada a los requerimientos del contribuyente; desconcentrar

---

actividades y funciones; crear oficinas satélites; delegar niveles de aprobación; fortalecer las oficinas de asesoría al contribuyente;

- 3 Especializar al personal de la administración tributaria, capacitándolo en forma intensiva, tanto en el dominio de la legislación tributaria como en temas de desarrollo personal, tales como: relaciones humanas, trato con el público y, de ciertas nociones de pedagogía, para entrenar a su vez a los contribuyentes en la multiplicidad de trámites que ellos realizan en las administraciones tributarias. Esta reforma busca eliminar la inveterada costumbre de no pagar impuestos, para sustituirla por una consciente participación de la ciudadanía en las finanzas públicas, lo cual establecerá entre población y funcionario público mejores relaciones de responsabilidad, reclamos, servicios y eficiencia.
- 4 Fortalecer la imagen de la administración tributaria frente al control de la evasión. Los impuestos, por el sólo hecho de ser un gravamen que se impone a las personas, han producido, desde hace siglos, reticencia para su cumplimiento. Esto hace que, en general, los impuestos estén sujetos constantemente a un análisis crítico. Por lo anterior, para tender hacia una aceptación de los impuestos por parte de los contribuyentes, será prerequisite que la estructura de los tributos y la gestión de la administración tributaria estén sustentadas sobre bases muy sólidas, tanto desde el punto de vista conceptual y doctrinario como desde el operativo y funcional.

Antes de iniciar esfuerzos tendentes a asegurar la aceptación de los impuestos y el civismo tributario a través de la educación al contribuyente, debemos verificar si nuestra estructura de los tributos y la gestión de la administración se encuentran sustentadas sobre bases sólidas, es decir, si su imagen y acción son o no son susceptibles de ser mostradas como factores que permitan lograr, progresivamente, una mejor predisposición de las personas hacia el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

---

Dicho de otro modo, el problema de hacer realidad el principio de la aceptación de los impuestos pasa previamente por contar con una administración tributaria en la que los contribuyentes vean y sientan que ésta cumple ética y operativamente con sus obligaciones como institución.

El análisis anterior nos indicará si se hace imperativo trabajar previamente en el interior de la organización y de la estructura de los tributos con el objeto de consolidar aspectos básicos que permitan crear las condiciones necesarias previas que eviten el problema de la no aceptación de los impuestos por parte de los contribuyentes.

En este contexto, los pilares básicos sobre los que, a nuestro juicio, debe sustentarse el sistema tributario, para evitar el problema de la no aceptación de los impuestos, son los siguientes:

- La carga tributaria debe ser soportable, para poder cumplirla. Como medidas para lograr este principio, pueden analizarse:
  - la disminución progresiva de tasas impositivas, en función de metas de recaudación; y
  - la disminución de la carga tributaria en la reinversión de utilidades en actividades productivas.
- Se debe controlar la voluntad y la decisión de hacer cumplir el pago de los impuestos. Para ello es importante sensibilizar a las autoridades políticas de la problemática del cumplimiento del pago de los impuestos, para el logro de un expreso respaldo. Entender y apreciar los alcances de una situación a enfrentar es un problema de información tanto para quien la pretenda implantar correctamente como para quienes, en caso que proceda, corresponda dar su anuencia, aprobación final o, aún más, su respaldo.
- El control debe dirigirse a quienes corresponda, sin excepciones. En forma paralela al pilar de sustentación

---

antes comentado, aparece el que tiene relación con la equidad y no discrecionalidad en el control y la fiscalización del cumplimiento de los impuestos y demás obligaciones tributarias. Las notificaciones de control a los contribuyentes deben ser seleccionadas por el sistema computacional, cuyo procedimiento automático garantiza un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes sin excepciones.

- De nada sirve predicar la honradez en el cumplimiento de los impuestos si no se practica ésta en la propia administración tributaria. Este es otro pilar fundamental sobre el cual se sustenta la imagen de la administración, y es muy trascendente en el ámbito tributario, pero importa a todo el sector fiscal, y en definitiva, responde a una realidad nacional respecto de cómo enfrentar el tema de la probidad de los funcionarios.

