

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"EFECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DE LA INHABILITACIÓN DEL NÚMERO DE
IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA A LOS CONTRIBUYENTES POR PARTE DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"
TESIS DE GRADO

BETZAYDA ELEONORA HERNÁNDEZ BARILLAS
CARNET 15007-11

QUETZALTENANGO, AGOSTO DE 2017
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

"EFECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DE LA INHABILITACIÓN DEL NÚMERO DE
IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA A LOS CONTRIBUYENTES POR PARTE DE LA
SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"

TESIS DE GRADO

TRABAJO PRESENTADO AL CONSEJO DE LA FACULTAD DE
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

POR

BETZAYDA ELEONORA HERNÁNDEZ BARILLAS

PREVIO A CONFERÍRSELE

LOS TÍTULOS DE ABOGADA Y NOTARIA Y EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADA EN CIENCIAS
JURÍDICAS Y SOCIALES

QUETZALTENANGO, AGOSTO DE 2017
CAMPUS DE QUETZALTENANGO

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD RAFAEL LANDÍVAR

RECTOR: P. MARCO TULIO MARTINEZ SALAZAR, S. J.
VICERRECTORA ACADÉMICA: DRA. MARTA LUCRECIA MÉNDEZ GONZÁLEZ DE PENEDO
VICERRECTOR DE INVESTIGACIÓN Y PROYECCIÓN: ING. JOSÉ JUVENTINO GÁLVEZ RUANO
VICERRECTOR DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA: P. JULIO ENRIQUE MOREIRA CHAVARRÍA, S. J.
VICERRECTOR ADMINISTRATIVO: LIC. ARIEL RIVERA IRÍAS
SECRETARIA GENERAL: LIC. FABIOLA DE LA LUZ PADILLA BELTRANENA DE LORENZANA

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES

DECANO: DR. ROLANDO ESCOBAR MENALDO
VICEDECANA: MGTR. HELENA CAROLINA MACHADO CARBALLO
SECRETARIO: LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ

NOMBRE DEL ASESOR DE TRABAJO DE GRADUACIÓN
LIC. FREDY ANTONIO MARTÍNEZ DE LEÓN

TERNA QUE PRACTICÓ LA EVALUACIÓN
MGTR. MAGDALY SIOMARA DE LEÓN ULIN

AUTORIDADES DEL CAMPUS DE QUETZALTENANGO



DIRECTOR DE CAMPUS:	P. MYNOR RODOLFO PINTO SOLIS, S.J.
SUBDIRECTORA ACADÉMICA:	MGTR. NIVIA DEL ROSARIO CALDERÓN
SUBDIRECTORA DE INTEGRACIÓN UNIVERSITARIA:	MGTR. MAGALY MARIA SAENZ GUTIERREZ
SUBDIRECTOR ADMINISTRATIVO:	MGTR. ALBERTO AXT RODRÍGUEZ
SUBDIRECTOR DE GESTIÓN GENERAL:	MGTR. CÉSAR RICARDO BARRERA LÓPEZ



Quetzaltenango, 7 de Noviembre de 2016

Consejo de Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad Rafael Landívar
Guatemala

Con un cordial saludo, y en atención al nombramiento en que se me designara como asesor de Tesis II de la estudiante BETZAYDA ELEONORA HERNANDEZ BARILLAS con número de carné 1500711 del trabajo de tesis titulado: "**Efectos positivos y negativos de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria a los contribuyentes por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria** " conforme al trabajo de investigación realizado por el estudiante, considero oportuno luego de haber constatado el cumplimiento de los requisitos exigidos por el instructivo de tesis de esta casa de estudios, emitir dictamen FAVORABLE sobre la presente investigación, toda vez que, se llegaron a desarrollar puntualmente los aspectos tanto doctrinarios como legales de los elementos de estudio, tales como: Las de la Administración Tributaria, causas de inhabilitación del número de identificación tributaria, la legalidad de tales actos y los efectos que conlleva para los contribuyentes.

En suma, el trabajo desarrollado constituye un valioso aporte doctrinario y analítico de la problemática abordada, el cual puede ser una valiosa herramienta como elemento de estudio para estudiantes y profesionales del derecho.

Se deja constancia que se revisó de conformidad con el instructivo el fondo y la forma del presente trabajo de investigación.

Sin otro particular, deferentemente.

Lic.


FREDY ANTONIO MARTINEZ DE LEON

Número docente 15813

Colegiado No.7264

Fredy Antonio Martínez de León
ABOGADO Y NOTARIO



Universidad
Rafael Landívar
Tradición Jesuita en Guatemala

FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
No. 071450-2016

Orden de Impresión

De acuerdo a la aprobación de la Evaluación del Trabajo de Graduación en la variante Tesis de Grado de la estudiante BETZAYDA ELEONORA HERNÁNDEZ BARILLAS, Carnet 15007-11 en la carrera LICENCIATURA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES, del Campus de Quetzaltenango, que consta en el Acta No. 071059-2016 de fecha 15 de diciembre de 2016, se autoriza la impresión digital del trabajo titulado:

"EFECTOS POSITIVOS Y NEGATIVOS DE LA INHABILITACIÓN DEL NÚMERO DE IDENTIFICACIÓN TRIBUTARIA A LOS CONTRIBUYENTES POR PARTE DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA"

Previo a conferírsele los títulos de ABOGADA Y NOTARIA y el grado académico de LICENCIADA EN CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES.

Dado en la ciudad de Guatemala de la Asunción, a los 16 días del mes de agosto del año 2017.



LIC. CHRISTIAN ROBERTO VILLATORO MARTÍNEZ, SECRETARIO
CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
Universidad Rafael Landívar

Dedicatoria

A Dios por siempre estar conmigo en todo momento, por ser mi guía en todo lo que realizo, por ser mi mejor amigo, por nunca abandonarme, y por demostrarme su amor en todo lo que hago.

A la Santísima Virgen a mi madre espiritual por ser mi fortaleza en cada momento de mi vida.

A mis Padres y Gracias por todo su amor, cariño, comprensión, confianza, Hermanos apoyo, por siempre estar a mi lado en todo momento, por todo el esfuerzo y sacrificio, por apoyarme en todo lo que realizo.

A mi Abuelita Por siempre darme su apoyo incondicional en todo momento.

A mi mejor amigo, Ing. Herbert Yax Vásquez, por todo tu amor, cariño, compañía, novio y compañero comprensión y por apoyarme en todos mis sueños, porque sin de vida ti hubiera sido difícil cumplir esta meta.

A mis amigos Por ser su apoyo, comprensión y amistad incondicional.

A la Universidad Por ser mi casa de estudios en donde he obtenido no solo Rafael Landívar, Campus conocimientos científicos sino valores que me han ayudado de Quetzaltenango. A ser mejor persona.

Índice

	Pág.
INTRODUCCIÓN.....	1
CAPÍTULO I.....	3
1. El Derecho Tributario.....	3
1.1 Antecedentes históricos.....	3
1.2 Definición de Derecho Tributario.....	4
1.3 Naturaleza.....	4
1.4 Fuentes del Derecho Tributario.....	5
1.5 Características del Derecho Tributario.....	6
1.6 Autonomía del Derecho Tributario.....	8
1.7 Principios Constitucionales del Derecho Tributario.....	8
CAPÍTULO II.....	10
2.1 Tributo.....	10
2.2 Clasificación de los tributos.....	11
2.3 Regulación jurídica de los tributos.....	13
2.4 Contribuyente.....	14
2.5 Clasificación de los contribuyentes.....	15
2.5.1 Doctrinaria.....	15
2.5.2 Legal.....	15
2.6 Derechos y obligaciones de los contribuyentes ante la Administración Tributaria.....	16
2.6.1 Derechos.....	16
2.6.2 Obligaciones.....	19
2.7 Inscripción de los contribuyentes.....	22
CAPÍTULO III.....	26
3. Relación jurídica tributaria.....	26
3.1 Definición y naturaleza.....	26
3.2 Determinación tributaria.....	29

3.3	Ilícito tributario.....	30
CAPÍTULO IV.....		36
4.	La Administración Tributaria.....	36
4.1	Creación.....	36
4.2	Número de Identificación Tributaria.....	46
CAPÍTULO V.....		49
5.	Procedimientos tributarios, administrativos y judiciales	49
5.1	Procedimiento Económico Coactivo Tributario.....	49
5.2	Procedimiento Contencioso Tributario.....	55
CAPÍTULO VI.....		66
6.	Efectos de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria.....	66
6.1.	Arbitrariedades de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria.....	66
6.2	Efectos positivos de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria para la Superintendencia de Administración Tributaria.....	67
6.3	Efectos negativos para los contribuyentes con el Número de Identificación Tributaria inhabilitado.....	70
CAPÍTULO VII.....		78
PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS.....		78
CONCLUSIONES.....		81
RECOMENDACIONES.....		82
REFERENCIAS.....		83

Listado de Abreviaturas

CUI	Código Único de Identificación
DPI	Documento Personal de Identificación
IVA	Impuesto al Valor Agregado
ISR	Impuesto Sobre la Renta
NIT	Número de Identificación Tributaria
RENAP	Registro Nacional de las Personas
RTU	Registro Tributario Unificado
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria

Resumen

Con la presente investigación se pretende establecer qué efectos positivos y/o negativos conlleva la inhabilitación de Número de Identificación Tributaria para los sujetos de la relación tributaria, máxime para el contribuyente ya que éste se ve restringido en el gestionar trámites no solo en materia tributaria sino también en diversas materias, como, por ejemplo: laborales, civiles, políticas, jurídicas, sociales, económicas, entre otras.

Especialmente determinar cuál es el procedimiento que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria para aplicar dicha ordenanza, ya que la misma no se encuentra regulada en ningún cuerpo legal en materia tributaria, por lo cual algunos estudiosos de las Ciencias Jurídicas y Sociales, y Ciencias Económicas y Empresariales, consideran que dicha entidad comete un acto de ilegalidad que viola diversos derechos fundamentales que contiene la Constitución Política de la República.

Derivado de lo anterior, se refleja la necesidad de determinar que causas y consecuencias dan lugar a la Inhabilitación del y como su aplicación coadyuva a la Administración Tributaria para que la misma pueda cumplir con sus fines y objetivos resumidos fundamentalmente en la recaudación de impuestos, vitales para el financiamiento del Estado, para que éste solvante las necesidades de la población garantizando la realización del bien común para todos los guatemaltecos.

INTRODUCCIÓN

La presente investigación de grado titulada “Efectos positivos y negativos de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria”, se desarrolló bajo la modalidad de monografía, planteando como Objetivo General: Determinar las consecuencias de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria a los contribuyentes para establecer los efectos colaterales del mismo, y como Objetivos Específicos: Investigar la problemática que conlleva el tener inhabilitado el Número de Identificación Tributaria para identificar sus aspectos positivos y negativos; Establecer el procedimiento que utiliza la Superintendencia de Administración Tributaria para proceder a la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria con el objeto de identificar los procesos que se llevan cabo; y Analizar las causas que provocan la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria para establecer las consecuencias del mismo.

A tal efecto es preciso considerar los siguientes antecedentes del problema de investigación: El Gobierno de Guatemala, con el propósito de modernizar y fortalecer el sistema tributario del país, emanó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con el objetivo principal de ejecutar la recaudación de impuestos en todo el territorio nacional, para tal actividad dicha entidad, llevo a cabo la creación del Número de Identificación Tributaria (NIT), como un código único, con el objetivo de poder identificar a cada contribuyente a raíz de la responsabilidad que tiene de responder al pago de sus obligaciones tributarias para coadyuvar con el financiamiento del gasto público que genera el Estado. Todos los contribuyentes tienen una obligación tributaria con el Estado. Cuando éstos no cumplen con la misma, la Superintendencia de Administración Tributaria, procede a inhabilitar el Número de Identificación Tributaria, como un medio de presión para que estos hagan efectivo el monto que le adeudan al Estado, como consecuencia de esta medida administrativa, surge la interrogante de investigación: ¿Cómo afecta la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria a los contribuyentes en sus diversas actividades mercantiles y comerciales?

En cuanto a los alcances de la presente investigación se establecieron los siguientes: Espacial, departamento y municipio de Quetzaltenango, Guatemala; Temporal, del año dos mil quince a la fecha; y Material, los contribuyentes.

Si bien es cierto, la falta de expertos en materia tributaria y administrativa, puede considerarse una limitante a la investigación, sin embargo, previo a plantear el tema propuesto, se realizaron por parte de la investigadora los acercamientos necesarios a la institución, a personeros y personas especializadas en el tema.

Para la elaboración de la presente investigación se tuvieron como unidades de análisis: Normas jurídicas, libros de diferentes autores, periódicos, páginas electrónicas, con el objetivo de determinar los efectos negativos y positivos de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria, estableciendo los efectos colaterales del mismo tanto para los contribuyentes como para la Superintendencia de Administración Tributaria. Para su mayor comprensión el contiguo trabajo de investigación se ha dividido en seis capítulos; el primero, inicia definiendo todo lo relativo al Derecho Tributario; el segundo, analiza y explica lo concerniente a: tributos y contribuyentes, el tercero, detalla la relación jurídica tributaria entre los sujetos pasivo y activo, y las infracciones tributarias, el cuarto, define y describe a la Superintendencia de Administración Tributaria y el Número de Identificación Tributaria; el quinto, individualiza los procedimientos tributarios, administrativos y judiciales, el sexto, hace referencia a todo lo pertinente sobre los efectos positivos y negativos de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria y el capítulo final, concluye con la presentación de los resultados de la investigación.

CAPÍTULO I

1. El Derecho Tributario

Es una rama del Derecho Público que regula los elementos esenciales del tributo y estudia los principios, doctrinas y normas que regulan la actividad económica del Estado, tiene como fuente principal la Constitución Política de la República, tratados internacionales en materia tributaria y las leyes ordinarias y específicas de la materia. Debe hacerse énfasis también que es una disciplina jurídica que contiene doctrinas y normas propias que lo diferencian de los demás estableciendo así la autonomía del Derecho Tributario.

1.1 Antecedentes históricos

A través del tiempo se puede observar como la imposición de tributos, noción principal del Derecho Tributario, ha estado presente siempre en la vida cotidiana del hombre, no de forma coercitiva como en la actualidad, si no como una forma de agradecimiento, es decir, existía alguien que deseaba rendirlos, porque había alguien a quien era grato recibirlos. Todo esto en base a lo que manifestaba Confucio al decir que: “Si el príncipe es compasivo y virtuoso, el pueblo entero ama la justicia, cumplirá todo lo que el príncipe le ordene. Por consiguiente, si el príncipe exige un impuesto justo, le será pagado por el pueblo amante de la justicia”.¹

“El hombre desde el inicio de la humanidad, tiende a vivir en sociedad, y esta vida colectiva, dio inicio a necesidades distintas a las que tiene el ser humano en forma aislada; vemos así que cuando el ser humano decide integrarse a una colectividad, esa reunión de individuos supone diversos ideales comunes que primariamente son el de defenderse recíprocamente, crear normas de convivencia que regulen una interdependencia armoniosa y velar por su acatamiento, así como buscar el medio de resolver las controversias y castigar las infracciones con el mayor grado de justicia, estos ideales dan lugar a las necesidades públicas”.²

¹ Diep Diep, Daniel, Revista Defensa Fiscal, No. 33, julio 2001, México, Pág. 7.

