

UNIVERSIDAD PANAMERICANA
Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia
Programa de Actualización de competencias y
Cierre Académico



**Aplicación del mecanismo previo para la resolución de
conflicto tributario como medio de desjudicialización**
-Tesis de Licenciatura-

Juan Fernando Moisés Minondo Bolvito

Guatemala, julio 2019

**Aplicación del mecanismo previo para la resolución de
conflicto tributario como medio de desjudicialización**

-Tesis de Licenciatura-

Juan Fernando Moisés Minondo Bolvito

Guatemala, julio 2019

AUTORIDADES DE LA UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Rector M. Th. Mynor Augusto Herrera Lemus

Vicerrectora Académica Dra. Alba Aracely Rodríguez de González

Vicerrector Administrativo M. A. César Augusto Custodio Cobar

Secretario General EMBA. Adolfo Noguera Bosque

AUTORIDADES DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA

Decano Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera

Vice Decana M. Sc. Andrea Torres Hidalgo

Director de Carrera M. A. Joaquín Rodrigo Flores Guzmán

Coordinador de Sedes M. Sc. Mario Jo Chang

Coordinador de Postgrados y

Programa de Equivalencias Integrales M.A. José Luis Samayoa Palacios

Coordinadora de Procesos académicos Licda. Gladys Jeaneth Javier Del Cid

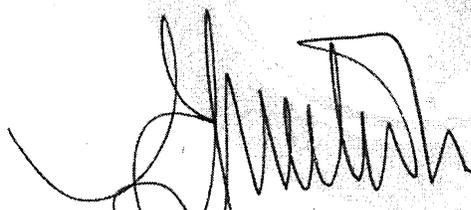


UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, treinta de enero de dos mil dieciocho. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **APLICACIÓN DEL MECANISMO PREVIO PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTO TRIBUTARIO COMO MEDIO DE DESJUDICIALIZACIÓN**, presentado por **JUAN FERNANDO MOISES MINONDO BOLVITO**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), reúne los requisitos de esta casa de Estudios, es procedente **APROBAR** dicho punto de tesis y para el efecto se nombra como Tutor al **M.Sc. VICTOR HUGO MEJICANOS CASTAÑEDA**, para que realice la tutoría del punto de tesis aprobado.



MGTR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL TUTOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: JUAN FERNANDO MOISES MINONDO BOLVITO
Título de la tesis: APLICACIÓN DEL MECANISMO PREVIO PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTO TRIBUTARIO COMO MEDIO DE DESJUDICIALIZACIÓN

El Tutor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó la investigación de rigor, atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de contenido que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Tutor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 22 de noviembre de 2018.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M.Sc. VICTOR HUGO MEJICANOS CASTAÑEDA
Tutor de Tesis



c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

UNIVERSIDAD PANAMERICANA, FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y JUSTICIA. Guatemala, once de enero de dos mil diecinueve. -----

En virtud de que el proyecto de tesis titulado **APLICACIÓN DEL MECANISMO PREVIO PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTO TRIBUTARIO COMO MEDIO DE DESJUDICIALIZACIÓN**, presentado por **JUAN FERNANDO MOISES MINONDO BOLVITO**, previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), ha cumplido con los dictámenes correspondientes del tutor nombrado, se designa como revisor metodológico al **M. SC. MARIO JO CHANG**, para que realice una revisión del trabajo presentado y emita su dictamen en forma pertinente.



DR. ENRIQUE FERNANDO SÁNCHEZ USERA
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo



UPANA

Universidad Panamericana
"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

DICTAMEN DEL REVISOR DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JUAN FERNANDO MOISES MINONDO BOLVITO**
Título de la tesis: **APLICACIÓN DEL MECANISMO PREVIO PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTO TRIBUTARIO COMO MEDIO DE DESJUDICIALIZACIÓN**

El Revisor de Tesis,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el estudiante ha desarrollado su tesis de licenciatura.

Segundo: Que ha leído el informe de tesis, donde consta que el (la) estudiante en mención realizó su trabajo atendiendo a un método y técnicas propias de esta modalidad académica.

Tercero: Que ha realizado todas las correcciones de redacción y estilo que le fueron planteadas en su oportunidad.

Cuarto: Que dicho trabajo reúne las calidades necesarias de una Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

En su calidad de Revisor de Tesis, emite **DICTAMEN FAVORABLE** para que continúe con los trámites de rigor.

Guatemala, 09 de abril de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"

M. Sc. MARIO JO CHANG
Revisor Metodológico de Tesis



c.c. Archivo

ORDEN DE IMPRESIÓN DE TESIS DE LICENCIATURA

Nombre del Estudiante: **JUAN FERNANDO MOISES MINONDO BOLVITO**
Título de la tesis: **APLICACIÓN DEL MECANISMO PREVIO PARA LA RESOLUCIÓN DE CONFLICTO TRIBUTARIO COMO MEDIO DE DESJUDICIALIZACIÓN**

El Decano de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Justicia,

Considerando:

Primero: Que previo a otorgársele el grado académico de Licenciado(a) en Ciencias Jurídicas, Sociales y de la Justicia, así como los títulos de Abogado(a) y Notario(a), el (la) estudiante: ha desarrollado el proceso de investigación y redacción de su tesis de licenciatura.

Segundo: Que tengo a la vista los dictámenes del Tutor y Revisor, en donde consta que el (la) estudiante en mención ha completado satisfactoriamente los requisitos académicos y administrativos vigentes para el desarrollo de la Tesis de Licenciatura.

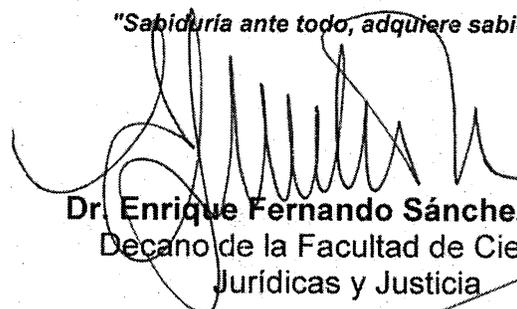
Tercero: Que tengo a la vista el documento, *declaración jurada del estudiante*, donde consta que el (la) estudiante autor de la presente tesis manifiesta, bajo juramento, que ha respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y ha reconocido los créditos correspondientes; así como la aceptación de su responsabilidad como autor del contenido de su Tesis de Licenciatura.

Por tanto,

Se autoriza la impresión del documento relacionado en el formato y características que están establecidas para este nivel académico.

Guatemala, 08 de julio de 2019.

"Sabiduría ante todo, adquiere sabiduría"



Dr. Enrique Fernando Sánchez Usera
Decano de la Facultad de Ciencias
Jurídicas y Justicia

c.c. Archivo

En la ciudad de Guatemala, el día cuatro de julio del año dos mil diecinueve, siendo las once horas en punto, yo, **ANGELINO LEONEL OTZOY SAJBOCHOL**, Notario me encuentro constituido en mi Oficina Profesional, ubicada en octava (8ª.), Avenida veinte guión cero nueve (20-09) Zona uno (1), oficina diecinueve (19), primer nivel, de esta ciudad, en donde soy requerido por **Juan Fernando Moisés Minondo Bolvito**, de treinta y seis años de edad, casado, guatemalteco, estudiante universitario, de este domicilio, quien se identifica con Documento Personal de Identificación (DPI) con Código Único de Identificación (CUI) dos mil quinientos dieciocho espacio cero un mil noventa y ocho espacio cero ciento uno (2518 01098 0101), extendido por el Registro Nacional de las Personas (RENAP) de la República de Guatemala. El objeto del requerimiento, es hacer constar su **DECLARACIÓN JURADA** de conformidad con las siguientes cláusulas: **PRIMERA:** Manifiesta **Juan Fernando Moisés Minondo Bolvito**, bajo solemne juramento de Ley y advertido de la pena relativa al delito de perjurio, ser de los datos de identificación personal consignados en la presente y que se encuentra en el libre ejercicio de sus derechos civiles. **SEGUNDA:** Continúa manifestando bajo juramento el requirente: i) ser autor del trabajo de tesis titulado: "**Aplicación del mecanismo previo para la resolución de conflicto tributario como medio de desjudicialización**"; ii) haber respetado los derechos de autor de las fuentes consultadas y reconocido los créditos correspondientes; iii) aceptar la responsabilidad como autor del contenido de la presente tesis de licenciatura. No habiendo nada más que hacer constar, finalizo el presente instrumento en el mismo lugar y fecha de inicio, treinta minutos después, la cual consta en una hoja de papel bond, impresa en el anverso, que numero, sello y firmo, a la cual le adhiero los timbres para cubrir los impuestos correspondientes que determinan las leyes respectivas: un timbre notarial del valor de diez quetzales con serie y número AN guión cero novecientos cinco mil



trescientos noventa y nueve (AN-0905399) y un timbre fiscal del valor de cincuenta centavos de quetzal con número cinco millones novecientos noventa y tres mil cincuenta y uno (5993051). Leo lo escrito al requirente, quien, enterado de su contenido, objeto, validez y demás efectos legales, la acepta, ratifica y firma con el Notario que autoriza. **DOY FE DE TODO LO EXPUESTO.**

f-



ANTE MÍ:



LIC. ANGELICO LEONEL OTZOY SAJBOCHOL
ABOGADO Y NOTARIO

Nota: Para efectos legales, únicamente el sustentante es responsable del contenido del presente trabajo

Índice

Resumen	i
Palabras clave	i
Introducción	ii
Derecho Tributario	1
El Procedimiento Administrativo Tributario	9
Principio constitucionales que rigen el proceso administrativo tributario	10
Etapas del procedimiento administrativo tributario para determinar la obligación tributaria	24
Recurso de revocatoria	32
Recurso contencioso administrativo	34
Medidas cautelares	35
Aplicación del mecanismo previo para la resolución de conflicto tributario como medio de desjudicialización	36
Ventajas de la aplicación del mecanismo previo para la resolución del conflicto tributario	48

Conclusiones

54

Referencias

56

Resumen

Derivado de la resolución emitida por la Superintendencia de Administración Tributaria, identificada como R-SAT-IAJ-DC-UIP-729-2018, a través de la Unidad de Información Pública, de la consulta efectuada de 936 auditorías finalizadas únicamente se aplicó el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario a 6, por lo que se estableció, que la Administración Tributaria, inobservo los principios constitucionales de legalidad e igualdad, en virtud que no se aplicó esta vía alternativa, a todas las auditorías, lo que conlleva aparejado la tramitación del procedimiento administrativo en todas sus etapas, teniendo como consecuencia la judicialización, de dichos procesos. Caso contrario al haber aplicado esta vía tanto la administración tributaria como el contribuyente, pudieron haber obtenido ventajas, tanto beneficios fiscales para el contribuyente como agilizar la percepción del tributo para la Administración Tributaria.

Palabras clave

Mecanismo. Resolución. Conflicto. Tributario.

Introducción

Con la vigencia del Decreto Legislativo Número. 4-2012 “Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando” se normo una nueva figura en el procedimiento administrativo en materia tributaria, el artículo. 54 del Decreto referido adiciono el art. 145 “A” al Decreto No. 6-91 del Congreso de la República “Código Tributario” y establece la figura denominada: mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, el cual establece que la Administración Tributaria al finalizar la revisión (auditoría tributaria) por parte de sus auditores tributarios y éstos presenten sus informes previos a concluir el trabajo de auditoria, y en la cual se establezcan inconsistencias, errores, acciones u omisiones a la determinación de su obligación tributaria que no constituyan delitos o faltas, el contribuyente tendría la oportunidad de enmendar dichas omisiones con la finalidad de desvanecer las controversias, llegado a un acuerdo con la administración tributaria, sin necesidad de agotar el procedimiento administrativo tributario en todas sus etapas.

El presente trabajo tiene como objetivo establecer las ventajas para la Administración Tributaria y para los contribuyentes, en cuanto a la aplicación en forma general del mecanismo previo para solucionar el

conflicto tributario regulado en el 145 “A” del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República “Código Tributario”, así mismo conocer los principios constitucionales que rigen el procedimiento administrativo tributario, los cuales revisten al contribuyente y limitan la función pública de la administración tributaria, la cual deberá de guardar estricta observancia en la aplicación del mecanismo previo para la resolución del conflicto tributario.

Por otra parte, se conocerán la aplicación del mecanismo previo para la resolución de conflicto tributario como medio para desjudicializar los procesos administrativos instaurados por la Administración Tributaria, derivado de la finalización de los mismos, al establecer un acuerdo en forma alternativa, evitando con ello la judicialización de expedientes que se tramitan en la vía de lo contencioso administrativo, los cuales aumentan una carga para los órganos jurisdiccionales.

En virtud de la regulación legal del mecanismo previo para la resolución de conflicto tributario y de la discrecionalidad en cuanto a su aplicación a todos los contribuyentes, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en la presente investigación se utilizará el método deductivo, efectuando una investigación de carácter documental, mediante la consulta de autores nacionales e internacionales, en relación

al proceso administrativo tributario y a las medidas alternativas para la resolución de conflictos en materia tributaria y su aplicación, como un medio para desjudicializar los procesos tributarios.

Derecho Tributario

Origen

Para poder establecer el origen de esta institución jurídica es necesario remontarse a los antecedentes de esta, los cuales han fundamentado a lo largo de la historia de la humanidad la necesidad de la tributación en sus diferentes épocas. Encontrando en el tributo el medio idóneo para el sostenimiento del estado.

En ese sentido es importante indicar que el tributo tiene su origen en el latín *Tributum* que significa carga continua en dinero o en especie que debe entregar el vasallo al señor en reconocimiento del señorío, o el súbdito al estado para la atención, a su vez, de las llamadas cargas públicas, tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, admiración o gratitud.

De conformidad con Catalina García Vizcaíno, en su obra derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas:

Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados; algunas veces se los pagaba para gozar de cierta autonomía (v.gr., los judíos en tiempos de Cristo). Los bárbaros, en los últimos años del Imperio Romano, cobraban tributos de los ciudadanos, que eran pagados, primero, para apaciguarlos, y luego, en virtud de la conquista. Los hunos, tártaros y turcos exigieron tributos a los pueblos conquistados. (1996, pag.13)

Por lo anterior se infiere que, indistintamente de los fines para lo cual eran utilizados los tributos los mismos consistían en una obligación ciudadana en la mayoría de los casos de forma obligatoria, lo cual constituía el sustento para la realización de los fines del estado y este ultimo a través de su poder tributario, le otorgaba el carácter de obligatorio.

Definición

Se puede establecer que el derecho tributario es una rama del derecho financiero que determina y norma, todo lo concerniente a los tributos, su regulación legal, los sujetos que interviene en la relación jurídico tributaria, derivado de las funciones otorgadas por el estado, mediante la cual el mismo a través de su poder tributario, obtiene los recursos dinerarios para la realización de los fines del estado como lo es bien común.

El derecho tributario como fue indicado es una rama del derecho financiero, que estudia el aspecto de la tributación, como actividad del Estado y en las relaciones de éste con los particulares y las situaciones que de estas relaciones nacen, para su estudio se debe analizar desde dos puntos de vista

- Parte general: Es la parte teórica más importante, porque en ella están contenidos aquellos principios de los cuales no se puede prescindir en los Estados de derecho para lograr que la coacción, poder tributario, el cual se traduce en el tributo, esté regulado de tal forma que imposibilite la arbitrariedad y discrecionalidad, en esta parte se encuentran comprendidas las normas aplicables a todos y cada uno de los tributos.
- Parte especial: Comprende todas las disposiciones establecidas a los distintos tributos que integran el sistema tributario, entendiendo por sistema tributario el conjunto de tributos regulados en la normativa de cada país.

Objeto del derecho tributario

Tiene por objeto de estudio las normas jurídicas a través de las cuales el Estado ejerce su poder tributario con el propósito de obtener de los particulares ingresos que sirvan para sufragar el gasto público, en aras del fin supremo como lo es el bien común, dentro del ordenamiento jurídico de los ingresos públicos se puede acotar un sector correspondiente a los ingresos tributarios, que por su importancia dentro de la actividad financiera del Estado se hace necesario efectuar su estudio.

Marco Aurelio Alveño Ovando, en su obra Derecho Tributario Guatemalteco establece que: “Es el conjunto de normas y principios jurídicos que se refiere a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios” (2015, pag. 34,35).

En ese sentido se puede establecer que el derecho tributario es una rama del derecho público, que, a través de la relación jurídico-tributaria, regula la actividad de la administración pública con los contribuyentes, con la finalidad de la obtención de recursos, común mente en dinero para el sostenimiento del estado y así poder cumplir con el fin primordial como lo es el bien común.

Naturaleza Jurídica

En virtud que el derecho tributario regula las relaciones entre el estado y los contribuyentes, a través de las normas, creadas a través del organismo legislativo, las cuales se fundamentan en el principio de legalidad, se puede determinar que la naturaleza jurídica de esta rama jurídica, corresponde al derecho público, en virtud que es el mismo estado quien establece los procedimientos, para la percepción de los impuestos.

El artículo 1 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República establece:

Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria. También se aplicarán supletoriamente a toda relación jurídico tributaria, incluyendo las que provengan de obligaciones establecidas a favor de entidades descentralizadas o autónomas y de personas de derecho público no estatales.