A nuestro juicio, sólo es válido iniciar acciones para la aceptación de los impuestos, dirigidas directamente a la educación de los contribuyentes, en la medida en que la administración esté sustentada en la solidez de los pilares básicos antes mencionados, ya que de lo contrario se puede producir un efecto contraproducente y, por consiguiente, un mayor rechazo de las ideas educativas, en lugar de la aceptación deseada.

- 5 En la parte que corresponde este ensayo, estimamos que la administración tributaria debe ser eficaz y orientar sus acciones a enfrentar dos causas que pueden inducir a evadir a los responsables: a) la carencia de conciencia tributaria, b) la posibilidad de dejar de cumplir en forma poco arriesgada.

La conciencia tributaria se expresa en el reconocimiento que cada individuo hace, como integrante de una comunidad, de la justicia y necesidad de los impuestos como aportes solidarios a la sociedad.

---

La administración tributaria deberá avanzar en este empeño de despertar la motivación positiva hacia la tributación, actuando a través de programas de educación tributaria que se implementarán con los tres niveles de educación formal y con entidades que agrupan a empresarios, profesionales, científicos, trabajadores, etc.

Sería utópico esperar que un país que apunta a reorganizar su economía se apoyara solamente en una actitud cívica esperada. La realidad indica que la alternativa de cumplir o no, debe sustituirse por la de cumplir voluntariamente o hacerlo forzosamente en términos más gravosos. La tendencia es ir adaptando el sistema de sanciones para que sea adecuado y razonable, sabemos que es necesario que el riesgo tenga las condiciones para infundir en el contribuyente la convicción de que en el caso de evadir, su evasión será determinada por la administración y la sanción correspondiente le será aplicada.

- 6 Establecer un control sistemático de las obligaciones de declaración y pago de los contribuyentes especiales, iniciándose con 600 contribuyentes que representen un 60% a 70% de la recaudación total. Este número puede irse incrementando conforme hasta 1,500 contribuyentes (80% del total de la recaudación de la SAT).
- 7 Procurar un mayor conocimiento del contribuyente. Es fundamental crear una unidad para el conocimiento económico y fiscal de los contribuyentes. Para ello es necesario una base de datos que registre el total de declaraciones de estos contribuyentes e información exógena que permita el conocimiento y comportamiento de los contribuyentes.
- 8 Determinar una política de fiscalización, que tenga por objeto el cambio de conducta por parte de los contribuyentes especiales, que permita la adecuación de su proceder en materia tributaria a su realidad económica.

---

9 Elaborar estrategias de cobranza dirigidas a obtener el cumplimiento de las obligaciones tributarias en la etapa persuasiva (ejemplo: rectificación de declaraciones antes que la administración profiera el requerimiento correspondiente).

- Promoción de la ética en la administración y del contribuyente

El comportamiento y la conducta ética constituyen la verdadera base de una administración tributaria, como necesidad absoluta para el éxito de la relación entre el Estado y el contribuyente.

Para esos efectos se recomienda que la Administración tenga en cuenta los siguientes factores para producir un ambiente ético que sea digno de confianza pública.

- 1 Los miembros de la administración deben tener claro que existe una relación directa entre la misión de la organización y las normas éticas requeridas. El conocimiento por parte de los funcionarios sobre su papel, es un requerimiento básico para captar el interés en el comportamiento y conducta éticos. Las normas de conducta de la organización deben ser claramente conocidas y aplicadas con consistencia y vigor de modo que sus integrantes sepan que constituyen requerimiento absoluto para el desempeño de su trabajo.
- 2 La administración tributaria debe estar preparada para efectuar una auditoría o estudio de la ética de sus miembros a fin de determinar el ambiente ético actual. Los resultados de este estudio o auditoría ofrecerán un excelente punto de partida para el diseño e implementación de la estrategia o programa ético.
- 3 Promocionar quienes dirigen la administración tributaria la ética en foros públicos, actuar en casos de hechos contra la ética de modo rápido y consistente.

---

4 Los sistemas para promocionar, promover, seleccionar y evaluar a los empleados y funcionarios de la administración tributaria deben reflejar la importancia que para la misma constituye al comportamiento y conducta éticos.

