

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRIA EN CONSULTORIA TRIBUTARIA**



**LIMITACIONES JURIDICO-LEGALES DEL CONTADOR
PÚBLICO Y AUDITOR, Y SU RELACION COMO
CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA CIUDAD DE
QUETZALTENANGO.**

**OSCAR NOE SOTO TARACENA
Quetzaltenango, Febrero 2012**

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE

TRIBUNAL QUE PRACTICÓ EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	MSc. Osberto Aparicio Maldonado de León
SECRETARIO	MSc. Edgar Benito Rivera García
ASESOR	MSc. José Edgar Roberto Sánchez Romero
EXAMINADORES:	MSc. Pablo José Maldonado
	MSc. Silvia Del Carmen Recinos Cifuentes

PADRINO

MSc. Bayron Ines De León De León

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

MSc. Edgar Roberto Sánchez Romero

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR
MASTER EN ADMINISTRACION TRIBUTARIA
COLEGIADO ACTIVO No. 655

Quetzaltenango, 31 de enero de 2012.

Ingeniero:
Osberto Maldonado
Director de Postgrados
Universidad de San Carlos de Guatemala
Centro Universitario de Occidente
Su Despacho.

Respetable Director:

En atención al nombramiento que se me hiciera en Acuerdo aprobado por el Consejo Académico de Postgrados del Centro Universitario de Occidente, he asesorado al licenciado **OSCAR NOE SOTO TARACENA**, con carne número **100030674**, estudiante de la Maestría en Consultoría Tributaria, en la elaboración de su trabajo de tesis denominado: "**Limitaciones Jurídico-Legales del C.P.A. y su relación como Consultor Tributario en la ciudad de Quetzaltenango**".

En mi opinión, en la elaboración de su trabajo de Tesis, el estudiante cumplió con los requisitos técnicos, metodológicos, teóricos y académicos que le permitieron realizar un trabajo de investigación que será de gran aporte para los consultores tributarios.

Por lo antes expuesto, me permito emitir **DICTAMEN FAVORABLE** al trabajo de Tesis realizado.

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


MSc. José Edgar Roberto Sánchez Romero
Asesor de Tesis



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



Secretaria

IMPRESIÓN POST-CUNOC-06-2012

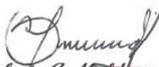
EL DIRECTOR DE POSTGRADOS DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE OCCIDENTE, DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA QUETZALTENANGO, A DIEZ DIAS DEL MES DE MARZO DEL AÑO DOS MIL DOCE.

Vista el Acta No. 240-12 suscrita por los Miembros del Jurado designado para practicar el Examen Privado de Tesis; esta Dirección de Postgrados **AUTORIZA LA IMPRESIÓN** del informe individual titulado **"LIMITACIONES JURIDICO-LEGALES DEL C.P.A Y SU RELACION COMO CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO"**, presentado por el estudiante: OSCAR NOE SOTO TARACENA Carné No. 100030674 previo a optar al Título de MAESTRO EN CONSULTORÍA TRIBUTARIA

Deferentemente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"




Msc. Osberto A. Matamorado de León
Director del Depto. de Estudios de Postgrado
Centro Universitaria de Occidente

c.c. Archivo

DEDICATORIA

A DIOS POR SU INFINITA MISERICORDIA.

A LA SANTISIMA VIRGEN MARIA.

A MIS PADRES

Celso Noé Soto y Belma Taracena de Soto.
Como un humilde reconocimiento a sus enseñanzas de tenacidad y perseverancia.

A MI ESPOSA:

Leticia Del Rosario Tobar de Soto. Por su Amor, apoyo incondicional y por el tiempo que utilicé para obtener esta meta.

A MIS HIJOS:

Belma Leticia, Emma Alejandra y Oscar Noé Soto Tobar. Como una pequeña luz en su camino de superación.

A MIS HERMANOS, CUÑADOS Y SOBRINOS:

Por su cariño, consejos y apoyo que siempre me han brindado. En especial a Edna Soto de Ponce, por ser un ejemplo de lucha y fe inquebrantable ante las adversidades.

A MI FAMILIA POLITICA:

Con afecto sincero

A OFICINA CONTFIANSA

Por su apoyo incondicional

A MIS CATEDRATICOS

En especial a: MSc. Roberto Sánchez, MSc. Bayron de León, MSc. Marvin Sajquim y al Magistrado Teódulo Cifuentes. Por su profesionalismo y capacidad demostrada.

A MIS COMPAÑEROS DE MAESTRIA:

Por lo que aprendimos y compartimos juntos.

A MIS AMIGOS:

Con cariño

A SALCAJA QUETZALTENANGO:

Tierra Bendita que me vio nacer y de la cual me siento orgulloso.

A QUIENES DE UNA U OTRA FORMA COLABORARON EN LA REALIZACION DE ESTA TESIS:

Mis agradecimientos sinceros.

INTRODUCCIÓN

La presentación de este trabajo de investigación, pretende profundizar las limitaciones de orden jurídico y legal que tienen los Contadores Públicos y Auditores, que hayan obtenido el postgrado académico de Maestría en Consultoría Tributaria, así como también, el de mostrar su campo de acción profesional en el ámbito de la Defensa Fiscal, buscando crear conciencia de la enorme necesidad que tienen los Consultores Tributarios, de contar con la autorización legal para defender a los contribuyentes en las etapas de lo Contencioso Administrativo, aplicando otras ramas de nuestro sistema impositivo como es el Derecho Constitucional, el Derecho Civil, Derecho mercantil, etc., lo que significaría un estímulo para incrementar nuestra cultura jurídica, con el objeto de poder interpretar, integrar y aplicar jurídicamente las disposiciones fiscales que hasta ahora solo atañe a los profesionales de las Ciencias Jurídicas y Sociales.

Por otra parte, se pretende decir a todos los Profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, versados en el área de la Consultoría Tributaria, que pueden ampliar su campo de actuación mediante el ejercicio de la Defensa Fiscal; esto, bajo el entendido que en la actualidad ejercen profesionalmente como asesores o consultores, que actúan y opinan bajo una ética y razón, siendo esto precisamente lo que se busca en cualquier medio de Defensa Fiscal, sin embargo se desenvuelven con determinadas limitaciones que obstruyen la correcta optimización de sus servicios profesionales.

Se considera que la actividad que se refiere a la Consultoría Tributaria se reviste de una importancia singular, ya que debido a la diversidad de Leyes Tributarias que establece nuestra legislación en Guatemala y las diversas formas de interpretarlas, ha generado que muchos contribuyentes cometan infracciones y delitos fiscales que repercuten en pago de sanciones y sus respectivos intereses resarcitorios, a tal punto de llegar hasta el cierre temporal y en algunos casos el cierre definitivo de sus establecimientos comerciales. Además, debido al desconocimiento de algunas normas legales, muchos contribuyentes pueden presentar problemas de:

- Inseguridad de haber cumplido con los requerimientos de la SAT, por medio de la presentación oportuna de las declaraciones juradas correspondientes;
- El no poder establecer si la empresa no tiene obligaciones formales o legales pendientes ante la SAT, los cuales puedan afectarle en el futuro; o bien,
- No contar con una asesoría tributaria adecuada en el desempeño de sus actividades económicas.

Es por ello que en este trabajo de tesis denominado "LIMITACIONES JURIDICO-LEGALES DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR Y SU RELACION COMO CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO, se presentan conceptos

fundamentales de las actividades que realiza un Contador Público y Auditor, especializado en Consultoría Tributaria y la preparación académica, de índole legal, fiscal y tributario que ello conlleva.

El contenido del presente trabajo de tesis, se divide en dos partes: una parte teórica y una investigación de campo.

La parte Teórica consta de cinco capítulos, los cuales se dan a conocer de forma resumida.

El capítulo I, describe aspectos generales relacionados con el Contador Público y Auditor, así como también el área de la Consultoría Tributaria, sus antecedentes históricos, datos sobresalientes, definiciones, las capacidades profesionales y su papel en el área de la Consultoría Tributaria, los principios que rigen la profesión, los objetivos que se pretenden, los principios operacionales, los diferentes servicios que pueden prestar en las diversas áreas y la relación que se tiene con diversas instituciones de Gobierno.

El capítulo II, hace referencia al marco legal que rige las actuaciones del Contador Público y Auditores como Consultor Tributario, entre las que contamos con las leyes constitucionales y sus principios, leyes fiscales y tributarias de conformidad con la jerarquía legal aplicada en nuestro país, también se cuenta con un análisis del Decreto 6-91 (Código Tributario), con referencia a las diferentes infracciones y sanciones tributarias, en qué consisten cada uno de ellas y su principal normativa aplicable para su defensa.

El capítulo III, contiene esencialmente los medios legales que el contribuyente cuenta para su defensa ante la Administración Tributaria, y en el cuál puede contar con la asesoría y servicios del Contador Público y Auditor, como consultor Tributario. Se analizará la relación Jurídico-Tributaria, el Proceso Administrativo: Evacuación de Audiencia (Escritos, medios de prueba y período de prueba), diligencia para mejor resolver, Recursos de Revocatoria, Ocurso, el Silencio Administrativo, etc.,

El Capítulo IV, presenta en detalle los medios legales que el contribuyente tiene a su alcance luego de haber agotado la fase administrativa e iniciar la fase judicial, en la que la participación del Consultor Tributario solamente se limita a brindar asesoría o en su caso, el de servir como Perito o Consultor Técnico en la fase judicial; De igual manera se analizará la participación del Consultor Tributario en la interposición del Recurso de lo Contencioso Administrativo y sus diferentes fases, la impugnación judicial en materia tributaria, la Inconstitucionalidad en caso concreto y en caso general, El procedimiento Económico Coactivo, Acción de Amparo, Recursos de Casación y Nulidad, además de otros medios de defensa y el papel que tiene el Consultor Tributario y su relación con el proceso de defensa del contribuyente.

El Capítulo V, presenta en detalle un análisis de las disposiciones del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria de vedar el derecho a los peritos Contadores, Contadores Públicos y Auditores de poder efectuar trámites de terceros.

Con relación a la parte práctica, por medio de una encuesta realizada a varios Profesionales que en su mayoría cuentan con el Postgrado en Consultoría Tributaria, el suscrito maestrante a pretendido profundizar en el tema de las limitaciones con que cuenta el Consultor Tributario, en el desempeño de sus actividades Profesionales, dándole un enfoque eminentemente jurídico-legal y tributario, por lo que se utilizaron las diferentes Leyes Guatemaltecas, Reglamentos, Decretos y Acuerdos relacionadas con la consultoría Tributaria, se evaluaron las diferentes atribuciones, funciones y limitaciones jurídico-legales que tienen los Contadores Públicos y Auditores y su relación como Consultores Tributarios en la ciudad de Quetzaltenango, determinando si dichas limitaciones son subsanables o no.

De acuerdo a su naturaleza la presente investigación, se enmarcó dentro de la modalidad de un estudio no experimental, de clase Descriptiva, ya que se trabajó sobre la realidad del campo de acción y sus principales limitaciones jurídico-legales del Contador Público y Auditor, como consultor Tributario en la Ciudad de Quetzaltenango, buscando desarrollar una imagen o representación (descripción) mas identificable de las actividades que desempeñan.

Identificando los fundamentos Legales, que permiten y limitan el actuar profesional de los Consultores Tributarios, así como también de los Principios Constitucionales, que regulan la Actividad Tributaria, llegando a diagnosticar el nivel académico, y la observancia de las limitaciones jurídico-legales con que cuentan los Contadores Públicos y Auditores, que prestan el Servicio de Consultoría Tributaria dentro de la ciudad de Quetzaltenango, habiéndose evaluado los procedimientos de asesoría que actualmente ofrecen los Consultores Tributarios de la Ciudad de Quetzaltenango.

Por lo anterior, se espera que el presente trabajo de tesis, sirva de guía y consulta a estudiantes, docentes, profesionales de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría así como también a aquellos profesionales que cursan el postgrado de Consultoría Tributaria, que estén interesados en conocer elementos importantes sobre el campo de acción y sus respectivas limitaciones jurídico-legales, con el objeto de prestar un servicio de calidad y oportuno a aquellos contribuyentes que lo requieran.

Y por ultimo esperando que el presente trabajo cumpla con el objetivo para lo cual fue creado, poniéndolo a su amable análisis y crítica.

INDICE

CAPITULO I

1. LA CONSULTORIA TRIBUTARIA EN GUATEMALA	01
1.1 Antecedentes Históricos	01
1.2 Datos sobresalientes de la Consultoría Tributaria	02
1.3 Definición de Consultoría Tributaria	03
1.4 El Contador Público y su papel como Consultor Tributario	03
1.5 Objetivos del Consultor Tributario	07
1.6 Servicios que Presta el Consultor Tributario	08
1.7 Instituciones de Gobierno, relacionadas con la tributación	10
1.7.1 Ministerio de Finanzas Públicas	10
1.7.2 Superintendencia de Administración Tributaria	12
1.7.3 Ministerio de Economía	18
1.7.4 Ministerio de Gobernación	20
1.7.5 Instituto Guatemalteco de Seguridad Social	20
1.7.6 Instituto de Recreación de los Trabajadores IRTRA	21
1.7.7 Otras Instituciones de Gobierno Relacionadas	21

CAPITULO II

2. AMBITO LEGAL DE LA CONSULTORIA TRIBUTARIA	23
2.1 Orden Jurídico Jerárquico	23
2.1.1 Leyes constitucionales	23
2.1.2 Leyes Ordinarias	24
2.2 Antecedentes Históricos de la Supremacía Constitucional	27
2.3 Principios Constitucionales que regulan las actividades y funciones del Consultor Tributario	28
2.4 Principales Leyes Constitucionales, fiscales y tributarias relacionadas con la Consultoría Tributaria.	30
2.4.1 Constitución	30
2.4.2 Código Tributario y sus reformas	30
2.4.3 Ley del Organismo Judicial	31
2.4.4 Código Procesal Civil y Mercantil	32
2.4.5 Ley del Impuesto sobre la renta y sus reformas	33
2.4.6 Ley del Impuesto al valor agregado y sus reformas	33
2.4.7 Ley del Impuesto de Solidaridad	34
2.5 Análisis del Código Tributario con referencia a las infracciones y sanciones tributarias	34
2.5.1 Definición	35
2.5.2 Infracciones específicas	35
2.5.3 La omisión de pago de tributos	36
2.5.4 Infracciones y sanciones a los deberes formales	36
2.5.5 Extinción de la responsabilidad fiscal	37
2.5.6 Medios de extinción de las obligaciones tributarias	37

CAPITULO III

3	MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AMBITO ADMINISTRATIVO.	39
3.1	Relación Jurídico – Tributaria	39
3.1.1	Definición	39
3.1.2	Concepto Legal	40
3.1.3	Naturaleza de la Relación jurídico – tributaria	40
3.1.4	Características de la relación Jurídico – tributaria	40
3.1.5	Elementos	41
3.1.6	Sujeto activo	41
3.1.7	Sujeto pasivo	42
3.2	Proceso administrativo (defensa del contribuyente)	44
3.2.1	Procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente	44
3.2.2	Procedimiento que se inicia de oficio por la Administración Tributaria	47
3.2.3	Determinación de la obligación tributaria	48
3.3	Medios de prueba	50
3.3.1	Definición de Prueba	50
3.3.2	Medios de prueba	50
3.4	Periodo de prueba	51
3.5	Diligencia para mejor resolver	51
3.6	Evacuación de audiencia	51
3.7	Definición de recurso	55
3.8	Recursos de revocatoria y reposición	55
3.9	Silencio administrativo	62
3.10	Ocurso	63

CAPITULO IV

4	MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AMBITO JUDICIAL	
4.1	Recurso de lo contencioso administrativo	65
4.1.1	Procedimiento	65
4.2	Medios de defensa e impugnación judicial en materia tributaria	67
4.2.1	¿Qué son los medios de defensa?	67
4.2.2	¿Qué debe entenderse por resolución administrativa?	67
4.2.3	¿En qué disposiciones legales se fundamentan los medios de defensa?	67
4.2.4	Control externo	68
4.2.5	Control interno	68
4.2.6	Autocontrol	68
4.2.7	¿Qué son los recursos administrativos?	69
4.2.8	¿Qué es el juicio contencioso administrativo?	69
4.2.9	Juicio de amparo	69
4.3	Inconstitucionalidad en caso concreto	69
4.4	Inconstitucionalidad en sentido general	70
4.4.1	Planteamiento	70
4.4.2	Primera solicitud	70
4.4.3	Variantes	70
4.4.4	Presupuestos de viabilidad	71
4.4.5	Postulados que rigen el análisis sustancial	71
4.4.6	Variantes atípicas	72
4.5	Acción de amparo	72
4.5.1	Amparo	72

4.5.2	Normas relacionadas	73
4.6	Procedimiento económico coactivo (Tributario)	73
4.7	Recurso de casación y nulidad	75
4.7.1	Recurso de casación	75
4.7.2	Recurso de nulidad	76
4.8	El papel del consultor tributario y su relación con el proceso de defensa del contribuyente	77
4.9	La ética profesional del Contador Público y Auditor Como Consultor Tributario	79
4.10	Normas legales que regulan la responsabilidad del Contador Público y Auditor como Consultor Tributario	81
4.11	El Consultor Tributario y su importancia en el servicio como Consultor Técnico en un proceso judicial.	81
4.11.1	Definición de Consultor Técnico	81

CAPITULO V

5	Análisis de las disposiciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, de vedar el derecho a los Contadores Públicos y Auditores de poder efectuar trámites de terceros, no sin antes llenar algunos requisitos, constituyéndose en una limitación jurídica legal para prestar con eficacia el servicio de consultor tributario.	85
---	--	----

II PARTE

PARTE PRÁCTICA

•	Diseño de investigación	90
○	Planteamiento del problema	90
○	Definición	91
○	Justificación	92
○	Delimitación	93
○	Objetivos	93
▪	Objetivo general	93
▪	Objetivos específicos	93
○	Tipo de investigación	94
•	Encuesta de campo	94
○	Formato de la encuesta de investigación	95
○	Análisis de los resultados de la encuesta de campo	99
▪	Análisis de las gráficas	99
•	Conclusiones	111
•	Recomendaciones	113
•	Bibliografía	114
•	Leyes Citadas	116
•	Sitios Web consultados	116

CAPITULO 1

LA CONSULTORIA TRIBUTARIA EN GUATEMALA

1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS

Se desconoce con exactitud el inicio de la Consultoría Tributaria en Guatemala por parte de los Contadores Públicos y Auditores independientes, sin embargo se tiene conocimiento que la primera firma de consultores que prestaron este servicio en Guatemala fue la denominada firma “Layton, Bennet, Chiene & Tate, cuyos clientes se encontraban en Guatemala y en El Salvador, la que inició sus actividades de Consultoría en el año de 1922; Dicha firma era de origen Inglés, la que en su momento fue contratada por el Gobierno de Guatemala y mantuvo su nombre hasta finales de 1926, cuando fallecieron dos de sus socios llamados Layton y Bennet, adoptando seguidamente el nombre de “Chiene & Tate” permaneciendo hasta el año de 1932 en el que tomó el nombre de “J. H Gibson & Compañía; luego de la incursión de nuevos socios y modificación en sus operaciones, a partir del año 1968, adopta la Razón Social de Praun, Reyes, Aldana & asociados y se fusiona con la consultora transnacional KMPG Peat Marwick.¹ De lo anterior se puede considerar, que tanto la firma de Contadores Públicos Layton, Bennet, Chiene & Tate como los señores Lacy Evans y Gibson en lo individual, fueron los pioneros en el ejercicio de la Contaduría Pública y la Consultoría Tributaria en Guatemala.