La relación jurídica tributaria

Al haberse establecido que el Derecho Tributario, pertenece a la rama del Derecho Público y que roge las relaciones tributarias, es de suma importancia establecer el origen de la relación entre el estado y los particulares enfocados al ámbito de la tributación, por lo que se hace necesario analizar ese vínculo al cual el ordenamiento jurídico guatemalteco denomina obligación tributaria.

De conformidad con Catalina García Vizcaíno, en su obra derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas:

Una parte de la doctrina entiende que la relación de orden jurídico que se traba entre el Estado y los sujetos sometidos a él constituye la obligación tributaria, de contenido único o variado. Para algunos, esta última expresión denota la obligación de satisfacer las prestaciones establecidas en la ley, y que ella, junto con las exigencias formales, configura un concepto más amplio, que es la relación jurídico-tributaria. (1996, pág.302)

Al respecto el artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la Republica establece:

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

De lo anterior resulta importante resaltar los elementos contenidos en la definición establecida en el referido cuerpo legal, al respecto se establecen los elementos personales de la obligación tributaria, en donde el estado a través de la Superintendencia de Administración Tributaria ejerce el poder tributario y los contribuyentes, a quienes se les ha denominado sujeto pasivo u obligado, en ese sentido el Código Tributario efectúa una distinción entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

Sujetos de la relación jurídico tributaria

Sujeto activo

Se establece como el ente que la ley otorga el derecho de percibir una prestación pecuniaria en el que se materializa el tributo, en nuestro medio corresponde dicho derecho a la Superintendencia de Administración Tributaria.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la Republica en su artículo 17 establece: “Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

De conformidad con Héctor B. Villegas, en su obra Curso de finanzas, derecho financiero y tributario:

El Estado titular de la potestad tributaria, se transforma en sujeto activo de la relación jurídico. El hecho de ser el mismo Estado titular de la potestad, en virtud de la cual pudo ser dictada la ley tributaria, es compatible con su situación jurídica de sujeto activo del *vínculum iuris* tributario que se traba con todos aquellos que asumen el papel de sujetos pasivos” (Villegas, 1997, p.40).

Sujeto pasivo

Es toda persona individual o jurídica que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación tributaria, ello en virtud de encuadrar su actividad económica en el supuesto jurídico establecido en la norma al cual se denomina hecho generador.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la Republica, en su artículo 18 establece: “Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”

Naturaleza de la relación jurídico tributaria

La relación jurídico tributaria corresponde al derecho público, constituye una institución autónoma, y corresponde a la relación que se crea entre el Estado y los particulares contribuyentes o responsables como consecuencia del ejercicio del poder del Estado de exigir el pago de los tributos y como consecuencia de la ocurrencia de hecho generador, su naturaleza por lo tanto es de una institución de derecho público.

Características de la relación jurídico tributaria

La relación jurídico tributaria tiene las siguientes características:

- a) Vínculo personal: Consiste en un vínculo personal entre el Estado y los contribuyentes o los responsables según el caso, cada uno en particular atendiendo a que se cumpla el hecho generador previsto en la ley y que ha efectuado cada una de las personas en el momento y lugar en que este se realice el hecho generador.
- b) Obligatoriedad pecuniaria: Esta obligación consiste en dar una suma de dinero, en virtud de que la obligación es de carácter pecuniario.
- c) Legalidad: Su única fuente es la ley, ello basado en el principio de legalidad establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala.

d) Tipicidad expresa: Nace al acaecimiento u ocurrencia de un hecho previsto en la ley, hecho que resulta generador del cumplimiento de una obligación tributaria.

e) Autonomía relacional: Característica que manifiesta que la relación jurídico tributaria, tiene relaciones con situaciones del derecho privado como a situaciones de derecho público, por ser un fenómeno propio del derecho tributario.

El procedimiento administrativo tributario

Es la serie de actos concatenados uno a continuación del otro, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la tributación, mediante el cual, al agotarse todas sus etapas, se emitirá la resolución correspondiente la cual es susceptible, de ser impugnada por los recurso legales correspondientes

Ángel Menéndez Ochoa (2000), el Procedimiento Administrativo Tributario Guatemalteco define el procedimiento administrativo tributario como: aquella manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y límites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria. (2000,pag.13).

Al existir una controversia entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, en cuanto a la determinación tributaria, se hace necesario acudir a la vía correspondiente en el presente caso la vía

administrativa, para poder ejercer el derecho de defensa del contribuyente, utilizando las herramientas establecidas en el Código Tributario, fundamentados en los principios constitucionales, que fundamentan el Derecho Tributario y los cuales limitan poder coercitivo del estado.

De conformidad con Rafael Godínez Bolaños, en su obra el Procedimiento Administrativo, establece:

El conjunto ordenado o sistemático de actuaciones administrativas sucesivas, que se inicia de oficio o por solicitud de interesado, a cargo de funcionarios públicos de la administración estatal centralizada, desconcentrada, descentralizada y autónoma o de los concesionarios privados de servicios y obras públicas, con o sin la intervención de terceros, que se desarrollan para conformar decisiones o resoluciones de fondo, con el objeto de cumplir las funciones que les asigna la ley, la preparación y ejecución de planes de trabajo, resolver peticiones, imponer sanciones administrativas y resolver impugnaciones y que formalmente se representa con el expediente escrito o grabado por medios electrónicos, debidamente fundamentado en los principios y normas legales que integran el orden jurídico vigente. (1999, pag.17)

Principios Constitucionales que rigen el proceso administrativo tributario

Principio de legalidad:

Desde la perspectiva del derecho en general este principio resulta aplicable a toda materia del derecho, en virtud que el mismo rige la actuación del derecho en base a que las normas jurídicas sean legales, y

que el mismo derive del proceso correspondiente en el organismo legislativo.

El principio de Legalidad se origina del aforismo “*nulum tributum sine lege*”, el cual establece que todos los tributos deben ser creados y organizados exclusivamente por la ley en sentido formal es decir que la ley sea emitida a través del proceso de creación a través del Congreso de la República, quien es el órgano encargado de dicha función, en todos sus aspectos esenciales, desde el hecho generador y sus excepciones, los sujetos de la relación jurídica, y la cuantía de la obligación.

La consecuencia fundamental del principio de legalidad se deriva en que sólo la ley puede especificar los elementos de la estructura básica de los tributos, criterio que es recogido por por la Constitución Política de la Republica de Guatemala, al establecer que corresponde con exclusividad al Congreso de la República, al 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.

Dicho precepto encuentra su fundamento en lo que para el efecto establece el artículo 239 de la Constitución Política de la República de Guatemala:

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.

Principio de reserva de ley

En cuanto al principio de reserva de ley, este se encarga de la aplicabilidad de las leyes tributarias, tanto el principio de legalidad como el principio de reserva de ley se encuentran estrechamente ligados, ya que el primero regula las obligaciones tributarias dentro de una ley competente, mientras el segundo regula para que esa ley sea válida debe ser creada por un órgano competente, en el caso del Estado de Guatemala, es por el Congreso de la República de Guatemala.

Principio de capacidad de pago

Es importante que al momento de la creación de un nuevo impuesto o tributo mediante ley como se ha establecido en los anteriores principios el Congreso de la República de Guatemala en este caso, analice y establezca la capacidad de pago por parte de los contribuyentes ya que es imposible que un particular pague más impuesto de lo que genere en cierto tiempo.

Para lo cual la Constitución Política de la República de Guatemala al respecto establece en el Artículo 243, primero párrafo lo siguiente: “El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

Principio de igualdad

Uno de los principios rectores, del derecho en general es el principio de igualdad, que establece que no debe de existir distinciones en cuanto a la aplicación del derecho y las diversas normativas aplicables al mismo, en caso del derecho tributario no es la excepción, ya que se establece que dicho principio constituye que las leyes deben tratar igualmente a los

iguales, en iguales circunstancias y consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales, o que estén en desigualdad de circunstancias, tal y como lo establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 4 que regula que en Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos.

Principio de generalidad

La aplicación de una ley, es de carácter general, la cual se encuentra entre las características de una ley, por lo tanto las leyes tributarias son aplicables a todos los habitantes de la República, con limitaciones como puede ser la aplicación del principio capacidad de pago, pero si bien es cierto todos los contribuyentes tiene la obligación contribuir con el pago de sus impuestos.

Principio de proporcionalidad

En cuanto al principio de la proporcionalidad, se establece lo siguiente: “Significa que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a los representantes del Estado, como entes recaudadores una parte justa y

adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos” (Monterroso, 2004, p. 59)

Principio de irretroactividad

El principio de irretroactividad aplicado a las leyes de carácter tributario se encuentra regulado en la Constitución Política de la República de Guatemala, específicamente en el Artículo 15 que establece lo siguiente: “La ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo”, la única manera que la ley pueda aplicarse en forma retroactiva en el ordenamiento jurídico guatemalteco, es en el proceso penal, cuando favorezca al reo, de lo contrario en materia tributaria la ley se aplicará conforme se encuentre vigente.