5 Los sistemas que se utilizan para atender a los contribuyentes deben reflejar los principios éticos. Estos sistemas constituyen el medio a través del cual los contribuyentes a los que se sirve la administración tributaria llegan a conocerla y en la medida en que se refleje la conciencia ética, los contribuyentes llegan a conocerlos desde ese punto de vista.

Adicionalmente, es importante promover la ética de los contribuyentes, destacando la importancia que tiene el pago de los impuestos para cumplimiento de los fines del Estado: el bien común. Esta responsabilidad de promoción de la ética debe ser por parte de la administración tributaria, fomentando actividades para el efecto en los programas de educación al contribuyente.

- Simplificación de la legislación tributaria

Para la simplificación de la legislación tributaria es necesario efectuar una revisión de la principales leyes tributarias que permitan su aplicación tanto de la administración tributaria como de los contribuyentes.

- Simplificación de los procedimientos administrativos

Este proceso es una consecuencia del anterior, tomando en consideración que como premisa indispensable para poder consolidar un avance significativo en el proceso de simplificación, es indispensable efectuar reformas legales tanto sustantivas y procedimentales como administrativas. Para ser operante la tendencia actual de los sistemas tributarios hacia el logro del cumplimiento voluntario de las obligaciones por parte de los sujetos pasivos, debe tomarse medidas encaminadas a establecer una simplificación en las

---

relaciones Estado-contribuyente. Para esos efectos, se recomienda:

- 1 Revisar los procedimientos de determinación de la obligación tributaria, de impugnación de las resoluciones de la administración y los procesos judiciales.
  - 2 Efectuar un análisis de los reglamentos de las leyes tributarias que permita eliminar procedimientos ya establecidos en el Código Tributario.
  - 3 Efectuar una reingeniería de los procesos administrativos de la Superintendencia de Administración Tributaria para eliminar procesos engorrosos, repetitivos e innecesarios.
- Disminución de la carga administrativa del contribuyente

El grado de complejidad de las normas aplicables para la determinación y pago de los impuestos, trae consigo la necesidad de que los sujetos pasivos deban incurrir en gastos que van más allá en muchos casos del pago de los tributos. Para que el contribuyente pueda llevar a cabo el acto de pagar los importes de sus obligaciones impositivas, se requiere de una serie de acciones previas indispensables, entre las que podemos mencionar: el estudio de la normativa aplicable, la contabilización de los sucesos que generan sus obligaciones tributarias, completar los formularios a presentar, la concurrencia a los lugares de presentación y pago, etc, etc. A ello debe agregarse el tiempo de espera en oficinas, bancos y los de los desplazamientos hasta las mismas. Para evitar y/o minimizar esa carga, la tecnología es la clave para lograr esa visión, se recomiendan las acciones siguientes:

- 1 Revisión y rediseño de formularios de declaraciones juradas y pago en los que debe consignarse únicamente la información imprescindible.

- 
- 2 Distribución de formularios a través de otros entes distintos de la administración, tales como bancos, colegios profesionales, supermercados.
  - 3 Procurar otros sistemas de pago, como podría ser el pago con tarjeta de crédito, y que en los municipios se puede efectuar la recaudación de impuestos en las tesorerías municipales.
  - 4 Que en los municipios donde no existan agencias bancarias se pueda efectuar el pago en las tesorerías municipales.
  - 5 Incorporar todos los datos posibles por medios modernos de asistencia a los contribuyentes utilizando el espacio en internet que ya se tiene disponible. Ejemplo: agregar información sobre la legislación fiscal.
  - 6 Permitir la presentación de declaraciones por correo electrónico. Estos sistemas tendrían como objetivo:
    - El mejoramiento de la información al público. Para garantizar a los usuarios que obtengan la información directamente en su domicilio, el sistema propuesto a los mismos debe ser lo suficientemente atractivo y completo para instar a los contribuyentes a utilizarlo sin recurrir, salvo en casos muy particulares, a otras fuentes de información complementarias.
    - Facilidad de uso. Tratándose de un servicio para el público, en general, la simplicidad de uso constituye uno de los elementos determinantes en la selección de la estructura. El mismo debe, limitando los riesgos de error, satisfacer a la mayoría de los usuarios. Por tanto, el primer objetivo consiste en determinar lo más rápidamente posible el monto del impuesto a pagar, con la posibilidad de obtener seguidamente otros datos complementarios.