² Villegas, Héctor, Los principios de Derecho Tributario, Argentina, Ediciones La Palma, 2001, Pág. 47.

El Estado es el encargado de organizarse social, económica, y políticamente, para poder crear las normativas legales en todos los ámbitos para reglar su actividad, por lo cual, el Derecho Tributario busca establecer los elementos de los tributos y determinar normas para la aplicación de los recursos económicos y financieros.

Los antecedentes del Derecho Tributario son equivalentes a los del Derecho Financiero, por ser considerado una de sus divisiones. Asimismo, su desarrollo histórico está estrechamente relacionado a la evolución histórica de los tributos, por lo que en el siguiente capítulo del presente trabajo se analizará separadamente el origen y progreso de los mismos.

1.2 Definición de Derecho Tributario

El Derecho Tributario, pertenece al Derecho Público y es un conjunto de principios, instituciones jurídicas, doctrinas y normas que regulan los elementos esenciales del tributo, sus funciones y procedimientos. Se define al tributo como una prestación monetaria, establecida por la ley con la finalidad de financiar la actividad del estado.

El Derecho Tributario se puede definir como: “Rama del Derecho que regula la potestad pública de crear y percibir tributos, es el conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, normándolos en sus distintos aspectos”³.

Se puede concluir que el Derecho Tributario estudia los principios, instituciones jurídicas, doctrinas y normas que regulan la actividad económica del Estado.

1.3 Naturaleza

El Derecho Tributario es calificado como una rama autónoma dentro del ordenamiento jurídico, debido a que cuenta con principios propios que lo tutelan, y normas que establecen su aplicación.

El Derecho Tributario como disciplina jurídica se encuentra ubicado dentro del Derecho Público.

³ Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Argentina, Ediciones la Palma, 1997, Sexta Edición, Pág. 133.

El autor guatemalteco Raúl Antonio Chicas Hernández, clasifica al “Derecho Tributario sustantivo y procesal como una rama del Derecho Público, considerado este como aquel orden jurídico en el cual prevalecen los intereses sociales sobre los privados de las personas. Se sostiene que el Derecho es público si regula las relaciones entre entes públicos o entre estos y los particulares, así como lo relativo entre entes públicos y entre estos y los particulares; por lo tanto, el Derecho Tributario es parte del Derecho público.”⁴

1.4 Fuentes del Derecho Tributario

Se define como fuente todo pilar que contribuye a la creación de normas jurídicas aplicables dentro de un Estado.

Según Monterroso, Gladys: “En el Derecho Tributario, al igual que sucede en el conjunto del ordenamiento jurídico publico, la teoría de las fuentes del Derecho se ajusta a los modos de creación del derecho escrito por lo que en Derecho Tributario no puede ser fuente del mismo la costumbre, atendiendo a que no se pueden crear ni modificar figuras tributarias por costumbre, las fuentes del Derecho Tributario son:

- La Constitución Política de la Republica de Guatemala: Es la primera de las fuentes del ordenamiento tributario guatemalteco, ya que instituye las normas financieras y tributarias, así también afirma principios sobre los cuales las leyes ordinarias deben regular la relación tributaria.
- Los Tratados Internacionales: Los Tratados Internacionales válidamente celebrados y ratificados, se integran a nuestra legislación como normas ordinarias, en virtud que estos se materializan con el proceso legislativo dentro del congreso. Una vez publicados en Guatemala, forman parte el derecho interno.
- Leyes ordinarias: Toda ley es fuente formal del Derecho, tiene un valor excepcional en el Derecho Tributario, por lo imperioso del principio de legalidad

⁴ Chicas Hernández, Raúl Antonio, Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal. Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000, Pág. 31.

que establece que solamente el Congreso de la Republica puede crear normas tributarias, así como las bases de recaudación.

- Leyes especiales: Son todas aquellas leyes ordinarias que desarrollan alguna fracción del Derecho Tributario en específico como, por ejemplo: El Código Fiscal, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, La Ley del Impuesto Único sobre inmuebles, la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras.
- Los reglamentos: Estos constituyen un elemento muy importante dentro del Derecho Tributario, son emitidos por el Organismo Ejecutivo, e indiscutiblemente necesarios para posibilitar la ejecución de las leyes, contienen el desarrollo de la ley respectiva y ocupan una posición de subordinación con relación a la misma”⁵.

1.5 Características del Derecho Tributario

“Al Derecho Tributario lo describen las siguientes características:

- Coacción en la génesis del tributo: El Estado hace uso de la potestad tributaria, que se deriva de su poder imperio, para crear unilateralmente la obligación de pagar tributos por tal motivo es llamado sujeto activo de la obligación tributaria, siendo así mismo el encargado de crear los tributos por medio de la ley en base a su poder tributario y de acuerdo a sus propias necesidades financieras.
- Coacción normada: Las normas tributarias solamente pueden ser implementadas por el Estado en ejercicio del principio de legalidad, pero funcionan coactivamente, ya que el sujeto pasivo las cumple obligadamente, no por decisión propia, esta coacción normada es ejercida por medio de las leyes tributarias por estar legalmente establecidos los elementos de la relación jurídica tributaria.
- Tipicidad del hecho imponible: El hecho o situación hipotética debe encontrarse normada en la ley y contener los elementos necesarios para su identificación, con

⁵ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, Derecho Financiero, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2004, Segunda Edición, Pág. 61.

el objeto de conocer desde el punto de vista descriptivo si determinada circunstancia corresponde o no dentro del hecho determinado previamente en la misma, esta función la cumple el hecho imponible, y por lo tanto su acaecimiento generara el tributo, si un acto no se encuentra descrito en la ley como hecho generador, no esta tipificado y por lo tanto no es un acto que de nacimiento a la obligación tributaria, no convierte al sujeto como un ente obligado a pagar el tributo.

- Distinción de tributos en género y en especie: Cuando hablamos de tributos nos referimos al género de los gravámenes impositivos y la especie por lo tanto será entre otros el impuesto. La especie es la clasificación general del tributo, que se subdivide en impuesto, tasa, arbitrio y contribución especial.
- Prohibición de la analogía: En el Derecho Tributario no se pueden crear figuras por analogía, por la aproximación que representa esta institución, las figuras tributarias deben estar debidamente identificadas y tipificadas en la ley para que tanto las autoridades como la población, cuenten con la debida seguridad tanto para exigir el cumplimiento de la obligación jurídico tributaria por parte de la administración tributaria como para que la sociedad conozca la misma.
- Irretroactividad: En materia tributaria, como en materia penal la el no tiene efecto retroactivo, pero tanto la doctrina como la legislación establecen que la excepción de esta disposición, se aplicará cuando las sanciones anteriores favorezcan al contribuyente infractor, siempre y cuando no afecten resoluciones o sentencias firmes.
- Irrenunciabilidad del crédito tributario por parte del Estado: El Estado no puede decidir si cobra o no el tributo según las diversas circunstancias, tampoco puede hacer rebajas, renunciar derechos, hacer transacciones, conceder esperas y aceptar sustitutos de los deudores, si una ley no lo autoriza para hacerlo.

- Finalidad de cobertura del gasto público: La finalidad del tributo es la cobertura del gasto público, que dentro de sus fines tiene la satisfacción de las necesidades públicas, así como el mismo sostenimiento del Estado.
- Capacidad contributiva: El contribuyente debe tener de acuerdo a las teorías financieras, económicas, políticas, sociales y culturales, capacidad económica para contribuir a los gastos públicos”.⁶

1.6 Autonomía del Derecho Tributario

Al hablar de autonomía, se hace énfasis a que la disciplina jurídica contiene y despliega principios, instituciones, doctrinas y normas propias que la diferencian de las demás disciplinas jurídicas.

Motivo por el cual se establece que el Derecho Tributario es una disciplina autónoma del Derecho, ya que cumple con los requisitos que lo identifican y que se describen a continuación:

- Tiene sus propios principios entre ellos: Legalidad, capacidad de pago, irretroactividad, justicia tributaria y de no confiscación.
- Como institución jurídica se puede hacer alusión a la potestad tributaria y a su fenómeno impositivo.
- Cuenta con propia doctrina, ya que en la actualidad existe el aporte de varios autores que han enriquecido la doctrina tributaria.
- Contiene normas propias como, por ejemplo: Código Tributario, El Código Fiscal, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, La Ley del Impuesto Único sobre inmuebles, la Ley del Impuesto sobre la Renta, entre otras.

1.7 Principios Constitucionales del Derecho Tributario

“La Constitución Política de la República establece los siguientes principios en materia tributaria:

⁶ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, Fundamentos Tributarios, Guatemala, Comunicación Grafica G&A, 2015, Cuarta Edición, Pág. 13.

- Principio de legalidad: Aplicable únicamente al Derecho Tributario consagrado en el artículo 239, aunque existe el principio de legalidad como una generalidad del Derecho en Guatemala, el artículo antes mencionado lo dedica exclusivamente al ámbito tributario.
- Principio de capacidad de pago: Al igual que el anterior es exclusivamente relacionado con la aplicación del tributo, por lo que se encuentra establecido en el artículo 243 para ser desarrollado y aplicado al Derecho Tributario únicamente.
- Principio de irretroactividad: No puede existir un tributo sin una ley previa, por lo que el Estado no puede cobrar un tributo si no se encuentra previamente creado por medio de un decreto, debidamente aprobado por el Congreso de la Republica, este principio constitucional se encuentra en los artículos 239 y 171 literal c.
- Principio de justicia tributaria: La justicia tributaria es el valor mas importante del Derecho Tributario, ya que persigue que se paguen y se cobren los tributos, con justicia para que cada uno de los ciudadanos deudores del mismo cumplan con sus obligaciones, sin por ello ver debilitado su patrimonio y sin que disminuyan sus recursos, su base constitucional se encuentra en el artículo 243.
- Principio de no confiscación: Los artículos 41 y 243, prohíben la confiscación tributaria tanto en la creación y cobro del tributo como en el aspecto sancionatorio del mismo, establece además que la multa no debe ser mayor que el impuesto a pagar⁷.

⁷ Ibid. Pág. 34.

CAPÍTULO II

2. Tributos y contribuyentes

Del Derecho Tributario se derivan dos figuras vitales, primeramente, todo lo relativo al tributo que es una prestación monetaria que el Estado en su poder soberano requiere de su población con el objetivo de captar recursos que lo ayuden a cumplir con sus obligaciones.

Como el Estado exige un pago de tributo, es que se crea la figura de contribuyente, como el sujeto que debe cancelar dicha prestación dineraria, no solo con el fin de financiar al Estado si no también con el objetivo y propósito de recibir de éste un beneficio como por ejemplo los servicios públicos de salud, educación, entre otros.

2.1 Tributo

Se define la figura del tributo como: “Prestación monetaria, coactiva, establecida por la ley y debida a la Administración Pública por la realización de un hecho lícito que manifiesta cierta capacidad económica del sujeto pasivo del tributo o contribuyente”.⁸

Esta definición acopia las características fundamentales del tributo las cuales son:

- Naturaleza monetaria
- Carácter imperativo
- Origen legal
- Vertiente pública del acreedor, es decir la administración pública y;
- Esencia económica del hecho que genera su creación.

El Decreto número 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, en su artículo 9, establece una definición de tributo: “Son las prestaciones comúnmente en dinero, que el Estado exige, en ejercicio de su Poder Tributario, con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.

⁸ Calvo Ortega, Rafael, Derecho Tributario, España, Civitas Ediciones, 2005, Octava Edición, Pág. 47.

Se puede concluir que el tributo: Es la suma dineraria que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria debe cancelar al sujeto activo, a consecuencia del carácter imperativo del mismo, el cual requiere con el objeto de adquirir recursos para el acatamiento de sus fines.

El Estado tiene la obligación de satisfacer las necesidades públicas de su población, mediante la prestación de los servicios correspondientes, por lo mismo le es necesaria la captación de tributos, para poder así solventar y liquidar los gastos que debe realizar para el cumplimiento de sus funciones, así como tiene egresos debe lógicamente tener ingresos, por esta razón se funda la necesidad y finalidad de los tributos.

2.2 Clasificación de los tributos

El Código Tributario establece la clasificación legal de los tributos y de igual forma proporciona una definición de los mismos, siendo esta la siguiente:

- Artículo 11. Impuesto: El impuesto es el tributo que tiene como hecho generador, una actividad estatal general no relacionada concretamente con el contribuyente.
- Artículo 12. Arbitrio: El arbitrio es el impuesto decretado por ley a favor de una o varias municipalidades.
- Artículo 13. Contribución especial y contribución por mejoras: Contribución especial es el tributo que tiene como determinante del hecho generador, beneficios directos para el contribuyente, derivados de la realización de obras públicas o de servicios estatales.

Contribución especial por mejoras, es la establecida para costear la obra pública que produce una plusvalía inmobiliaria y tiene como límite para su recaudación, el gasto total realizado y como límite individual para el contribuyente, el incremento de valor del inmueble beneficiado.

Doctrinariamente los tributos se pueden definir de la siguiente manera:

- El impuesto como su nombre propiamente lo expresa, es una obligación pecuniaria impuesta por el Estado a su población para que estos coadyuven a satisfacer las necesidades del mismo.
- Los arbitrios son impuestos municipales para gastos públicos, es la contribución indirecta ordinaria o extraordinaria, que las municipalidades están autorizadas a percibir, con objeto de solventar sus necesidades.⁹
- Las contribuciones por mejoras, se utilizan para el beneficio y realización de una obra pública.

Es importante mencionar que, aunque no están clasificadas dentro del Código Tributario, como tributos, se encuentran también “las tasas”, la finalidad de estas al igual que los tributos, son la retribución costeadada por servicios proporcionados por las instituciones del Estado, a quienes los requieren.

Como se mencionó anteriormente, las tasas no están reguladas dentro del Código Tributario, pero si están reguladas en la Constitución Política de la República en los siguientes artículos:

- Artículo 260. Privilegios y garantías de los bienes municipales: Los bienes, rentas, arbitrios y tasas son propiedad exclusiva del municipio y gozarán de las mismas garantías y privilegios de la propiedad del Estado.
- Artículo 261. Prohibiciones de eximir tasas o arbitrios municipales: Ningún organismo del Estado esta facultado para eximir de tasas o arbitrios municipales a personas individuales o jurídicas, salvo las propias municipalidades y lo que al respecto establece esta constitución.

⁹ Monterroso Velásquez, Gladys, Fundamentos financieros/finanzas públicas, Guatemala, Arte más arte, 2006, Pág. 142.

2.3 Regulación jurídica de los tributos

La Constitución Política de la República, establece la legalidad tributaria y la capacidad contributiva, principios que son los cimientos primordiales de todas las normas tributarias, los cuales se mencionan a continuación:

- Artículo 239. Principio de legalidad: Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación especialmente las siguientes:
 - a. El hecho generador de la relación tributaria;
 - b. Las exenciones;
 - c. El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria;
 - d. La base imponible y el tipo impositivo
 - e. Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; 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.

- Artículo 243. Principio de capacidad de pago: El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Se prohíben los tributos confiscatorios y la doble o múltiple tributación interna.

La legislación guatemalteca establece leyes ordinarias en materia tributaria, de aplicación general está el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala.