Con referencia a la historia de la Profesión de la Contaduría Pública, ejercida por un guatemalteco propiamente dicho, se dice que ésta empezó un 6 de agosto de 1937, cuando la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, inició sus labores formativas con una matrícula estudiantil de 30 alumnos, en un inmueble ubicado en la 13 calle 6-71 de la zona 1, a un costado de la Iglesia San Francisco. El plan de estudios inicial fue aprobado por el Ministerio de Educación en mayo del mismo año. Los honorarios y la dosificación de estudios iniciaron con tres materias anuales, una de las cuales se impartía por la mañana y las otras dos por la tarde.

El 21 de mayo de 1942 se modifica el primer Plan de Estudios, reforzando las áreas de matemática, economía, contabilidad, finanzas públicas, economía internacional y administración de empresas.

En el año de 1943 egresa el primer profesional, siendo Manuel Noriega Morales, quien obtuvo los títulos de Economista y Contador Público y Auditor.

El 5 de julio de 1949 inicia una nueva etapa académica en la Facultad de Ciencias Económicas, ya que debido a la necesidad de darle al estudiante una preparación moderna y eficiente para su ejercicio profesional, se crea un nuevo plan de estudios, que abarca las áreas de cultura general universitaria y humanística, se brinda una especial importancia a la investigación científica. Es entonces que se separan las carreras de

¹ www.kpmg.com/KCA/es/Guatemala/Paginas/default.aspx

Economista y de Contador Público y Auditor, creando dos escuelas con planes de estudio diferentes para cada especialidad.

En la actualidad entre las firmas de Contaduría Pública que se conocen conjuntamente como las más grandes a nivel mundial se puede mencionar entre otras las siguientes:

- Price Waterhouse Coopers
- Deloitte & Touche
- Ernst & Young
- KPMG Peat Marwick

En Guatemala existen numerosas firmas de auditoría, siendo aproximadamente 90 oficinas de auditores independientes en la Ciudad Capital y un estimado de 350, que ofrecen servicios de auditoría Financiera, Operacional, Consultoría Contable, Administrativa, Fiscal, etc. En el resto del país

1.2 DATOS SOBRESALIENTES DE LA CONSULTORIA TRIBUTARIA

Los profesionales que se desempeñan en el área de la Consultoría Tributaria, tienen como características relevantes, el brindar un servicio óptimo, cuya área especializada de trabajo se basa en las necesidades de sus clientes con relación a temas de carácter fiscal y tributario; Estos servicios de Consultoría Tributaria son prestados especialmente por profesionales versados en el área de Derecho Tributario (Abogados), Contabilidad y cumplimiento Fiscal (Contadores Públicos y Auditores) y, Economía (Economistas).

En nuestro país dentro de las firmas de Consultoría Tributaria de mayor reconocimiento y prestigio a nivel nacional, además de prestar sus servicios de Consultoría Tributaria, prestan otro tipo de servicios de manera conexas a su actividad principal, entre las que se pueden mencionar:

- a) Publicación de Revistas Especializadas en materia tributaria, legal, laboral o contable, la capacitación en general o solo la de consultoría tributaria.
- b) Sitios en el Internet donde se prestan todo tipo de servicios y asesorías de forma Virtual.
- c) Algunas veces este servicio se complementa con la capacitación periódica o permanente de la empresa a su cliente o al público en general, siendo muy pocas de estas empresas de consultoría contable especialistas en este aspecto.

Cuando se habla de Consultoría Tributaria y Fiscal, la empresa o el contribuyente a quién se le presta el servicio puede presentar problemas de: inseguridad de haber cumplido con los requerimientos de la SAT por medio de la presentación oportuna de las declaraciones juradas correspondientes; el no poder establecer si la empresa no tiene pendientes ante la SAT, los cuales puedan afectarle en el futuro; o bien no contar con asesoría trimestral para la revisión del cálculo correcto y presentación oportuna de las declaraciones juradas.

Dentro de las actividades que abarca la Consultoría Tributaria con relación a las obligaciones de índole fiscal se mencionan entre otras, las siguientes:

- a) Evaluación del régimen fiscal al que está inscrita la empresa.
- b) Determinación de la corrección del cálculo de impuestos.
- c) Presentación y pago a tiempo de los impuestos
- d) Asesoría constante, sobre cambios y/o modificaciones de la normativa fiscal.

1.3 DEFINICIÓN DE CONSULTORIA TRIBUTARIA.

La Consultoría Tributaria, es una parte de la Consultoría especializada en el ámbito empresarial, legal, fiscal y tributario, la cual ha surgido debido a la confusión en la interpretación de las normas tributarias y por la poca cultura tributaria que existe en nuestro país, los contribuyentes o sujetos pasivos, al iniciar sus operaciones comerciales y fiscales no toman en cuenta aspectos de gran relevancia, los cuales tienen una incidencia directa en el cálculo de los impuestos, generando de esa manera un menor rendimiento económico de sus empresas.

Asimismo, la Consultoría Tributaria viene a contrarrestar el desconocimiento de las normas tributarias o la mala interpretación de las mismas, efectuado por las personas encargadas del cálculo de impuestos en las empresas, que generan altos costos administrativos. Es de señalar que igualmente este desconocimiento o mala interpretación de las normas tributarias entre los contribuyentes, les genera pagos en exceso, multas pagos moratorios o simplemente pagos que no deberían de efectuarse, por el simple hecho de desconocer las disposiciones legales establecidas en el país.

Por otro lado, día a día se aprecian que las presencias Fiscales y las auditorías tributarias efectuadas por funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria S.A.T. a las diferentes empresas, traen como consecuencia en la gran mayoría de los casos, la emisión de reparos tributarios ya sea por mala interpretación de las normas tributarias de parte de los propietarios o representantes legales de estas empresas, por desconocimiento o debido a un mal control interno tributario existente en la empresa, es ahí donde se hace imprescindible los servicios de un Consultor Tributario, el cual se caracteriza por tener la capacidad profesional y calidad de servicio, a fin de ofrecer un entendimiento cabal del problema tributario y ofrecer soluciones eficaces, reales y oportunas siempre dentro del marco de la legalidad.

A manera de conclusión llegamos a determinar, que el servicio que la Consultoría Tributaria, tiene que estar encaminada a verificar que las empresas cumplan con las disposiciones tributarias vigentes, así como ayudarlas en su planeación de impuestos y orientarlas sobre los posibles problemas fiscales en sus decisiones gerenciales, y en los aspectos legales relacionados.

1.4 EL CONTADOR PÚBLICO Y SU PAPEL COMO CONSULTOR TRIBUTARIO.

CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR:

El Contador Público y Auditor es un profesional que presta sus servicios en forma individual o conjuntamente con otros profesionales a través de una firma de auditoría. Este tipo de profesional es un técnico en la materia contable y en auditoría, lo cual implica

que debe mantenerse en constante capacitación y estar actualizado en todos los conceptos relacionados con su ámbito de trabajo e incluso con otros que forman parte de la cultura general y le otorgan un valor adicional al perfil del contador.

Debido al constante aumento de entidades económicas en distintas ramas productivas, ya sea industrial, comercial o de servicios, la tendencia ha incidido en el aumento de la demanda de servicios del Contador Público y Auditor. El servicio que presta el Contador Público y Auditor, es esencial para el buen desenvolvimiento de las operaciones de cualquier entidad y es tan importante como cualquier otra profesión, esto se debe a que el trabajo desempeñado, en forma general, consiste en diagnosticar los factores que podrían incidir en la información financiera generada por la administración. El diagnóstico se expresa por medio de la entrega de un dictamen en donde se hace constar la situación en que se encuentran los estados financieros, si las cifras contenidas en ellos están presentados razonablemente de conformidad con Normas Internacionales de Información Financiera.

Para estar en condiciones de dar ese dictamen de una manera objetiva y con características profesionales, el Contador Público independiente necesita obtener una serie de conocimientos e informaciones sobre los propios estados financieros y sobre la empresa a que se refieren; dicho dictamen no puede emitirse sin que el Contador Público independiente haya obtenido, con certeza razonable, la convicción de:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- Los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
- Que los métodos usados son conformes con los principios de contabilidad que la profesión acepta generalmente y que estos principios han sido aplicados consistentemente.

El auditor debe reunir, para el buen desempeño de su profesión, características como: Cultura general, conocimiento técnico, actualización permanente, capacidad para trabajar en equipo multidisciplinario, creatividad, independencia, mentalidad y visión integradora, objetividad, responsabilidad, entre otras. Además de esto, el Contadores Públicos y Auditores debe tener una formación integral y progresiva.

Según el Diccionario de Términos Contables, del Profesor Alfredo Enrique Ruiz Orellana, se dice que el Contador Público y Auditor es: “El Profesional egresado de la facultad de ciencias económicas de una Universidad, en el grado de Licenciado con el título de Contador Público y Auditor. Su campo de acción es sumamente amplio ya que tiene que prestar su colaboración en todo lo que se relacione con la contabilidad y auditoría...”

También se puede mencionar que el Contador Público y Auditor es un profesional con capacidad para diseñar sistemas y preparar técnicamente todo tipo de información financiera, el cual determina claramente los requerimientos de los usuarios, puesto que posee la habilidad no de esperar que ellos le manifiesten sus necesidades, sino por el contrario, anticiparse a éstas.

En su preparación se incluyen materias de la especialidad, tales como contabilidad, auditoría, control, costos, presupuestos, sistematización, complementándose con matemática, administración, economía y derecho.

El Lic. Miguel Alatriza Gironzini en lo que respecta al auditor y las normas, menciona que el Contador Público y Auditor... “es dictaminador financiero, diagnostica resultados en base a principios racionales y equitativos. Dentro del servicio integral que presta a quienes solicitan sus servicios, ya sea como profesional independiente, auditor externo o como funcionario dentro de la empresa, colabora con el Estado, la banca, la industria, el comercio y el agro, en la evaluación de los recursos e ingresos; tendiendo así a incrementar el grado de productividad y rentabilidad de las empresas, imprime, con su opinión, credibilidad a los estados financieros e informes, interviniendo también como experto en controversias judiciales del orden tributario o de carácter mercantil”.

FUNCIONES DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO

Entre las funciones más importantes y de mucha responsabilidad de los Contadores Públicos y Auditores que prestan el servicio de Consultoría Tributaria, se mencionan las siguientes:

- a) Constituirse en guía y orientador de empresarios, comerciantes y de todo tipo de contribuyentes que requieran sus servicios en el área tributaria, financiera y administrativa.
- b) Ser auxiliar eficaz de abogados y jueces cuando se trate de dilucidar asuntos complicados con motivo de cuentas, especialmente en la fase contenciosa administrativa;
- c) Prestar asesoría en: negocios de dudosa recuperación, materia de impuestos, sistemas de registro, costos, presupuestos, control interno y en muchos actos más;
- d) Procurar evitar que se cometan fraudes y malversaciones, etc.”

De conformidad con lo manifestado anteriormente, se hace necesario que para poder desempeñar esta profesión, se posea un cúmulo de conocimientos teórico – prácticos sobre: contabilidad, legislación tributaria, matemática comercial y financiera, organización de oficinas, dirección de personal, bancos y seguros, y sobre todo, debe tener suficiente experiencia en materia económico – financiera, etcétera.

CUALIDADES DE LOS CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES

Entre las cualidades de un Contador Público y Auditor, como un buen Consultor Tributario, se tienen:

- Contar con el entendimiento y la cualidad de ofrecer propuestas oportunas y soluciones inmediatas respecto a los problemas tributarios de su cliente.
- Tener la visión, sagacidad y agudeza suficiente para detectar posibles contingencias en el funcionamiento normal de las operaciones del cliente.
- Principalmente la empresa estará compuesta por personal profesional experta en materia tributaria y manuales para las labores administrativas, según sea el caso.

Además debe poseer:

- Una actitud positiva
- Estabilidad emocional
- Objetividad
- Sentido institucional
- El saber escuchar
- Creatividad
- Respeto hacia las ideas de los demás
- Mente analítica
- Conciencia de los valores propios y de su entorno
- Capacidad de negociación
- Imaginación
- Claridad de expresión verbal y escrita
- Capacidad de observación
- Iniciativa
- Discreción
- Facilidad de trabajar en equipo

Además de las cualidades que enumeramos en el párrafo anterior, es necesario que el Contador Público y Auditor demuestre ciertas capacidades o habilidades que lo ayuden a cumplir con sus funciones, como las que se detallan a continuación:

Capacidades Intelectuales

- Capacidad de análisis, investigación, reflexión lógica abstracta, razonamiento inductivo y análisis crítico.
- Capacidad para identificar, plantear y resolver problemas en situaciones complejas.
- Capacidad para organizar el trabajo, seleccionar y asignar prioridades con los recursos disponibles, ya sean estos financieros, físicos o humanos.
- Capacidad de reaccionar frente a situaciones nuevas, adaptarse a los cambios y prever las necesidades inherentes a ellos.
- Capacidad de aplicar su criterio profesional frente a problemas no previstos por los conocimientos teóricos.

Capacidades Para Relacionarse Con Otras Personas

- Capacidad para trabajar en equipo, en procesos de consulta, para organizar y delegar tareas, para motivar y formar profesionalmente a otras personas.
- Capacidad para relacionarse con personas de diversa formación cultural e intelectual.
- Capacidad para negociar soluciones y acuerdos.
- Capacidad para trabajar en un contexto multicultural.
- Capacidad para transmitir y compartir experiencias.

Capacidades Referidas a Sistemas de Información y Procesos:

- Capacidad para describir, analizar, sintetizar, representar y diseñar procesos de negocios y sistemas asociados.

- Capacidad para conocer y aplicar las herramientas de tecnología de la información y del procesamiento de datos en el ejercicio profesional.
- Capacidad para evaluar el grado de incorporación de tecnología a los procesos de información de los negocios, su efecto, riesgos inherentes, control, nivel de servicio y dependencia de los negocios ante el uso de la tecnología.”

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO INDEPENDIENTE

Cuando el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría, con especialización en Consultoría Tributaria, tiene el deseo de crear su propia empresa, necesita conocer las diversas formas en las que puede desempeñar la profesión y de acuerdo a sus necesidades y objetivos, deberá elegir la que más le conviene, para después establecer el procedimiento a seguir ante las diferentes instituciones para inscribir o actualizar su empresa y los requisitos legales que debe cumplir.

Ante la decisión de elegir la forma en que el Contador Público y Auditor va a desempeñar sus servicios como consultor tributario, puede encontrar diversos problemas, tal es el caso que muchos profesionales desconocen las diferentes formas de desempeñar la profesión, así como también no han delimitado, sus obligaciones jurídico – tributarios, con el objeto de brindar un optimo servicio a sus clientes.

El Contador Público y Auditor que presta los servicios de Consultoría Tributaria, ya sea individual o por medio de una firma de Consultoría, deberá contar con un personal profesionalmente capacitado, íntegro, y que preste una optima calidad de servicio, orientando a sus clientes a un entendimiento optimo del problema tributario; ofreciendo soluciones prontas y oportunas.

1.5 OBJETIVOS DEL CONSULTOR TRIBUTARIO

Entre los objetivos que debe tener en cuenta un Consultor Tributario para el mejor desempeño de sus actividades profesionales, se tienen las siguientes:

- Tener la capacidad y conocimientos apropiados a su profesión, saber aplicar las normas y procedimientos vigentes a fin de lograr información oportuna y confiable que produzca los elementos de análisis para la toma de decisiones en la evaluación, programación y control de los recursos financieros de sus clientes, así como también estar actualizado de la legislación del país con énfasis en las leyes tributarias lo que repercutirá en el mejor cumplimiento de obligaciones para con las entidades estatales.
- El Consultor Tributario coadyuvará a la defensa y reconocimiento de los derechos de su cliente en el procedimiento de revisión de los actos administrativos, conforme lo establece la ley.
- El Consultor Tributario deberá tomar en cuenta la optimización de las tareas de asesoramiento o consultoría. Esto es, orientación al cliente (tanto persona individual como jurídica) sobre la oportunidad fiscal en la adopción de decisiones de tipo

económico, atendiendo a los beneficios y ventajas fiscales que ofrecen las normas en vigor, con indicación de sus derechos y obligaciones para con la Administración tributaria, advirtiéndole y previniéndole de la comisión de infracciones susceptibles de sanción tributaria.