- Creación de un sistema de información y educación al contribuyente
- 1 Coordinar todos los aspectos que hacen a la relación fisco-contribuyente y ampliar los canales de comunicación entre la conducción y los integrantes de la administración.

Para alcanzar estos objetivos se debe planificar e implementar programas basados en investigaciones que efectúe un equipo detector de problemas. Este equipo tendría a su cargo identificar las problemáticas que presentan los canales de comunicación que existe con:

- agentes
- comunidad (contributiva/no contributiva)
- fiscos
- otras administraciones

Efectuada la tarea exploratoria, que se lleva a cabo por diversos medios, encuestas, entrevistas, etc. se planifican actividades con las áreas y/o entidades involucradas, a fin de modificar las condiciones que determinen el problema. La elaboración y ejecución de los programas está a cargo de dos grupos de trabajo: el que se ocupa de los asuntos institucionales internos y aquél que localiza los asuntos institucionales externos.

Debe proyectar acciones tendentes a lograr fluido contacto entre los niveles de conducción y su personal.

Luego, iniciar acciones de apoyo hacia estas áreas que consisten en proporcionar información adecuada, crear un servicio de materiales técnicos: leyes, decretos, resoluciones generales, etc., guías de formularios, guías de ubicación y teléfonos de dependencias, etc.

Debe actuar sobre:

- Asistencia al contribuyente
- Asistencia a la comunidad
- Educación de la comunidad

La asistencia al contribuyente es positiva, porque su acción facilita el cumplimiento de la obligación tributaria. Refleja una necesidad que está en relación directa con la complejidad que ofrece nuestro sistema tributario, con normas legales a veces confusas o contradictorias.

La asistencia a la comunidad actúa ante el desconocimiento de la existencia o la dificultad para concretar sus obligaciones tributarias, que es una forma de incentivar la evasión aún en los casos en que no exista una intención directa de evadir.

- 2 La educación de la comunidad consiste en la tarea de formación de conciencia tributaria, tarea difícil, porque en nuestro medio existe una valorización altamente negativa del impuesto. Es necesario revalorizar la función social del impuesto, tratando de lograr una cultura tributaria basada en la solidaridad contributiva. Las acciones programadas deben tener como eje al individuo, tratando de que adquiera la convicción de cumplir con su obligación, haciéndole reflexionar sobre la razón y necesidad del impuesto y brindándole información precisa sobre temas tributarios.

Consideramos como ámbito propicio para efectuar estas experiencias, el educativo en sus tres niveles, en concordancia con los conocimientos que el individuo va adquiriendo con el fin de formar desde la infancia una adecuada conciencia tributaria. Para el efecto hay que diseñar un programa de educación tributaria dirigido a los alumnos de escuelas primarias y secundarias del país, en el cual los docentes tendrán el papel de mediadores entre éstos y los organismos tributarios, a la vez de efectuar convenios con las distintas casas de altos estudios para que en sus currícula se incluya

---

información donde la tributación sea percibida adecuadamente.

Nuestro país posee profesionales con formación en materia de política tributaria, pero no resulta lo mismo cuando nos referimos a algo tan vital como es el administrador tributario. Se sugiere incorporar una carrera de pos-grado que forme sistemáticamente a funcionarios de la administración tributaria.

Cabe recordar que está vigente el acuerdo gubernativo No. 542-94 creando el Programa de Educación Fiscal, al cual debe dársele cumplimiento a efecto de orientar a los estudiantes sobre el origen, destino y el porqué de los recursos que tributa cada uno de los guatemaltecos. Lo anterior resulta de imperiosa urgencia para que las nuevas generaciones tengan un claro compromiso cívico y moral de su obligación de pagar impuestos, de tomar actitudes solidarias con su país para lograr su desarrollo, asumiendo una participación activa en la búsqueda de soluciones económicas a través de la tributación.