De aplicación particular, están las leyes que regulan los diferentes impuestos como, por ejemplo:

- Decreto 431 del Congreso de la República de Guatemala, Ley sobre el Impuesto de Herencias, Legados y Donaciones;
- Decreto 37-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos;
- Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta;
- Decreto 27-92 del Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Posteriormente se encuentran las normas reglamentarias tributarias, que son los instrumentos con los cuales se alcanza la correcta aplicación de las normas ordinarias, ya que constituyen la forma de recaudación de los impuestos establecidos. Dentro de las normas reglamentarias están, por ejemplo:

- Acuerdo Gubernativo 737-92, Reglamento de la Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos;
- Acuerdo Gubernativo 206-2004, Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta;
- Acuerdo Gubernativo 311-97, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

2.4 Contribuyente

Es la persona individual o jurídica a quien la ley le impone la obligación tributaria nacida del hecho imponible.

Recibe el nombre de contribuyente: “El destinatario legal tributario que debe pagar el tributo al fisco, pues al estar a él referido, el mandato del pago tributario, pasa a ser

sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria principal. Se trata de un deudor a título propio, cuya capacidad contributiva tomo en cuenta el legislador al crear el tributo, es entonces el realizador del hecho generador y quien por consiguiente sufre en sus bienes el detrimento económico tributario”.¹⁰

2.5 Clasificación de los contribuyentes

2.5.1 Doctrinaria

La doctrina tributaria clasifica a los sujetos de la relación jurídico-tributaria en:

- Sujeto activo: Es el Estado ya que en su poder imperio, es el único que puede exigir tributos, instituyendo los efectos, tiempo y forma en que deberá proporcionar el cumplimiento de la prestación tributaria, por parte de su población.
- Sujeto pasivo: Es toda aquella persona individual o jurídica obligada al cumplimiento de la prestación tributaria dentro de la relación jurídico-tributaria, denominados comúnmente como contribuyentes.

2.5.2 Legal

El Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, en su artículo 21 establece: “Obligados por deuda propia, son los 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”.

El citado cuerpo legal, en su artículo 25 establece: “Obligados por deuda ajena: Es responsable la persona que, sin tener el carácter de contribuyente, debe, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este; en doctrina a este tipo de contribuyentes se les denomina responsables, ya que sin ser contribuyentes adquieren la calidad como tal cuando por disposición de ley deben de cumplir responsabilidades tributarias que solo atañen a un contribuyente”.

¹⁰ Villegas, Héctor, Curso de finanzas: Derecho Financiero y Tributario. Argentina, Ediciones De Palma, 1997, Pág. 219.

El Decreto 27-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en su artículo 47 lo que son los denominados pequeños contribuyentes, definiendo que: “Los contribuyentes que sean personales individuales, cuyo monto de ventas anuales o de servicios prestados, no exceda de sesenta mil quetzales exactos (Q.60, 000,00), podrán acogerse al régimen de tributación simplificada de pequeños contribuyentes”.

El Acuerdo Gubernativo 311-97 del Ministerio de Finanzas Públicas, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 2, regula que los contribuyentes son: “Toda persona individual o jurídica, con inclusión de las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y otros entes similares, aunque no tengan personalidad jurídica propia, que realicen en forma habitual ventas de bienes, sean estos de su propia producción o adquiridos a terceros, prestaciones de servicios, también se incluye al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, cuando efectúen ventas afectas o servicios afectos al Impuesto al Valor Agregado”.

Finalmente, el Decreto 26-92 del Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece en su artículo 3, Contribuyente: “Son contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta, las personas individuales o jurídicas domiciliadas o no en Guatemala, que obtengan rentas en el país, independientemente de su nacionalidad o residencia y por lo tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo”.

2.6 Derechos y obligaciones de los contribuyentes ante la Administración Tributaria

2.6.1 Derechos

“Entre los derechos que tienen los contribuyentes se establecen:

- Derecho de defensa, de acuerdo a lo establecido en el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala, la defensa de la persona y

sus derechos son inviolables; en el artículo 16 de la Ley del Organismo judicial y el artículo 4 de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, regulan que en todo procedimiento administrativo y judicial debe de guardarse u observarse las garantías propias del debido proceso;

- Ser notificado de las actuaciones administrativas de determinación de infracciones y sanciones tributarias, en la forma establecida en la ley, garantizando el debido proceso. Su sustento está contenido en la sección segunda del capítulo V del Código Tributario;
- Consultar personalmente, solo o en compañía de profesionales que el contribuyente o responsable designe, las actuaciones referentes a la verificación del cumplimiento de sus obligaciones tributarias, régimen sancionatorio, expedientes y así conocer toda actuación que de él conste en la Administración Tributaria; ello conforme lo establecido en los artículos 12, 30 y 31 de la Constitución Política de la República de Guatemala y 126 del Código Tributario;
- Manifestar libremente lo que estime pertinente y dejar constancia de ello, en las actas de actuaciones tributarias que se suscriban los auditores de la Administración Tributaria, de acuerdo a lo establecido en el artículo 151 del Código Tributario;
- Recibir información y la asistencia necesaria por parte de la Administración Tributaria, en materia de determinación de infracciones y sanciones tributarias, para lo cual, la Administración pone a disposición las consultas telefónicas, documentos escritos, cursos de capacitación, asimismo una plataforma informática (Portal Superintendencia de Administración Tributaria), que contiene información tributaria suficiente, así como programas que faciliten la verificación y comprobación entre otros de dichas infracciones y sanciones tributarias determinadas;

- Proponer y presentar libremente las pruebas en contrario que estime pertinentes, para lo cual podrá utilizar todos los medios de prueba admitidos en derecho dentro las actuaciones administrativas de determinación de infracciones y sanciones tributarias que fuera parte, conforme lo establece el artículo 72 y 142 A del Código Tributario;
- Solicitar el otorgamiento de facilidades de pago, cuando las circunstancias económicas plenamente justificadas, no le permitan enterar al fisco la totalidad del impuesto, intereses y multas que correspondan; la Administración Tributaria podrá autorizar el pago del adeudo tributario, hasta por un plazo máximo de 18 mensualidades, de acuerdo a lo que establece el artículo 40 del Código Tributario. No se concederán facilidades de pago a impuestos que hubieren sido retenidos o percibidos, ni del Impuesto al Valor Agregado;
- Solicitar al Presidente de la República la exoneración de multas y recargos que, por el incumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente o responsable, se generen. Conforme lo que establece el artículo 183 inciso r) de la Constitución Política de la República y artículo 97 del Código de Tributario, este artículo especifica que para el efecto los intereses constituyen recargos;
- Gozar de la rebaja de multas que establezca la ley, derivadas de un pronto pago o por la aceptación inmediata de ajustes o infracciones determinadas, de acuerdo a lo establecido en los artículos 91, 145 “A” y 146 del Código Tributario; tema que se encuentra desarrollado en documento que puede ser consultado en el sitio web portalsat.gob.gt;
- Reducción de sanciones a infracciones a deberes formales, la cual se otorga al contribuyente o responsable, que, al percatarse de la comisión de una infracción a los deberes formales, sin haber sido requerido o fiscalizado, se presenta voluntariamente ante la Administración aceptando la comisión, cuyo efecto es la rebajará de la sanción en un 85% siempre que efectuó el pago de forma

inmediata, esto de conformidad con lo establecido en el artículo 94 “A” del Código Tributario;

- Reducción de sanciones tributarias en los casos de rectificaciones u omisiones, el contribuyente o responsable que hubiere omitido su declaración o quisiera corregirla, podrá presentarla o rectificarla, siempre que ésta se presente antes de ser notificado de la audiencia. Gozará del 50% de la rebaja de los intereses y de la sanción por mora reducida en 85% siempre y cuando efectúe el pago junto con la declaración o rectificación. Establecido en el artículo 106 del Código Tributario;
- Solicitar la prescripción ante la Administración Tributaria y que la misma declare la incobrabilidad de las infracciones y sanciones tributarias que por el transcurso del tiempo, cinco (5) años, se hubieren extinguido, ello conforme lo que establece el artículo 55 y 76 del Código tributario;
- Ejercitar su derecho de repetición dentro del plazo de cuatro años, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas, ello regulado por el artículo 47 del Código Tributario;
- Interponer la prescripción como acción o como excepción ante la Administración Tributaria, la cual deberá de ser resuelta en la forma y plazo que establece el artículo 53 del Código Tributario.”¹¹

2.6.2 Obligaciones

“Entre las obligaciones que tienen los contribuyentes se establecen:

Según el artículo 112 y 112 A del Código Tributario, entre los deberes formales, los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación,

¹¹ Derechos de los Contribuyentes y Otros Obligados Tributarios en el Proceso Administrativo, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/formacion-tributaria/formacion-tributaria/orientacion-legal-y-derechos-del-contribuyente/165-orientacion-legal-intendencia-de-asuntos-juridicos/8525-derechos-de-los-contribuyentes-y-otros-obligados-tributarios-en-el-proceso-administrativo.html>. Fecha de consulta: 14.08.2016.

recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

- Cuando las leyes lo establezcan:
 - a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen 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.

- 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.

- Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.

- Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.

- Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.

- Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad

establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código.

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

- Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que se hubieran prestado, en sus instalaciones, a terceros y cuyos servicios no se hubieran facturado por los hospitales, empresas, instituciones u organizaciones antes mencionadas deberán informar a la Administración Tributaria por medio de una declaración jurada mediante documento o vía electrónica en el formulario y forma que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez días hábiles del mes siguiente en el que se recibió el pago de un tercero, a favor de los técnicos, profesionales, médicos u otros, antes mencionados. Para el efecto deberá indicar el Número de Identificación Tributaria y el nombre completo del médico, profesional o técnico, así como el número de factura emitida por las personas antes indicadas. Igual obligación tendrán los contribuyentes o responsables en relación a los servicios que hubieren prestado los profesionales o técnicos referidos anteriormente”.¹²

Es importante hacer mención que entre las reformas al Decreto número 6-91, Código Tributario, realizadas por el Decreto número 37-2016, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, ambos del Congreso de la República, se adicionaron los artículos 21” A”. Derechos de los contribuyentes y se adicionó el artículo 21” B”. Obligaciones de los contribuyentes.

2.7 Inscripción de los contribuyentes

El Código Tributario regula en su artículo 120 la inscripción de contribuyentes, estableciendo que: “Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas.

¹² Obligaciones de los contribuyentes y responsables, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/33-institucionales/8509-obligaciones-de-los-contribuyentes-y-responsables.html>. Fecha de consulta: 14.08.2016.

Para el efecto, deben presentar solicitud a través de formulario en papel, electrónico o por otros medios idóneos que se establezcan, que contendrán como mínimo lo siguiente:

- a) Nombres y apellidos completos de la persona individual;
- b) Denominación o razón social de la persona jurídica, según el caso;
- c) Denominación de los contribuyentes citados en el artículo 22 de este Código;
- d) Nombre comercial, si lo tuviere;
- a) Nombres y apellidos completos del representante legal de la persona jurídica o de los contribuyentes citados en el artículo 22 de este Código y de las personas que, de acuerdo con el documento de constitución o sus reformas, tengan la calidad de administradores, gerentes o mandatarios de dichas personas y, copia del documento que acredita la representación, debidamente inscrito ante los registros correspondientes, cuando proceda;
- b) Domicilio fiscal;
- g) Actividad económica principal;
- h) Fecha de iniciación de actividades afectas;
- i) Inscripción en cada uno de los impuestos a los que se encuentre afecto;
- j) Si se trata de persona jurídica extranjera, deberá precisarse si actúa como agencia, sucursal o cualquier otra forma de actuación.

Cuando los contribuyentes no cumplan con inscribirse, la Administración Tributaria podrá inscribirlos de oficio en los regímenes de los impuestos que por sus características corresponda, sin perjuicio de aplicar las sanciones correspondientes.

La Administración Tributaria asignará al contribuyente un Número de Identificación Tributaria -NIT-, el cual deberá consignarse en toda actuación que se realice ante la misma y en las facturas o cualquier otro documento que emitan de conformidad con las leyes tributarias.

Dicha Administración, en coordinación con los entes encargados del registro de personas individuales, debe establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria -NIT-, y la extensión de la constancia respectiva a personas individuales, se efectúe en forma simultánea a la entrega del Documento Personal de Identificación y el Código Único de Identificación.

También debe coordinar con los entes encargados del registro de personas jurídicas, los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria -NIT- y la extensión de la constancia respectiva a personas jurídicas, se efectúen en forma simultánea con la inscripción correspondiente, debiendo dichos registros, abstenerse de inscribir a toda persona jurídica, sin que se le haya asignado Número de Identificación Tributaria.

Toda modificación de los datos de inscripción, debe comunicarse a la Administración Tributaria, dentro del plazo de treinta días de ocurrida.

Asimismo, dentro de igual plazo, contado a partir del vencimiento de presentación de la última declaración que corresponda, se avisará del cese definitivo o temporal de la actividad respectiva, para las anotaciones correspondientes.

La persona individual que deje de ser representante legal de una persona jurídica podrá dar aviso a la Administración Tributaria de dicho extremo, acreditándolo con la certificación emitida por el registro que corresponda.

El cese temporal se dará cuando el contribuyente o responsable, por el plazo que indique, manifieste que no realizará actividades económicas. Se entenderá por cese definitivo cuando el contribuyente o el responsable no continúe con las actividades económicas en la que se haya inscrito.

El Registro Mercantil no autorizará la disolución de sociedades mercantiles que no acrediten encontrarse solventes ante la Administración Tributaria.

Cuando la Administración Tributaria determine que un contribuyente no presenta declaraciones o las presenta sin valor, durante un período de doce meses consecutivos, se presume que existe cese temporal de actividades y la Administración Tributaria notificará al contribuyente para que en un plazo de cinco días pueda manifestarse al respecto. Si el contribuyente no se pronuncia, la Administración Tributaria podrá efectuar la anotación correspondiente en el Registro Tributario Unificado y lo hará del conocimiento del contribuyente por medio de un aviso al último domicilio fiscal registrado.

Para aquellos contribuyentes que estén omisos en el pago del Impuesto al Valor Agregado o que no sean ubicados en su domicilio fiscal, la Administración Tributaria podrá suspender su afiliación al régimen de dicho impuesto y realizará la anotación especial en los registros tributarios del contribuyente o responsable.

Los contribuyentes o responsables deben actualizar o ratificar sus datos de inscripción anualmente, por los medios que la Administración Tributaria ponga a su disposición. La información que presente el contribuyente o responsable, debe contener, además, la actualización de su actividad o actividades económicas principales, que serán aquellas que en el período de imposición correspondiente hubieren reportado más del cincuenta por ciento de ingresos al contribuyente”.

CAPÍTULO III

3. Relación jurídica tributaria

Es un vínculo que constituye una dependencia jurídica de carácter personal entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos de ella, es decir los contribuyentes, su cumplimiento es de índole personal y su naturaleza es de Derecho Público ya que ese vínculo entre el Estado y los contribuyentes, es en relación de subordinación ya que el Estado es el que ostenta el poder soberano para exigirles el pago de los tributos.

A raíz de la relación jurídica tributaria emana lo relativo a la determinación tributaria, los ilícitos y sanciones tributarias que se desarrollaran en el transcurso del presente capítulo.