Principio de confidencialidad

El referido principio encuentra su sustento en lo que para el efecto establece la Constitución Política de la República de Guatemala, en su Artículo 24:

Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley.

Partiendo de lo anterior se puede establecer que el derecho tributario ha fundamentado sus bases en principios que la Constitución Política de la República de Guatemala establece, con la finalidad que los mismos sean aplicados a las distintas instancias y de esa forma no se vulneren las garantías constitucionales, evitando de esa manera actos discrecionales y el abuso de autoridad por parte de la administración pública.

Características del proceso administrativo tributario

Se establecen como aquellos actos propios de la rama del Derecho Tributario, las cuales surgen de la especialidad de la referida institución jurídica, y los cuales se concatenan dentro del proceso establecido en la norma jurídica.

De conformidad con Roberto Carlos Ávila del Cid, en su obra *Procedimiento administrativo tributario guatemalteco*

- a. Que exista una pluralidad de actos.
- b. Que cada uno de los actos que se combinan en el proceso conserven Integra su individualidad.
- c. Que la conexión entre los diversos actos radique en la unidad de efectos jurídicos. Todos los actos que se integran en un procedimiento han de estar coordinados entre si y dirigidos a producir un determinado efecto jurídico.
- d. Que todos los actos que integren el procedimiento estén vinculados causalmente entre sí, de tal modo que cada uno supone el anterior y presupone el posterior, y el último requiere la serie entera.

- e. Que suponga un concepto puramente formal, es decir la simple sucesión de actos y de tiempos, constituyendo un orden o forma de proceder.
- f. Que constituya el cauce formal para la realización de las funciones administrativas.
- g. Que culmine en un acto administrativo, una decisión, que sea susceptible y elemento necesario de una reclamación o impugnación procesal anterior.
- h. Peculiaridad. Es una de las características del procedimiento de gestión tributaria (administrativo tributario), es precisamente presentar elementos peculiares frente al resto de los procedimientos administrativos. Esto toda vez que se considera que el procedimiento tributario es un conjunto de actos que no declaran ni constituyen derechos del administrado, sino que tienen, tan solo, un puro carácter o eficacia instrumental interna para la realización o instrucción de todo el procedimiento y que culmina en un acto, ya declarativo, ya constitutivo, de derechos u obligaciones del administrado. (2001, pag.13,14)

Iniciación

Verificación de obligaciones formales y sustantivas

De conformidad con la normativa vigente le corresponde a la Superintendencia de Administración Tributaria, la verificación de las obligaciones formales y sustantivas, de los contribuyentes, aplicando para el efecto los procedimientos establecidos en la ley y su normativa interna, en observancia de los principios constitucionales que deberán regir el procedimiento administrativo tributario.

El Código Tributario Guatemalteco contempla el procedimiento administrativo en el Título IV Capítulo V, específicamente en el artículo 121. “El proceso ante la Administración Tributaria será impulsado de oficio. Las resoluciones finales dictadas en este proceso, son impugnables ante los tribunales competentes”.

De conformidad con Marco Aurelio Alveño Ovando, en su obra Derecho tributario guatemalteco:

La ley contempla varios procedimientos, uno que podríamos catalogar como general y otros especiales. La Sección Primera de dicho Capítulo, se refiere a Disposiciones Generales la cual se podemos resumir en los siguientes apartados:

- a. Impulso procesal de oficio y medios de defensa. Siendo que éste es un Derecho Público, se aplica el principio procesal del impulso procesal de oficio y los medios de impugnación a que tiene derecho el sujeto pasivo como un medio del derecho de defensa y en atención, también al debido proceso.

Contrariamente a lo que sucede en la vía jurisdiccional, la omisión de uno o varios requisitos, no será motivo para rechazar la solicitud. La administración tributaria. No podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Todas las actuaciones ante la SAT están exentas del Impuesto del Papel Sellado y Timbres Fiscales. (2015,pag.157,158).

Por lo anterior si bien es cierto existen requisitos establecidos en la ley, también lo es que dentro del proceso administrativo tributario, la Administración Tributaria deberá tutelar los derechos de los contribuyentes, ello en cuanto a poder efectuar sus pretensiones, sin ninguna limitación y sin un riguroso formalismo, ello con la finalidad de facilitar, las condiciones idóneas para que se desarrolle el debido proceso, fundamentados en el principio de legalidad y el derecho de defensa inherente al sujeto pasivo de la relación jurídico Tributaria.

En relación a lo regulado en el Código Tributario, el procedimiento administrativo tributario tiene como finalidad generar la emisión de una resolución concluyente de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el caso concreto, se analizará el procedimiento para la determinación de la obligación tributaria, ello en virtud de encontrarse inmerso dentro del procedimiento administrativo, la figura del mecanismo previo para la resolución del conflicto tributario, en dicha resolución, se deberá velar por el cumplimiento y aplicación de los principios constitucionales que inspiran el derecho tributario.

Funciones de la Superintendencia de Administración Tributaria

El fin supremo del Estado de Guatemala es la realización del bien común, el cual se persigue a través de la prestación de los servicios públicos básicos que este presta a la población guatemalteca, brindándoles todos aquellos servicios que contribuyan a solventar sus necesidades básicas, entre los cuales se puede mencionar, la educación a través de escuelas públicas, la salud a través de hospitales públicos, administración de justicia a través del Organismo Judicial, vivienda, medios de comunicación, seguridad entre otras.

Lo anterior se materializa a través de la actividad que realiza el estado, por conducto de la Superintendencia de Administración Tributaria, la

cual tiene como objeto principal, la recaudación o percepción de Tributos internos y externos para ser entregados al Estado por conducto del Ministerio de Finanzas Publicas para que este conforme a los tributos recibidos planifique, distribuya y entregue a los distintos Ministerios para la ejecución de proyectos en beneficio de todos los habitantes a lo cual se le conoce como Actividad Financiera del Estado.

De conformidad con Marco Aurelio Alveño Ovando, en su obra Derecho tributario guatemalteco:

La Superintendencia de Administración Tributaria es una entidad estatal descentralizada, con competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional, para ejercer con exclusividad las funciones de administración tributaria, contenidas en la legislación. La institución goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, y cuenta con personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios. (2015,pag.316)

Es por ello que todo lo que la Superintendencia de administración Tributaria recauda, es definido como recursos públicos, ya que cuando ingresan a las arcas del Estado, pasa a formar parte de su patrimonio, tomando todos aquellos tributos y bienes a título personal, y que sirve para cubrir la satisfacción de las necesidades básicas, públicas, el mantenimiento de todos sus organismos y la realización de sus objetivos sociales, que presta el Estado a toda la población. Gracias a todos aquellos recursos económicos obtenidos como resultado de su actividad tributaria de recaudación.

Dentro de las funciones de la administración tributaria como se estableció anteriormente la principal es la recaudación de los tributos que se entiende como aquella actividad que realiza el Estado por medio de la cual se obtienen los recursos económicos, a través de los propios habitantes, dichas contribuciones, son los impuestos y otras rentas públicas, tomando un porcentaje de los ingresos y ventas que realizan los contribuyentes.

Si se analiza la potestad tributaria desde el punto de vista constitucional, se puede establecer que dentro del cuerpo normativo de la Constitución Política de la República de Guatemala, fundamenta lo concerniente a los tributos y faculta al Estado para establecer todas aquellas circunstancias susceptibles de regular los tributos mediante los principios y limitaciones constitucionales desde la potestad Tributaria que tiene el Estado a través de la administración Tributaria.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 135, numeral d, establece el deber cívico y político, con respecto a tributar el cual se traduce en contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. En ese sentido y por imperativo legal, le corresponde a todos los guatemaltecos, efectuar el pago de los impuestos a los que se encuentren afectos y en proporción a sus ingresos.

Con todo lo anteriormente indicado se establece que la Superintendencia de Administración Tributaria es una institución, nombrada constitucionalmente por el Estado de Guatemala, la cual tiene como obligación verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias, de lo cual se deriva, la verificación de las obligaciones formales y sustantivas de los contribuyentes, la cual se desarrolla a través de la fiscalización y control de los tributos tanto internos como externos, fruto del comercio y que sirven al estado para lograr sus fines.