La promoción de la educación fiscal y responsabilización tributaria, en el sentido de que el Estado precisa la contribución económica, justa y proporcional de todos los ciudadanos, tanto de quienes su fortuna les permite elevados gastos suntuarios como de los modestos ahorradores. Debe enfocarse el aspecto educativo a través de una pedagogía adecuada que conduzca a una educación fiscal acorde con la concepción del fenómeno tributario, en un Estado de derecho a la altura del tiempo presente, la cual debe mantenerse no sólo en el seno de la vida familiar, sino en la escuela, en la universidad y, en general, en todos los centros en que, de alguna manera, además de informar se forme al ciudadano.

Esta educación no sólo se ciñe a los llamados contribuyentes, casi todos los ciudadanos de cada país, sino que habría que comprender también a los funcionarios públicos encargados

---

de misiones conectadas con la actividad de los ingresos y gastos públicos y, por supuesto, a los órganos no estatales y a los sectores no sólo tributarios, sino a todos los sectores políticos del país.

Con la educación fiscal habría de cambiar la mentalidad, de suerte que, de creer que es virtud y mérito defraudar, se pasara a entender, como ocurre en los países industrializados, que quien defrauda persistentemente, quien adopta esa actitud de rebeldía permanente, no es digno de ser admitido en sociedad. No se olvide que el grado de seriedad con que los poderes públicos de un país tratan el fenómeno tributario influye poderosamente en la manera de comportarse la colectividad ante los tributos, pues crea unos modales y hábitos que perfilan y delimitan el ambiente colectivo que se manifiesta en la mentalidad fiscal de cada nación.

Los países donde todavía prevalece la mentalidad fiscal de resistencia al impuesto, están inmersos, desde el punto de vista fiscal, en un estado de civilización inferior al de los pueblos en que dicha mentalidad no se manifiesta.

El tránsito de una mentalidad rebelde al pago de impuesto a otra acorde con el tiempo en que vivimos, requiere actuar sobre las causas directamente conectadas con el problema, por lo que la atención habría de centrarse en un ordenamiento jurídico financiero, conforme con la idea de justicia y equidad, lo que llevaría implícito el recto ejercicio de las funciones públicas por parte de los órganos rectores, y en una educación fiscal acorde con la concepción del fenómeno tributario en el Estado de derecho.

Otra vía vendría a ser la preparación de micro-programas, por ejemplo tiras cómicas proyectadas en las escuelas, liceos, universidades, centros comunales, centros de trabajo, asociaciones de vecinos, etc., que también sean difundidos a través de los medios audiovisuales.

- 
- 3 Divulgar las normas que establecen formas y lugares de pago de impuestos. Al mismo tiempo, motivar positivamente para aceptar la necesidad de su aporte permitiendo que el Estado pueda cumplir su misión de atender la satisfacción de necesidades públicas.

Para ello, en forma periódica, pueden efectuarse publicaciones gráficas, presentando las principales características de los impuestos, formas de determinación y la agenda de vencimientos, distribuir folletos conteniendo las leyes y reglamentos, tratando que la presentación de la temática sea lo más clara y sencilla posible.

- 4 Formular estrategias y políticas que guíen y conduzcan hacia una relación armónica. Por ejemplo:

- Colocar al contribuyente como centro de la relación.
- Redimensionar la cantidad y calidad de los tributos.
- Simplificar los trámites y la gestión administrativa tributaria,
- Crear las bases para la concienciación del contribuyente.
- Instrumentar campañas de divulgación.
- Formar recursos humanos bajo estrictos criterios éticos y de servicio público.

- 5 Mejorar la asistencia y atención que requiere el contribuyente, se crearían oficinas con personal experto en la materia, que se encargaría de asesorar y prestar ayuda al contribuyente; dichas oficinas deberían estar dotadas de equipos, manuales, guías y recursos humanos calificados, tales como abogados, contadores públicos, economistas y fiscales. Mejorar la asistencia directa al contribuyente, para evitar los intermediarios, los cuales, dado su bajo nivel de instrucción, lesionan como ya se dijo la relación Estado-contribuyente.

La administración tributaria debe manejar la interacción Estado-contribuyente, y sólo puede pretender resultados en la medida en que los administrados tengan suficiente

---

conocimiento, información y conciencia del fin perseguido por ella.