3.1 Definición y naturaleza

“Es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas, consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria”¹³

El Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la Republica, no establece a la “Relación jurídica tributaria”, bajo ese concepto, la determina con el concepto de:

“Obligación tributaria”, de la cual aporta la siguiente definición en el artículo 14:

“La obligación tributaria constituye un vinculo 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

¹³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de derecho tributario, México, Limusa, 2004, Pág. 102

a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria, sobre determinados bienes o con privilegios especiales.”

La naturaleza de la obligación tributaria es de carácter de Derecho Público, ya que corresponde al vínculo que se crea entre el Estado y los contribuyentes como efecto del poder de éste de exigir el pago de los tributos y la obligación de estos de hacer efectiva la cancelación de los mismos.

3.1.1 Características

“La relación jurídica tributaria tiene los siguientes caracteres:

- **Vínculo personalísimo:** Ya que la obligación no puede trasladarse a un tercero, su cumplimiento es una obligación personal.
- **Obligatoriedad pecuniaria:** Consiste en la obligación de dar sumas de dinero para su cumplimiento.
- **Legalidad:** Su única fuente es la ley, la relación jurídica tributaria no existe si esa subsistencia no se encuentra determinada en una ley.
- **Tipicidad expresa:** Nace al producirse la situación de hecho prevista en la ley, identificada en la misma como hecho generador o hecho imponible, si no se encuentra especificado en la ley no hay obligación alguna de pagar tributos.
- **Autonomía relacional:** Persiste autónomamente del negocio jurídico que le dio vida aunque dicho negocio jurídico sea rescindido o anulado en el futuro”¹⁴.

¹⁴ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, Fundamentos Tributarios, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2015, Cuarta Edición, Pág. 133.

3.1.2 Elementos

“La relación jurídica tributaria se conforma de los siguientes elementos:

- Elemento personal:

- Sujeto activo: Es el Estado que actúa como ente estatal encargado de exigir el cumplimiento de la obligación tributaria.
- Sujeto pasivo: Representado por el contribuyente, en cumplimiento del artículo 135 de la Constitución Política de la Republica, que norma como un deber de los guatemaltecos, contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

- Hecho generador o hecho imponible:

El artículo 31 del Código Tributario da el siguiente concepto de hecho generador: Hecho generador o hecho imponible es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

- Objetivo impositivo:

Los tributos en general persiguen una finalidad de carácter económico. Jorge M. Puches y Max F. Viana, en el diccionario Tributario y temas afines, exponen que el objeto tributario, es la realidad económica sujeta a imposición, es lo que grava el tributo. El objeto puede ser la renta que es obtenida, el consumo de bienes y servicios, entre otros.

- Tipo impositivo:

También llamado elemento cuantificante, es la cuantía o porcentaje que resulte asignada a cada deuda tributaria, este tipo impositivo esta debidamente establecido en la ley y es el valor que el contribuyente entregará al Estado en concepto de tributo, es conocido también como tasa impositiva.

- Base impositiva:

Es aquella magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la ley para cada caso, sirve para determinar la obligación fiscal o tributaria.

- Elemento temporal:

Lo constituye el momento, en el que se configura de acuerdo a lo establecido por el legislador, la descripción del comportamiento que configura el hecho imponible.

- Exenciones y beneficios tributarios:

Tienen el efecto de neutralizar o anular la consecuencia jurídica, derivada de la configuración del hecho imponible, lo que es lo mismo el mandato de pagar el tributo. Estos hechos o situaciones que debilitan la eficacia generadora de tributos, son la excepción o la generalidad del tributo, provienen del acaecimiento del hecho imponible, pero, que, aunque haya acaecido no se realiza el pago. Estos instrumentos utilizados para que determinados sujetos o actos después de realizados no paguen los impuesto se denominan exenciones y beneficios tributarios¹⁵.

3.2 Determinación tributaria

Es un acto que efectúa el contribuyente por medio del cual reporta a la Administración Tributaria el total de la base imponible y el tributo a pagar.

El Código Tributario, establece los tipos de determinación tributaria que pueden llevarse a cabo, mencionándose a continuación:

- Autodeterminación: Determinación por el contribuyente o responsable. La determinación se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes o los responsables, en su caso las condiciones que establezca la ley. (Artículo 105).
- Determinación de oficio: En los casos que el contribuyente o el responsable omita la presentación de la declaración o no proporcione la información necesaria para establecer la obligación tributaria, la Administración Tributaria determina de oficio los tributos que por ley le corresponde administrar. (Artículo 107).

¹⁵ Alvarado Sandoval, José Alejandro, Ottoniel, López Cruz, Derecho tributario y legislación fiscal, Guatemala, Servipresa, 2014, Pág. 168

- Mixta: Este tipo de determinación es la que efectúa la Administración Tributaria con la cooperación del sujeto pasivo, el cual aporta los datos que le solicita el fisco, pero quien fija el importe a pagar es el órgano fiscal. (Artículo 103).

3.3 Ilícito tributario

Por el término ilícito el Diccionario Jurídico Argentino, establece que el mismo es: “Todo hecho o acto contrario a la ley”, lo que lleva a definir entonces: El ilícito tributario es la transgresión a las normas jurídicas que constituyen las obligaciones tributarias. Son infracciones o delitos que tienen su génesis por la necesidad que tiene el Estado de lograr el cumplimiento de la liquidación de los tributos por parte de los contribuyentes.

Por ejemplo: “La evasión fiscal”, realizada por contrabandistas y por todas aquellas personas que trabajan de forma informal, en Guatemala ocupan un porcentaje mayoritario de los sujetos pasivos, situación que afecta al Estado, ya que no cuenta con la recepción del pago de estos tributos, para que pueda satisfacer sus necesidades y las de su población.

“Dentro de los elementos del ilícito tributario podemos citar los siguientes:

- Conducta o hecho;
- Tipicidad;
- Antijuricidad;
- Imputabilidad;
- Dolo;
- Culpa”¹⁶

3.3.1 Infracciones tributarias

El Código Tributario en su artículo 69 define las infracciones como: “Toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal,

¹⁶ Ibid. Pág. 168

constituye infracción que sancionará la Administración Tributaria, en tanto no constituya delito o falta sancionados conforme a la legislación penal”.

El artículo 71 del mismo cuerpo legal establece que: “Son infracciones tributarias las siguientes:

- Pago extemporáneo de las retenciones,
- La mora,
- La omisión del pago de tributos,
- La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria,
- El incumplimiento de las obligaciones formales,
- Las demás que se establecen expresamente en este código y en las leyes tributarias específicas”.

Algunos aspectos importantes a considerar sobre las infracciones tributarias, se determinan en el Código Tributario, los cuales se describen a continuación:

- Artículo 66: Es prohibida la irretroactividad en la normativa de infracciones e imposición de sanciones salvo que estas últimas favorezcan al contribuyente.
- Artículo 72: La determinación de infracciones aducidas por la Administración Tributaria, cometidas por el contribuyente admiten prueba en contrario.
- Artículo 73: Cuando un contribuyente cometa varias infracciones en un mismo acto, se sancionará cada una de ellas.
- Artículo 74: La reincidencia en la comisión de infracciones, se incurre cuando el sancionado por resolución de la Administración Tributaria, debidamente notificada, comete otra infracción dentro del plazo de cuatro años.
- Artículo 76: La prescripción de las infracciones y sanciones tributarias se da por el transcurso de cinco años contados a partir de la fecha en que se cometió la infracción o quedo firme la sanción.

3.3.2 Delitos tributarios

Los delitos tributarios son producto de la violación de las leyes tributarias. El Código Penal Decreto 17-73 del Congreso de la República, tipifica el delito tributario, en los artículos 271 y 358 incisos A, B, C y D, y el Código Procesal Penal Decreto número 51-92, establece la forma de resarcir al Estado.

3.3.3 Sanciones

La sanción es impuesta como consecuencia de la violación o incumplimiento a las normas tributarias, la sanción se puede definir de la siguiente manera: “La existencia del deber jurídico se determina por virtud de que la violación de la conducta en aquel señalada constituye el presupuesto de una sanción jurídica, esto es el supuesto de una de las formas de la coercitividad inexorable”¹⁷

Las sanciones se aplicarán al infractor de acuerdo al tipo de infracción que este cometió, el Código Tributario indica que sanción corresponde a cada infracción cometida.

Las sanciones se pueden clasificar como: “Coactivas y no coactivas, pecuniarias y no pecuniarias:

- Sanciones coactivas:

En las sanciones coactivas se pierde el derecho y se paga la obligación pecuniaria. Cabe mencionar que en materia tributaria las sanciones siempre son coactivas, pues se persigue el cumplimiento de la obligación tributaria y la misma es de orden pecuniario, por la coacción que debe ejercer el Estado sobre los contribuyentes, dada la esencia del tributo que constituye la redistribución de la riqueza por medio de los servicios públicos, los que no se pueden realizar sin los recursos provenientes de los contribuyentes, aun para el incumplimiento de las obligaciones formales, el artículo 94 del Código Tributario contempla sanciones pecuniarias, que van desde el

¹⁷ Recaséns Siches Luis, Introducción al estudio del derecho, México, Editorial Porrúa, 2000, Pág. 130.

pago de seiscientos quetzales exactos (Q600.00), hasta tres mil quetzales exactos (Q3000.00) de multa, además de reconocer en la misma norma otras sanciones todas coactivas, como el cierre temporal de negocios que lleva aparejada una pérdida para el contribuyente al no poder trabajar, o como últimamente la Superintendencia de Administración Tributaria ha utilizado la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria para obligar a los contribuyentes al pago de los impuestos o la presentación de las declaraciones.

- Sanciones no coactivas:

En las sanciones no coactivas, se sustituye la prestación por el cumplimiento de otra obligación, que no siempre significa el pago de la multa en la que se incurre, en el campo tributario no existen las sanciones no coactivas, por la misma naturaleza de la obligación que se ha dejado de cumplir y la importancia que la misma tiene dentro del sistema financiero nacional, ya que con el incumplimiento de la obligación tributaria lo que el Estado deja de percibir son recursos públicos.

- Sanciones pecuniarias:

Son las que a través de una retribución económica, el sancionado responde por el incumplimiento de las obligaciones sustanciales y los deberes formales y por consiguiente el daño causado al Estado, en Derecho Tributario la mayoría de las sanciones son pecuniarias, porque tienen una finalidad además de sancionatorio indemnizatoria, ya que el Estado por medio del cobro de este tipo de sanciones no solamente castiga al contribuyente infractor, sino que recibe una indemnización por los ingresos que ha dejado de percibir, cuando de obligaciones materiales se trata, pero aun con las infracciones derivadas del incumplimiento de las obligaciones formales, el Estado ha normado que las mismas reciban una sanción pecuniaria de naturaleza indemnizatoria.

- Sanciones no pecuniarias:

Son aquellas que se aplican como consecuencia de haber infringido la ley tributaria, y no hay una retribución económica del sancionado, pero tomando en cuenta la

gravedad de la infracción, la Superintendencia de Administración Tributaria puede imponer otro tipo de sanciones que no son la retribución económica, como puede ser no permitir que el sancionado goce de algún beneficio, como por ejemplo el cierre de negocios normado en los artículos 85 y 86 del Código Tributario que a pesar de que no significan un pago por parte del sancionado lleva aparejada una pérdida para el contribuyente al no poder abrir el negocio”.¹⁸

3.3.4 Formas de extinción del ilícito tributario

El ilícito tributario se extingue de diferente forma atendiendo a: “Si es una infracción o un delito, por lo que se mencionan a continuación:

- Por infracción:

Si es una infracción castigada con una sanción de tipo pecuniario se extingue por el cumplimiento del pago de la sanción, por prescripción o condonación, si no es pecuniaria se extingue con el cumplimiento de la sanción.

- Por delito:

Si el hecho consiste en la comisión de un delito se extingue con el cumplimiento de la pena establecida en la legislación.¹⁹

El Código Penal, en el artículo 101, establece: “Formas de extinción de la responsabilidad penal, siendo estas:

1. Por muerte del procesado o del condenado
2. Por amnistía
3. Por perdón del ofendido, en los casos en que la ley lo permita expresamente
4. Por prescripción
5. Por cumplimiento de la pena”

¹⁸ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, Fundamentos Tributarios, Guatemala, Comunicación Grafica G&A, 2015, Cuarta Edición, Pág. 215.

¹⁹ Ibid. Pág. 222.

Así mismo en el artículo 102 del mismo cuerpo legal se establece: “La extinción de la pena, indicando que la pena se extingue por las siguientes razones:

1. Por su cumplimiento
2. Por muerte del reo
3. Por amnistía
4. Por indulto
5. Por perdón del ofendido, en los casos señalados por la ley
6. Por prescripción”

CAPÍTULO IV

4. La Administración Tributaria

Cuando se habla de Administración Tributaria se hace referencia a la Superintendencia de Administración Tributaria que es un entidad descentralizada, con competencia en todo el territorio nacional, que tiene como objetivo principal la recaudación de los tributos del Estado, dicha entidad cuenta con una serie de funciones que le otorga su Ley Orgánica de igual forma su estructura y organización interna, así como la creación e importancia del Numero de Identificación Tributaria que se desarrollarán en el transcurso del presente capitulo.

4.1 Creación

A inicios del año 1997, el Estado de Guatemala, a través del Ministerio de Finanzas Públicas, con el propósito de transformar, fortalecer y modernizar el sistema tributario y aduanero del país, llevo a cabo la creación de una entidad con personalidad jurídica, carácter autónomo, descentralizado, con competencia en todo el territorio del país, con el objetivo principal de recaudar los ingresos tributarios del Estado, y cumplir con el compromiso adquirido en el Acuerdo Sobre Aspectos Socioeconómicos y Situación Agraria, de los Acuerdos de Paz, firmados el 29 de diciembre del año 1996.

Esta entidad, en la cual el Estado delegaría las facultades de: recaudar, controlar, administrar, y fiscalizar los tributos, se denominó: Superintendencia de Administración Tributaria, más conocida popularmente en la población por sus siglas SAT.

4.1.2 Normativa legal:

- Del Congreso de la República, Decreto número 1-98, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de normar el objeto, funciones, facultades, organización y estructura de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- Del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, Acuerdo de Directorio número 007-2007, Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el fin de establecer y desarrollar su estructura y organización interna.
- Del Congreso de la República, Decreto número 37-2016, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el propósito de fortalecer y mejorar la eficiencia de la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.1.3 La Superintendencia de Administración Tributaria

El artículo 1 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece: “La Superintendencia de Administración Tributaria, es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, tendrá las atribuciones y funciones que le asigna la presente ley. Gozará de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios”.

La Superintendencia de Administración Tributaria aparte de tener como objetivo principal la recaudación de los tributos del Estado, debe proporcionar una serie de servicios efectivos que le faciliten al contribuyente el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

4.1.4 Objeto y funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

El artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que: “Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia.

Entre sus funciones más importantes están:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades;
- 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;
- Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y, si corresponde, sus recargos y multas;
- Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- Presentar denuncia, provocar la persecución penal o adherirse a la ya iniciada por el Ministerio Público, en los casos de presunción de delitos y faltas contra el régimen tributario, de defraudación y de contrabando en el ramo aduanero.
- Asesorar al Estado en materia de política fiscal y legislación tributaria, y proponer por conducto del Organismo Ejecutivo las medidas legales necesarias para el cumplimiento de sus fines; así como, participar en la elaboración del anteproyecto del presupuesto de ingresos, en cuanto la definición de metas de recaudación”.