- Contar con los elementos que le permitan tener un conocimiento profundo y actualizado en materia tributaria, los que tendrá que aplicar de forma práctica en los diferentes procesos que se derivan de las relaciones jurídico-tributarios tanto a nivel administrativas, como en las instancias jurisdiccionales.
- Que pueda aplicar sus facultades cognoscitivas, fundamentadas en lo relacionado con la tributación, que le permita posesión profesional como experto en el sistema tributario nacional, desarrollando la habilidad de dar una adecuada asesoría, no solo a las empresas privadas, sino también a instituciones de gobierno que por mandato de ley les corresponde la ejecución de la aplicación del régimen tributario, la definición de política fiscal, o en áreas específicas vinculadas con la planificación, recaudación, y fiscalización de las obligaciones tributarias.
- Hacer uso adecuadamente de las bases técnicas, científicas que se presentan de manera cotidiana en el ejercicio de su profesión, originado por las obligaciones formales y sustantivas del régimen tributario de Guatemala, desarrollando programas y procesos de investigación en propuestas legislativas, en todo a lo que se refiere a la materia tributaria.
- Brindar apoyo a los ejecutivos y representantes legales de las empresas que requieran sus servicios, para la toma de decisiones, a través del conocimiento de la correcta incidencia de los diversos gravámenes o normas que afectan su operatoria, Cumplir a cabalidad lo dispuesto en las normas impositivas vigentes, que resulten aplicables a la actividad desarrollada por la empresa.
- Establecer un flujo de comunicación que permita mantener actualizado al personal de la empresa en los diversos aspectos tributarios.
- Servir como guía para realizar los procedimientos y organización en la parte contable, tributaria y financiera de sus clientes, con la intención de optimizar sus activos e incrementar su patrimonio y controlar los flujos de caja.
- Elaborar y ejecutar una buena Planeación Tributaria y Financiera que servirá como elemento fundamental dentro de las estrategias contables; de esta manera es indispensable para la organización contar con herramientas idóneas para establecer índices de control para las proyecciones tributarias.
- Buscar los mecanismos de canalización de los recursos existentes en la economía empresarial hacia oportunidades de inversión más rentables.

1.6 SERVICIOS QUE PRESTA EL CONSULTOR TRIBUTARIO.

Conforme a la realidad que vivimos los guatemaltecos, existen leyes de toda clase, incluyendo las tributarias, las cuales cada persona las interpreta a su conveniencia, todas las empresas constituidas legalmente como personas individuales o jurídicas, están expuestas a diversas acciones de la Administración Tributaria, como son las auditorías fiscales, las cuales deben ser asumidas por el contribuyente y en su lugar deberán ser atendidas por profesionales con el suficiente cuidado, diligencia y experiencia profesional con el objeto de efectuarles la debida defensa y lograr que si existieran sanciones, las

mismas fueran justas y apegadas a derecho. Es por ello que el Consultor Tributario o la firma consultora deberá estar en la capacidad de atender los diferentes tipos de requerimientos que las empresas afectadas le soliciten.

Este servicio consiste en proveer al cliente de herramientas legales, técnicas y estratégicas basados a la legislación tributaria y a criterios profesionales para la adecuada y correcta determinación y presentación de las obligaciones tributarias (Impuestos), a efecto de evitarle a la empresa, recargos innecesarios por multas y sanciones, por presentaciones incorrectas o incumplimientos en estas obligaciones.

Así mismo en algunos casos en donde las leyes lo permiten, la optimización del pago de éstos impuestos, con el correspondiente beneficio que conlleva.

También, este servicio incluye la aplicación de Leyes Fiscales en General, aplicación de Leyes Fiscales en la Técnica Contable, defensa del Contribuyente (Proceso Administrativo), asesoría y supervisión, capacitación, trabajos específicos o especiales.

Entre las funciones que prestan algunas firmas de Consultoría Tributaria en Guatemala se tienen las siguientes:

- **Asesoría en la defensa fiscal:** Preparación de impugnaciones ante la SAT, en los casos de reparos o ajustes fiscales que se consideren improcedentes.
- **Preparación de Recursos ante la Administración Tributaria y ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo:** Evacuaciones de audiencias, revocatoria, recursos, etc.
- **Asesoría en casos de demandas por defraudación tributaria y su defensa ante los tribunales correspondientes.** Hay que tomar en cuenta que para el cumplimiento de este tipo de asesoría, se requiere del auxilio de un abogado versado en impuestos.
- **Asesoría permanente de impuestos:** Auditoría y asesoría en devolución de créditos fiscales, Revisión de declaraciones de impuestos, Calificaciones a leyes de incentivos fiscales, Registro de marcas y patentes.
- **Constitución de empresas individuales y jurídicas:** Trámite de constitución, inscripción y cumplimiento de las obligaciones formales, Requeridas por la S.A.T. y que se encuentren estipuladas en las respectivas leyes fiscales del país.
- **Auditoría fiscal pre-declaración jurada de renta.** Revisión de la declaración jurada de renta para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la aplicación de beneficios que conceden las leyes tributarias.
- **Diagnóstico fiscal:** Verificación a fondo del cumplimiento de las obligaciones fiscales de la compañía. Beneficios: Minimización de multas y ajustes fiscales.
- **Planificación fiscal:** Análisis para aprovechar los beneficios y ventajas fiscales.
- **Asesoría fiscal permanente:** Asistencia para atender dudas y resolver problemas rutinarios relacionados con la aplicación de leyes tributarias, así como revisión mensual de operaciones y declaraciones.
- Clasificación de empresas al amparo del decreto 29-89 (ley de fomento y desarrollo de la actividad exportadora y de maquila) Incentivo a la actividad exportadora, para gozar de beneficios fiscales: Exoneración del ISR, IVA, derechos arancelarios y otros.
- Asesoría en constitución y modificación de sociedades mercantiles para planificar y aprovechar los beneficios fiscales.

- Asesoría para fusión, transformación y modificación de sociedades mercantiles.
- Capacitación en el área tributaria. **Organización de seminarios específicos para cada empresa.**
- Calificación de empresas para operar en zonas francas.
- Asistencia para inversionistas extranjeros en: **Constitución de sociedades, subsidiarias, sucursales, régimen laboral para extranjeros, tratamiento de remuneración, etc.** ²

Otros servicios que se pueden prestar

- Aplicación de sólidos conocimientos en NIC, NIFF y aspectos fiscales regionales
- Políticas aplicadas y basadas en temas fiscales por parte de SAT.
- Consolidación de la información financiera y tributaria.
- Generación de reportes y actualización de los avances de acuerdo al plan de trabajo a realizarse.
- Asesorías y conocimiento en casos gubernamentales (IGSS, Registro Mercantil).
- Mejorar las prácticas para el cliente o negocio, desechando las malas y aportando nuevas ideas confiables y seguras.
- Asesoría y conocimiento legal (Jurídico Mercantil y Defensa Fiscal).
- Orden y Disciplina orientados en el servicio profesional y la excelente habilidad para el manejo de presiones.
- Habilidad de planeación o proyecciones financieras y tributarias.

1.7 INSTITUCIONES DE GOBIERNO RELACIONADAS CON LA TRIBUTACIÓN.

1.7.1 MINISTERIO DE FINANZAS PÚBLICAS DE GUATEMALA

El Ministerio de Finanzas Públicas es el encargado de dirigir las finanzas de Guatemala, por lo cual le corresponde cumplir y hacer cumplir todo lo relativo al régimen jurídico hacendario del Estado, incluyendo la recaudación y administración de los ingresos fiscales, la gestión de financiamiento interno y externo, la ejecución presupuestaria, el registro y control de los bienes que constituyen el patrimonio del Estado. En lo relativo a la recaudación tributaria, control aduanero y otros, el Ministerio de Finanzas Públicas es ayudado por la [Superintendencia de Administración Tributaria](#).

Funciones del Ministerio de Finanzas Públicas

De acuerdo con el Art. 35 de la Ley del Organismo Ejecutivo, le corresponde al Ministerio de Finanzas Públicas las siguientes funciones:

- a. Formular la política fiscal y financiera de corto, mediano y largo plazo, en función de la política económica y social del Gobierno.
- b. Proponer al Organismo Ejecutivo la política presupuestaria y las normas para su ejecución dirigiendo, coordinando y consolidando la formulación del proyecto de presupuesto general de ingresos y egresos del Estado en lo que corresponde al

² Fuente sitio web firma Chile Monrroy Guatemala

- Gobierno Central y entidades descentralizadas y autónomas para su presentación al Congreso de la República.
- c. Formular las normas para la desconcentración en la percepción de los ingresos y en la ejecución de los egresos.
 - d. Programar el flujo de ingresos y egresos con base en las prioridades y disponibilidades del Gobierno, en concordancia con los requerimientos de los organismos y dependencias del Estado.
 - e. Transferir a los Organismos y entidades del Estado los recursos financieros asignados en sus respectivos presupuestos, en función de los ingresos percibidos.
 - f. Llevar el registro consolidado de la ejecución presupuestaria y de la contabilidad del Estado, facilitar los lineamientos de su aplicación desconcentrada, así como preparar los informes analíticos consolidados correspondientes.
 - g. Evaluar cuatrimestralmente la ejecución del presupuesto general de ingresos y egresos del Estado y proponer las medidas correlativas que sean necesarias.
 - h. Efectuar el cierre contable y liquidar anualmente el presupuesto general de ingresos y egresos del Estado.
 - i. Recaudar, administrar, controlar y fiscalizar los tributos y, en general, todas las demás rentas e ingresos que deba percibir el Gobierno, de conformidad con la ley.
 - j. Llevar los registros y ejercer las acciones administrativas y judiciales necesarias para cobrar los tributos que se adeuden y denunciar la posible comisión de delitos o faltas contra la hacienda pública.
 - k. Administrar de forma descentralizada, el sistema aduanero de conformidad con la ley y los convenios internacionales.
 - l. Proponer al Organismo Ejecutivo los anteproyectos de ley necesarios para la racionalización y sistematización de la legislación tributaria.
 - m. Consolidar el registro de los bienes del Estado y los títulos-valores que constituyan activos del Estado, incluyendo los de las entidades descentralizadas y autónomas.
 - n. Controlar, registrar y custodiar los fondos y valores públicos, excepto cuando dichas funciones estén atribuidas por la ley a órganos o dependencias distintas.
 - o. Definir, con base en la política económica y social del Gobierno, conjuntamente con el órgano de planificación del Estado, la política para la formulación, priorización, evaluación y selección de proyectos de inversión y programas a ser ejecutados con recursos internos, financiamiento y cooperación externa.
 - p. Programar, gestionar, negociar, contratar por delegación de la autoridad competente, registrar y fiscalizar las operaciones de financiamiento externo, así como también disponer lo relativo a la cooperación internacional en general, y realizar los análisis respectivos para prever la capacidad de endeudamiento del Gobierno. Se exceptúan de esta función, los casos contemplados en el inciso g) del artículo 14 de la Ley del Organismo Ejecutivo.
 - q. Programar, negociar, registrar, controlar y administrar el endeudamiento interno, las donaciones y los legados.
 - r. Gestionar la constitución, en cualquiera de las instituciones del sistema bancario nacional, de los fideicomisos, fondos y otros instrumentos financieros y la ejecución de los programas del Gobierno Central, así como reglamentar, registrar y controlar su operación. Para el efecto se deberá coordinar conjuntamente con las instituciones responsables del sector.
 - s. Programar y administrar el servicio de la deuda pública interna y externa del Gobierno Central y llevar el registro respectivo.

- t. Coordinar el sistema de contrataciones y adquisiciones del Gobierno Central y sus entidades descentralizadas y autónomas.

¿Cómo está Organizado el Ministerio de Finanzas Públicas?

El Ministerio de Finanzas Públicas de Guatemala se organiza así:

- .1 Ministro de Finanzas
- .3 Vice-Ministerios³

1.7.2 SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA S.A.T.

Es una entidad estatal descentralizada, que tiene competencia y jurisdicción en todo el territorio nacional para el cumplimiento de sus objetivos, ésta tendrá las atribuciones y funciones que le asigne la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, Decreto Número 1 – 98 del Congreso de la República de Guatemala. Goza de autonomía funcional, económica, financiera, técnica y administrativa, así como personalidad jurídica, patrimonio y recursos propios.

Esta dependencia se relaciona con las operaciones del Registro Mercantil, especialmente en lo referente a la obtención del Número de Identificación Tributaria (NIT) de las personas individuales o jurídicas que se inscriben en este Registro.

¿CÓMO SE CONSTITUYO LA S.A.T.?

De conformidad con lo registrado en el portal Electrónico (internet) de la Superintendencia de Administración Tributaria,... “El Gobierno de Guatemala, por medio del Ministerio de Finanzas Públicas, inició a principios de 1997 un conjunto de acciones orientadas a transformar y fortalecer el sistema tributario del país. Dentro de estas acciones se incluyó la creación de la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT-, con el propósito de modernizar la administración tributaria y dar cumplimiento a los compromisos fiscales contenidos en los Acuerdos de Paz y el Programa de Modernización del Sector Público.

El proyecto de la creación y puesta en operación de la SAT, se inició en septiembre de 1997 con la integración de un equipo de trabajo responsable de administrarlo. El objetivo general del proyecto consistió en crear, diseñar y poner en funcionamiento una institución autónoma y descentralizada, moderna, eficiente y eficaz, que se hiciera cargo de la administración tributaria y aduanera, y que fuera capaz de incrementar los ingresos tributarios en forma sostenida, honesta y transparente. La creación de la SAT fue aprobada por el Congreso de la República, según Decreto Número 1-98, el cual entró en vigencia a partir del 21 de febrero de 1998”

Como primer paso para el inicio de operaciones de la Institución, fue precisa la selección de su Directorio de una nómina de 12 candidatos, de los cuales el Presidente de la República seleccionó los titulares y suplentes, nombrados según Acuerdo Gubernativo No. 252-98.

El Directorio está conformado de la manera siguiente:

³ Sitio web Ministerio de Finanzas Públicas www.minfn.gob.gt/

- El Ministro de Finanzas Públicas, quien lo preside.
- Cuatro Directores titulares y sus suplentes.
- El Superintendente de Administración Tributaria, quien actúa como Secretario.

¿Cuál es el objeto de la S.A.T.?

Es objeto de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria, contenidas en la legislación de la materia y ejercer entre otras las funciones con relación a la inscripción de empresas las siguientes:

- Ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación tributaria, recaudación, control y fiscalización de los tributos internos y los que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, excepto de los que por ley administran y recaudan las Municipalidades.
- Organizar y administrar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos que tiene a su cargo.
- Mantener y controlar los registros, promover y ejecutar las acciones administrativas y promover las acciones judiciales, que sean necesarias para el cobro a los contribuyentes y responsables de los tributos que adeuden, interés y, si corresponde, sus recargos y multas.
- Sancionar a los sujetos pasivos tributarios, conforme el Código Tributario, y demás leyes tributarias y aduaneras.
- Establecer y operar procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- 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.
- Opinar sobre los efectos fiscales y procedencia de la concesión de incentivos, exenciones, deducciones, beneficios o exoneraciones tributarias, cuando la ley lo disponga. De igual forma evaluar periódicamente y proponer, por medio del Organismo Ejecutivo, las modificaciones legales pertinentes a las exenciones y los beneficios vigentes.
- Solicitar colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas y entidades del sector privado, para llevar a cabo los estudios necesarios para aplicar con equidad las normas tributarias.
- Todas aquellas que se vinculen con la administración tributaria y los ingresos tributarios etc.

Hay que hacer mención que de conformidad con la Ley, existe entre la Administración Tributaria y los contribuyentes, un vínculo jurídico legal, de carácter personal, el cual se denomina obligación tributaria, ésta comprende la presentación de información y pago de un tributo.

¿Cómo se encuentra organizada la Superintendencia de Administración Tributaria?⁴

De conformidad con el Organigrama que muestra en su página de internet, la Superintendencia de Administración Tributaria se encuentra organizada de la siguiente manera:

Directorio

El Directorio es el órgano de Dirección superior de la SAT; 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 SAT. Tiene a su cargo la administración y dirección general de la Institución.

Para el cumplimiento de las funciones de la SAT, 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 SAT 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 SAT 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 SAT tiene en materia de supervisión, inspección, verificación y

⁴ Fuente: Organización de la Superintendencia de Administración Tributaria pagina web. portal.sat.gob.gt/sitio/

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 SAT 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.

Intendencia de Coordinación de Operaciones

La Intendencia de Coordinación de Operaciones es la dependencia encargada de coordinar y supervisar que las directrices, planes e instrucciones emitidas por las dependencias con funciones normativas sustantivas, de apoyo técnico y de gestión de recursos, sean cumplidas y ejecutadas bajo criterios de efectividad y calidad por las Gerencias de Contribuyentes Especiales Grandes y Medianos, las Gerencias Regionales, la Gerencia de Atención al Contribuyente.

Asesoría Técnica del Directorio

La Asesoría Técnica del Directorio es el órgano responsable de asesorar al Directorio de la SAT 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 SAT, verificando que la gestión administrativa y operativa se ejecute de acuerdo con lo establecido en la Ley Orgánica de la SAT, 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 SAT y revisa, controla y garantiza la seguridad de sus sistemas de información.

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 SAT. Además, proporciona asesoría y consultoría legal y administrativa a las dependencias de la SAT.

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 SAT.

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 General de Gestión de Recursos

La Gerencia General de Gestión de Recursos es la dependencia encargada de dirigir, coordinar y evaluar que las gerencias con funciones de gestión de recursos realicen su trabajo con transparencia, honestidad y efectividad, así como brindar un apoyo especializado en materia financiera, administrativa y logística a todos los órganos y dependencias de la SAT, y asegura que dicho apoyo responda a los objetivos y estrategias institucionales.

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 SAT, 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 SAT, 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 SAT; 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 SAT.

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.

Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente

La Gerencia de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente es la dependencia encargada de velar porque los contribuyentes que así lo soliciten, reciban orientación legal en materia tributaria, sobre los derechos que les asisten conforme la ley, reglamentos y otra normativa aplicable en materia tributaria, siguiendo para el efecto los criterios emanados del Directorio y los criterios institucionales debidamente establecidos. Contará con el personal técnico y profesional idóneo para el desarrollo de sus funciones.

1.7.3 MINISTERIO DE ECONOMÍA DE GUATEMALA

El **Ministerio de Economía** de [Guatemala](#) es el encargado de hacer cumplir el régimen jurídico relativo al desarrollo de las actividades productivas no agropecuarias, del comercio interno y externo, de la protección al consumidor, del fomento a la competencia, de la represión legal de la competencia desleal, de la limitación al funcionamiento de empresas monopólicas; de inversión nacional y extranjera, de promoción a la competitividad, del desarrollo industrial y comercial.