También se puede indicar que la Superintendencia de Administración Tributaria con base en el decreto número 1-98 del Congreso de la República, la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria tiene como objeto ejercer las funciones de Administración tributaria contenidas en el mismo y otras funciones que a continuación se mencionan:

El artículo 3 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1-98 del Congreso de la República de Guatemala, establece como funciones de la Administración Tributaria:

- a. Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, la recaudación, el control y fiscalización de todos los tributos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior,...
- b. Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo
- c. Mantener y controlar los registros,... que sean necesarias para cobrar a los contribuyentes y responsables los tributos que adeuden...
- d. Sancionar a los sujetos pasivos tributarios...
- e. Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias...
- f. Establecer normas internas que garanticen el cumplimiento de las leyes y reglamentos en materia tributaria.
- g. Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios.

Por lo anterior se establece que la Superintendencia de Administración Tributaria, tiene como función única y exclusiva, ejecutar todas aquellas funciones en materia tributaria, establecidas en su ley Orgánica, reglamentaria y otras leyes que hayan sido creadas en base al principio de legalidad. Con el objeto de garantizar y facilitar todos aquellos procedimientos necesarios para la inscripción de todas aquellas personas individuales y jurídicas que por mandato de ley deban inscribirse ante tal institución.

Etapas del procedimiento administrativo para determinar la obligación tributaria

De acuerdo con lo establecido en los Artículos 105 y 107 del Decreto número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, existen tres formas de iniciar el procedimiento administrativo para la determinación de la obligación tributaria:

- a) La determinación voluntaria
- b) La determinación de oficio
- c) La determinación mixta.

La determinación voluntaria: tiene lugar cuando el contribuyente declara ante la Superintendencia de Administración Tributaria, la existencia de la obligación fiscal y ésta procede a calcular la base imponible y su cuantía para que inmediatamente después el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria proceda a pagar el tributo correspondiente.

La determinación de oficio procederá cuando el contribuyente o responsable no presenta su declaración de la existencia de la obligación jurídico-tributaria o bien cuando es fiscalizado por la Superintendencia de Administración Tributaria y no suministra la información necesaria para establecer la obligación tributaria. Aquí surge una característica del proceso administrativo tributario, derivada de la ley como lo es su

oficiosidad, es decir, será promovido sin necesidad de requerimiento alguno del sujeto pasivo.

La determinación de la obligación tributaria en forma mixta se realiza a través de la coordinación conjunta entre la Superintendencia de Administración Tributaria y el contribuyente.

Para efectos del presente estudio, se hará referencia al procedimiento administrativo tributario voluntario, en el caso que el contribuyente presente la documentación requerida por el ente fiscalizado y este dentro del marco de sus funciones proceda a la verificación de esta, para determinar si existe incidencia fiscal.

Es importante acotar que en esta etapa del proceso la Administración Tributaria, se deberá de establecer, de ser el caso y mediante la determinación de diferencias entre la documentación presentada y los registros del ente fiscalizador, una eventual liquidación del tributo, etapa en la cual si bien es cierto no se encuentra regulada de forma expresa y precisa en el Código Tributario, la misma se realiza en la práctica del procedimiento administrativo tributario para la determinación de la obligación fiscal.

La Administración Tributaria, dentro de sus funciones podrá verificar las declaraciones, determinaciones y documentos de pagos de impuestos, de los contribuyentes obligados, Para el efecto, podrá hacer uso de las atribuciones a ella asignadas en el artículo 98 del Código Tributario, observando para el efecto los preceptos establecidos en la normativa tributaria vigente en concordancia con los principios constitucionales que rigen del debido proceso.

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la Republica en su artículo 19 establece:

Funciones de la administración tributaria. Son funciones de la administración tributaria: Planificar, programar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar todas las actividades que tengan vinculación con las relaciones jurídico tributarias, que surjan como consecuencia de la aplicación, recaudación y fiscalización de los tributos.

En ese sentido le corresponde a la Intendencia de Fiscalización a través de los departamentos de Programación de Fiscalización y Evaluación y Control, quien tiene a su cargo la función técnica de verificación y coordinación, derivado de la cual, se emiten los nombramientos a los auditores tributarios con la finalidad que se constituyan en el domicilio fiscal o comercial del contribuyente o responsable, para efectuar la respectiva revisión de carácter contable y financiero para el que haya sido nombrado.

Previo a iniciar el trabajo de auditoría, los auditores tributarios, debidamente nombrados, se constituirán en el domicilio del contribuyente o responsable con la finalidad de notificar al el requerimiento de información, el cual constituye un listado, mediante el cual se detallan los documentos de carácter contable y financiero a revisar, y los cuales es obligación del contribuyente presentar ello con la finalidad de establecer la concordancia entre lo declarado a la Administración Tributaria y la documentación de soporte de dichas declaraciones.

Al respecto el Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la Republica en su artículo 100 establece:

La Administración Tributaria tendrá facultades de fiscalización e investigación. Para el efecto tomará como base entre otros:

1. Libros, documentos y archivos, o sistemas de contabilidad del contribuyente que se relacionan con sus actividades económicas y financieras para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. Podrá revisar la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital del contribuyente, y requerir y obtener de éste toda la información necesaria, incluso por los mismos medios, para establecer su verdadera situación tributaria.
2. Informaciones referentes a volúmenes o cantidades y valores de los bienes que se importen o exporten.
3. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital.

Dentro de las facultadas emitidas a los auditores tributarios se encuentran las de efectuar las notificaciones que considere necesarias, con la finalidad que el contribuyente pueda ejercitar, su derecho de defensa, al respecto dichas notificaciones se efectuaran en el domicilio fiscal o comercial consignados por el contribuyente

El Código Tributario Decreto 6-91 del Congreso de la Republica en su artículo 114 establece:

Se considera domicilio fiscal, el lugar que al contribuyente o responsable designe, para recibir las citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita, para que los obligados ejerzan los derechos derivados de sus relaciones con el fisco y para que éste pueda exigirles el cumplimiento de las leyes tributarias. En su efecto, se estará a lo dispuesto por los artículos 115 y 116 de este Código.

Posteriormente a efectuar el requerimiento de información y la mismas se hubiere presentada en forma voluntaria por el contribuyente se tendrán por completos los papeles de trabajo, se efectúa el cierre de la revisión la cual se hará constar a través de un acta de presencia fiscal, en la que el contribuyente o responsable puede argumentar sobre los potenciales reparos preliminares, pudiendo o no firmarla de aceptación o dejar consignada alguna inconformidad.

Previo a continuar con la siguiente etapa del procedimiento administrativo, surge en este momento la posibilidad de aplicar el mecanismo previo para la resolución de conflicto tributario.

Al respecto el artículo 145 “A” del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República Código Tributario establece:

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

En caso de aceptación expresa, total o parcial, por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte, y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Si sólo se establecen infracciones a los deberes formales, al aplicar el mismo procedimiento descrito en el párrafo anterior y el contribuyente o responsable acepta expresamente las mismas, debe pagar la multa correspondiente rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Para documentar lo anterior, se facionará acta administrativa en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria, donde se hará constar la aceptación expresa, total o parcial, del contribuyente o responsable y de los montos que debe pagar.

Si el contribuyente o responsable no paga o no rectifica pagando el impuesto y sanciones determinadas, después de aceptar, el expediente continuará el trámite correspondiente.

El expediente continuará su trámite por las inconsistencias, errores, acciones u omisiones no aceptadas por el contribuyente o responsable.

Al respecto se procederá a analizar en el apartado correspondiente la figura mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, objeto de la presente investigación, derivado que de conformidad con el Código Tributario, se deberá de agotar dicha figura jurídica antes de conferirle la audiencia, al contribuyente por el plazo de 30 días, para que este se oponga a los ajustes y puedan presentar descargos en que fundamente su oposición, fundamentados en el derecho de defensa regulado en el artículo 12 de la Constitución Política de la Republica de Guatemala.

Al respecto el artículo 146 del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República Código Tributario establece:

Verificación y audiencias. La Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos; si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable.

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

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

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

El contribuyente o el responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se realiza, se procederá al

cobro por la vía Económico Coactiva. En este caso, las sanciones se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.

Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria o renuncia a éste, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta. Si el contribuyente opta por no impugnar por la vía de lo Contencioso Administrativo o desiste de ésta, se le aplicará una rebaja de veinticinco por ciento (25%) de la multa impuesta.

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

En ese sentido se pueden establecer dos actitudes por parte del contribuyente la primera presentar su oposición con la finalidad de desvanecer los ajustes que le hayan sido determinados y la segunda no evacuar la audiencia lo que se entenderá, como un allanamiento a la pretensión de la Administración Tributaria.

Al respecto el artículo 147 del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República Código Tributario establece:

No evacuación de audiencias. Si el contribuyente o el responsable no evacua la audiencia, se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago.

En el entendido que el contribuyente evacua la audiencia y la administración considere, que es necesario recabar otra información que pueda, servir para establecer una determinación en forma ecuaníme,

podrá efectuar otras diligencias dentro de la aplicación de medidas para mejor resolver.