4.1.5 Estructura y organización interna

El artículo 3 de la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria establece que: “El reglamento interno de la Superintendencia de Administración Tributaria establecerá y desarrollará su estructura y organización interna, creando las intendencias, unidades técnicas y administrativas necesarias para el cumplimiento de sus atribuciones y su buen funcionamiento”. Dicho reglamento establecerá a que dependencia o dependencias competirá conocer de las solicitudes y procedimientos que se establecen en el Código Tributario y demás leyes de la materia.

Las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el ámbito de sus competencias, serán:

- El Directorio
- El Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero
- El Superintendente y
- Los Intendentes

Es importante resaltar que, con la aprobación de la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, adicionando el artículo 21 Bis a la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria se crea el: Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, como un órgano colegiado que en calidad de autoridad superior le corresponde con exclusividad las competencias siguientes:

- Conocer y resolver todos los recursos en materia tributaria y aduanera, previo a las instancias judiciales y que por disposición del Código Tributario; la Ley Nacional de Aduanas, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su reglamento, sean de su competencia y de las demás leyes y reglamentos aplicables;

- Ordenar el diligenciamiento de pruebas periciales necesarias para el conocimiento o mejor apreciación de los hechos sobre los que ha de resolver, así como medidas o diligencias para mejor resolver, notificando a los interesados de conformidad con la ley; y
- Cumplir con las demás funciones que le establecen la ley.

Las resoluciones que el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero emitan respecto a los recursos de alzada, darán por finalizada la vía administrativa y causaran estado, para los efectos de usar la vía Contencioso Administrativa.

El artículo 21 Ter. De la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece los requisitos para integrar el Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, siendo estos:

- Ser guatemalteco;
- Ser mayor de treinta años de edad;
- Ser de reconocida honorabilidad;
- Encontrarse en el goce de sus derechos civiles;
- Ser profesional universitario, colegiado activo;
- Haber ejercido la profesión por al menos cinco años;
- Acreditar experiencia de por lo menos cinco años, en materia tributaria o aduanera, según corresponda;
- No haber sido condenado por sentencia firme por delitos tributarios, aduaneros o comunes;
- No ser cónyuge o estar ligado con parentescos dentro del cuarto grado de consanguinidad o segundo de afinidad con las autoridades superiores de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Los integrantes del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, ejercerán el cargo por un período de ocho años y podrán reelegirse una sola vez por un nuevo período

de ocho años, de acuerdo a lo estipulado en el artículo 21 Quater. De la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

4.1.6 Principales funciones de los Órganos y Dependencia de la Superintendencia de Administración Tributaria

“Entre las principales funciones se establecen las siguientes:

- **Directorio**

El Directorio es el órgano de dirección superior de la Superintendencia de Administración Tributaria; le corresponde dirigir la política de la Administración Tributaria y velar por el buen funcionamiento y gestión de la Institución.

- **Superintendente de Administración Tributaria**

El Superintendente es la autoridad administrativa superior y el funcionario ejecutivo de mayor nivel jerárquico de la Superintendencia de Administración Tributaria. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Institución. Para el cumplimiento de las funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, el Superintendente de Administración Tributaria tiene la representación legal de la Institución, la cual podrá delegar en los funcionarios que designe para el efecto.

- **Intendencia de Aduanas**

La Intendencia de Aduanas es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia aduanera, como tal, será responsable de administrar el Sistema Aduanero guatemalteco, debe velar por el cumplimiento de la legislación aduanera vigente, así como de los convenios y tratados internacionales suscritos y ratificados por Guatemala.

- **Intendencia de Recaudación y Gestión**

La Intendencia de Recaudación y Gestión es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración

Tributaria tiene en materia de planificación, organización, evaluación y ejecución de las actuaciones que, faciliten, controlen y promuevan el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

- **Intendencia de Fiscalización**

La Intendencia de Fiscalización es la dependencia encargada de desarrollar y aplicar las competencias que la Superintendencia de Administración Tributaria tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y determinación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y aduaneras sustantivas y formales.

- **Intendencia de Asuntos Jurídicos**

La Intendencia de Asuntos Jurídicos es la dependencia encargada de representar y defender los derechos, intereses y patrimonio de la Superintendencia de Administración Tributaria ante cualquier entidad, dependencia, órgano, autoridad, y tribunales de justicia, tanto a nivel nacional como en el extranjero, como parte actora, demandada, tercera interesada, querellante adhesivo o actor civil. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- **Asesoría Técnica del Directorio**

La Asesoría Técnica del Directorio es el órgano responsable de asesorar al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria y a sus integrantes en forma individual a requerimiento de los mismos. La asesoría Técnica del Directorio responde por sus actuaciones directamente ante el Directorio.

- **Auditoría Interna**

La Auditoría Interna es la dependencia encargada de ejercer el control y fiscalización de todos los órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, las normas de control interno y de auditoría para el sector gubernamental,

reglamentos internos y manuales técnicos y administrativos aplicables. Asimismo, supervisa, examina, investiga y controla las actuaciones administrativas del personal de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- **Secretaría General**

La Secretaría General es la dependencia encargada de proponer la normativa para la emisión y registro de actos administrativos, así como del control, gestión, clasificación, archivo, catalogación, certificación, notificación, resguardo de expedientes y demás documentos oficiales que se encuentran en los distintos órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- **Gerencia de Planificación y Desarrollo Institucional**

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

- **Gerencia de Informática**

La Gerencia de Informática es la dependencia encargada de brindar asesoría, desarrollo y soporte en tecnología de información a los diferentes órganos y dependencias de Superintendencia de Administración Tributaria.

- **Comunicación Social Externa**

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

- **Cultura Tributaria**

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

- **Gerencia de Recursos Humanos**

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

- **Gerencia Administrativa Financiera**

La Gerencia Administrativa Financiera es la dependencia encargada de administrar con transparencia, honestidad y efectividad los recursos financieros de la Superintendencia de Administración Tributaria, los sistemas y procesos de presupuesto, contabilidad, tesorería y deuda pública, inclusive, así como de administrar eficientemente el sistema de adquisiciones y contrataciones de bienes y servicios, su almacenamiento y registro. Asimismo, le corresponde preparar los instrumentos administrativos y financieros para la rendición de cuentas.

- **Gerencia de Infraestructura**

La Gerencia de Infraestructura es la dependencia encargada de administrar los recursos de infraestructura física de la Superintendencia de Administración Tributaria; lo cual incluye su planificación, desarrollo, mantenimiento, reparación y supervisión.

- **Gerencia de Seguridad Institucional**

La Gerencia de Seguridad Institucional es la dependencia encargada de establecer y administrar los sistemas de seguridad necesarios para resguardar la integridad de las

personas, bienes y demás propiedades de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- **Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes**

La Gerencia de Contribuyentes Especiales Grandes es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como Contribuyentes Especiales Grandes, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- **Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos**

La Gerencia de Contribuyentes Especiales Medianos, es la dependencia responsable de brindar, a nivel nacional, atención especializada a los contribuyentes calificados por la Administración Tributaria como Contribuyentes Especiales Medianos, y darle seguimiento al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

- **Gerencias Regionales**

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

Las Gerencias Regionales son: Gerencia Regional Central, Gerencia Regional Sur, Gerencia Regional Occidente y Gerencia Regional Nororiente.

Gerencia de Atención al Contribuyente

La Gerencia de Atención al Contribuyente es la dependencia encargada de velar porque en la atención a los contribuyentes y, público en general, se preste un servicio eficaz y eficiente, proporcionándoles formación, capacitación e información

oportuna y fidedigna, conforme a sus requerimientos y necesidades, en procura de una cultura organizacional de servicio al contribuyente.²⁰

4.2 Número de Identificación Tributaria

4.2.1 Importancia de la identificación tributaria

La identificación tributaria surge como respuesta a la necesidad de identificar a la cantidad masiva de contribuyentes con que cuenta un Estado determinado, ayudando a la administración tributaria a cumplir con su función recaudadora y fiscalizadora de tributos, que son los ingresos necesarios y vitales para el mantenimiento del gasto público. Motivo por el cual se ha optado por asignar una identificación, con carácter tributario, a cada uno de sus contribuyentes, generalmente esta identificación es un código numérico.

4.2.2 Nominación de la identificación tributaria en los países americanos

- Canadá: Social Insurance Number (SIN);
- Estados Unidos: Social Security Number (SSN);
- México: Registro Federal de Contribuyentes (RFC);
- Guatemala, El Salvador, Panamá, Colombia, Bolivia: Número de Identificación Tributaria (NIT);
- Honduras: Registro Tributario Nacional (RTN);
- Costa Rica: Número de Identificación Tributaria Especial (NITE);
- República Dominicana: Registro Nacional del Contribuyente (RNC);
- Venezuela: Registro de Información Fiscal (RIF);
- Paraguay, Perú, Ecuador: Registro Único de Contribuyentes (RUC);
- Brasil: Cadastro de Persona Física (CPF) o Cadastro de Persona Jurídica (CNPJ)
- Argentina: Código Único de Identificación Tributaria (CUIT)
- Uruguay: Registro Único Tributario (RUT)

²⁰ Principales funciones de los órganos y dependencias de la Superintendencia de Administración Tributaria, <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/institucion/institucion/organizacion/25-organizaci/243-principales-funciones-de-los-organos-y-dependencias-de-la-sat.html>. Fecha de consulta: 14.09.2016

- Chile: Rol Único Nacional (RUN)

4.2.3 Definición

El Número de Identificación Tributaria también conocido como por sus siglas NIT es el número asignado por la Superintendencia de Administración Tributaria, a cada contribuyente, con el cual deberá consignarse en toda actuación que se realice ante la misma Superintendencia de Administración Tributaria y en las facturas o cualquier otro documento que se emitan de conformidad con la ley específica de cada impuesto.²¹

El artículo 120 del Código Tributario, establece que: “Los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Superintendencia de Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas. Así, esta entidad asignará al contribuyente un Número de Identificación Tributaria. La administración tributaria en coordinación con el Registro Mercantil, deberá establecer los procedimientos administrativos para que la asignación del Número de Identificación Tributaria, y la extensión de la constancia respectiva se efectúen en forma simultánea con la inscripción correspondiente”.

El artículo 3 del Decreto número 25-71, del Congreso de la República de Guatemala, Ley de Registro Tributario Unificado y control general de contribuyentes establece que: “Cada persona o entidad que se inscriba en el Registro Tributario Unificado, le será asignado un Número de Identificación Tributaria (NIT), el cual le será comunicado oportunamente, extendiéndole, además, una credencial, cedula, o carnet de inscripción que contendrá lo datos que establezca el Reglamento. El Número de Identificación Tributaria deberá ser usado en todas las relaciones mercantiles, laboral-patronales, transacciones financieras, gestiones administrativas y judiciales en toda otra operación o acto de índole similar que resulte gravada con algún impuesto o que se efectúe ante las Oficinas Administradoras de Impuestos”.

²¹ Superintendencia de Bancos de Guatemala, “Número de Identificación Tributaria”, ABC de Educación Financiera, Guatemala.

4.2.4 Cambio del Número de Identificación Tributaria a Código Único de Identificación

El cambio del Número de Identificación Tributaria está basado en la Ley del Registro Nacional de Personas, de acuerdo al artículo 61, el cual establece que es obligatorio para todas las dependencias del Estado tomar como único número de identificación el Código Único de Identificación del Documento Personal de Identificación, el cual deberá ser adoptado de manera obligatoria por todas las dependencias del Estado.

El propósito es que todas las personas del Estado, cuenten con un único código de identificación, para que dicha identificación sea efectiva dependiendo de la circunstancia en la que ésta se desenvuelva.

La Superintendencia de Administración Tributaria ha manifestado que el cambio se considera beneficioso y necesario. porque actualmente el Número de Identificación Tributaria, es obsoleto y no cuenta con la información actualizada de los contribuyentes, ya que de acuerdo a las estadísticas que realizó la Superintendencia de Administración Tributaria aproximadamente solo 1.7 millones de personas poseen el Número de Identificación Tributaria, teniendo como finalidad que con esta implementación, se llegue a más personas que no están registradas, situación que afecta a la administración tributaria al no poder controlar, fiscalizar y recaudar el pago de los tributos de estas personas, por no estar registradas como contribuyentes, que cumplen con la obligación tributaria de cancelar tributos para contribuir al gasto público del Estado.

Tal cambio es uno de los proyectos de corto plazo que tiene la Superintendencia de Administración Tributaria junto a sus dependencias, ya que la migración del Número de Identificación Tributaria a Código Único de Identificación deberá ser a más tardar el 31 de diciembre de 2016, por lo que deberá trabajar con colaboración del Registro Nacional de las Personas para poder tener la base de datos actualizada, para esa fecha.

CAPÍTULO V

5. Procedimientos tributarios, administrativos y judiciales

Tomando como base legal lo plasmado primeramente en la Constitución Política de la Republica, Código Tributario y la Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, se pueden establecer los procedimientos que se dan en materia tributaria, siendo estos: El Procedimiento Económico Coactivo Tributario, que es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios y el Procedimiento Contencioso Tributario, que es el medio de defensa que tienen los contribuyentes contra las resoluciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria.

5.1 Procedimiento Económico Coactivo Tributario

“La doctrina del Derecho Administrativo resulta la más adecuada para explicar el procedimiento administrativo de ejecución a partir de la ejecutoriedad del acto administrativo. En efecto, a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que para ser válido en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo en formación con todos los elementos que lo integran, y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular, debe producir sus efectos, que en este caso consisten en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda. Si no se cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo, en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto”.²²

Dicho procedimiento en Guatemala está regulado en dos cuerpos legales siendo estos los siguientes:

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

²² Delgadillo, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, México, Editorial Limusa, 2007, Pág.165.

- Ley Orgánica del Tribunal de Cuentas, Decreto 1126, del Congreso de la República.

El Código Tributario en su artículo 171, define al procedimiento Económico Coactivo como: “Un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios”.

5.1.1 Características

“Entre las características doctrinarias se establecen las siguientes:

- Es un recurso administrativo especial tanto por la materia como por los órganos que lo conocen;
- Es competente para conocerlo y resolverlo la Superintendencia de Administración Tributaria, encuadrada en Órganos Administrativos, con independencia jerárquica y funcional, siendo dentro de la Administración un órgano Económico-Coactivo;
- Se debe agotar la vía administrativa para poder acudir a la Administración Tributaria específicamente al procedimiento Económico Coactivo;
- No se desarrollará en única instancia si no también en la fase de alzada; además de ciertos recursos extraordinarios previstos para determinados supuestos, se puede apelar ante el Tribunal de Cuentas;
- Es la vía exclusiva en materia Económico Coactiva excluyéndose cualquier otro órgano, tanto en cuestiones de hecho como de derecho en materia tributaria y otros cobros administrativos.”²³

El Código Tributario, en el artículo 171 establece que el procedimiento Económico Coactivo, tiene como características propias: “Brevedad, oficiosidad y especialidad.”

²³ Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, Fundamentos Tributarios, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2009, Tercera Edición, Pág. 256

5.1.2 Legitimación

Están legitimados para: “Interponer la reclamación:

- Los sujetos pasivos y los responsables del tributo,
- Los titulares de intereses legítimos del Estado,
- El Interventor General de la Administración del Estado y sus delegados,
- Los Directores Generales del Ministerio de Finanzas Publicas para los recursos ordinarios y extraordinarios de alzada.