Funciones

Dentro de las funciones establecidas en el Art.32 de la Ley del Organismo Ejecutivo, se tienen las siguientes:

- a) Formular y ejecutar dentro del marco jurídico vigente, las políticas de protección al consumidor, de fomento a la competencia y de represión legal de la competencia desleal.
- b) Formular y ejecutar dentro del marco jurídico vigente, la política de inversión nacional y extranjera, de promoción de la competitividad, del desarrollo industrial y comercial, y proponer las directrices para su ejecución.
- c) Conducir, por delegación del Presidente de la República, las negociaciones de los convenios y tratados de comercio internacional bilateral y multilateral, y una vez aprobados y ratificados, encargarse de su ejecución.
- d) Proponer al [Organismo Ejecutivo](#), en coordinación con los otros ministerios y organismos del Estado, las especificaciones y normas técnicas y de calidad de la producción nacional.
- e) Formular y ejecutar, de conformidad con la ley, la política arancelaria del país, y coordinar, analizar y dar seguimiento a los procesos de integración económica centroamericana y de negociación de tratados de libre comercio.
- f) Velar por la seguridad y eficiente administración de los registros públicos sometidos a su jurisdicción.
- g) Promover la creación y mejoramiento continuo de los procedimientos e instituciones registrales, instituidas para la seguridad del tráfico de los bienes inmuebles y demás bienes registrables.

ORGANIZACIÓN DEL MINISTERIO DE ECONOMÍA⁵

El Ministerio de Economía de Guatemala se organiza así:

- Ministro de Economía
- Vice-ministerio de Integración y Comercio Exterior
- Vice-ministerio de Inversión y Competencia
- Vice-ministerio de Desarrollo de la MIP y ME
- Gerente General de Ministerio de Economía

REGISTRO MERCANTIL

El Registro Mercantil es parte del Ministerio de Economía, tiene como fin primordial la inscripción de los actos y contratos que determina el Código de Comercio.

“Es una institución pública que tiene por objeto la inscripción, de todos aquellos actos y contratos de naturaleza jurídico – mercantil que se relacionan con el nacimiento, modificación y extinción de los comerciantes individuales y de los comerciantes sociales, a través de la fe pública registral.

Para cumplir con su objetivo, el Registro Mercantil lleva los siguientes libros:

De comerciantes individuales.

- a) De sociedades mercantiles.
- b) De empresas y establecimientos mercantiles.
- c) De auxiliares de comercio.
- d) De presentación de documentos.
- e) Los libros que sean necesarios para las demás inscripciones que requiere la ley.
- f) Índices y libros auxiliares.”

Las operaciones de registro que lleva a cabo esta institución son:

- a. Sociedades Mercantiles
- b. Empresas
- c. Auxiliares de Comercio
- d. Mandatos
- e. Autorización de libros

LA DIRECCIÓN DE ATENCIÓN Y ASISTENCIA AL CONSUMIDOR (DIACO)

La Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor (DIACO) fue creada como dependencia del Ministerio de Economía según el Acuerdo Gubernativo No. 425-95 de fecha 4 de septiembre de 1995. Actualmente la DIACO tiene la responsabilidad de defender los derechos de los consumidores y usuarios. El Congreso de la República de Guatemala aprobó el Decreto Ley 006-2003 "Ley de Protección al Consumidor y Usuario", habiendo sido publicado en el Diario de Centro América el día 11 de marzo del año 2003, entro en vigencia el 26 de Marzo del 2003. El objeto de la Ley es la de promover divulgar y defender los derechos de los consumidores y usuarios.

⁵ Fuente: Wikipedia, La Enciclopedia Libre

El 10 de diciembre del 2003 se publicó el Acuerdo Gubernativo 777-2003 "Reglamento de la Ley de Protección al Consumidor y Usuario" entrando en vigencia el 22 de diciembre de 2003. Su objetivo es desarrollar las disposiciones de la Ley de Protección al Consumidor, a efecto de regular la estructura administrativa y el funcionamiento de la Dirección de Atención y Asistencia al Consumidor.

Las Estrategias Principales de la DIACO son:

- La DIACO procurará que las relaciones entre proveedores, consumidores y usuarios se lleven a cabo con apego a la Leyes en materia de Protección al Consumidor.
- Deberá atender al consumidor y usuario, orientándolo en todo lo relacionado a calidad, peso y demás características de los productos y servicios existentes en el mercado. Para ello la DIACO está compuesta de varios departamentos que tienen a su cargo la aplicación de la Ley.

1.7.4 MINISTERIO DE GOBERNACIÓN

El Ministerio de Gobernación, como institución forma parte en la constitución de Organizaciones no gubernamentales, o cualquier otra empresa de servicio, cuando estas se constituyen en forma de Sociedad Civil.

El Decreto 90-2005 del Congreso de la República, Ley del Registro Nacional de las Personas, establece que queda a cargo del Ministerio de Gobernación, la inscripción y registro de las personas jurídicas reguladas en los artículos del 438 al 440 del Código Civil, y otras leyes, el que deberá recabar la información de los diferentes Registros Civiles de la República, debiendo para el efecto implementar los mecanismos y procedimientos para su inscripción, registro, archivo, así como regular todo lo concerniente a su funcionamiento.

INSTITUTO GUATEMALTECO DE SEGURIDAD SOCIAL - IGSS

Es una institución gubernamental, autónoma, dedicada a brindar servicios de salud y seguridad social a la población que cuente con afiliación al instituto, llamada entonces asegurado o derechohabiente.

El IGSS fue por creado por el Decreto No. 295 del [Congreso de la República de Guatemala](#) y firmado por el entonces [Presidente de la República de Guatemala](#) el Doctor [Juan José Arévalo](#), actualmente se encuentra anexada al [Ministerio de Trabajo y Previsión Social](#), sin embargo esto no impide su autonomía.

Según el artículo 1 de la Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, nos dice que es una institución autónoma, de derecho público, con personería jurídica propia y plena capacidad para adquirir derechos y contraer obligaciones, cuyo fin es aplicar en beneficio del pueblo de Guatemala, un régimen nacional, unitario y obligatorio de seguridad social, de conformidad con el sistema de protección mínima, este debe cubrir todo el territorio de la República.

Los obligados a inscribirse en el Régimen de Seguridad Social, son todas las empresas ubicadas en la República de Guatemala, que empleen los servicios de 3 o más trabajadores, excepto las empresas de transporte las cuales tienen obligación cuando ocupen 1 ó 2 trabajadores.

INSTITUTO DE RECREACIÓN DE LOS TRABAJADORES - IRTRA

Esta institución fue creada con el objeto de brindar recreación a los trabajadores de la empresa privada y sus familias; está organizado, operado y financiado en su totalidad por las empresas de la iniciativa privada de Guatemala.

El IRTRA fue creado por el decreto 1528 del Congreso de la República de [Guatemala](#) en 1962. Tiene el objetivo de brindar un servicio de excelencia a la comunidad, especialmente a los trabajadores de la empresa privada y sus familias, así como contribuir al turismo interno y extranjero.

Como se dijo anteriormente, el objetivo fundamental del IRTRA, es el de brindar recreación a los trabajadores de la empresa privada y sus familias; Cuando una empresa se afilia al IGSS debe pagar la contribución al IRTRA, según la actividad económica a la que se dedica, el impuesto a pagar es el 1% sobre el total de salarios ordinarios y extraordinarios mensuales.

Es importante mencionar que son las empresas privadas, inscritas en el régimen de seguridad social, las que pueden afiliarse al IRTRA y obtener los carnés de afiliación que permitirán a sus empleados gozar de las instalaciones de cada uno de los parques sin costo alguno.

1.7.7. OTRAS INSTITUCIONES DE GOBIERNO RELACIONADAS CON LA CONSULTORIA TRIBUTARIA EN GUATEMALA.

- **EL ORGANISMO JUDICIAL**: (cierres temporales de negocios, proceso económico coactivo, reposiciones, amparos, etc.),
- **EL ORGANISMO EJECUTIVO**: (exoneración de multas y recargos por parte del Presidente de la República, promulgación de nuevos decretos relacionado a los impuestos, reglamentos y reformas a los mismos, etc.,
- **EL ORGANISMO LEGISLATIVO** (analiza, aprueba y decreta leyes tributarias, sus reglamentos y sus reformas.)
- **LA CORTE DE CONSTITUCIONALIDAD**: Es un tribunal permanente e independiente, que ejerce las funciones esenciales de defensa y restablecimiento del orden constitucional y del estado constitucional de derecho. Controla los actos del poder público y otros que, emanados de personas del ámbito del derecho privado, poseen la característica de autoridad. Para ello interpreta y aplica la normativa que concierne a las garantías constitucionales, protegiendo valores, principios, libertades y derechos establecidos en la Constitución Política de la República de Guatemala, en diversos tratados y convenios internacionales y otras leyes. En nuestro caso se relaciona con la Consultoría Tributaria

específicamente en el planteamiento de algún recurso de amparo o por cualquier acto que se considere violatorio de la Constitución (inconstitucionalidad en caso concreto), Fortaleciendo el orden constitucional y el estado constitucional de derecho, resolviendo con certeza jurídica y en forma ágil los casos que se someten a su conocimiento, de acuerdo con las competencias que le asignan la Constitución Política de la República de Guatemala y la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

CAPITULO II

AMBITO LEGAL DE LA CONSULTORIA TRIBUTARIA

2.1 ORDEN JURÍDICO JERÁRQUICO

2.1.1. LEYES CONSTITUCIONALES RELACIONADAS CON LA CONSULTORIA TRIBUTARIA

Son aquellas que regulan materias constitucionales, entre las que se encuentran la Ley de Amparo, Exhibición Personal (Habeas Corpus) y Constitucionalidad (Decreto 8) (reformado, por el Decreto Número 1-86 de la Asamblea Nacional Constituyente, de 1986), La Ley Electoral y de Partidos Políticos, la Ley de Emisión del Pensamiento y la Ley de Orden Público (Decreto 7); Decreto 9, Ley de Emisión del Pensamiento.

Además de las leyes citadas en el párrafo anterior, existe la ley Electoral y de Partidos Políticos, la cual no se profundiza por no tener relación con la consultoría Tributaria.

En Guatemala las leyes constitucionales no forman parte de la Constitución toda vez que ésta es un texto único, no un conjunto de leyes.

Si bien es cierto que la Constitución y las leyes constitucionales provienen de la misma fuente, esto no significa que ambas tengan la misma Jerarquización, pues a la Constitución le corresponde el grado supremo por su condición de ley suprema, tiene preeminencia y primacía sobre las leyes constitucionales.

En caso de que la Asamblea Constituyente sea producto de convocatoria del órgano ordinario de la legislación. En nuestro caso el Congreso de la República, ya quedó establecido que se constituye con el único objetivo de reformar la Constitución o abrogarla, pero el órgano normal encargado de la legislación ordinaria subsiste.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LA REPÚBLICA DE GUATEMALA

En todas las empresas no importando la actividad a que se dediquen se deben observar principalmente las disposiciones de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que en ella se regulan los derechos individuales y sociales de los guatemaltecos.

En los artículos del 101 al 106 se pueden observar todas las disposiciones relacionadas al trabajo, principalmente:

El artículo 101 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: "Derecho al trabajo. El trabajo es un derecho de la persona y una obligación social. El régimen laboral del país debe organizarse conforme a principios de justicia social."

Es por ello que el profesional o los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría que deseen poner en marcha una empresa de servicios contables y de auditoría, están en todo su derecho de hacerlo.

LEY DE AMPARO

El recurso de amparo esta instituido en nuestra Constitución Política de la República de Guatemala y la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad como un proceso que sirve como defensa a cualquier violación o amenaza a derechos fundamentales que la Constitución y otras leyes garantizan a una persona (ya sea esta individual o jurídica), logrando así proteger, mantener o restaurar los mismos, excluyendo de esta protección la libertad e integridad física de las personas, los cuales están protegidos por medio de la exhibición personal, que como bien se sabe, su competencia está dada a la Corte Suprema de Justicia. Se debe de tener en cuenta que para que dicho proceso proceda se debe de cumplir con determinados requisitos, los cuales en su ausencia hacen que la acción promovida se anula. En la Constitución Política de la República de Guatemala en su Artículo 265 se hace mención que la finalidad del amparo es la de *“proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido...”*. Tal concepto también lo encontramos en igual sentido en el Artículo 8º. de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad.

LEY DE LA LIBRE EMISION DEL PENSAMIENTO

Esta Ley fue promulgada por la Asamblea General Constituyente con el Decreto No. 9 y entre sus disposiciones generales se tiene que “Es libre la emisión del pensamiento en cualesquiera formas, y no podrá exigirse en ningún caso, fianza o caución para el ejercicio de este derecho ni sujetarse a previa censura”, además se considera impreso la fijación del pensamiento por medio de la imprenta, la litografía, la fotografía, el mimeógrafo, el multígrafo, el fonógrafo y cualesquiera procedimientos mecánicos empleados actualmente o que puedan emplearse en el futuro para la reproducción de las ideas.

Para los efectos de esa ley se equiparán a los impresos, cualesquiera otras formas de representación de las ideas, con destino al público, tales como estampas, fotografías, grabados, emblemas, diplomas, medallas, discos, cintas o alambres fonográficos, ya sean fijados en papel, tela u otra clase de materia.

Por otro lado la Ley de Emisión del Pensamiento es muy clara en cuanto al reglamento que existe para la publicación y circulación de los periódicos, de la misma manera expresa la libertad que existe en nuestro país a la hora de publicar cualquier noticia sin censura, por lo que se considera importante puntualizar los artículos pertinentes a lo antes referido.

2.1.2 LEYES ORDINARIAS

Son las normas generales y abstractas que emanan del Congreso. Entre las principales se encuentran la ley del organismo judicial, Código Civil y Código Penal; en materia procesal rigen los códigos de ámbitos como el procesal civil y mercantil, y el procesal penal; También se mencionan el Código de Comercio, El Código de Trabajo, el Código tributario y la Ley de Colegiación Profesional, de los cuales se hablará más adelante.

Las leyes ordinarias son creadas por el Congreso de la República, para legislar de manera general y dar cumplimiento a lo dispuesto en la Constitución Política de la República de Guatemala, por lo cual deben de estar acorde sus principios generales, ya que de lo contrario adolecería de vicios de inconstitucionalidad. Estas normas al igual que la Constitución son de observancia general.

“La gran mayoría de leyes ordinarias se aprueban con el voto de la mayoría absoluta. Mitad más uno de los integrantes del órgano legislativo. Salvo algunos casos en que por disposición de la misma Constitución deben aprobarse con el voto de las dos terceras partes”

Dentro de la vasta gama de Leyes Ordinarias que el Congreso de la República de Guatemala ha Promulgado durante los años de su existencia, se encuentran entre otras:

- **LEY DEL ORGANISMO JUDICIAL.** que regula lo relativo a la interpretación vigencia y validez de las normas, así como la organización y funcionamiento de los tribunales.
- **CÓDIGO CIVIL.** Contempla lo relativo a la persona, la familia, los derechos reales y las obligaciones. Es necesario que todas las personas, sean éstas individuales o jurídicas, observen lo establecido en el Código Civil, Decreto Ley Número 106, puesto que es este el que regula el comportamiento de las personas en las diversas actividades que realiza. Cuando el desempeño de la profesión de Contador Público y Auditor se realiza por medio de una sociedad civil, éste es de observancia obligatoria, puesto que regula este tipo de sociedad.
- **CÓDIGO PENAL.** Este Código es el encargado de tipificar los delitos y las penas correspondientes.
- **CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y MERCANTIL (D.T.O. 107).** Esta ley fue promulgada en el Gobierno de Enrique Peralta Azurdia. Nuestra legislación consagra la separación del derecho sustantivo civil del mercantil, aunque tiene unificado el derecho adjetivo. Se cuenta con un Código Civil y un Código de Comercio que operan por separado; y a su vez hay un Código Procesal Civil y Mercantil. En el derecho sustantivo el Código de Comercio se encarga de establecer la interdependencia entre la ley civil y la ley mercantil, pues el artículo uno regula la supletoriedad del primero para con el segundo, bajo la estricta observancia de los principios del Derecho Mercantil.

Nuestro Código Procesal Civil y Mercantil, está dividido en seis libros, de los cuales solamente se mencionarán algunos artículos que se encuentran relacionados con la Consultoría Tributaria, entre los que detallan algunos que se consideran los más importantes:

Artículo 99. Exhibición de documentos

Artículo 100. Exhibición de libros de contabilidad y de comercio.

Artículo 102. Trámite de las Exhibiciones

Artículo 186. Los documentos autorizados por notario o por funcionario empleado público en ejercicio de su cargo, producen fe y hacen plena prueba, salvo el derecho de las partes de redargüirlos de nulidad o falsedad.

ARTÍCULO 189. Los libros de contabilidad y de comercio hacen prueba contra su autor.

Artículo 327. Procedencia del juicio ejecutivo. Numeral 5. Acta notarial en la que conste el saldo que existiere en contra del deudor, de acuerdo con los libros de contabilidad llevados en forma legal.

- **CÓDIGO PROCESAL PENAL (DTO 51-92).** Esta Ley fue promulgada por el honorable congreso de la República de Guatemala por la necesidad de que se consolidara el estado de derecho y profundizar el proceso democrático del país, garantizando la pronta y efectiva justicia penal, con lo cual, además, se asegura la paz, la tranquilidad y la seguridad ciudadanas, así como el respeto a los derechos humanos; y que por otra parte, la efectiva persecución de los delincuentes y la sanción de las conductas que lesionan los bienes jurídicos, sociales e individuales de los guatemaltecos.

Esta ley se relaciona con el Consultor Tributario, específicamente en lo que se refiere al Perito y al Consultor Técnico, de los cuales se habla específicamente en las Secciones cuarta y quinta del capítulo V, artículos del 225 al 243 la que se refiere a la peritación, sin embargo existen otros artículos que se refieren al Consultor Técnico entre los que se mencionan los siguientes: Arts. 141, 541, y 376 entre otros.

- **CÓDIGO DE TRABAJO DTO. 1441.** Regula las relaciones entre patronos y asalariados, y contiene tanto la parte sustantiva como la procesal, forma parte de la Legislación Laboral vigente.
- **CÓDIGO DE COMERCIO (DTO. 2-70).** Es de observancia obligatoria para los comerciantes en su actividad profesional, los negocios jurídicos mercantiles y cosas mercantiles, por ser un proyecto que responde a las necesidades del desarrollo económico del país, por tener una orientación filosófica moderna y un enfoque realista de los institutos que regula, dando un tratamiento acertado a las diversas doctrinas e instituciones del Derecho Mercantil. Este será de observancia obligatoria si el Contador Público y Auditor desea desempeñar la profesión de forma independiente por medio de una empresa mercantil, o una sociedad mercantil, especialmente la sociedad anónima. La flexibilidad y amplitud de éste, estimulará la libre empresa, facilitando su organización, y regulará sus operaciones, estableciendo los límites justos y necesarios, que le permitan al Estado su vigilancia.