- 6 Mantener contacto directo con gremios y otros sectores para obtener su participación en medidas en estudio. Esto consigue además que haya una mejor información, comprensión recíproca y simplificación, previniendo errores y situaciones conflictivas. En esta línea, en otros países se han creado comisiones específicas con la participación de los colegios profesionales e instituciones análogas afines al tema tributario.
- 7 Diseñar una política de acercamiento con los contribuyentes que abarque diferentes canales de comunicación como: información y orientación, para resolver en forma ágil las consultas dirigidas por los mismos y brindarle una oportuna actualización en materia tributaria.

## BIBLIOGRAFÍA

- Albiñana García Quintana, C. *Sistema tributario español y comparado*. España, 1986. Tecnos.
- Alvarez-Gendín y Blanco, Sabino. *Tratado general de derecho administrativo*. Barcelona, España. Bosch, Casa Editorial, S.A.
- Berliri, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Madrid, España. 1971. Editorial Ariel.
- Briceño, H. *El proceso administrativo en Iberoamérica*. México. UNAM. Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Blanco Ramos, Ignacio. *Derecho tributario, parte general y legislación española*. Segunda Edición. España. 1976. Editorial Ariel.
- Carrera Raya, Francisco José. Volumen I. *Derecho financiero y teoría de los ingresos públicos*. Madrid. 1993. Editorial Tecnos, S.A.
- Cabanellas, Alcala y Zamora. *Diccionario enciclopédico de derecho usual*. Tomos I al IV. Buenos Aires, Argentina. Editorial Heliasta.
- Castillo González, J. *Derecho administrativo*. 9a. Edición actualizada. Guatemala. 1997. Centro de Impresiones Gráficas.

---

Estrena, R. *Curso de Derecho administrativo*. Madrid. España-Editorial TECNOS.

Fraga, Gabino. *Derecho administrativo*. México, 1952. Editorial Porrúa, S.A.

Giuliani Fonrouge, Guisepe. *Derecho financiero*. Tercera edición. 1979. Buenos Aires, Argentina. Editorial De Palma.

González, Eusebio. Pérez de Ayala, José Luis. *Derecho tributario I y II*. Madrid. 1994. Plaza Universitaria Ediciones.

González Pérez, Jesús. *Derecho procesal administrativo mexicano*. México. Editorial Porrúa, S.A.

Griziotti, Benvenuto. *Derecho tributario*. Milano. 1956. Editorial Dott A. Giuffre

Jiménez González, Antonio. *Derecho tributario*. México. 1998. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A.

Kelsen, H. *Teoría general del Estado*. México. Editorial Nacional.

Lucero Espinosa. Manuel. *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal fiscal de la federación*. México. 1998. Editorial Porrúa.

Morgáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*. Novena Edición. México. 1969. Editorial Porrúa, S.A.

Puchet, Jorge M. y Viana, Max F. *Diccionario tributario y temas afines*. Tegucigalpa, Honduras. 1996. Guardabarranco, Editorial y Litografía.

Quiñónez López, Alma. *La obligación tributaria y su regulación en el anteproyecto de Código Tributario*. 1975. Universidad Rafael Landívar, Guatemala.

---

Sainz de Bujanda, Fernando. *Instituciones de derecho tributario*. Madrid. 1957. Editorial de Derecho Financiero.

Ross, Jaime. *Derecho tributario sustantivo*. Guatemala, 1974. Publicación del Ministerio de Finanzas Públicas.

Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Quinta Edición. Buenos Aires, Argentina. 1993. Editorial Altamira.

Constitución Política de la República de Guatemala.

Ley del Organismo Ejecutivo. Decreto 114-97 del Congreso de la República.

Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, Decreto 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente.

Ley de lo Contencioso Administrativo. Decreto 119-96 del Congreso de la República.

Código Tributario. Decreto 6-91 del Congreso de la República.

Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto 1-98 del Congreso de la República y su Reglamento.

Ley del Organismo Judicial. Decreto 2-89 del Congreso de la República y sus reformas.

Código Procesal Civil y Mercantil. Decreto-Ley 107

Ley Orgánica de la Contraloría de Cuentas. Decreto 1126 del Congreso de la República.

Este libro fue impreso en los talleres gráficos de Editorial Serviprensa C.A., en mayo del 2000. La edición consta de 1,000 ejemplares en papel bond base 80 gramos.