No están legitimados:

- Los funcionarios, salvo que actúen en representación del Estado o de alguna institución del Estado,
- Los particulares que obren por delegación o como agentes de la Administración,
- Los que asuman obligaciones tributarias en virtud de pacto o contrato.²⁴

5.1.3 Procedencia

El artículo 172 del Código Tributario, instituye que: “Solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, procederá la ejecución Económico Coactiva. Así también podrá iniciarse para reclamar el pago de fianzas con las que se hubiere garantizado e pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios constituidos a favor de la Administración Tributaria. Como único requisito previo al cobro de la fianza por esta vía, debe la Administración Tributaria requerir e pago de la fianza por escrito en forma fundamentada, y la afianzadora incurrirá en mora si no paga dentro del plazo de diez días. En ningún caso será necesario recurrir al arbitraje.”

En dicho artículo se pauta que documentos constituyen título ejecutivo los cuales son:

- Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo;

²⁴ Ibid. Pág. 259.

- Contrato o convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse;
- Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente;
- Póliza que contenga fianza en la que se garantice el pago de adeudos tributarios o derechos arancelarios a favor de la Administración Tributaria;
- Certificación del saldo deudor de cuenta corriente tributaria de obligaciones líquidas y exigibles;
- Otros documentos en que consten deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

El artículo 173 del mismo cuerpo legal establece: “Los requisitos que debe contener el título ejecutivo administrativo son:

1. Lugar y fecha de la emisión,
2. Nombres y apellidos completos del obligado, razón social o denominación del deudor tributario y su Número de Identificación Tributaria,
3. Importe del crédito líquido, exigible y de plazo vencido,
4. Domicilio fiscal,
5. Indicación precisa del concepto del crédito con especificación, en su caso, el tributo, intereses, recargos o multas y del ejercicio de imposición a que corresponde,
6. Nombres, apellidos y firma del funcionario que emitió el documento y la indicación del cargo que ejerce aun cuando sea emitido en la forma que establece el artículo 125 del Código Tributario,
7. Sello de la oficina administrativa.”

5.1.4 Procedimiento

Con fundamento en los artículos 174 al 178 del Código Tributario, el procedimiento Económico Coactivo es el siguiente:

- Iniciación del procedimiento y audiencia:

Promovido el juicio ejecutivo, el juez calificara el título en que se funde y si lo considerare suficiente y la cantidad que se reclama fuere líquida y exigible,

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

En la misma resolución dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones. Si se trata de ejecución de sentencia, solo se admitirán las excepciones nacidas con posterioridad a la misma.

- Utilización de sistemas o medios de comunicación:

Las solicitudes de informes sobre personas individuales o jurídicas y sobre documentos, actos, bienes o derechos registrados; la anotación y levantamiento de medidas cautelares que tengan como destinatarios a registros públicos, instituciones financieras y terceros detentadores, requeridos o decretados por Juzgados de lo Económico Coactivo, podrán agilizarse por medio del uso de sistemas y medios de comunicación informáticos, cuando estos sistemas existan y estén disponibles.

- Plazo para resolver:

Una vez recibida la demanda Económica Coactiva, el juez competente deberá resolver dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción, si considera procedentes las medidas precautorias solicitadas por la parte demandante y entre las cuales es solicitado el embargo de cuentas, depósitos bancarios, sueldos, créditos, acciones o inversiones a nombre del demandado, deberá proceder a la elaboración del oficio de embargo, librando el mismo de preferencia por vía electrónica, remitiendo el oficio por internet u otra red de comunicación a la dirección de correo electrónico que para el efecto proporcionen los bancos del sistema o en su defecto, por escrito remitiendo los oficios por los medios más expeditos.

La entidad bancaria que hubiere recibido el oficio de embargo por la vía electrónica o por escrito en papel, procederá de forma inmediata a remitir la respuesta de recepción del oficio y dentro de las cuarenta y ocho horas siguientes a la recepción,

también deberá remitir por cualquier vía, la confirmación de haber operado o no el respectivo embargo.

- Incompetencia del ejecutado:

Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, 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, en su caso.

- Oposición del ejecutado:

Si el ejecutado se opusiere, deberá razonar su oposición y si fuere necesario ofrecerá la prueba pertinente. Sin estos requisitos, el juez no le dará trámite a la oposición.

Si el demandado tuviere excepciones que interponer, deberá deducirlas todas, en el escrito de oposición.

El juez oirá por cinco días hábiles a la Administración Tributaria y, con su contestación o sin ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de diez días hábiles comunes a ambas partes, si lo pidiera alguna de ellas o el juez lo estimare necesario. En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba.

- Excepciones en cualquier estado del proceso:

Se admitirán en cualquier estado del proceso, únicamente las siguientes excepciones:

1. Pago,
2. Transacción autorizada mediante Acuerdo Gubernativo,
3. Finiquito debidamente otorgado,
4. Prescripción,
5. Caducidad,
6. Las nacidas con posterioridad a la contestación de la demanda y que destruyan la eficacia del título.

- Resolución:

Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, el juez se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas.

Además, el juez declarará si hay 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.

La organización jurisdiccional se encuentra establecida de la siguiente manera: en Primera Instancia, va a conocer el Juzgado de lo Económico Coactivo y en Segunda Instancia, la Sala Segunda de lo Económico Coactivo.

En conclusión, se puede definir al procedimiento Económico Coactivo Tributario como el medio a través del cual la Administración Tributaria, (Superintendencia de Administración Tributaria), acciona contra los contribuyentes, que no han cumplido con el pago de sus obligaciones tributarias, y que por lo tanto se encuentran en deuda con el Estado.

5.2 Procedimiento Contencioso Tributario

El fundamento constitucional del Procedimiento Contencioso Tributario se encuentra en el artículo 221, que establece la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, la cual es controlar la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos y resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado.

En materia tributaria, se puede concluir que es el medio de defensa que tienen los contribuyentes, contra las resoluciones emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, como entidad perteneciente al Estado.

Entre los caracteres del proceso Contencioso Administrativo se pueden referir los siguientes:

- Se conoce en única instancia,

- Se deben agotar previamente los recursos administrativos,
- La resolución administrativa debe haber causado estado.

El plazo que tiene el contribuyente para interponerlo es de treinta 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, o de haberse configurado el silencio administrativo.

El Código Tributario regula la fase administrativa del procedimiento y la Ley de lo Contencioso Administrativo regula la fase judicial del mismo. “Las cuales se describen a continuación:

- Fase administrativa:

En esta primera fase el órgano que conoce e interviene es la Superintendencia de Administración Tributaria quien, en todo el proceso, por medio de sus diferentes entes conoce de los recursos de revocatoria, reposición, recurso, nulidad y enmienda del procedimiento, que interpone el contribuyente y los resuelve.

- Fase judicial:

Se lleva a cabo ante los tribunales de justicia, la que no se puede entablar sin haber agotado previamente la vía administrativa, por lo que encuentra supeditada a esta, el contribuyente debe por lo tanto previo a interponer el proceso Contencioso Administrativo Tributario, cumplir con el procedimiento administrativo regulado en el Código Tributario terminado ese procedimiento ya sea porque se rechazó el recurso de revocatoria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, o se haga efectivo el Silencio Administrativo por parte de la misma.

En correlación al procedimiento Contencioso Administrativo, la Corte de Constitucionalidad emitió en la Gaceta No. 56, expediente No. 219-00, que contiene la sentencia : 15-06-00, que copiada textualmente dice: “... La Constitución Política de la Republica establece (Artículo 221), el principio de control jurídico de los actos

de la administración, de manera que sus resoluciones directas o de sus entidades, pueden ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión de sus Derechos Fundamentales y legales. El cuerpo procesal aplicable para tal objeto es la ley de lo Contencioso Administrativo, la que a fin de concentrar y reducir diversos medios impugnativos y dispuestos en materia administrativa para agotar esta vía que previamente obliga a acudir a la jurisdiccional, los redujo a los recursos de revocatoria y reposición, aplicables a toda la administración pública centralizada y descentralizada, salvo excepciones muy específicas”.²⁵

5.2.1 Procedimientos tributarios previos

Algunas leyes tributarias establecen procedimientos específicos, antes de iniciar el proceso administrativo, entre las cuales se encuentran las siguientes:

a) Ley del Impuesto de timbres fiscales y de papel sellado especial para protocolos, Decreto número 37-92, del Congreso de la República:

- Artículo 39. De la aceptación y liquidación parcial de ajustes y multas: Cuando el contribuyente fuera objeto de ajustes y multas comprendidos en un mismo expediente, puede manifestar su conformidad con uno o varios de ellos o consentirlos tácitamente, en cuyo caso tales ajustes quedan firmes y, en consecuencia, la dirección deberá formular la liquidación parcial de sus importes y fijar un plazo de quince días para su pago, haciendo constar estos extremos en el expediente respectivo. Este último continuará su trámite en cuanto a los ajustes y multas con los cuales el contribuyente no estuviere conforme.

- Artículo 40. De las peticiones:

Las peticiones que se dirijan a la Administración Tributaria, deberán ser resueltas y notificadas dentro de los quince días siguientes a la fecha en que haya concluido su trámite.

²⁵ Ibid. Pág. 236.

Cuando la Administración Tributaria reciba una petición, deberá darle trámite dentro de los siguientes cinco días hábiles de recibida, debiendo señalar en primera resolución, las diligencias que se realizarán para la tramitación del expediente. Al realizar la última de ellas, las actuaciones quedaran en estado de resolver, lo que deberá hacerse dentro del término a que se refiere el párrafo anterior.

- Artículo 41. De las prohibiciones sobre transacciones y conciliaciones:

Para los fines de este impuesto, queda prohibida la celebración de transacciones o conciliaciones con el interesado.

- Artículo 42. De la conservación de copios o duplicados de recibos o facturas:

Todas las personas que extiendan recibos, facturas o cualquier documento equivalente, quedan obligadas a conservar los talones, copios o duplicados de los mismos, hasta que prescriban los derechos del Estado.

- Artículo 43. De la conservación de los expedientes:

La dirección debe conservar en sus archivos los expedientes relativos a este impuesto durante un plazo mínimo de ocho años. Después de dicho plazo podrá destruirlos o disponer de ellos llenando para ese efecto los trámites que establezca la legislación especial, siempre y cuando se verifique que no existen diligencias pendientes de efectuarse y que las actuaciones están debidamente fenecidas o ejecutoriadas.

b) Ley del Impuesto Sobre La Renta, Decreto número 26-92, del Congreso de la República de Guatemala:

- Artículo 37 "A". Crédito a cuenta del impuesto:

La planilla deberá presentarse ante dicha Superintendencia dentro de los primeros diez días hábiles del mes de enero de cada año, en el caso de las personas individuales que obtienen sus ingresos por la prestación de servicios personales en relación de dependencia. En el caso de las personas individuales que deben presentar declaración jurada ante la Superintendencia de Administración Tributaria,

también deberán presentar la planilla dentro de los primeros diez días hábiles del mes de enero de cada año.

- Artículo 55. Declaración jurada especial por cese de actividades.

Debe presentarse una declaración jurada especial y extraordinaria, con las formalidades exigidas en el artículo 54 de esta ley y pagarse el impuesto, dentro de noventa días hábiles siguientes a la fecha en que se produzca el cese total de actividades del contribuyente. Para el cese de actividades, la fecha será la del día que se produzca tal hecho.

- Artículo 57. Personas individuales que trabajan en relación de dependencia:

Deberán presentar ante el patrono o empleador una declaración jurada al inicio de sus actividades laborales, exclusivamente por los ingresos que perciban de dicha actividad laboral... cuando por cualquier circunstancia se modifique cualesquiera de los datos arriba indicados, el empleado deberá informar de ello mediante la presentación de una nueva declaración jurada en formulario oficial ante su empleador, dentro del plazo de veinte días hábiles inmediatos siguientes a la fecha en que se produzca el cambio.

- Artículo 60. Plazos para el pago:

Todo otro pago de impuesto, intereses y multas, determinados o aplicados con previa audiencia por la Superintendencia de Administración Tributaria, deben efectuarse dentro de los diez días hábiles inmediatos siguientes a la fecha en que el contribuyente o responsable quede legalmente notificado de su obligación.

- Artículo 71. Pago en exceso.

Las devoluciones que soliciten los contribuyentes o responsables, se efectuarán en efectivo. La Superintendencia de Administración Tributaria deberá proceder a su devolución dentro de los noventa días hábiles de presentada la solicitud de devolución. La petición se tendrá por resuelta desfavorablemente, para el solo efecto de que el contribuyente pueda impugnar o acceder a la siguiente instancia

administrativa, si transcurrido dicho plazo, la Superintendencia no emite y notifica la resolución respectiva.

c) Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto número 27-92, del Congreso de la República de Guatemala:

- Artículo 23 “A”. Procedimiento General para solicitar la devolución del Crédito fiscal:

Las personas individuales o jurídicas que soliciten la devolución del crédito fiscal, deben gestionarlo por periodos vencidos del impuesto al Valor Agregado debidamente pagado.

La solicitud de devolución del crédito fiscal podrá realizarla el contribuyente que tenga derecho, acumulando en forma trimestral o semestral la cantidad del impuesto al Valor Agregado susceptible de devolución, siempre y cuando persista un saldo de crédito fiscal a favor del exportador o contribuyente que negocie con entidades exentas.

El contribuyente presentará su solicitud de devolución del crédito fiscal ante la Administración Tributaria, acompañando la documentación requerida en el mismo artículo 23 “A”.

Una vez complementada la documentación antes indicada, la administración tributaria verificará la procedencia o improcedencia del saldo del crédito fiscal, debiendo resolver dentro del plazo máximo de treinta días hábiles para el periodo trimestral y de sesenta días hábiles para el periodo semestral, la autorización para que el Banco de Guatemala haga efectivo la devolución, con cargo a la cuenta Fondo IVA, para devoluciones de crédito fiscal a los exportadores o para aquellas personas que hubieren vendido bienes o prestado servicios a personas exentas del impuesto. Si la Administración Tributaria formula ajustes al crédito fiscal solicitado, procederá a notificarlos y por el saldo no ajustado, emitirá la autorización para que el Banco de

Guatemala haga efectiva la devolución, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción del informe de la Administración Tributaria.

- Artículo 25. Régimen especial de devolución de crédito fiscal a los exportadores:
El Banco de Guatemala, previo a dar curso a la solicitud deberá verificar si el exportador está vigente ante la Superintendencia de Administración Tributaria, en este régimen especial de devolución.

Comprobado el registro, procederá la solicitud y dentro de los cinco días hábiles siguientes, verificará el cumplimiento de los requisitos exigidos en los numerales uno y dos anteriores.