- **LEY DE COLEGIACION PROFESIONAL**

Esta Ley fue promulgada por el Honorable Congreso de la República de Guatemala por medio del Decreto 72-2001, y tiene como objetivo normar La colegiación de los profesionales universitarios de forma obligatoria, tal como lo establece la Constitución

Política de la República y tiene por fines la superación moral, científica, técnica, cultural, económica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio. (Art.1) Se entiende por colegiación la asociación de graduados universitarios de profesiones afines, en entidades gremiales, de conformidad con las disposiciones de esta ley.

Deben colegiarse:

- Todos los profesionales egresados de las distintas universidades debidamente autorizadas para funcionar en el país y que hubieren obtenido el título o títulos.
 - Los profesionales incorporados a la Universidad de San Carlos de Guatemala.
 - Los profesionales graduados en las distintas universidades del extranjero, cuyos títulos sean reconocidos en Guatemala en virtud de tratados y convenios internacionales aceptados y ratificados por el Estado y que deseen ejercer su profesión en el país; y
 - Los profesionales universitarios graduados en el extranjero que formen parte de programas de postgrado, entrenamiento u otras actividades organizadas para desarrollarse en el territorio de la República por las distintas universidades del país, instituciones no estatales o internacionales o instituciones del Estado, autónomas o semiautónomas y las municipalidades, que por tal motivo deban ejercer la profesión en Guatemala, durante un lapso de tiempo máximo de dos años, no prorrogables, podrán hacerlo por el tiempo que dure la actividad respectiva, para lo cual se inscribirán en el registro de colegiados temporales que deberá llevar cada colegio profesional.
- **TRATADOS INTERNACIONALES.**

Existen algunos Tratados Internacionales ratificados por el Estado de Guatemala que han pasado a formar parte del cuerpo de normas ordinarias vigentes en nuestro país y que se relacionan con el actuar de los Consultores Tributarios, ello al tenor del Artículo 46 de la Constitución Política de Guatemala que establece el principio general, que en materia de derechos humanos, los tratados y convenciones aceptadas y ratificadas por Guatemala tiene preeminencia sobre el derecho interno.

2.2 ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA SUPREMACÍA CONSTITUCIONAL

“El criterio que dio origen al concepto de supremacía constitucional nació en la escuela del derecho natural de los siglos XVII y XVIII, cuyos partidarios afirmaron que las leyes fundamentales eran anteriores a las leyes ordinarias; además, una ley consentida por el pueblo sólo podía modificarse por el pueblo ya que afectaba sus derechos naturales. Esta visión doctrinaria influyó en la legislación de la época y tuvo su reflejo en la corriente positiva, la que en su concepción más ortodoxa, había de firmar la inmutabilidad histórica que condujeron en su enfriamiento con el principio inmutabilidad de la razón, al concepto de la súper legalidad constitucional, ya que no es posible sustraer la Constitución al cambio histórico...”.

2.3 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES QUE REGULAN LAS ACTIVIDADES Y FUNCIONES DEL CONSULTOR TRIBUTARIO.

Principio De igualdad

Aplicado al sistema tributario, nuestra ley fundamental lo establece en el Artículo 4. **“Libertad e igualdad.** 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”.

Todos los ciudadanos deben de colocarse ante el fisco en igualdad de condiciones, para evitar arbitrariedades, si dos personas están en igualdad de condiciones deben de ser tratados de igual manera, esto no significa que pague lo mismo.

“Es inseparable de la concepción democrática del Estado, y recibió su primera formulación legal en derecho público, surgido de la Revolución Francesa, por oposición al régimen de privilegios de la época precedente”.⁶

Principio de de Generalidad

Este principio se encuentra regulado en el Artículo 4 de nuestro ordenamiento jurídico constitucional. En la doctrina tributaria tradicional encontramos variedad de posiciones sin embargo lo más acertado respecto a este principio es que se refiere a que nadie debe estar exento del pago de tributos.

Por otra parte “No se trata de que todos deban pagar tributos, según la generalidad, sino que nadie debe ser eximido por privilegios personales de clase, linaje o casta, en otras palabras, el gravamen se debe establecer en tal forma que cualquier persona, cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del tributo, debe quedar sujeta a él”.⁷

Asimismo, significa que cuando una persona física o jurídica se halla en condiciones que marca la ley, el surgimiento del deber de contribuir, éste debe ser cumplido, cualquiera que sea el carácter del sujeto, categoría social, sexo, nacionalidad, edad u organización jurídica de conformidad con el sistema de recaudación y conforme a la justicia tributaria.

Principio De Legalidad

Es un principio de relevancia jurídica, para cualquier acto de carácter tributario; se encuentra establecido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el Artículo 239. “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 las bases de recaudación, especialmente las siguientes:

⁶ FUENTE: Giuliani. **Ob. Cit;** tomo I. Pág. 303.

⁷ FUENTE. 19. Villegas. **Ob. Cit;** Pág. 200.

- 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.

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 normas lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación”.

El hecho generador o imponible es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización e imposición origina el nacimiento de la obligación.

Se considera que el hecho generador ocurre y produce efecto:

- En los casos en que el presupuesto legal esté constituido sólo por hechos materiales, desde el momento en que se haya realizado todas las circunstancias y elementos integrantes de él; y
- En los asuntos en que el presupuesto legal comprenda hechos, actos o situaciones de carácter jurídico, desde el momento en que estén perfeccionados o constituidos de conformidad con el derecho que les es aplicable.

Principio De Justicia y Equidad

Nuestro sistema normativo constitucional, establece en el Artículo 135 literal d)“...Contribuir a los gastos públicos, en forma prescrita por la ley”; Esta contribución debe ser según la capacidad económica de cada persona, y que la distribución de las cargas tributarias sean justas, porque no todos los contribuyentes tienen la misma posibilidad pecuniaria de cumplir con la obligaciones impositivas.

Este principio exige que la fijación de las contribuciones concretas de los habitantes de una nación sea en proporción a sus singulares manifestaciones de capacidad contributivas.

Principio De capacidad de pago

Este principio lo encontramos regulado en el Artículo 243 constitucional cuando establece: “**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...”.

Es importante indicar que el fundamento del impuesto se encuentra precisamente en el soporte que tenga el contribuyente para efectuar el pago. Es decir, la capacidad económica se presenta como medio más valioso para gravar la carga tributaria.

2.4 PRINCIPALES LEYES CONSTITUCIONALES, FISCALES Y TRIBUTARIAS RELACIONADAS CON LA CONSULTORIA TRIBUTARIA

Las leyes a excepción de la Constitución Política de la República, son Normas obligatorias de carácter general, aprobada por el Poder Legislativo y sancionadas por el Poder Ejecutivo, quien ordena su promulgación y publicación en el Diario Oficial, para el estricto cumplimiento de todo lo que en ella se encuentra establecido. A continuación se detallan alguna de las leyes más importantes y su relación con la Consultoría Tributaria:

2.4.1. Constitución Política de la República de Guatemala

En el Artículo 135 establece; “**Deberes y derechos cívicos.** Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, Las siguientes: ... literal d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley...”.

En todas las empresas no importando la actividad a que se dediquen se deben observar principalmente las disposiciones de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que en ella se regulan los derechos individuales y sociales de los guatemaltecos.

En los artículos del 101 al 106 se pueden observar todas las disposiciones relacionadas al trabajo, principalmente, El artículo 101 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece: “Derecho al trabajo. El trabajo es un derecho de la persona y una obligación social. El régimen laboral del país debe organizarse conforme a principios de justicia social.”

Es por ello que el profesional o los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría con especialización en Consultoría Tributaria que asesoren a clientes que deseen poner en marcha una empresa comercial o de servicio, están en todo su derecho de hacerlo siempre y cuando se observen y se apliquen principalmente las disposiciones de la Constitución Política de la República de Guatemala, puesto que en ella se regulan los derechos individuales y sociales de los guatemaltecos.

Con relación a la Consultoría Tributaria, El artículo 221 de la Constitución preceptúa lo relacionado al tribunal de lo Contencioso Administrativo, Su función en la administración pública y sus atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, etc.

2.4.2 Código Tributario y sus reformas

El Código Tributario, Decreto 6 – 91 del Congreso de la República de Guatemala, es de observancia obligatoria para todos los contribuyentes sean éstos personas individuales o jurídicas, puesto que, fue creado con el objeto de evitar arbitrariedades y abusos de poder, y normar adecuadamente las relaciones entre el fisco y los contribuyentes. Determina las bases de recaudación de los tributos y lo relativo a la fijación de la base imponible y el tipo impositivo.

Incluye en forma desarrollada el principio de legalidad, las bases sobre las que descansa el sistema tributario y otras normas sujetas antes a la competencia de leyes ordinarias. Es el

encargado de uniformar los procedimientos y otras disposiciones que son aplicables en forma general a cualquier tributo y para evitar la contradicción, repetición y falta de técnica legislativa en las leyes ordinarias.

El Artículo 21 del Código Tributario preceptúa; **“Obligado por deuda propia.** Son contribuyentes las personas individuales, prescindiendo su capacidad legal según el derecho privado y las personas jurídicas, que realicen o respecto de los cuales se verifica el hecho generador de la obligación tributaria”.

Asimismo, en el Artículo 23 del citado cuerpo legal estipula: **“Obligaciones de los sujetos pasivos:** Los contribuyentes o responsables, están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas legales especiales; asimismo, al pago de intereses y sanciones pecuniarias, en su caso...”.

2.4.3 Ley del Organismo Judicial

La ley del Organismo Judicial Decreto 2-89 del Congreso de la República de Guatemala, fue emitida con el objeto de que exista un vínculo de armonización entre las disposiciones fundamentales de organización y funcionamiento del Organismo Judicial con el ordenamiento constitucional vigente, dando mayor eficacia y funcionalidad a la administración de justicia, constituyendo un cuerpo legal técnico al que se han introducido importantes modificaciones.

Esta Ley es de vital importancia para los Consultores Tributarios en virtud de que lo preceptuado en la misma, “...son normas generales de aplicación, interpretación e integración del orden Jurídico guatemalteco” (art. 1).

Hay que tomar en consideración lo preceptuado en los artículo del 3 al 10, en donde se menciona que contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario (primacía de Ley); Todos los actos contrarios a las normas imperativas y a las prohibitivas expresas, son nulos de pleno derecho, salvo que en ellas se establezca un efecto distinto para el caso de contravención. Se destaca que la Ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala.

También establece que la ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos. Se exceptúa la ley penal en lo que favorezca al reo. Las leyes procesales tienen efecto inmediato, salvo lo que la propia ley determine.

El Artículo 8 preceptúa que Las leyes se derogan por leyes posteriores: a) Por declaración expresa de las nuevas leyes; b) Parcialmente, por incompatibilidad de disposiciones contenidas en las leyes nuevas con las precedentes; c) Totalmente, porque una nueva ley regule, por completo, la materia considerada por la ley anterior; d) Total o parcialmente, por declaración de inconstitucionalidad, dictada en sentencia firme por la Corte de Constitucionalidad. Por el hecho de la derogación de una ley no recobran vigencia las que ésta hubiere derogado.

Se establece que nadie es superior a la ley y que la misma se basa en un orden jerárquico, ya que todos los tribunales observarán siempre el principio de jerarquía normativa y de

supremacía de la Constitución Política de la República, sobre cualquier ley o tratado, salvo los tratados o convenciones sobre Derechos Humanos, que prevalecen sobre el derecho interno. Las leyes o tratados prevalecen sobre los reglamentos, carecen de validez las disposiciones que contradigan una norma de jerarquía superior.

De conformidad con el Artículo 10. Que se relaciona con la Interpretación de la Ley nos menciona que "...las normas se interpretarán conforme a su texto según el sentido propio de sus palabras; a su contexto y de acuerdo con las disposiciones constitucionales. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes oscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: a) a la finalidad y al espíritu de la misma; b) a la historia fidedigna de su institución; c) a las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; d) al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho".

2.4.4 Código Procesal Civil y Mercantil

Esta Ley fue promulgada bajo el Decreto ley 107, constituyéndose la misma en un elemento valioso para el Consultor Tributario, ya que es fundamental en un proceso de defensa del contribuyente ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Un ejemplo es el que se manifiesta en el artículo 169, el Código Tributario en donde se establece "...contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación, dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal Civil y Mercantil".

En el artículo 626 del Código Procesal Civil y Mercantil, establece que el término para interponer este es de 15 días hábiles, contados desde la última notificación de la resolución.

- El procedimiento económico coactivo, es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios. El contribuyente o responsable puede cumplir con su obligación tributaria en forma voluntaria o en caso contrario puede ser objeto de medidas coercitivas, sobre deudas tributarias firmes, liquidas y exigibles, que estén contenidas en resolución y tenga la calidad de adeudo con carácter definitivo, como son la multa, pago de intereses o recargos. Se encuentra regulado en los artículos del 171 al 185 del Código Tributario.
- En el procedimiento económico coactivo, sólo puede impugnarse: a) El auto que deniegue el trámite de la demanda, este resuelve cuestiones de fondo que se plantea antes de la sentencia; b) Los autos que resuelvan las tercerías; c) La resolución final, es el fallo que resuelve el conflicto; d) La sentencia, es la declaración del juicio y resolución del juez y e) El auto que apruebe la liquidación.
- El Código Tributario contempla dos tipos de recursos que proceden contra las resoluciones arriba mencionadas y son: Aclaración y ampliación, como su nombre lo indica, busca ampliar y aclarar los aspectos contenidos en la resolución, deberá interponerse dentro de los 2 días hábiles siguientes al que se efectuó la notificación de la resolución impugnada.

- Apelación, que debe interponerse dentro de 3 días hábiles siguientes al de la fecha de notificación de la resolución.

En el proceso administrativo es aplicado el Código Procesal Civil y Mercantil, en lo referente a las pruebas y el plazo que tienen los afectados para presentarlas, en donde No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba.

Las pruebas admisibles en el procedimiento tributario son las que contempla el artículo 128 del Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto ley 107, el cual define: “Son medios de prueba: 1. Declaración de las partes; 2. Declaración de testigos; 3. Dictamen de expertos; 4. Reconocimiento judicial; 5. Documentos; 6. Medios científicos de prueba; y 7. Presunciones”.

2.4.5 Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus reformas

La Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto Número 26 – 92 del Congreso de la República, rige a todo tipo de personas individuales o jurídicas que generen rentas afectas, se considera el medio que sirve para mejorar, modernizar y simplificar la estructura impositiva para facilitar a los contribuyentes el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias, e incrementar la eficiencia administrativa y la recaudación de los tributos. Es necesario su conocimiento para cumplir con los principios de generalidad y capacidad de pago.

En el Artículo 3 regula: “**Contribuyente.** Son contribuyentes del impuesto, las personas individuales y jurídicas domiciliadas o no en Guatemala que obtengan rentas en el país, independiente de su nacionalidad o residencia y por tanto están obligadas al pago del impuesto cuando se verifique el hecho generador del mismo...”.

El Artículo 4 establece: “**Principios generales.** Se considera renta de fuentes guatemalteca todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes, servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país o que tengan su origen en actividades de cualquier índole desarrolladas en Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domiciliado o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos”.

Su Reglamento el Acuerdo Gubernativo Número 206 – 2004, debe ser aplicado conjuntamente, puesto que el Decreto 18 – 04 del Congreso de la República de Guatemala ha introducido varias reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por lo tanto, es necesario adecuar las normas reglamentarias a las disposiciones legales para desarrollarlas de forma clara y ordenada, garantizando la correcta aplicación de las últimas reformas.

2.4.6 Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus reformas

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto Número 27 – 92 del Congreso de la República de Guatemala, establece el ámbito de aplicación de dicho impuesto, incorpora nuevos contribuyentes, elimina exenciones, facilita a la Administración Tributaria el cumplimiento de sus atribuciones y les entrega nuevos y más eficientes elementos de control para permitir al Gobierno cumplir con los objetivos de desarrollo económico y social.

Esta ley es de carácter ordinaria en nuestro ordenamiento jurídico fiscal la que establece en el Artículo 2 “**Definiciones**. Para efectos de esta ley se entenderá: ... numeral 6. **Por contribuyente**: Toda persona individual o jurídica; incluyendo el Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes aun cuando no tengan personalidad jurídica que realicen en el territorio nacional, en forma habitual o periódica, actos gravados de conformidad con la ley”.

Asimismo, en el Artículo 1 regula; “**De la materia del impuesto**. Se establece un Impuesto al Valor Agregado. Sobre los actos y contratos grabados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas”, (Actualmente SAT).

También es importante indicar que esta ley fiscal estipula en el Artículo 3, (Reformado por el Artículo 2 del Decreto 60-94 del Congreso de la República) “**Del hecho generador**. El impuesto es Generado por: 1) La venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos. 2) La prestación de servicios en territorio nacional. 3) Las importaciones. 4) El arrendamiento de bienes muebles e inmuebles...”. (sic.)

2.4.7. Ley del Impuesto de Solidaridad

La Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto Número 73 – 2008 del Congreso de la República de Guatemala, fue creado bajo el principio de solidaridad que obliga a observar la Constitución Política de la República de Guatemala, este impuesto está a cargo de las personas individuales y jurídicas que obtengan un margen bruto superior al cuatro por ciento (4%) de sus ingresos brutos.

Dentro de las exenciones de dicho impuesto que se aplica se pueden mencionar:

- Cuando inicien actividades empresariales, durante los primeros cuatro trimestres de operación,
- Los que paguen el Impuesto Sobre la Renta con una tarifa fija sobre sus ingresos gravados, de conformidad con lo establecido en los artículos 44 y 44 “A”, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Dentro de la gran variedad de leyes tributarias que se aplican en nuestro país, podríamos ampliar el concepto de cada una de ellas sin embargo por su importancia las leyes que se detallaron anteriormente, merecen nuestra atención por el rol que desempeñan en la recaudación de impuestos para el fisco guatemalteco.

2.5 ANALISIS DEL CODIGO TRIBUTARIO CON REFERENCIA A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES TRIBUTARIAS.

No existe unificación de criterios para obtener una definición y clasificación de las infracciones tributarias, por consiguiente; las expresiones infracción tributaria o infracción fiscal en sentido genérico incluyen en ellas toda clase de violaciones a las normas tributarias, sustanciales o formales. Asimismo, en otras legislaciones les denominan, infracciones sancionadas administrativamente y delitos tributarios en el orden penal.