El artículo 148 del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República Código Tributario establece:

“Medidas para mejor resolver. Se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, la Administración Tributaria podrá dictar resolución para mejor resolver conforme lo dispuesto en el artículo 144 de este código.”

Concluido el procedimiento, se dictará resolución dentro de los treinta 30 días hábiles siguientes, en contra de dicha resolución el contribuyente podrá hacer valer los medios de impugnación contemplados en la normativa tributaria.

Recurso de revocatoria

El recurso de revocatoria en materia tributaria procede en contra de resoluciones o actos administrativos originarios de funcionarios que tengan superior jerárquico, en éste caso procederá en contra de todas las resoluciones o actos que dicten en materia tributaria las intendencias de

fiscalización o de gestión, así como cualquier funcionario que jerárquicamente se encuentre en relación de dependencia jerárquica de dichos órganos.

Con la vigencia del Decreto 37-2016 se crea la Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y la Gobernanza de La Superintendencia de Administración Tributaria, en el referido decreto se regula la creación del Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, quien será el órgano de la Superintendencia de Administración Tributaria encargado de conocer y resolver lo concerniente al recurso de revocatoria, planteado por los contribuyentes.

De la resolución emitida por Tribunal Administrativo Tributario y Aduanero, en relación al recurso de revocatoria, planteado por el contribuyente, se tendrá por finalizada la vía administrativa, acto que habilita al contribuyente a acudir a un órgano jurisdiccional a dirimir sus controversias.

De conformidad con Manuel Osorio, en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales:

Judicial Dícese de lo perteneciente al juicio y a la administración de justicia o a la judicatura (v.). Por eso se llaman judiciales todos los procedimientos, sean de jurisdicción contenciosa o de jurisdicción voluntaria, en que intervienen los jueces y los tribunales de justicia. Judicial es, pues, lo que se hace en justicia o por autoridad de justicia. En otro aspecto, se habla de organización judicial con relación a la constitución y funcionamiento

de la judicatura, al ejercicio de juzgar, a la dignidad o empleo de juez, al tiempo que dura o al cuerpo constituido por los jueces de un país. (1981,pag.521)

Recurso contencioso administrativo

Por lo anteriormente indicado se puede establecer, que habiéndose agotado la vía administrativa, se habilita la posibilidad al contribuyente, de dirigir sus pretensiones ante un órgano jurisdiccional, quien en la vía judicial deberá de emitir, la sentencia que en derecho corresponda.

De conformidad con Guillermo Fernández Fernández, en su obra *Apuntes de Derecho Tributario y Legislación Fiscal*:

El recurso Contencioso Administrativo se interpone contra una decisión irregular, de la autoridad administrativa, que pretende volver un acto a la legalidad originaria o a la situación jurídica anterior. No se promueve recurso contra el acto de un particular ni contra el acto de un órgano o de un funcionario que se coloca fuera de la esfera de la administración pública. (2000, pag.262)

Por su parte Marco Aurelio Alveño Ovando, en su obra *Derecho Tributario Guatemalteco*, establece que: “la utilización de las denominaciones recurso de lo contencioso administrativo o proceso contencioso administrativo, para impugnar las resoluciones de la administración pública, tiene igual significado” (2015, pag.223).

Medidas cautelares

Al encontrarse el Proceso Contencioso Administrativo, instaurado ante un órgano jurisdiccional, surge la posibilidad en cuanto a que la Administración Tributaria, en ejercicio de su poder tributario y existiendo una resolución administrativa, en la cual se determinen impuestos en favor del fisco, este último proceda a hacer uso de las herramientas legales, para garantizar los fines del proceso, de ello se deriva la solicitud del ente fiscalizador en cuanto a las medidas cautelares, aún sin que exista una sentencia que confirme el adeudo tributario por parte del contribuyente.

De conformidad con Marco Aurelio Alveño Ovando, en su obra Derecho Tributario Guatemalteco:

La Administración Tributaria podrá solicitar ante la Sala de lo Contencioso Administrativo que conozca el recurso, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco, en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le correspondan, así como la debida certificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo para su percepción y la Sala deberá decretarlas para este propósito. (2015, pag.222)

El artículo 170 del Decreto No. 6-91 del Congreso de la República Código Tributario establece:

Procedencia. La administración Tributaria podrá solicitar ante los juzgados de lo económico-coactivo o del orden común, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos,

intereses y multas que le corresponden, asimismo, que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.

En casos excepcionales, por razones de horario o en días inhábiles podrá solicitarlas ante el Juzgado de Paz del Ramo Penal de turno, el cual las calificará y otorgará, trasladando oportunamente las actuaciones al Tribunal que normalmente debe conocer. En todos los casos la Administración Tributaria sustentará el riesgo que justifica la solicitud.

También podrá solicitar las providencias de urgencia que, según las circunstancias, sean más idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión sobre el fondo, en congruencia con lo que establece el artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil.

A solicitud del afectado por las medidas, el juez podrá reducirlas o sustituirlas por otros bienes, garantías o créditos suficientes, que garanticen totalmente el cumplimiento de las obligaciones tributarias, y el pago de los intereses y las costas.

El Estado, a través de la Administración Tributaria, queda relevado de constituir garantía, prestar fianza o caución de cualquier naturaleza, cuando solicite tales medidas, pero será responsable de las costas, daños y perjuicios que se causen.

Aplicación del mecanismo previo para la resolución de conflicto tributario como medio de desjudicialización

Con la vigencia del Decreto Legislativo Número. 4-2012, denominado Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando Aduanero, se establece una nueva figura en el procedimiento administrativo en materia tributaria, el artículo. 54 del Decreto referido adiciono el art. 145 “A” al Decreto No. 6-91 del Congreso de la República Código Tributario y se norma una

nueva figura jurídica denominada mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario.

Con la finalidad de simplificar los procedimientos ante la Administración Tributaria y fortalecer la credibilidad de dicha institución, se hace necesario establecer nuevos procedimientos que permitan fortalecer el Sistema Tributario y mejorar la recaudación impositiva bajo los principios que inspiran el derecho tributario, para poder lograr el bien común como fin supremo de la administración pública.

Definición

Como parte de la evolución del derecho y las nuevas tendencias jurídicas de los países desarrollados, se buscan establecer soluciones técnicamente posibles, para solucionar litigios entre particulares, a través de la mediación con la intervención en algunos casos de un tercero neutral, esas soluciones ecuanimes y consensuadas, también pueden ser aplicadas entre un órgano administrativo y los particulares, ello con la finalidad de encontrar un común denominador.

De conformidad con Carol Martinoli, en su obra Formulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios:

La finalización transaccional del procedimiento tributario como “actuaciones que se insertan en las diversas fases del procedimiento tributario e incluso, fuera de éste, y provocan la fijación de la obligación tributaria a través de la búsqueda común por parte de los intervinientes de la eliminación de una situación de litigio existente respecto a los presupuestos fácticos o jurídicos relativos a la relación jurídico-tributaria, mediante el otorgamiento de recíprocas concesiones. (2017, pag.18).

Objetivos

Darle la oportunidad al contribuyente o responsable de conocer el resultado previo de la auditoria tributaria realizada, y de la posibilidad de solventar en esta vía las incidencias de las mismas, permitiendo la corrección de errores u omisiones subsanables, aplicando criterios conciliatorios los cuales ecuánimes, que facilite la Administración Tributaria encaminados a la obtención justa y ágil de los impuestos.

Promover un acuerdo con el contribuyente de los ajustes formulados y que se facilite el pago parcial o total, dándole a conocer los beneficios fiscales en cuanto a la aceptación, los cuales se ven reflejados en una disminución en cuanto a los intereses y la multa, aunado a la finalización del procedimiento administrativo tributario, sin desgaste para ninguna de las partes.

Causas del conflicto tributario

Es de suma importancia iniciar el presente tema delimitando cuales son las causas que originan las divergencias entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, las cuales en la mayoría de los casos concluyen con procesos judiciales engorrosos, para todos los sujetos que en el interviene, los cuales se pudieran evitar aplicando medidas conciliatorias, alternas, en los casos que existan los presupuesto mínimos establecidos en la norma legal.