Efectuada la verificación trasladará el original de la solicitud a la Superintendencia de Administración Tributaria, para que dentro del plazo máximo de treinta días hábiles realice auditoría de gabinete del crédito fiscal solicitando el informe al Banco sobre la procedencia o improcedencia de la devolución. Si corresponde la devolución el Banco de Guatemala, con base en el informe de la Superintendencia de Administración Tributaria, hará efectiva la devolución total o parcialmente al exportador, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la recepción del informe. En caso que dicho informe no se reciba dentro del plazo establecido para el efecto, el Banco de Guatemala deberá hacer efectiva la devolución del crédito fiscal solicitado, dentro de los cinco días siguientes al vencimiento del plazo para realizar la auditoría de gabinete en ambos casos, la devolución se hará por medio de cheque no negociable o bien mediante acreditación en su cuenta del banco designado por el exportador.

d) Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles, Decreto número 15-98, del Congreso de la República de Guatemala:

- Artículo 34. Cobro del impuesto vencido:

El ente administrador debe formular liquidación profesional de impuesto atrasado, notificando al contribuyente el requerimiento de pago. El contribuyente tendrá

derecho, dentro de los veinte días hábiles siguientes a la fecha de notificación del requerimiento, a impugnar el cobro que se le hace, para lo cual deberá acreditar las circunstancias extintivas de las obligaciones de pago.

Vencido el término indicado en el párrafo anterior, sin que el contribuyente se hubiere pronunciado sobre el cobro, se emitirá resolución confirmando la liquidación; la certificación de la resolución constituirá título ejecutivo suficiente, el que será cursado para el cobro económico-coactivo.

Cuando se hubiere manifestado oposición a la liquidación y se acompañe la prueba, el ente administrador estudiará y resolverá lo pertinente sobre el caso planteado, dentro de los treinta días hábiles siguientes a la oposición emitiendo para el efecto la resolución final en donde se decidirá la controversia. Si en tal resolución se resolviere que subsiste total o parcialmente el adeudo al estar firme la misma, continuará con el procedimiento establecido en el párrafo anterior. Queda a salvo el derecho del contribuyente para interponer el recurso de revocatoria.

5.2.2 Procedimiento Administrativo Tributario regulado en el Código Tributario

a) Procedimiento administrativo por determinación de ajustes y sanción por infracción a los deberes formales: Se realiza por medio de los actos de la Superintendencia de Administración siguientes:²⁶

Cuadro No. 1 Procedimiento administrativo tributario

Actos de la Superintendencia de Administración Tributaria	Días	Artículos Código Tributario
Notificación del ajuste	10	132
Evacuación de la audiencia	30	146
Apertura a prueba	30	143 y 146
Diligencias para mejor resolver (optativo)	15	144
Resolución de la Administración Tributaria	30	146

²⁶ Ibid. Pág. 245.

Notificación de la resolución de la Administración Tributaria	10	132
Recurso de Revocatoria	10	154

Elaboración propia, Hernández 2016. Según fuente: Código Tributario, 2016

b) Procedimiento administrativo de determinación de oficio de renta presunta:
 Determinación de oficio en caso de omisión de declaraciones (renta presunta):²⁷

Cuadro No. 2 Procedimiento administrativo de determinación de oficio de renta presunta

Actos de la Superintendencia de Administración Tributaria	Días	Artículos Código Tributario
Requerimiento de declaraciones	Plazo de 10 días hábiles para presentarlas	107
La Administración Tributaria resuelve la determinación de oficio	No hay plazo	107
La Administración Tributaria notifica la resolución	10	132
Recurso de Revocatoria	10	154

Elaboración propia, Hernández 2016. Según fuente: Código Tributario, 2016

5.2.3 Medios de defensa que puede hacer valer el contribuyente ante la Administración Tributaria

El contribuyente para poder impugnar las resoluciones emitidas por la Administración Tributaria, puede interponer los siguientes recursos:

Del Código Tributario:

²⁷ Ibid. Pág. 246.

- Artículo 154. Revocatoria:

Las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados, o a instancia de parte.

En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación, dentro del plazo de diez días hábiles contados a partir del día siguiente al de la última notificación.

- Artículo 155. Ocurso:

Cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de tres días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.

- Artículo 158. Reposición:

Contra las resoluciones originarias del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o de Ministerio de Finanzas Públicas, puede interponerse recurso de reposición, el que se tramitará dentro de los plazos y en la forma establecida para el recurso de revocatoria, o en lo que fuere aplicable.

- Artículo 160. Enmienda y nulidad:

La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica de oficio o petición de parte podrá:

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

Cabe adicionar que dicho recurso también se encuentra regulado en el artículo 67 de la Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89, del Congreso de la República,

al establecer que existe error sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o formalidades esenciales del proceso.

5.2.4 Principales garantías constitucionales

Dentro de las garantías constitucionales que pueden ser violadas dentro de un procedimiento administrativo tributario son las siguientes:

Cuadro No. 3 Garantías constitucionales

Garantía constitucional	Artículo
Derecho de defensa	12
Irretroactividad de la ley	15
No hay delito ni pena sin ley anterior	17
Inviolabilidad de correspondencia, documentos y libros	24
Derecho de petición	28
Publicidad de los actos administrativos	30
Acceso a archivos y registros estatales	31
Objeto de citaciones	32
Personalidad jurídica de las iglesias	37
Protección al derecho de propiedad	41
Preeminencia del Derecho Internacional	46
Libertad de educación y asistencia económica	73
Derechos y deberes cívicos	135
Otras atribuciones del Congreso	171
Funciones del Presidente de la República	183
Tribunal de lo Contencioso Administrativo	221
Principio de legalidad	239
Principio de capacidad de pago	243

Elaboración propia, Hernández 2016. Según fuente: Constitución Política de la República de Guatemala, 2016

CAPÍTULO VI

6. Efectos de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria, adicionalmente a las ordenanzas que la ley regula para sancionar al contribuyente, por la omisión de pago de tributos, recurre a la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria del mismo, como un medio de coacción, para que éste haga efectivo el monto que adeuda a la Administración Tributaria, dicha medida produce diversos efectos, para la Administración Tributaria, efectos positivos, para el contribuyente, efectos negativos. Los cuales se establecen en el transcurso de este capítulo.

6.1. Arbitrariedades de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria

Con relación a la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria, se debe puntualizar que es una medida administrativa que realiza la Administración Tributaria, de acuerdo a las facultades que posee, sin embargo, no tiene un procedimiento específico regulado en ley, por lo que muchos profesionales de las Ciencias Económicas y Empresariales y Ciencias Jurídicas y Sociales, consideran que es una medida arbitraria y un abuso de autoridad por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria que quebranta diversos derechos comprendidos en la Constitución Política de la República, por ejemplo: Derecho de defensa, libertad de industria, comercio y trabajo, entre otros.

Se considera una medida arbitraria ya que el origen y finalidad del Número de Identificación Tributaria, se dio a raíz de la necesidad que tenía la Administración Tributaria de identificar al conjunto de contribuyentes con que contaba el Estado, con el objeto de cumplir con la función recaudadora y fiscalizadora de tributos, no se originó como una sanción o medida de coacción para que los contribuyentes cumplieran con la obligación tributaria.

Es decir, la figura del Número de Identificación Tributaria, ha sido tergiversada por parte de la Administración Tributaria, al utilizarlo para funciones diferentes para el

que fue creado, ya que afecta al contribuyente el no poder gestionar diversas gestiones tributarias, laborales económicas e incluso personales.

Se considera que existe abuso de autoridad, poder o abuso de funciones públicas, porque la Superintendencia de Administración Tributaria, ejecuta en su gestión de inhabilitación del Número de Identificación Tributaria, actos no establecidos en la ley, que causa perjuicios a los contribuyentes.

Conforme lo estipulado en el artículo 154 de la Constitución Política de la República:” Los funcionarios como depositarios de la autoridad de acuerdo a la materia de su cargo, deben ejecutar sus acciones sujetos a la ley y no pueden ser superiores a ella, es por ellos que esta medida de inhabilitación del Número de Identificación Tributaria, se considera ilegal hasta inconstitucional, ya que es una medida no establecida en ningún cuerpo legal.”

6.2 Efectos positivos de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria para la Superintendencia de Administración Tributaria

La Superintendencia de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 1 del Decreto 37-2016 del Congreso de la República, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, establece que: “El objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, es ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas siguientes:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicando la legislación tributaria, la recaudación, control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado;
- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo;
- Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para

cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden, sus intereses y si corresponde los recargos y multas;

- Sancionar a los sujetos pasivos tributarios de conformidad con lo establecido en el Código Tributario y en las demás leyes tributarias y aduaneras;
- Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias;
- Realizar, con plenas facultades por los medios y procedimientos legales, técnicos y de análisis que estime convenientes, las investigaciones necesarias para el cumplimiento de sus fines y establecer con precisión el hecho generador y el monto de los tributos;
- Planificar, formular, dirigir, ejecutar, evaluar y controlar la gestión de la Administración Tributaria.
- Todas aquellas que se vinculen con la administración Tributaria y los ingresos tributarios.”

La Superintendencia de Administración Tributaria inhabilita el Número de Identificación Tributaria a los contribuyentes, para que éstos hagan efectivo el monto que adeudan de acuerdo a la obligación tributaria existente, con el objetivo de financiar al Estado para que este pueda cumplir con garantizar a los habitantes de la República: la vida, seguridad, paz, libertad y desarrollo integral, cumpliendo con las obligaciones que le estipula el artículo 119 de la Constitución Política de la República, las cuales son:

- “Promover el desarrollo económico de la nación, estimulando la iniciativa en actividades agrícolas, pecuarias, industriales, turísticas y de otra naturaleza;
- Adoptar las medidas que sean necesarias para la conservación, desarrollo y aprovechamiento de los recursos naturales en forma eficiente;
- Velar por la elevación del nivel de vida de todos los habitantes del país procurando el bienestar de la familia;
- Fomentar y proteger la creación y funcionamiento de cooperativas proporcionándoles la ayuda técnica y financiera necesaria;

- Fomentar con prioridad la construcción de viviendas populares, mediante sistemas de financiamiento adecuados a efecto que el mayor número de familias guatemaltecas las disfruten en propiedad;
- Impulsar activamente programas de desarrollo rural que tiendan a incrementar y diversificar la producción nacional con base en el principio de propiedad privada y de la protección al patrimonio familiar. Debe darse al campesino y al artesano ayuda técnica y económica;
- Proteger la formación de capital, el ahorro y la inversión;
- Promover el desarrollo ordenado y eficiente del comercio interior y exterior del país, fomentando mercados para los productos nacionales”.

En conclusión, la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene como función principal alcanzar la correcta y oportuna tributación, para obtener la recaudación de los impuestos con competencia en todo el territorio nacional, con la finalidad que el monto recaudado de estos, financien las necesidades del Estado y por ende éste desempeñe las obligaciones, funciones y deberes que le confiere la Constitución Política de la República, para lograr así el fin supremo del Estado que es la realización del bien común de conformidad con el artículo primero de dicho cuerpo legal.

El gobierno de Guatemala con el objetivo de captar fondos para el sostenimiento del Estado, instituye metas de recaudación de impuestos, que son cantidades pecuniarias que le ayudan a alcanzar y desarrollar sus fines, razón por la cual la Superintendencia de Administración Tributaria, entidad competente para el efecto, se ve en la necesidad de proceder a inhabilitar el Número de Identificación Tributaria a todos aquellos contribuyentes que no cumplen con la obligación tributaria, ejerciendo un medio coercitivo y de presión para lograr definitivamente la captación de los fondos tributarios necesarios para el funcionamiento eficaz del Estado, entidades, instituciones y dependencias estatales, para el desarrollo y beneficio de toda la población.

6.3 Efectos negativos para los contribuyentes con el Número de Identificación Tributaria inhabilitado

Las causas que generan la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria, inicialmente se derivan por que el contribuyente no canceló total o parcialmente sus impuestos o incurriendo en omisión de estos dentro del plazo determinado en las leyes tributarias y por ende ocasionan las siguientes repercusiones tributarias:

La Superintendencia de Administración Tributaria:

a) Limita la posibilidad de realizar cambios o actualizaciones en el Registro Tributario Unificado; Por ejemplo:

- Cambio de domicilio fiscal,
- Nombramiento o cambio de contador.

Si el contribuyente inevitablemente tuvo que modificar los datos de su inscripción o por algunas circunstancias tuvo que cambiar de contador, este comete una sanción que equivale a una multa de treinta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quetzales, por omitir dar aviso a la Administración Tributaria de los cambios o actualizaciones realizados, de conformidad con el artículo 94 inciso uno del Código Tributario.

b) No les autoriza libros contables, por lo que los contribuyentes no pueden contar con ellos.

Al momento de no llevar al día los libros contables y los registros establecidos en las leyes tributarias y en el Código de Comercio, se comete una sanción cuya multa es de cinco mil quetzales, cada vez que se fiscalice al contribuyente, de conformidad con lo que establece el artículo 94 numeral cuatro del Código Tributario.

c) No autoriza la impresión de los siguientes documentos:

- Facturas,
- Notas de débito,
- Notas de crédito y todos aquellos documentos requeridos por las leyes tributarias.

El contribuyente al momento de extender los documentos mencionados anteriormente, por no estar autorizados no cumplen con los requisitos formales señalados en la ley, cuya sanción es de una multa de cien quetzales por cada documento, hasta una sanción máxima de cinco mil quetzales, en cada periodo mensual; así mismo puede aplicarse la sanción de cierre temporal de empresa, establecimiento o negocio por incurrir en la infracción específica; de conformidad con el artículo 94 numeral ocho del Código Tributario.

Como complemento de dicho inciso, el artículo 29 del Decreto 27-92 Ley del Impuesto al Valor Agregado establece: “Documentos obligatorios. Los contribuyentes afectos al impuesto de esta ley están obligados a emitir y entregar al adquirente, y es obligación del adquirente exigir y retirar los documentos siguientes:

- Facturas en las ventas que realicen y por los servicios que presten incluso respecto de las operaciones exentas,
- Notas de débito para aumentos del precio o recargos sobre operaciones ya facturadas,
- Notas de crédito, para devoluciones, anulaciones, o descuentos sobre operaciones ya facturadas,
- Otros documentos que, en casos concretos y debidamente justificados, autorice la Administración Tributaria para facilitarle a los contribuyentes el adecuado cumplimiento en tiempo de sus obligaciones tributarias derivadas de la presente ley.

La administración tributaria esta facultada para autorizar, a solicitud del contribuyente, el uso de facturas emitidas en forma mecanizada o computarizada, por máquinas registradoras, reguladas conforme a lo que establece el artículo 31 de esta ley, siempre que por la naturaleza de las actividades que realice se justifique plenamente.”

Además de repercusiones tributarias, también se pueden establecer los siguientes efectos negativos:

d) Se limita la libertad de industria, comercio y trabajo, derecho contenido en el artículo 43 la Constitución Política de la República.

La industria se define: “Como el conjunto de operaciones materiales ejecutadas para la obtención, transformación o transporte de uno o varios productos naturales.”²⁸. Su objetivo es transformar materias primas en productos elaborados por lo cual necesita de maquinaria, equipo, utensilios y recursos humanos para la elaboración de los productos.

Se le limita al contribuyente la industria en el sentido, que éste no podrá comercializar legalmente los productos que obtenga de la transformación de las materias primas, de acuerdo a su empresa.

Por ejemplo, si el contribuyente cuenta con una industria alimenticia de jugos naturales, este no podrá proceder a la venta de los mismos, ya que a sus compradores no les podrá extender facturas previamente autorizadas por la Superintendencia de Administración Tributaria.

El comercio es una: “Actividad lucrativa que consiste en intermediar directa o indirectamente entre productores y consumidores, con el objeto de facilitar y promover la circulación de la riqueza.”²⁹

El comercio básicamente consiste en el intercambio de materiales, compra, venta de bienes y/o servicios, ya sea para uso propio o destinado para la venta.