2.5.1 Definición

De manera general se indica que: Es toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción que sancionará la administración tributaria en tanto no constituya delito o falta sancionados a la legislación penal.

Al respecto nuestro Código Tributario en el Artículo 71 preceptúa; “**Infracciones tributarias**. Son infracciones tributarias las siguientes:

1. Pago extemporáneo de las retenciones.
2. La mora.
3. La omisión del pago de tributos.
4. La resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria.
5. El incumplimiento de las obligaciones formales. 6. Las demás que se establecen expresamente en este Código y en las leyes tributarias específicas”. (sic.)

2.5.2 Infracciones específicas

En la reforma tributaria del año 2001 según el Decreto Número 29-2001 tipifica en el Artículo 85 del Código Tributario. “**Infracción sancionadas con cierre temporal**. Se aplicará la sanción de cierre temporal de empresas, establecimientos o negocios cuando se incurra en la comisión de las infracciones siguientes:

1. Realizar actividades comerciales, agropecuarias, industriales o profesionales, sin haberse registrado como contribuyente o responsable en los impuestos a que esté afecto, conforme a la legislación específica de cada impuesto.
2. No emitir o no entregar facturas, tiquetes, notas de débito, notas de créditos, recibos o documentos equivalente, exigidos por las leyes tributarias específicas, en la forma y plazo establecido en las mismas.
3. Emitir facturas, tiquetes, notas de débito, notas de crédito por las leyes tributarias específicas que no estén previamente autorizados por la Administración tributaria.
4. Utilizar las máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas no autorizados por la Administración Tributaria, para emitir facturas, tiquetes u otros documentos equivalente; o utilizar maquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados en establecimientos distintos del registrado para su utilización”. (sic.)

Las estadísticas reflejan que, en los casos preceptuados en los numerales anteriores se aplica tal sanción más por la omisión de no emitir facturas en ventas realizadas en los establecimientos comerciales.

Para ello existe penalización consiste en: Cierre temporal de establecimiento, por plazo mínimo de 10 y un máximo de 20 días continuos. La sanción se duplicará en caso de reincidencia, consecuentemente; se convierte en un asunto procesal que conoce el juez de paz del ramo penal, quien concederá audiencia a las partes para determinar si procede o no el cierre temporal de establecimiento, en su caso la ejecución de sentencia. Esta sanción es de carácter procesal penal; sin embargo, puede ser impugnada por la violación del debido proceso porque no se agota la vía administrativa y por consiguiente inconstitucional por violar el derecho a defensa. Lo más reciente de esta figura jurídica se encuentra en la reforma tributaria del año 2006 Decreto 20-2006. Del Congreso de la República, que se encuentra vigente desde julio del año dos mil seis, en el Artículo 26 regula; “Se reforma el noveno y décimo párrafo del Artículo 86 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas, los cuales quedan así: El juez

reemplazará la sanción de cierre temporal por una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los ingresos obtenidos por el sancionado, durante el último periodo mensual declarado, anteriormente a la imposición de la sanción en los casos siguientes:

1. Cuando se trate de personas individuales o jurídicas propietarias de empresas, establecimientos o negocios, cuya función sea reconocida por La Constitución de la República de utilidad pública o que se desarrollen un servicio público.
2. Cuando los contribuyentes no posean un establecimiento en un lugar fijo o bien desarrollen su actividad de forma ambulante.
3. Cuando el negocio, establecimiento o empresa hubiere dejado de realizar actividades comerciales o profesionales". (sic.)

2.5.3 La omisión de pago de tributos

La omisión de pago de tributos se constituye por la determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo detectada por la administración tributaria.

Sanción. La omisión de pago de los tributos será sancionada con multa equivalente al cien por ciento (100%) del importe del tributo omitido en la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo detectada por la acción fiscalizadora.

Sin embargo, si el contribuyente una vez presentada su declaración rectifica y paga antes de ser requerido o fiscalizado por la administración tributaria, la sanción se deducirá al veinticinco por ciento (25%) del importe del tributo omitido. Se aclara que esta rebaja es únicamente por la declaración que no se presentó oportunamente como lo establece la ley.

2.5.4. Infracciones y sanciones a los deberes formales

Constituyen estas infracciones el incumplimiento de los deberes formales conforme a lo previsto en el Código Tributario y las leyes fiscales específicas se encuentran aquellas situaciones que de manera involuntaria se cometen y que de acuerdo a lo normado es el contribuyente quien tiene la obligación de solventar ante el fisco, comúnmente se producen dentro de la actividad mercantil y se detectan por revisiones de carácter documental a manera de ejemplo enumeramos las siguientes:

Omisión de dar aviso a la administración tributaria de cualquier modificación de los datos de inscripción del domicilio fiscal y de nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de 30 días, contados a partir de la fecha que se produjo la modificación.

Sanción. Multas de treinta quetzales por cada día de atraso con una sanción máxima de un mil quetzales.

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

Sanción. Multa de treinta quetzales por cada día de atraso con sanción máxima de seiscientos quetzales (Q 600.00) cuando la declaración deba presentarse semanal o mensual.

Cuando la declaración deba presentarse en forma trimestral un mil quinientos quetzales (Q 1, 500.00).

Y, de tres mil quetzales (Q 3, 000.00) cuando la declaración deba presentarse en forma anual.

Respecto de las sanciones indicadas, el contribuyente puede solicitar rebaja la cual se aplicará al presentar declaraciones antes de ser requeridas por el departamento de fiscalización de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Asimismo, referente a rectificaciones el Código Tributario en el Artículo 106 establece; “Que el contribuyente o responsable goza de derecho de rectificar las declaraciones presentadas siempre que no lo haga con ocasión de verificaciones, ajustes o requerimiento de la Administración Tributaria”.

Es importante indicar que; en doctrina existen varias posiciones de connotados tratadistas en materia fiscal, cuando se refieren a las sanciones del derecho tributario las dividen en: sanciones administrativas y sanciones penales, las que son establecidas para imponer al sujeto pasivo situaciones jurídicas con consecuencias pecuniarias o penales por haber transgredido las normas impositivas. Asimismo, para alejar al contribuyente o al tercero la tentación de violar la normativa fiscal.

Por consiguiente; las sanciones adquieren gran importancia en el campo tributario, donde en muchos casos el cumplimiento de la prestación fiscal se deja a la iniciativa del contribuyente, ya que la norma tributaria establece que está a su cargo ciertos actos jurídicos de diverso contenido, que van desde la obligación de presentar declaración hasta conservar los documentos contables en general por un período determinado.

2.5.5 Extinción de la responsabilidad fiscal

Las infracciones y sanciones tributarias se extinguen por los motivos siguientes:

- a. Pago
- b. Muerte del infractor.
- c. Exoneración o condonación.
- d. Prescripción.
- e. En los demás casos contemplados en el Artículo 55 del Código Tributario.
(Declaración de incobrabilidad.)

2.5.6 Medios de extinción de las obligaciones tributarias

Doctrinariamente existen varias clasificaciones sin embargo; consideramos oportuno mencionar la que tipifica nuestro Código Tributario en el Artículo 35.

La obligación tributaria se extingue por los siguientes medios:

Pago

El pago de los tributos por los contribuyentes o responsables, extingue la obligación. El medio más general y eficaz de la extinción de la obligación tributaria es a través del pago, siendo así como el sujeto pasivo o contribuyente satisface la pretensión del sujeto activo que es el Estado.

Confusión

La reunión en el sujeto activo de la obligación tributaria de las calidades de acreedor y deudor extingue la obligación fiscal.

Prescripción

Del Código citado en el Artículo 47 regula; “**Plazos.** El derecho de la Administración Tributaria para hacer verificaciones, ajustes, rectificaciones o determinaciones de las obligaciones tributarias, liquidar intereses y multas y exigir su cumplimiento y pago a los

contribuyentes o los responsables, deberá ejercitarse dentro del plazo de cuatro años. En igual plazo deberán los contribuyentes o los responsables ejercitar su derecho de repetición, en cuanto a lo pagado en exceso o indebidamente cobrado por concepto de tributos, intereses, recargos y multas”.

Compensación

Se compensará de oficio o a petición del contribuyente o responsable, de los créditos tributarios líquidos y exigibles de la administración tributaria, con los créditos líquidos y exigibles del contribuyente o responsable, referentes a periodos no prescritos, empezando por los más antiguos y aunque provengan de distintos tributos siempre que su recaudación esté a cargo del mismo órgano de la administración tributaria. La compensación entre saldos deudores y acreedores de carácter tributario, tendrá efectos en la cuenta corriente hasta el límite del saldo menor.

Por consiguiente, la ley fiscal referida regula en el Artículo 44. “**Compensación especial.** El contribuyente o responsable podrá pedir la compensación total o parcial de sus deudas tributarias con otros créditos tributarios líquidos y exigibles que tengan a su favor, aún cuando sean administrados por distintos órganos de la administración tributaria. La petición se hará ante el Ministerio de Finanzas Públicas”.

CAPITULO III

3. MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AMBITO ADMINISTRATIVO

El decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas, legisla en los capítulos V (proceso Administrativo), VI (procedimientos de Restitución) y VII (Impugnación de las resoluciones de la Administración Tributaria), artículos del 121 al 160, el procedimiento administrativo guatemalteco, que en materia tributaria debe seguirse al impugnar resoluciones que determinen ajustes a la obligación tributaria, multas, sanciones e intereses, las que son emitidas por el órgano administrativo encargado, en este caso, dicha acción recae en la Superintendencia de Administración Tributaria, procedimiento que además se ejecutará en su totalidad ante la mencionada Institución de Gobierno.

Actualmente nuestro sistema tributario confiere a la Superintendencia de Administración Tributaria, además de las facultades de gestión y fiscalización de la obligación tributaria, otras como las de impulso y ejecución de la totalidad de las fases del procedimiento administrativo tributario, fijando en éstas su posición de juez y parte del mismo proceso; posición que sí bien mantiene únicamente hasta que se agota la vía administrativa, va en detrimento del derecho de defensa del contribuyente y el debido proceso, ambos de consagración Constitucional.

A continuación se analizan los medios de Defensa del Contribuyente que se pueden solventar ante la Superintendencia de Administración Tributaria, no sin antes se deberá familiarizar con la relación jurídico-tributaria, el proceso administrativo, período y medios de prueba entre otros.

3.1 RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA

La relación jurídico tributaria es uno de los elementos más importantes del tributo, por ser el vínculo que une al particular con el Estado, establece el vínculo entre el contribuyente y el Estado, considerando al particular como un deudor tributario, es decir, como sujeto pasivo.

3.1.1. Definición.

La relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias que permite al fisco como el sujeto activo, la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo (contribuyente) que está obligado a la prestación.

La Etimología de esta expresión y su conceptualización se remonta a los trabajos de Gianini, quien la define como “una relación jurídica especial surgida entre el Estado y los contribuyentes a partir de las normas reguladoras de las obligaciones tributarias”⁸.

⁸ A.D. Giannini, Instituciones de derecho Tributario, Editorial de derecho financiero, Madrid 1957. P. 28.

Héctor Villegas, dice: “Es el vínculo jurídico obligacional que entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a la prestación.”⁹

Por otro lado, y en otro contexto, Carlos Giulliani Fonrouge dice que: “Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el poder tributario (acreedor) sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la Ley.”¹⁰

3.1.2. Concepto legal.

En Guatemala, adicional a toda definición doctrinaria corresponde analizar el Artículo 14 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República y todas sus reformas, que establece: “...Concepto de la Obligación Tributaria: La obligación tributaria constituye un vínculo jurídico de carácter personal, entre la Administración Tributaria y otros entes públicos acreedores del tributo y los sujetos pasivos de ella. Tiene por objeto la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley y conserva su carácter personal a menos que su cumplimiento se asegure mediante garantía real o fiduciaria sobre determinados bienes o con privilegios especiales. La obligación tributaria, pertenece al derecho público y es exigible coactivamente.”

En síntesis, se puede decir que la Relación jurídico tributaria es el vínculo jurídico entre el Estado, que es acreedor tributario o el sujeto activo, o una entidad pública, que en virtud de una ley posee este derecho, y el sujeto pasivo que puede ser el contribuyente o los responsables quienes a su vez son aquellos que sin tener la condición de contribuyentes, deben cumplir la obligación atribuida a este. Este vínculo Jurídico, cuyo principal objeto es el tributo, se origina al cumplirse los presupuestos hipotéticamente encuadrados en la ley.

3.1.3. 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.

3.1.4 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

⁹ Fuente. Villegas Lara, Héctor. **Curso de finanzas, derecho financiero y tributario**. Sexta Edición 1997, página 156

¹⁰ Fuente. GiullianiFonrouge, Carlos. **Derecho financiero**, Segunda Edición 1970, página 40.

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.

3.1.5 Elementos.

En toda relación jurídico - tributaria existen los siguientes elementos:

3.1.6 Sujeto activo

Es el Estado o la entidad pública a la cual se le ha delegado potestad tributaria por ley expresa, en nuestro caso, es a la Superintendencia de Administración Tributaria a quien representa al Estado. El Estado en virtud del iusimperium recauda tributos en forma directa y a través de organismos públicos a los que la ley les otorga tal derecho.

Como expresa nuestro Código Tributario, esta entidad tiene facultad para percibir determinados tributos y exigirlos coactivamente en caso de su incumplimiento. Además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación tributaria, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley, del ejercicio de la potestad y ésta solo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. La razón de este hecho radica en que los organismos independientes cuentan con recursos económicos que les permita solventar sus necesidades financieras. Estas características de los entes tributarios menores no es ilimitada ya que dependen de la ley y su accionar será siempre un reflejo de la voluntad del Estado.

Para el estudio del sujeto activo, se tiene que analizar la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual es titular de la pretensión tributaria; ese estudio, afirma, es extraño al derecho tributario material y pertenece más bien al derecho constitucional. Sin embargo, como a través de la ley tributaria positiva la pretensión del tributo puede ser atribuida a un sujeto diferente del que posee la soberanía, el sujeto activo del cual hay que ocuparse en el derecho tributario material es aquel al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales deberá ser atribuido el producto de la recaudación de los tributos. El derecho constitucional es anterior al derecho tributario material, siendo su objeto normar la soberanía del Estado en el sector de la actividad tributaria, ello, sin embargo, no es un obstáculo para que el

estudioso de la actividad tributaria realice un breve enfoque de estos conceptos con la pretensión de aclarar correctamente los alcances de la potestad tributaria.

3.1.7 Sujeto pasivo

El estudio del sujeto pasivo corresponde al deudor principal o contribuyente y a los diferentes deudores o responsables por vínculo de solidaridad, sustitución o sucesión. El sujeto pasivo en general, quien tiene la carga tributaria, es quien debe proporcionar al fisco la prestación pecuniaria. Para efectos de una mejor comprensión de las diferentes categorías de sujetos pasivos se presenta de la siguiente manera:

a. Contribuyente.

Es el sujeto de derecho, titular de la obligación principal y realizador del hecho imponible. En nuestra legislación se preceptúa que contribuyente es aquel quien realiza, o respecto del cual se produce el hecho generador de la obligación tributaria. Se señala también que pueden ser contribuyentes por tener capacidad tributaria las personas naturales o jurídicas, comunidades de bienes, patrimonios, sucesiones indivisas, fideicomisos, sociedades de hecho, sociedades irregulares, la copropiedad y el contrato en participación entre otros entes colectivos, aunque estén limitados o carezcan de capacidad o personalidad jurídica según el derecho privado o público, siempre que la ley les atribuya la calidad de sujetos de derechos y obligaciones tributarias.

b. Responsable.

Establece el Artículo 25 del Código Tributario, que “...responsable es aquel que, sin tener carácter de contribuyente, debe por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a este. Es asimismo responsable, toda persona sujeta por la ley al cumplimiento de obligaciones formales ajenas, aún cuando de las mismas no resulte la obligación de pagar tributos”.

c. Responsables solidarios.

La responsabilidad se entiende como la actuación total en cada uno de los titulares de un derecho o de los obligados por razón de un acto o contrato; en este caso, en virtud de la ley tributaria. También se puede decir que es un nexo obligatorio común que fuerza a cada uno de dos o más deudores a cumplir o pagar por la totalidad cuando le sea exigido por el acreedor con derecho a ello. Es necesario anotar que en materia tributaria se puede originar dos clases de responsabilidad solidaria:

1. Solidaridad entre contribuyentes, cuando la realización del hecho imponible es atribuido a varios sujetos pasivos, cada uno de los cuales actúa a título de contribuyente. Es el caso de los condominios de un inmueble respecto al impuesto predial.
2. Solidaridad entre el contribuyente, y el tercero ajeno a la realización del hecho imponible, cuando coexisten el responsable por deuda propia o destinatario legal tributario y el tercero extraño a la realización del hecho imponible.

d. Agentes de retención y percepción.

- El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este debe recibir, ante lo cual tiene la posibilidad de amputar la parte que corresponde al fisco por concepto de tributo, por ejemplo un empleador respecto a los dineros que debe pagar a sus trabajadores en el caso del impuesto a la renta. Los agentes de retención como los demás responsables por deuda ajena, deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de este que hayan retenido.
- El agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función, está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco, como el caso de un empresario de espectáculos que recibe junto con el valor del boleto el tributo que paga el público. Por medio de él el legislador le impone la obligación de cobrar el tributo a su deudor, al mismo tiempo que le cobra su crédito particular. Nuestra legislación establece que también serán considerados agentes de percepción, quienes por disposición de la ley, sean autorizados para percibir impuestos, intereses, recargos o multas, por cuenta de la administración tributaria.

Hecho imponible:

El hecho imponible es la hipótesis legal condicionante establecida en la norma tributaria, es decir, que es el hecho o presupuesto que debe ocurrir para el acaecimiento de la obligación tributaria. Nuestro Código Tributario en el Artículo 31, establece un concepto de hecho imponible o hecho generador, mismo que dice: "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".

• El objeto:

Generalmente la referencia a este nivel es al tributo, el cual constituye en líneas generales una prestación pecuniaria, surgida de la ley, y a efectivizarse entre dos sujetos: por un lado el Estado como acreedor y por el otro el deudor o deudores obligados a cumplir con la prestación. Sin embargo, se debe precisar que preferimos señalar como objeto también a la obligación tributaria por cuanto existen otras obligaciones además del tributo. Todo tributo es una obligación tributaria, más no toda obligación es un tributo. En cuanto al objeto encontramos para una mejor ilustración referirnos en primer lugar al objeto impositivo, al tipo impositivo y por último a la base impositiva:

- a. Objeto impositivo:** Los tributos en general tienen una finalidad de carácter económico, su objetivo principal es obtener los recursos normalmente en dinero por parte del sujeto activo de la relación jurídico tributaria para satisfacer las necesidades financieras y políticas del Estado.