De conformidad con Carol Martinoli, en su obra Formulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios:

De acuerdo con la experiencia internacional, son muchos y variados los factores que inciden en la generación de conflictividad en materia tributaria. Cabe en esta instancia mencionar, a título enunciativo, por su reiteración y relevancia:

Las partes no pudieron establecer o entender plenamente los hechos del caso;

- Una o ambas partes han efectuado suposiciones sobre hechos particulares;
- Existen diferencias de opinión entre las partes sobre cómo la ley se aplica a los hechos relevantes;
- Las partes no han discutido ni entendido plenamente sus respectivas posiciones. (2017, pag.8)

En ese sentido se establecen algunas de las causas mas comunes que suscitan la iniciación de procesos tributarios que causan desgaste tanto para la Administración Tributaria y aún más para el contribuyente, quien se ve afectado en el giro comercial de su empresa, derivado de las

medidas cautelares para garantizar las resultas del proceso, por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del las cuales se puede destacar, el embargo de cuentas, el arraigo de los representantes legales, aunado a lo anterior lo engoroso de los honorarios en que incurre el contribuyente por la asesoría legal, aspectos que se verían disminuidos, con la aplicación de métodos alternativo, para solucionar conflictos tributarios.

De conformidad con Juan Arrieta Martínez de Pisón, en su obra Derecho tributario y medios alternativos de solución de controversias:

Cuando hablamos de mecanismos alternativos de solución de controversias nos referimos a “...la posibilidad de que durante o en la fase final del procedimiento tributario, se logre algún tipo de acuerdo, convención, pacto, etc., que sea alternativo al que podríamos llamar terminación normal del procedimiento, o si se prefiere, sustitutivo de la ejecutividad de las decisiones unilaterales o actos administrativos unilaterales vinculantes para los destinatarios. (2007, pag.13)

Por lo anterior se puede establecer, la necesidad de finalizar los procesos tributarios, con acuerdos, entre los intervinientes, proponiendo formulas ecuanímes para su resolución sin necesidad, de agotar una vía judicial, cuando las circunstancias no lo ameriten, y como consecuencia se posibilite, la flexibilización en cuanto a la subsanación, de errores u omisiones, sin desgastarse en procesos largos y engorrosos, para los sujetos que intervienen, tomando como punto de

partida la aplicación de la resolución de conflicto tributario, regulada en el Código Tributario.

Derivado de la consulta efectuada a la Unidad de Información Pública de la Superintendencia de Administración Tributaria, en cuanto al total de auditorías practicadas en el año 2017 y de las mismas a cuantas les fue aplicado el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, la referida unidad emitió la resolución, identificada como R-SAT-IAJ-DC-UIP-729-2018, en la cual fue indicado que de conformidad con la información remitida por la Intendencia de Fiscalización el total de auditorías practicadas en el año 2017 fueron 1177, terminadas 936, en proceso 241, de las 936 terminadas, solamente a 6 se le aplicó el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario regulado en el artículo 145 “A” del Código Tributario..

Se infiere que al haber aplicado el mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, únicamente en seis auditorías de las novecientas treinta y seis finalizadas, surge la hipótesis en cuanto a la discrecionalidad por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, en cuanto a su aplicación, se considera que existe una violación al principio constitucional, de igualdad y sobre todo el principio de equidad el cual debe de prevalecer en el ámbito tributario, el

cual se encuentra debidamente establecido en la norma, y no así en la interpretación del funcionario que tiene a su cargo las funciones conferidas por parte de la Administración Tributaria.

Aunado a lo ya manifestado se evidencian las consecuencias de la inaplicabilidad y desigualdad de criterios en los procesos administrativos sometidos a fiscalización por parte de la Superintendencia de Administración Tributaria, principalmente en el ámbito administrativo dentro del proceso de determinación de la obligación tributaria, lo cual conlleva un alto crecimiento en el número de los procesos judiciales, que se ventilan en la Salas de lo Contencioso Administrativo.

Para el efecto y en cumplimiento de la ley se hace necesario, establecer la necesidad de definir criterios, en forma general dentro del procedimiento administrativo tributario, los cuales sean orientados a todos los contribuyentes en cuanto a la tramitación de expedientes sometidos a proceso de auditorías programadas por la Administración Tributaria, todo ello con la finalidad de proporcionar una solución a la conflictividad que se genera, derivado de que actualmente existe la regulación legal, pero su aplicación se ve limitada por la Superintendencia de Administración Tributaria, en otorgar únicamente a algunos contribuyentes medidas alternas para resolución de conflictos.

Observando en ese sentido el principio de legalidad imperante en el actuar de la administración pública y en el presente caso, a la normativa regulada en el Código Tributario, concatenada con los principios constitucionales, establecidos en la constitución Política de la República de Guatemala, los cuales deberán de ser aplicados sin distinción alguna a todos los contribuyentes.

Por otro lado resulta importante indicar, que la vía que en la vía judicial, los costos del litigio incurridos por la Administración Tributaria pueden ser sustancialmente elevados derivado del desgaste litigioso y la vía impugnativa, aunado al transcurso del tiempo que en la mayoría de los procesos la obtención de una sentencia, demora años, sin asegurar que la misma sea favorable para el ente fiscalizador, derivado de lo anterior se establece que si los casos pueden ser resueltos previo al litigio ahí se habrá realizado un ahorro sustancial para el propio estado.

De igual manera si los contribuyentes fueron capaces de resolver sus conflictos de manera satisfactoria fuera de tribunales, ellos también verán ahorrado tiempo y recursos económicos. Por otra parte, si se puede concebir un sistema en el que las decisiones son más oportunas, entonces puede haber una mayor satisfacción de parte de los contribuyentes con el

sistema tributario, que podría concebir y conducir a un mejor cumplimiento.

Aplicación del procedimiento previo para la resolución de conflicto tributario

El principal presupuesto para su aplicación, lo constituye que las acciones u omisiones en cuanto a la determinación de la obligación tributaria no constituyan delitos o faltas penales, ello guarda estrecha concordancia con lo que para el efecto establece el artículo 70 del Código Tributario en cuanto a la determinación de la existencia de delito y la abstención de continuar conociendo en la vía administrativa, para inmediatamente hacerlo de conocimiento de los órganos jurisdiccionales, en materia penal.

Se debe de aplicar antes de conferir audiencia por el plazo de 30 días al contribuyente, derivado que en la referida efectúa su oposición y presentara sus medios de prueba con los que pretende desvirtuar, los ajustes que se le hayan generado, agotando todas las etapas del procedimiento administrativo, las cuales constituyen el antecedente de una posible litis a ventilar en un órgano jurisdiccional.

De los beneficios de la aceptación de la vía, la cual puede efectuarse en forma total o parcial, por el contribuyente o responsable de las inconsistencias, errores, en cuanto a la determinación de su obligación tributaria, debe pagar el impuesto que resulte, y el pago de los intereses con una rebaja del cuarenta por ciento (40%) y la sanción por mora correspondiente, rebajada en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa a que se refiere este artículo.

Para documentar la aceptación de la vía propuesta, se faccionará acta administrativa en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria, donde se hará constar la aceptación expresa, total o parcial, del contribuyente o responsable y de los montos que debe pagar, la referida con la finalidad de constituir medio de prueba del acuerdo total o parcial.

Derivado de lo anterior se puede establecer que los presupuestos para la aplicación del mecanismo previo para la resolución del conflicto tributario, son comunes a todos los contribuyentes, con la única excepción en cuanto a la determinación de la existencia de acciones

delictivas, en caso contrario todos los contribuyentes pueden ser beneficiados con desvanecer, sus controversias, partiendo de la premisa que es el ente fiscalizador quien exclusivamente, deberá de promover la aplicación del mecanismo alternativo.

Se deberá tomar en cuenta que para la aplicación del mismo, el contribuyente se encuentra revestido de los principios que inspiran el Derecho Tributario, como fue desarrollado al inicio del presente trabajo de investigación, los cuales deberán ser debidamente respetados por la Administración Tributaria resaltando dentro de ellos el principio de legalidad, el derecho de defensa y el derecho de igualdad constitucionalmente regulados, los cuales deberán de tener preeminencia en la aplicación de la referida figura jurídica.

Se deberá tomar en cuenta que derivado de la Autonomía del Derecho Tributario, la cual deberá de regir en cuanto a la aplicación de la normativa tributaria que se encuentra vigente, la cual jerárquicamente, es superior a cualquier disposición administrativa interna emitida por la Administración Tributaria, en cuanto a criterios discrecionales en cuanto a la aplicación del mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, sin distinción alguna entre los contribuyentes, siempre y cuando se cumplan con los presupuestos, para su aplicación, caso

contrario se vislumbra una evidente violación al derecho constitucional de igualdad.

Para el efecto resulta imperante definir el principio de igualdad establecido en el Artículo 4º. De la Constitución Política de la República de Guatemala:

En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

Este principio es relevante en todas las ramas del derecho y en relación al ámbito del derecho tributario, guarda estrecha preminencia, en ese sentido se hace necesario analizar, lo señalado en el Artículo 4º. De la Constitución Política de la República de Guatemala, anteriormente citado, en el cual ningún ciudadano debe de gozar de privilegios, lo cual en materia tributaria lo es también aplicable.