²⁸ Ossorio, Manuel, Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales, Guatemala, Datascan, S.A. 2006, primera edición, Pág. 511.

²⁹ Ibid. Pág. 193

Por ejemplo: El contribuyente no puede optar a ser uno de los proveedores del Estado de acuerdo al artículo 80 de la Ley de Contrataciones del Estado, Decreto número 57-92, reformado por el artículo 15 del Decreto número 27-2009, ambos del Congreso de la República.

Guatecompras es el nombre estipulado al Sistema de Información de Contrataciones y Adquisiciones del Estado. El Estado utiliza este medio electrónico, para adquirir y contratar bienes y servicios, para las diferentes dependencias e instituciones estatales, y para sus propios fines.

El objetivo de Guatecompras es permitir a través de su página web que los procesos de adquisiciones estén a la vista de todos los empresarios que pretendan oportunidades de negociar sus productos o servicios con el Estado.

Se limita el comercio al contribuyente ya que Guatecompras no permite adjudicaciones a proveedores inhabilitados, afectándolo en el aspecto que éste no podrá participar en contrataciones públicas.

El Trabajo se define como todo esfuerzo físico y/o mental que realiza una persona para la realización de una tarea, ejercicio, obra, etc. Y el artículo 101 de la Constitución Política de la República, establece que el trabajo es un derecho de la persona y una obligación social.

Es importante en la vida de los seres humanos y dignifica ante la sociedad y con el ingreso monetario que perciben por su esfuerzo pueden cubrir sus necesidades básicas para llevar una vida decorosa.

El contribuyente se ve limitado a optar por ciertos trabajos, teniendo como guía los dos ejemplos anteriores sobre la industria y el comercio, ya que al momento de estar inhabilitado el Número de Identificación Tributaria, este no puede emitir facturas,

solicitar notas de débito, notas de crédito, además de todos aquellos libros contables que están regulados en las leyes tributarias y en el Código de Comercio.

e) Los contribuyentes pueden ser afectados por el cierre temporal de sus empresas, establecimientos o negocios, de acuerdo a lo estipulado anteriormente en los incisos b y c del presente capítulo, y de conformidad con el artículo 85 del Código Tributario, si incurren en la comisión de las siguientes infracciones:

- “No emitir o no entregar facturas, notas de débito, notas de crédito o documentos exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecidos en las mismas,
- Emitir facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos exigidos por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración Tributaria,
- Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas u otros documentos,
- No haber autorizado los libros contables u otros registros obligatorios establecidos en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas.”

El artículo 86 del mismo cuerpo legal, establece que el cierre temporal se aplicará por un plazo mínimo de diez días y por un máximo de veinte días continuos, la sanción se duplicará, conforme a lo dispuesto en este artículo, si el infractor opone resistencia o antes de concluir el plazo de la sanción viola u oculta los dispositivos de seguridad o por cualquier medio abre o utiliza el local temporalmente cerrado.

Cuando el lugar cerrado temporalmente fuere a su vez casa de habitación, se permitirá el acceso de las personas que lo habitan, pero en él no podrán efectuarse operaciones mercantiles o el desarrollo de la actividad, profesión u oficio del sancionado, por el tiempo que dure la sanción.

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

En conclusión, se puede determinar que el contribuyente al momento de tener cerrada su empresa, establecimiento o negocio, va a sufrir una cesación provisional de sus actividades comerciales, afectándolo en los siguientes aspectos:

- Económico, el contribuyente no va a contar con un ingreso pecuniario que lo auxilie a cubrir sus necesidades básicas;
- Familiar, al no tener un ingreso económico este no podrá solventar los alimentos de los miembros de su familia;
- Social, el contribuyente ante la sociedad va a permanecer conocido como una persona morosa, insolvente y no obediente de la ley, lo cual puede afectar su prestigio personal ante la sociedad;
- Profesional, afectándolo colateralmente en futuros negocios, ventas, compras o contrataciones que éste pudiera haber concretado si no hubiera incurrido en esta sanción, a raíz de la inhabilitación de su Número de Identificación Tributaria;
- Laboral, como se estableció anteriormente el contribuyente estará limitado en industria, comercio y trabajo, además que el cierre de su empresa, institución o negocio, no lo exime del pago de la nómina salarial de sus trabajadores, afectándolo así aún más porque no contará con el ingreso económico para poder solventar el pago de su recurso humano;

- Jurídico, porque el contribuyente va a enfrentar un proceso judicial, que no va a poder resolver únicamente por conducto de la Intendencia de Asuntos Jurídicos de la Superintendencia de Administración Tributaria, si no que deberá presentarse en audiencia oral ante el Juez de Paz del Ramo Penal competente;
- f) El artículo 12 de la Constitución Política de la República en su parte conducente establece que la defensa de la persona y sus derechos son inviolables, nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.

Concatenar el artículo anterior con el artículo 32 del mismo cuerpo legal, el cual establece que no es obligatoria la comparecencia ante autoridad, funcionario o empleado público, si en las citaciones correspondientes no consta expresamente el objeto de la diligencia.

Ahora se debe recordar que la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria, es una medida administrativa, que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria, de acuerdo a las facultades que por ley le han sido conferidas de acuerdo a su competencia, en base a esto se debe concretar, que no es un procedimiento determinado paso a paso en ley, por consiguiente, el contribuyente no puede proceder a defenderse de forma personal o auxiliado por Abogado, porque no cuenta con el conocimiento y el procedimiento de defensa, porque no hay una citación previa, no hay una audiencia en donde se determine ni ley que lo establezca para proceder a inhabilitar el Número de Identificación Tributaria.

- g) El contribuyente tiene restringido o limitado su derecho de optar a cargos públicos, ya que de acuerdo al artículo 113 de la Constitución Política de la República, los guatemaltecos tienen derecho a optar a empleos o cargos públicos y para su otorgamiento no se atenderá más que razones fundadas en méritos de capacidad, idoneidad y honradez.

El contribuyente que se encuentre con el Número de Identificación Tributaria inhabilitado, no será calificado como un posible candidato ya que no cumple con los tres méritos o requisitos:

- Capaz, ya que no será considerado competente para poder llevar los ingresos, egresos y los aspectos tributarios del organismo, entidad o institución estatal para el que podría ser contratado, por su situación con la Administración Tributaria,
- Idóneo, porque tiene una deuda pendiente con el Estado,
- Honrado, porque no cumple con los parámetros de rectitud e integridad en el obrar y hacer, no será considerado como una persona honrada y justa para poder optar a un empleo o cargo público.

CAPÍTULO VII

PRESENTACIÓN, DISCUSIÓN Y ANÁLISIS DE RESULTADOS

Como producto de la investigación realizada a lo largo de la elaboración de la presente Tesis de como la Superintendencia de Administración Tributaria recurre a la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria como un medio de presión para que el contribuyente liquide el monto que le adeuda al Estado, se establecen los siguientes resultados:

Cuadro No. 4 Efectos negativos y positivos de la Inhabilitación del Número de Identificación Tributaria

Inhabilitación del Número de Identificación Tributaria		
Sujeto	Efecto positivo	Efecto negativo
Superintendencia de Administración Tributaria	<ul style="list-style-type: none">• Cumple con las funciones y objetivos para el que fue creada, al proceder a la inhabilitación está ejerciendo la administración del régimen tributario de forma enérgica, esencialmente la recaudación, control y fiscalización de los tributos; ejecutando las acciones administrativas necesarias para cobrar a los contribuyentes los tributos que adeuden, intereses, recargos y multas.• Alcanza la correcta y	<ul style="list-style-type: none">• Al momento de proceder con esta medida administrativa, limitando al contribuyente en las gestiones de trámites no solo dentro de su dependencia, el contribuyente se verá afectado primordialmente en el sentido económico, razón por el cual dejará de cancelar ya no solo el impuesto motivo por el cual se le inhabilito, si no que dejará de cancelar los demás impuestos que

	<p>adecuada recaudación de impuestos, para que estos cumplan con su finalidad de financiar los gastos del Estado.</p>	<p>le correspondan, por la situación económica en la que se encontrará, repercutiendo en la Superintendencia de Administración Tributaria ya que no va a recaudar oportunamente la cantidad pecuniaria necesaria para sufragar las necesidades del Estado.</p>
<p>Contribuyente</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Como consecuencia de esta medida administrativa, el contribuyente conocerá y cumplirá con los plazos y procesos establecidos por las leyes tributarias, evitando reiteradamente encontrarse inhabilitado. 	<ul style="list-style-type: none"> • Restricción para realizar actualizaciones dentro del Registro Tributario Unificado; • Falta de autorización de libros contables, impresión de facturas, notas de debito y/o crédito, • Limitación laboral en cargos públicos y en el campo de la industria y el comercio. • Prohibición para licitar con las dependencias del Estado.

Elaboración propia, Hernández 2016. Según datos de investigación, 2016

De acuerdo a los resultados obtenidos en el desarrollo de la investigación del presente trabajo de Tesis, se evidencia que se lograron alcanzar los objetivos

trazados en el inicio de esta investigación, al indagar y analizar sobre la problemática que conlleva la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria no solo para los contribuyentes, como sujetos pasivos, afectados principalmente por esta medida, si no también para el sujeto activo que es la Superintendencia de Administración Tributaria.

Dicha entidad competente en materia tributaria, procede a ejecutar esta medida porque se encuentra afectada al momento de dejar de percibir adecuadamente y en el plazo establecido el pago de las sumas monetarias resultado de los impuestos, arbitrios, contribuciones especiales, por parte de los contribuyentes.

De igual forma se estableció que a pesar, que el procedimiento de inhabilitación del Número de Identificación Tributaria no se encuentra plasmado como tal en ninguna ley tanto general como específica, la Superintendencia de Administración Tributaria si realiza un procedimiento, de acuerdo a las causas que generan la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria que generalmente se originan por la negativa a efectuar el pago de impuestos, o por desconocimiento de los plazos y las formas en que deben cancelarse, ya sea total o parcialmente.

Se alcanzo el objetivo general al poder determinar las consecuencias que se derivan de la inhabilitación del Número de Identificación Tributaria por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria a los contribuyentes, y se dio respuesta a la pregunta de investigación al establecer, determinar y describir los aspectos en que los contribuyentes están afectados en sus diversas actividades mercantiles, laborales y comerciales.

CONCLUSIONES

- El Estado a través de su poder soberano, establece metas de recaudación con el objetivo y finalidad de captar fondos para el sostenimiento de sus fines y necesidades, por lo que la Superintendencia de Administración Tributaria inhabilita el Número de Identificación Tributaria como un medio coercitivo para lograr de forma efectiva la recaudación de fondos tributarios.
- Los contribuyentes no son notificados de que se procederá a la inhabilitación de su Número de Identificación Tributaria, pueden pasar días, meses o años inhabilitados, sin que se percaten de dicho acontecimiento, esto generalmente sucede si los contribuyentes no llevan una vida tributaria activa, lo cual no les afecta en ningún sentido, les afectará hasta el momento en que necesiten realizar algún trámite o gestión ante la Superintendencia de Administración Tributaria, esta situación si afecta a dicha entidad, al establecer que pueden pasar años para que el contribuyente cancele el monto de los impuestos que adeuda.
- La inhabilitación del Número de Identificación Tributaria aplicado por la Superintendencia de Administración Tributaria limita y restringe a los contribuyentes en las áreas laborales, industriales y comerciales, ocasionándole serios perjuicios económicos.
- La Superintendencia de Administración Tributaria, como entidad competente en el ámbito tributario, no ha desarrollado programas o capacitaciones de educación tributaria, obteniendo como resultado que un gran porcentaje de guatemaltecos no tienen cultura tributaria, motivo por el cual en su mayoría incurren en diversas omisiones y sanciones, por desconocimiento de la legislación tributaria y de los procedimientos a efectuarse dentro de la Superintendencia de Administración Tributaria

RECOMENDACIONES

- Que el Congreso de la República de Guatemala, de acuerdo a su potestad legislativa, adicione en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, los procedimientos precisos y exactos para cumplir con la función recaudadora respetando los principios tributarios de equidad y justicia.
- En el mismo sentido, se adicione al Código Tributario un procedimiento administrativo para la defensa de los contribuyentes por abusos de autoridad que practiquen los funcionarios o empleados públicos de la Superintendencia de Administración Tributaria en la recaudación tributaria.
- Que la Superintendencia de Administración Tributaria en conjunto con la Contraloría General de Cuentas, lleven a cabo la creación y promoción de una política idónea para impedir la malversación y desvío de fondos, precisos para sufragar los gastos del Estado, promoviendo las acciones necesarias contra los funcionarios o empleados públicos que sean partícipes en dichos actos delictivos.
- Resulta necesario cultivar en los guatemaltecos, una conciencia tributaria, para que cumplan con la obligación tributaria de la que son parte, la cual será de beneficio para toda la población guatemalteca.

REFERENCIAS

Bibliográficas:

- Alvarado Sandoval, José Alejandro, López Cruz, Ottoniel, *Derecho Tributario y Legislación Fiscal*, Guatemala, Servipresa, 2014.
- Calvo Ortega, Rafael, *Derecho Tributario*, España, Civitas Ediciones, 2005, Octava Edición.
- Chicas Hernández, Raúl Antonio, *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*, Guatemala, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2000.
- Delgadillo, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, México, Editorial Limusa, 2007.
- Monterroso Velásquez, Gladys Elizabeth, *Derecho Financiero*, Guatemala, Comunicación Gráfica G&A, 2004, Segunda Edición.
- Monterroso Velásquez, Gladys, *Fundamentos financieros/finanzas públicas*, Guatemala, Arte más arte, 2006.
- Ossorio, Manuel, *Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales*, Guatemala, Datascan, S.A. 2006, Primera Edición.
- Recaséns Siches Luis, *Introducción al estudio del Derecho*, México, Editorial Porrúa, 2000.
- Villegas, Héctor, *Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Argentina, Ediciones la Palma, 1997, Sexta Edición.
- Villegas, Héctor, *Los principios de Derecho Tributario*, Argentina, Ediciones La Palma, 2001.

Normativas:

- Asamblea Nacional Constituyente, Constitución Política de la República de Guatemala.
- Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, Decreto Número 6-91.
- Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98.

- Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia y la Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 37-2016.
- Congreso de la República de Guatemala, Ley de Registro Tributario Unificado y Control General de Contribuyentes, Decreto Número 25-71.
- Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27-92.
- Presidente de la República de Guatemala, Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Acuerdo Gubernativo Número 5-2013.
- Congreso de la República de Guatemala, Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto Número 119-96.
- Congreso de la República de Guatemala, Ley del Organismo Judicial, Decreto Número 2-89.
- Congreso de la República de Guatemala, Ley de Contrataciones del Estado, Decreto Número 57-92.
- Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto sobre la Renta, Decreto Número 26-92.
- Congreso de la República de Guatemala, Ley del Tribunal de Cuentas, Decreto Número 1126.

Electrónicas:

- <http://portal.sat.gob.gt/sitio/>

Otras referencias:

- Diep Diep, Daniel, *Revista Defensa Fiscal*, No. 33, julio 2001, México.
- Superintendencia de Bancos de Guatemala, “Número de Identificación Tributaria”, *Revista ABC de Educación Financiera*, Guatemala.