- b. **Tipo impositivo:** También llamado elemento cuantificante, es propiamente el porcentaje que aplicado a la base imponible determinada dará como resultado la obligación tributaria. A manera de ejemplo citamos el hecho de la venta de maquinaria por valor total de once mil doscientos quetzales; en virtud de que este acto se encuentra gravado con el impuesto al valor agregado con la tasa del doce por ciento, resulta que el tipo impositivo es precisamente el doce por ciento.

3.2 PROCESO ADMINISTRATIVO (DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE)

Como se ha dicho con anterioridad, El decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y sus reformas, legisla en los capítulos V y VI artículos del 121 al 160, el procedimiento administrativo guatemalteco, que en materia tributaria debe seguirse al impugnar resoluciones que determinen ajustes a la obligación tributaria, multas, sanciones e intereses, las que son emitidas por la Superintendencia de Administración Tributaria, procedimiento que además se ejecutará en su totalidad ante la mencionada Superintendencia.

Dentro de la Administración Tributaria, se encontrará una serie de procedimientos administrativos, denominándoseles en el Código Tributario “El proceso administrativo”, en el cual existen dos clases de procedimientos, así:

- El procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente o responsable a su solicitud.
- El procedimiento que se inicia de oficio, por la administración tributaria, que se le denomina “Procedimientos especiales de determinación de la obligación tributaria por la administración”.

3.2.1. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO INICIADO POR EL CONTRIBUYENTE.

El procedimiento administrativo iniciado por el contribuyente o responsable, debe ser impulsado de oficio; y debe observar formalidades mínimas, como la de la presentación de los memoriales, conteniendo los requisitos establecidos en el Artículo 122 del Código Tributario, no obstante que la citada norma legal ha previsto que la omisión de cualesquiera de los requisitos, no será motivo para rechazar la solicitud, debe sin embargo subsanarse las omisiones existentes, para lo cual concede el plazo de quince días improrrogables.

En este, como en otros procedimientos iniciados de oficio, es necesario que los contribuyentes o responsables acrediten la calidad con que actúan, tal el caso sí éstos actuaren en representación de terceros, mediante representante legal o mandatario, la forma prevista para acreditar la calidad con que se actúa puede ser presentando copia legalizada de los documentos acreditativos.

Es importante mencionar en este caso, que para la iniciación del procedimiento administrativo por parte del contribuyente o responsable, la administración tributaria no puede exigir el pago de ningún impuesto sobre las actuaciones que se realicen dentro de este procedimiento.

Entre los procedimientos que puede iniciar el contribuyente pueden citarse:

- Solicitud de devolución de créditos fiscales de cualquier naturaleza,
- Solicitud de devolución de pagos indebidos o en exceso,

- Solicitud de compensación entre créditos y débitos fiscales,
- Solicitud para cambio de sistema contable de lo devengado a lo percibido o viceversa,
- Solicitud para cambio de sistema de valoración de inventarios, solicitud para que la Administración Tributaria pague intereses al contribuyente por devoluciones de créditos fiscales extemporáneos,
- Solicitud para destruir inventarios inservibles, etc.

Con la solicitud inicial presentada por el contribuyente o responsable ante la Administración Tributaria, conteniendo los requisitos establecidos en el Código Tributario, se inicia el procedimiento por el contribuyente. Como resultado de dicha solicitud, nacen obligaciones para la Administración Tributaria, tales como la obligación de notificar el resultado de la solicitud mediante resolución correspondiente, otorgando la audiencia respectiva, notificando la opinión o dictamen correspondiente.

Notificaciones

Las notificaciones del procedimiento administrativo deben realizarse en el lugar que el particular señaló en su primer memorial. Deja el Código Tributario la posibilidad que además de las notificaciones puedan hacerse además de personales, por otro procedimiento idóneo y dentro de las notificaciones no se puede hacer razonamientos de impugnaciones a menos que la misma ley así lo establezca.

Es obligatorio hacer notificaciones personales cuando las resoluciones contengan los siguientes actos o resoluciones (Artículo 130 del Código Tributario):

- Que determinen atributos.
- Determinen intereses.
- Impongan sanciones.
- Confieran o denieguen audiencias.
- Decreten o denieguen apertura en prueba.
- Denieguen una prueba ofrecida.
- Las que fijan un plazo para que una persona haga, deje de hacer, entregue, reconozca o manifieste su conformidad o inconformidad en relación con algún asunto. Las resoluciones en que se otorgue o deniegue un recurso y las que lo resuelvan.

Las notificaciones que la administración tributaria realice, no pueden ser renunciadas por la persona que se encuentre en el lugar que el mismo particular señaló en su primer memorial; y deberán contener los siguientes requisitos:

- Se hace constar el mismo día que se realiza el acto.
- Se expresará la hora en que está notificado.
- El lugar en que se está realizando el acto.
- La firma del notificado, pero si se negare, el notificador dará fe de la negativa de firmar.
- Se entregará copia de la resolución dictada.
- Los documentos que fundamente la resolución.
- La identificación del expediente sobre el cual recae la resolución.

Las notificaciones de la Administración Tributaria, se practicarán dentro de los diez días hábiles, contados a partir del día siguiente de dictada la resolución que se trate, por el

incumplimiento se impondrá al notificador que incumpla una multa de diez quetzales la primera vez; veinticinco quetzales la segunda; y destitución la tercera.

El acto de la notificación podrá hacerse en dos formas:

- **Por el notificador de la Administración Tributaria.** En este caso por cualquier medio debe notificarse al particular en el lugar donde se encuentre o en su residencia por cédula que se entregará a sus familiares.
- **Por notario.** Se entregará a este, el original y copia de la resolución respectiva, debiendo el notario firmar en un libro que para el efecto se autorice, entregándole copia al interesado y se asentará la notificación a continuación de la resolución. La excepción es que los notarios que dirigen a las partes no podrán actuar como notarios notificadores.

Las cédulas de notificación que la Administración Tributaria realice, deberán contener los siguientes requisitos:

- Nombres y apellidos de la persona a quien se notifica.
- El lugar en donde se notifica.
- La fecha en que se notifica.
- La hora en que se notifica.
- Nombres y apellidos de la persona a quien entregue la copia de la notificación.
- La razón de haber entregado o fijado la notificación.
- Firma del notificador.
- Sello de la administración tributaria o del notario.

En el procedimiento administrativo de la Administración Tributaria, debe dejarse copia íntegra y legible de las resoluciones, las cuales serán firmadas por el secretario de la dependencia, para agregar a los legajos.

Todo particular que gestione o tenga un expediente abierto en la administración tributaria tiene la facultad de darse por notificado de las resoluciones administrativas emitidas por ésta.

Son medios de prueba dentro de la Administración Tributaria todos aquellos admitidos en derecho. Los documentos que se presenten como prueba dentro del expediente, podrán presentarse en original, copia o fotocopia simple. Pero la Administración Tributaria podrá requerir los originales o fotocopia legalizada del mismo.

Cuando en la Administración Tributaria se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta días hábiles, los cuales no podrán prorrogarse.

En un plazo de treinta días hábiles, se podrá acordar diligencias para mejor resolver, lo cual se puede pedir o de oficio fijar, para establecer lo siguiente:

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

Toda notificación que se haga a los administrados en forma distinta es nula.

3.2.2. Procedimiento que se inicia de oficio por la Administración Tributaria.

El otro procedimiento que inicia la Administración Tributaria se denomina "Procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria por la administración", el cual se desarrolla en una forma muy sumaria. La Administración Tributaria, inicia de oficio cuando requiere el cumplimiento de una obligación tributaria, este procedimiento se inicia notificando en forma legal al contribuyente el requerimiento respectivo, otorgando en el mismo, un plazo para el cumplimiento de lo requerido.

En caso de incumplimiento por parte del contribuyente, la Administración Tributaria, normalmente acude a la instancia judicial, iniciando proceso penal por resistencia a la acción fiscalizadora.

Una vez cumplido el requerimiento por parte del contribuyente, la Administración Tributaria procede a realizar las pruebas respectivas, ello mediante procedimientos de auditoría los cuales pueden realizarse en el domicilio fiscal de contribuyente, en cuyo caso se denominará auditoría de campo, o en caso contrario en las oficinas de la Administración Tributaria, en cuyo caso se le denominará auditoría de gabinete.

Si producto de la auditoría o revisión que practique la Administración Tributaria, resultare que encuentra diferencias en la determinación y pago de tributos o en el incumplimiento de las obligaciones (técnicamente denominados ajustes), la Administración Tributaria deberá conceder audiencia al contribuyente, por el plazo de treinta días hábiles improrrogables, a efecto que el administrado formule descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa.

Si el contribuyente no evacua su audiencia se dictará la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas y confirmará los ajustes respectivos. Si el contribuyente evacua la audiencia, en ésta se deben ofrecer todos los medios de prueba admitidos en derecho, durante este procedimiento se puede decretar medidas para mejor resolver como se dispone en el procedimiento anterior.

El plazo para que se decrete la resolución administrativa, producto de la evacuación de la audiencia conferida será de treinta días hábiles siguientes al agotamiento del procedimiento correspondiente. La resolución administrativa, puede ser impugnada por medio de los recursos administrativos de revocatoria y reposición.

Toda resolución de la Administración Tributaria, deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:

- Número de la resolución e identificación del expediente en donde recae la resolución.
- Lugar y fecha en que se está emitiendo la resolución.
- Apellidos y nombre completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (N.I.T.), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren dentro del expediente.
- Indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, si fuere el caso.
- Consideraciones de los hechos expuestos y prueba aportada.

- Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.
- La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos según el caso.
- En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto en el Artículo 111 del Código Tributario.
- Consideración de los dictámenes emitidos, y los fundamentos de hecho y de derecho de la resolución.
- La firma del funcionario que emita la resolución.

3.2.3. Determinación de la obligación tributaria.

La determinación de la obligación tributaria en esencia es un acto del contribuyente por medio del cual reporta a la Administración Tributaria el total de la base imponible y el tributo a pagar, este acto es eminentemente voluntario y declarativo, el mismo por lo tanto admite la rectificación que realice el fisco por medio de una posterior liquidación, la determinación la puede llevar a cabo también el Estado en ejercicio de su poder tributario o en forma conjunta con el contribuyente.

Sobre la definición en ese contexto Giulliani argumenta que: “La determinación de la obligación tributaria es el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.”¹¹

En la práctica, en nuestro país, el acto de determinación de la obligación tributaria puede estar a cargo del contribuyente, sin perjuicio del derecho de rectificación del fisco que se materializa en un ajuste después de la revisión correspondiente, la determinación tiene carácter declarativo y cumple la función de reconocimiento formal por parte del contribuyente de una obligación que ya existe por haberse llevado a cabo el hecho generador previamente determinado en la ley.

El deudor o responsable al formular la declaración, o la Administración Tributaria al efectuar la determinación de oficio, reconocen o declaran la existencia de una situación individual de carácter obligacional nacida bajo el imperio de ley.

Naturaleza jurídica de la determinación de la Obligación Tributaria.

La naturaleza y efectos jurídicos de la determinación, con respecto a la obligación jurídico tributaria, es que la misma nace al producirse el presupuesto material asumido por la ley como determinante de ser sujeto del gravamen, dicho en otras palabras, el acaecimiento del hecho generador, y por lo tanto el deber de pagar por parte del sujeto pasivo y el derecho de exigir el pago por parte del sujeto activo, o sea, el Estado, bastando para lo mismo que haya transcurrido el tiempo establecido en la ley.

¹¹ Giuliani Fonrouge, Carlos M. Derecho Financiero, Volumen I 6ª. Edición.

Determinación por el contribuyente.

Es la que realiza el deudor o responsable en forma espontánea, consiste en que voluntariamente el contribuyente se presenta ante la Administración Tributaria y declara mediante formulario o medio legal establecido la base imponible y el tributo a pagar.

En Guatemala, la forma normal de determinación de la obligación tributaria es la realizada por el deudor tributario o sujeto pasivo, quien se responsabiliza por lo declarado sin perjuicio de su verificación posterior parte de la Administración Tributaria, la cual debe realizar el ente recaudador antes de que transcurra el periodo de prescripción establecido en el Código Tributario.

En caso de que producto de la declaración por parte del contribuyente, la Administración Tributaria, establezca diferencias entre lo declarado y lo que debió declarar, el ente recaudador procederá a requerir el cumplimiento de la obligación tributaria mediante notificación correspondiente, otorgando obligatoriamente audiencia al contribuyente para que este se pronuncie o manifieste al respecto, iniciándose un procedimiento especial de determinación de la obligación tributaria.

La determinación de la obligación tributaria la realiza el contribuyente por medio de un formulario, que proporciona la Superintendencia de Administración Tributaria y que tiene efectos de declaración jurada, pero manifiesta la voluntad por parte del sujeto pasivo.

Determinación de oficio.

Es la efectuada por la Administración Tributaria sin la cooperación o participación del contribuyente, esta clase de determinación se realiza cuando el sujeto pasivo ha omitido la declaración en el término establecido en la ley, o cuando la declaración presentada por el mismo sujeto pasivo carece de elementos (omisión de datos, inexactitud, falsedad o error en los datos presentados) y ante la negativa del contribuyente, procede la Administración Tributaria a determinar la obligación tributaria, en base a informes, declaraciones anteriores presentadas por el contribuyente o cualquier información que le permita dar indicios para su determinación. Esta forma de determinación de la obligación tributaria puede realizarla el ente recaudador de dos formas: Determinación sobre base cierta o sobre la base presunta.

- **Determinación sobre base cierta.**

Existe determinación de oficio sobre base cierta cuando la Administración Tributaria dispone con certeza de todos los antecedentes, que dan como resultado el hecho y los valores imponibles, el caso más común se configura cuando se ajustan las declaraciones presentadas por el sujeto pasivo, y con base en los datos presentados la Administración Tributaria encuentra error y determina la base imponible y el impuesto correcto a pagar.

- **Determinación sobre la base presunta.**

Se configura la determinación de oficio sobre base presunta cuando la Administración Tributaria no ha podido obtener los antecedentes sobre base cierta, efectúa la determinación de la obligación tributaria sobre presunciones o indicios, este tipo de

determinación se encuentra regulada en el Código Tributario y admite prueba en contrario.

En todos los casos de determinación de la obligación tributaria, el ente recaudador debe conferir audiencia al contribuyente, con el objetivo de cumplir con los procedimientos administrativos establecidos en la ley.

3.3 MEDIO DE PRUEBA

3.3.1 Definición de Prueba

De conformidad con el Diccionario electrónico Wiki pedía, la prueba es la verificación o confirmación de las afirmaciones de hechos expresadas por las partes. En sentido amplio, se designa como prueba a todo el conjunto de actos desarrollados por las partes, los terceros y el propio juzgador, con el objeto de lograr la obtención del cercioramiento judicial sobre los hechos discutidos y discutibles. Por último, por extensión también se suele denominar pruebas a los medios, instrumentos y conductas humanas con las cuales se pretende lograr la verificación de las afirmaciones de hecho. Así se habla de la prueba confesional, testimonial, ofrecimiento de las pruebas, etc. Para analizar el objeto de la prueba vamos a distinguir los siguientes rubros:

1. El objeto de la prueba: Que son los hechos sobre los que versa la prueba.
2. La carga de la prueba: Es la atribución impuesta por la ley para que cada una de las partes proponga y proporcione los medios de prueba que confirmen sus propias afirmaciones de hecho.
3. El procedimiento probatorio, o sea la secuencia de actos desplegados por las partes, los terceros y el juzgador para lograr el cercioramiento judicial.
4. Los medios de prueba, que son los instrumentos- objetos o cosas y las conductas humanas- con las cuales se trata de lograr dicho cercioramiento.
5. Los sistemas consignados en la legislación para que los juzgadores aprecie o determinen el valor de las pruebas practicadas (sistema de valoración de la prueba).¹²

En síntesis, la obligación de probar dependerá de la situación adquirida por las partes en un proceso. Cada una de ellas deberá probar los hechos sobre los que funda su defensa, y para cualquier proceso el código tributario nos remite a lo que establece el Código Procesal Civil y Mercantil Dto. 107.

3.3.2 Medios de Prueba

De conformidad con el Código Procesal Civil y Mercantil Dto. 107, que en sus artículos del No. 123 al No. 127, nos menciona la parte general de la prueba, pero es el artículo 128 el que establece que los medios de prueba legalmente establecidos se constituyen por:

- [Declaración de las partes.](#)
- [Declaración de Testigos.](#)
- [Dictamen de expertos.](#)
- [Informes de Peritos.](#)

¹² Diccionario electrónico Wikipedia. es.wikipedia.org/

- Reconocimiento Judicial
- Documentos
- Medios Científicos de prueba
- Presunciones establecidas por la ley o la jurisprudencia.

3.4 PERIODO DE PRUEBA

Todos los hechos pueden ser materia de prueba, sin embargo, no todos necesitan ser aprobados. Los hechos que deben ser materia de prueba dice Hugo Calderón, “son aquellos controvertidos o acerca de los cuales no hay acuerdo de las partes.

En materia tributaria nuestra legislación regula que podrá utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho (artículo 142 del Código Tributario), que en la práctica es la prueba documental.

La Administración Tributaria no admitirá las pruebas presentadas fuera de éste periodo, salvo, que se recabe para mejor resolver, aunque no se hubiere ofrecido.

Por ajustes formulados por la Administración Tributaria, el periodo de prueba es de 30 días hábiles, según lo establece el artículo 143 del Código Tributario, los cuales empiezan a correr después del 6º día hábil posterior al día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia, cuando el contribuyente lo haya solicitado en el propio memorial de evacuación de audiencia, sin más trámite, que se tenga que notificar (Artículo 146 del Código Tributario).

De conformidad con el artículo 143 del Código Tributario (Dto. 6-91),...“cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse. El período podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten. No se admitirán las pruebas presentadas fuera del período de prueba, salvo las que se recaben para mejor resolver, aunque no hubiesen sido ofrecidas.

3.5 DILIGENCIAS PARA MEJOR RESOLVER

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

La ley señala que el plazo para que la SAT practique diligencias como traer a la vista cualquier documento o actuación que crea conveniente, efectuar otras diligencias o ampliar las ya realizadas, en un plazo no mayor de 15 días hábiles.