La Corte de Constitucionalidad se pronunció en sentencia dentro del expediente 287-93, la cual reconoce: "...en relación a situaciones concretas la justicia no necesariamente implica igualdad de trato para situaciones desiguales. La garantía de igualdad tributaria, se establece en cuanto a que a leyes deberán de aplicarse, de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias, en ese sentido se trata de que en las mismas

condiciones se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de la facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado”. El criterio jurisprudencial antes indicado, encuentra sustento, Principio de igualdad El Artículo 4°. De la Constitución Política de la República de Guatemala señala: En Guatemala todos los seres humanos son libres e iguales en dignidad y derechos. El hombre y la mujer, cualquiera que sea su estado civil tienen iguales oportunidades y responsabilidades. Ninguna persona puede ser sometida a servidumbre ni a otra condición que menoscabe su dignidad. Los seres humanos deben guardar conducta fraternal entre sí.

Ventajas de la aplicación del mecanismo previo para la resolución del conflicto tributario

Para la Administración Tributaria

Cabe destacar que, dentro de las ventajas en favor de la Administración Tributaria en cuanto a la aplicación del mecanismo previo para la resolución del conflicto tributario, lo constituye la percepción de

impuestos en forma ágil y sin desgaste litigioso el cual se ve reflejado en el retraso en la percepción del tributo, derivado de las incidencias judiciales que en la mayoría de los casos, paralizan el trámite normal de un proceso litigioso.

Por su parte Carol Martinoli, en su obra Formulas alternativas para la resolución de conflictos tributarios establece que: “Descongestión de la esfera judicial, se aminora notablemente la carga de trabajo al desahogarse una cantidad importante de asuntos que se resuelven por los mecanismos alternativos estudiados, sin que deba intervenir la instancia judicial” (2017,pag.63).

Con la aplicación del mecanismo previo para la resolución del conflicto tributario, se pretende agilizar los procedimientos tributarios en la vía administrativa, evitando de esa manera el retraso en la percepción de los impuestos y el desgaste, en la tramitación de los mismos, resultando una herramienta de suma utilidad para la Superintendencia de Administración Tributaria.

Para el contribuyente

Se podrá establecer una relación directa entre la Administración Tributaria y los contribuyentes o responsables, dotando de certeza jurídica los actos encaminados a establecer la determinación de la obligación tributaria, efectuada por el sujeto activo, en donde el contribuyente como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria tendrá una mejor percepción y control en forma personal, de sus derechos y deberes, en cuanto a los procedimientos que efectúa la Superintendencia de Administración Tributaria.

Se posibilitará la flexibilidad que el contribuyente pueda corregir, los errores y omisiones involuntarias, las cuales puedan ser subsanados evitando la vía litigiosa y el desgaste económico que pudiera sufrir en un proceso, cuando dichos errores pudieran ser analizados bajo el principio de buena fe y los mismos puedan ser aclarados y debidamente admitidos por el ente fiscalizador.

En cuanto a la necesidad de su aplicación se puede indicar que la misma incide en la observancia de los principios de equidad y justicia tributaria, los cuales deberán revestir el proceso administrativo tributario, y los

mismos deberán de ser promovidos por el ente fiscalizador, sin criterios de discrecionalidad, en cuanto a su otorgamiento.

Para los sujetos que intervienen

Se evita el desgaste institucional por parte de la Administración Tributaria y el aumento en la carga de expedientes en su departamento jurídico, ello derivado de la celeridad en el momento de su aplicación en la vía administrativa y en contraposición con el contribuyente quien se beneficia dentro de un procedimiento, más corto de poder solventar sus controversia, sin necesidad de agotar la vía impugnativa y el desgaste que la misma ocasiona.

Reducción de los costos en la resolución de un conflicto, ello por cuanto se trata de procedimientos más económicos en el sentido del ahorro pues es el propio contribuyente quien controla en forma directa los procedimientos en forma directa con la administración, lo cual no sucede en la vía tradicional ante un órgano jurisdiccional y como consecuencia la del desgaste litigioso la mora judicial, en la que se ven inmersos las partes litigantes, lo que aumenta los cotos en el diligenciamiento de dichos procesos judiciales.

Mejora la percepción del contribuyente ante los procedimientos revestidos de equidad y justicia tributaria, logrando una mejor actitud en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así mismo de futuras controversias que se pudieran suscitar, derivado de la actividad económica que realiza en concordancia con los criterios institucionales, los cuales deberán de evidenciar la buena fe tanto por la administración tributaria como por parte de los contribuyentes.

Se evidencia la seguridad jurídica en cuanto: a) la aplicación y certeza del derecho positivo, b) eleva la moral tributaria brindando confianza por parte del contribuyente en las instituciones públicas y especialmente a la administración tributaria, lo que incide en otros contribuyentes que les sea otorgado el mismo trato, bajo las mismas condiciones de igualdad, sin discrecionalidad en la aplicación de criterios.

Se puede indicar que mediante la aplicación de políticas tributarias, ecuanímes se mejora el sistema tributario, mediante la aceptación de los contribuyentes a los cuales se aplica mecanismos alternativos para la resolución de conflictos tributarios, por cuanto refuerza el nivel de conciencia fiscal y por lo tanto, el de cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias, sin necesidad de acciones coercitivas que

generan desgaste, como ha sido indicado en los apartados anteriores del presente, lo cual genera un beneficio para ambas partes.

La corriente en los países desarrollados, en los cuales ha aumentado la utilización de procedimientos alternativos para la resolución de conflictos tributarios, han evidenciado la aceptación en cuanto a dichas prácticas, observando los principios que rigen el procedimiento tributario, lo cual ha fomentado su utilización, dentro de los países del continente europeo como también anglosajón, entre los países de América Latina, los están llevando a la práctica. Entre los países que lo aplican se puede destacar: Australia, Bélgica, Canadá, China, Francia, Alemania, Hong Kong, India, Italia, México, Países Bajos, Rusia, Singapur, Sudáfrica, Turquía, Gran Bretaña y Estados Unidos. Lo cual evidencia una necesaria aplicación, en forma general sin criterios discrecionales, que conlleven a la mejor procuración de los procesos administrativos evitando de esa manera la judicialización de los mismos.

Conclusiones

Con la aplicación del mecanismo previo para la resolución del conflicto tributario tiene como ventaja agilizar la percepción de los tributos por parte de la Administración Tributaria, derivado de la agilización del procedimiento administrativo, así mismo los contribuyentes podrán acceder a los beneficios fiscales en cuanto a la aceptación de pago mediante la presente vía, y la reducción de intereses y multas, mediante la posibilidad de corregir errores u omisiones involuntarias, sin necesidad de agotar todas las etapas del procedimiento.

La observancia de los principios constitucionales, como lo son el principio de legalidad y el principio de igualdad, todos los contribuyentes que su actuar dentro del proceso de verificación de sus obligaciones formales no sea constitutivo de delito, puedan acceder a resolver su controversia mediante la aplicación del mecanismo previo para la resolución de conflicto tributario, limitando a la Administración Tributaria, la aplicación en forma discrecional de la referida vía.

Al aplicar el mecanismo previo para la resolución de conflicto tributario dentro del procedimiento administrativo, los sujetos que interviene establecerán medidas ecuanimes de un común acuerdo, con las que

finalizaran la controversia, lo cual en consecuencia evitara el desarrollo de todo el procedimiento administrativo tributario, que en la mayoría de los casos, trasciende al ámbito judicial, aumentando la carga y acumulación de expedientes en los órganos jurisdiccionales, logrando con esta vía alternativa, la judicialización de dichos procesos.

Referencias

Alveño, M. (2015). *Derecho Tributario Guatemalteco*. Guatemala: Editorial Santillana.

Monterroso, G. (2004). *Derecho financiero, derecho tributario*. Guatemala: Ed. Grafica GYB,

Monterroso, G. (2009). *Fundamentos tributarios: sistema tributario de la República de Guatemala*. Guatemala: Ed. Comunicación gráfica.

Prado, G. (2010). *Derecho Constitucional*. Guatemala: Ed. Renacer.

Villegas, H. (1999). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Ed. Depalma.

Martinoli, C. (2017). *Fórmulas alternativas para la resolución de conflicto tributario*. Panamá: Ed. Centro Interamericano de Administraciones Tributarias.

García, C. (1996). *Derecho tributario consideraciones económicas y jurídicas*. Buenos Aires: Ed. Depalma.

Ávila. R. (2001). *Procedimiento administrativo tributario guatemalteco*. Guatemala. Ed. Instituto de Investigaciones Jurídicas

Legislación:

Constitución Política de la República de Guatemala. Asamblea Nacional Constituyente 1986.

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

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

Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 del Congreso de la República.

Decreto 4-2012 del Congreso de la República, Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y al Contrabando Aduanero