3.6 EVACUACION DE AUDIENCIA

El artículo 154 del Código Tributario, establece el derecho que tiene el contribuyente contra las resoluciones de la Administración Tributaria, podrá ser revocada de oficio,

para lo cual el contribuyente o consignatario interpondrá el recurso de revocatoria, dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.

En este acto la autoridad administrativa superior de la Intendencia de Fiscalización decidirá por medio de la resolución, rechazar el recurso planteado, confirmar, revocar o anular la resolución emitida por la autoridad administrativa jerárquicamente inferior, conforme con las disposiciones legales y la petición formulada bien fundamentada.

Evacuación de la audiencia ante la Administración Tributaria

El proceso de defensa se inicia con la evacuación de la audiencia, que la Administración Tributaria concede al contribuyente para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes que se le plantean respecto de un impuesto cualquiera.

La audiencia se concede a través de una providencia a la cual se adjunta el pliego o lista de ajustes con sus respectivas explicaciones, integraciones o liquidaciones. El contribuyente puede impugnar por escrito dentro del término de 30 días hábiles, contados a partir del día siguiente de la notificación de las diferencias de impuestos formuladas por la Administración Tributaria, debiendo especificar los hechos y las normas legales en que se basa dicha impugnación y alegar las defensas que considere pertinentes, respecto a los ajustes, infracciones y sanciones que se le atribuyen, aportando u ofreciendo en tales casos los medios de prueba que corresponden. La audiencia para el contribuyente está garantizada en el Artículo 146 del Código Tributario vigente.

En síntesis se puede decir, que la evacuación de la audiencia consiste en hacer uso de un procedimiento establecido en la ley, aprovechando la oportunidad que la Administración Tributaria concede al contribuyente, para someter a discusión y trámite su conformidad o inconformidad con los ajustes planteados respecto a un impuesto cualquiera, siguiendo un procedimiento previamente establecido.

El Artículo 146 del Código Tributario en su parte conducente establece: "...Al notificar al contribuyente o al representante legal, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles, improrrogables, para que presente los descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa..."

Cuando se inicie la fase de evacuación de la audiencia, es importante analizar correctamente en el artículo antes citado, los plazos relacionados con la solicitud de apertura a prueba, y con la imposición de sanciones y su pago, para decidir si conviene o no evitar que su cobro se haga por la vía económico coactiva. En caso de que el contribuyente con la resolución de la evacuación de la audiencia considere que tiene el derecho a la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, multas y recargos, podrá reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso, con base en lo preceptuado en el Artículo 153 del Código Tributario vigente.

¿En qué consiste la Audiencia ante la S.A.T.?

Es la oportunidad que se le concede al contribuyente para que manifieste conformidad o inconformidad con los ajustes que se le plantean respecto a un impuesto cualquiera. La Administración Tributaria concede la audiencia al contribuyente, mediante una providencia que incluye el pliego o lista de ajustes con sus respectivas integraciones, liquidaciones y otras explicaciones que corresponden al reparo formulado.

¿Qué significa Evacuación?

Desde el punto de vista del contribuyente, es tramitar una diligencia de procedimiento. Desde el punto de vista de la Administración Tributaria, consiste en brindar un informe. La evacuación o práctica de la prueba no es un acto simple, está integrado por diversos actos, los cuales son algunos comunes a todos los medios y otros específicos a cada medio en particular.

La Administración Tributaria, utilizando los plazos legales correspondientes da trámite y resuelve la evacuación interpuesta por el contribuyente contra los ajustes formulados y notifica dicha resolución al contribuyente quien posterior a la evacuación de la audiencia, y en caso de inconformidad, interpone los recursos legales que corresponden al procedimiento contencioso administrativo.

El fundamento legal del procedimiento contencioso administrativo se encuentra normado en dos leyes ordinarias como lo son el Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario y todas sus reformas y la ley de lo Contencioso administrativo.

El procedimiento administrativo se desarrolla en dos fases o etapas, la primera que se refiere a la evacuación de la audiencia y la segunda a la impugnación de las resoluciones de la Administración Tributaria interponiendo el recurso de revocatoria o de reposición según el caso. El procedimiento para la evacuación de la audiencia es el siguiente:

- La Administración Tributaria requiere al contribuyente o responsable la presentación de las declaraciones omitidas o proporcione la información necesaria, fijando para el efecto, un plazo de veinte (20) días hábiles. (Artículo 107 del Código Tributario). Si transcurrido el plazo de veinte días hábiles, el contribuyente o responsable no presenta las declaraciones omitidas, la administración tributaria determina de oficio el impuesto sobre bases cierta o presunta y las sanciones e intereses que corresponda conforme a los Artículos 107, 108, 109 y 145 del Código Tributario.
- La Administración Tributaria determina sobre base cierta en los libros, registros y documentación del contribuyente, y con información recabada de terceros. Contra esta determinación se admite prueba en contrario y procederán todos los recursos previstos en el Código Tributario. (Artículo 108 del Código Tributario).
- Si el contribuyente o responsable se negare proporcionar la información, documentación, libros y registros contables, la Administración Tributaria determinará la obligación sobre base presunta, para lo cual podrá tomar como indicios los promedios de períodos anteriores declarados por el contribuyente en relación al impuesto que corresponde así como informaciones de terceros. Contra

esta determinación se admite prueba en contrario y procederán los recursos previstos en el artículo 109 del Código Tributario.

- Cuando en la determinación de la obligación tributaria resultare que el sujeto pasivo cometió error de cálculo y no de concepto; si la diferencia es a favor de la administración tributaria, ésta le requerirá el pago adeudado, corriéndole audiencia por cinco (5) días hábiles. Transcurrido el plazo de la audiencia, el pago deberá efectuarse inmediatamente y sin más trámite dentro del plazo improrrogable de cinco (5) días (Artículo 111 del Código Tributario).
- Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponda y acreditará en cuenta o solicitará al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de la diferencia. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días (Artículo 111 del Código Tributario).

Verificación de audiencias

La Administración Tributaria notifica al contribuyente o responsable de los ajustes formulados y le da audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, para que presente descargos y ofrezca medios de prueba (Artículo 146 del Código Tributario).

El contribuyente o responsable evacua la audiencia presentando ante la administración tributaria el memorial de acuerdo con los requisitos del Artículo 122 del Código Tributario en el plazo de treinta (30) días hábiles, ofreciendo los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si solo se interponen sanciones, la audiencia se conferirá por diez (10) días hábiles improrrogables (Artículo 146 del Código Tributario).

Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se concederá período por diez (10) días hábiles improrrogables, aplicando el mismo procedimiento del numeral 2 (Artículo 146 del Código Tributario).

Si el contribuyente expresa conformidad con uno o más de los ajustes y las sanciones, sin objetarlos parcialmente, la administración tributaria los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago. El expediente continuará su trámite de los ajustes y sanciones impugnadas (Artículo 146 del Código Tributario).

Si el contribuyente o responsable no paga, la administración tributaria procederá al cobro por la vía económico coactiva. Si el contribuyente o responsable no evacua la audiencia, la administración tributaria dictará la resolución que determine el tributo, intereses, recargos y multas. Al estar firme la resolución se procederá a exigir el pago (Artículo 147 del Código Tributario).

Se haya o no evacuado la audiencia, de oficio o a petición de parte, la administración tributaria podrá dictar resolución para mejor resolver (Artículos 144, 148 del Código Tributario).

La administración tributaria dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes de concluido el procedimiento (Artículo 149 del Código Tributario).

El Artículo 143 del mismo cuerpo legal establece: **Período de prueba.** “Cuando El contribuyente al iniciar y en el transcurso del proceso de defensa, debe tomar en cuenta por un lado, lo preceptuado en los Artículos del 142 “A” al Art. 144 del código Tributario y en otros que en el desarrollo del presente estudio se analizan; así como apoyarse en preceptos constitucionales como los establecidos en los Artículos 12, 15, 24, 239 y 243 de la Constitución Política de la república de Guatemala, que pueden ser aplicados oportunamente por el contribuyente en su defensa tributaria.

3.7 DEFINICION DE RECURSO

Recurso procesal o recurso jurisdiccional es el medio establecido en la [ley](#) para obtener la modificación, revocación o invalidación de una [resolución judicial](#), ya sea del mismo [juez](#) o [tribunal](#), estando en proceso administrativo o judicial que la dictó o de otro de superior jerarquía.

En todo recurso encontramos: una [resolución](#) que es impugnada (llamado en [doctrina](#), *resolución recurrida*); un litigante agraviado con la [resolución](#) que busca impugnar (*recurrente*); un [juez](#) o [tribunal](#) que la ha dictado ([juez](#) o tribunal *a quo*); un [juez](#) o tribunal que conoce del recurso ([juez](#) o tribunal *ad quem*); y una nueva [resolución](#) que puede confirmar, modificar, revocar o invalidar la resolución recurrida.

En la mayoría de las [legislaciones](#), los recursos presentan las siguientes características:

- Deben interponerse dentro de un [plazo](#) perentorio.
- Se presentan, generalmente, por escrito y con fundamentos. A veces, se exige acompañar algún tipo de documentación o cumplir ciertas formalidades.
- Se presentan ante el mismo [juez](#) o tribunal que dictó la [resolución](#) recurrida y, excepcionalmente, directamente ante el juez o tribunal al que corresponde conocer del recurso.
- Su conocimiento y fallo le corresponde al superior jerárquico del [juez](#) o tribunal que ha pronunciado la [resolución](#) recurrida y en algunos casos, por excepción, le corresponde al mismo tribunal que dictó la resolución.
- Se interponen para impugnar [resoluciones](#) que no están [firmes](#).

Los requisitos de cada recurso, en particular, los regula específicamente el [derecho procesal](#) de cada [Estado](#).

3.8 RECURSOS DE REVOCATORIA Y REPOSICIÓN.

RECURSO DE REVOCATORIA

Que procede en contra de aquellas resoluciones administrativas que emite un órgano subordinado, para que conozca y resuelva un órgano superior y cuyo trámite es el siguiente:

1. Se interpone dentro del plazo de 10 días hábiles, estando el funcionario ante el cual se interpuso limitado a concederlo o denegarlo, elevando las actuaciones al

- órgano superior (Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria) dentro del plazo de cinco días (artículo 155 C.T.).
2. El órgano superior recabará dictamen de la Unidad de Dictámenes de la Dirección Superior dentro de los 15 días siguientes,
 3. Se recabará dictamen de la Procuraduría General de la Nación por 15 días (Artículo 159 C.T.); y,
 4. Dentro de los 30 días siguientes deberá el órgano superior de dictar la resolución final.

El artículo 154 del Código Tributario, establece el derecho que tiene el contribuyente contra las resoluciones de la Administración Tributaria, pudiendo ser revocada de oficio, para lo cual el contribuyente o consignatario interpondrá el recurso de revocatoria, dentro del plazo de 10 días hábiles siguientes a la notificación de la resolución.

En este acto la autoridad administrativa superior de la Administración Tributaria Administración Tributaria, decidirá por medio de la resolución rechazar el recurso planteado, confirmar, revocar o anular la resolución emitida por la autoridad administrativa jerárquicamente inferior, conforme con las disposiciones legales y la petición formulada bien fundamentada.

Aunque el Decreto 119-96 del Congreso de la República, Ley de lo Contencioso Administrativo, en principio trató de unificar los procedimientos de los recursos administrativos, en materia tributaria quedó claramente establecido en el Artículo 17 "bis" de éste cuerpo legal que clase de recursos debe utilizarse en éste caso, exponiendo lo siguiente: "...Excepciones. Se exceptúa en materia laboral y en materia tributaria la aplicación de los procedimientos regulados en la presente ley, para la substanciación de los recursos de reposición y revocatoria, debiéndose aplicar los procedimientos establecidos por el Código de Trabajo y por el Código Tributario respectivamente".

Así mismo se encuentra regulada la parte recursiva en contra de actuaciones de la Administración Tributaria, en el Artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que establece: "Los recursos administrativos que los contribuyentes o sus representantes pueden interponer contra las resoluciones de la SAT en materia tributaria, son los que establece el Código Tributario y las Leyes Aduaneras. Los recursos administrativos que se interpongan contra las resoluciones de la SAT en materia no tributaria o aduanera son los establecidos en la Ley de lo Contencioso Administrativo".

En materia tributaria, contra lo resuelto por el Directorio de la SAT, procede el recurso de reposición; contra lo resuelto por el Superintendente y los Intendentes, procede el recurso de revocatoria. Ambos recursos se regularán por las disposiciones del Código Tributario.

El recurso de revocatoria es uno de los recursos administrativos más complicados que existen dentro de la vía administrativa, este recurso tiene características propias, se encuentra regulado de manera que el trámite del mismo puede tardar mucho tiempo y con ello quien se perjudica por lo tardío del procedimiento es la propia Administración Tributaria, aun tratándose de adeudos al fisco.

• **Fundamento legal.**

El fundamento legal de este recurso administrativo lo encontramos regulado en el Artículo 17 bis del Decreto 119-96 Ley de lo Contencioso Administrativo modificado por el Decreto 98-97 del Congreso de la República que modifica la ley mencionada; y los Artículos 154, 155, 156, 157 y 159 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario; Artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

• **Procedencia.**

Establece la ley que las resoluciones de la Administración Tributaria pueden ser revocadas de oficio, siempre que no estén consentidas por los interesados o a instancia de parte. Esto significa que las resoluciones administrativas se pueden revocar siempre que los particulares sean notificados y hayan ejecutado una resolución. Así también el Artículo 6 de la Ley de lo Contencioso Administrativo establece: "... Antes que las resoluciones hayan sido contenidas por los interesados pueden ser revocadas por la autoridad que las haya dictado. Se tendrá por consentida una resolución cuando no sea impugnada dentro del plazo".

El recurso de revocatoria tributario 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. Cabe mencionar que en muchos casos la Administración Tributaria, confunde en la práctica la definición de "Resolución"; ello en el sentido de que hay actos que no terminan con el fondo del asunto sino que son cuestiones de mero trámite y les denomina "Providencias", y sugiere que éstas, no pueden impugnarse por la vía del recurso de revocatoria, en virtud de que no tienen el título de resolución, sin embargo, ésta situación queda resuelta al aplicar por integración lo contenido en el Artículo 4 del Código Tributario y lo establecido en la Ley del Organismo Judicial en sus Artículos 141, 142 y 143, al determinar que las providencias sí son resoluciones, y que como consecuencia sí éstas al dictarse afectan al contribuyente son motivo de impugnación por medio del recurso de revocatoria.

• **Interposición.**

El recurso de revocatoria se interpone por escrito, dentro de los 10 días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución que afecta al particular.

Como es normal dentro de los procedimientos administrativos en materia de impugnaciones o recursos, la presentación de los mismos no requiere de formalismos legales más que presentarlos dentro del tiempo, pero dentro del presente recurso administrativo, de conformidad con el Código Tributario únicamente es necesario que el memorial de interposición reúna algunos requisitos legales, que se encuentran regulados en el Artículo 122.

El Artículo 154 en su párrafo sexto, establece: El memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el Artículo 122 de este Código.

Los requisitos que manda reunir dentro del memorial el artículo mencionado son los siguientes: “Artículo 122. -Requisitos de la solicitud inicial. La primera solicitud que se presente a la Administración Tributaria deberá contener:

- Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad. El traslado deberá notificarse al interesado.
- Nombres y apellidos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.
- Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- Peticiones que se formulen.
- Lugar y fecha.
- Firma del solicitante.

Si el solicitante no sabe o no puede firmar lo hará otra persona a su cargo. En las solicitudes posteriores, no será necesario consignar todos los datos de identificación del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.”

Aunque el Artículo transcrito anteriormente establece algunos requisitos, consideramos que las peticiones y trámites dentro de la administración pública deben ser sin formalismos legales más que los necesarios, para no entorpecer los procedimientos administrativos y dar una mayor agilidad a la administración pública.

• **Procedimiento.**

El recurso una vez interpuesto ante la Administración Tributaria, resulta un tanto complicado para su resolución, ello por la forma que quedó regulado en la ley. El requisito que resulta ser el más importante en materia del procedimiento de impugnación, es el que éste debe presentarse dentro de los 10 días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución que se impugna y que el órgano subordinado de la Administración Tributaria debe, dentro del plazo de quince días, conceder o denegar el trámite del recurso, y es aquí donde se complica el procedimiento. El órgano impugnado tiene la facultad de conceder o denegar el trámite del recurso; si lo concede no hay problema, eleva el expediente dentro los cinco días siguientes al de la resolución que concede. Elevado el expediente con el recurso el superior jerárquico de la Administración Tributaria, cuenta con treinta días contados a partir del día siguiente de recibido el expediente para resolverlo, dentro de los cuales se le debe dar audiencia obligatoria a la Procuraduría General de la Nación por 15 días y a la Unidad de Dictámenes en Recursos Administrativos de la Dirección Superior del Ministerio o dependencia a la que éste acuerde asignar las correspondientes atribuciones técnicas, pero ello no implica que el órgano que resuelve pueda pedir dictamen a alguna dependencia técnica de la Administración Tributaria si lo cree oportuno. Esto último es facultativo, y con ello ya se puede resolver confirmando, revocando o modificando la resolución recurrida.

La complicación se da cuando el órgano subordinado deniega el trámite del recurso, en este caso el particular tiene la facultad de poder recurrir por medio de Ocurso proceso que será motivo de exposición en el siguiente punto.

• Resolución del recurso.

Como ya quedó apuntado en el esquema del recurso, su resolución puede asumir las siguientes formas:

- Con una resolución favorable. En este caso la resolución que afecta los intereses de los particulares se revocó, se manda a ejecutar si es el caso o bien simplemente queda sin efecto lo resuelto por el órgano subordinado de la administración tributaria.
- Con una resolución desfavorable. Si lo resuelto por el órgano superior de la administración tributaria es desfavorable, significa que la resolución administrativa se confirmó, sigue afectando al particular y es procedente acudir a un órgano jurisdiccional a efecto que a través de una sentencia se deje sin efecto lo resuelto por la administración tributaria, a través del contencioso administrativo o bien se puede cumplir con lo resuelto y no acudir a la vía judicial.
- Si no resuelve el Directorio de la administración tributaria. Si la administración tributaria no resuelve dentro de los 30 días que tiene para resolver, se produce la figura jurídica del silencio administrativo de naturaleza adjetiva y el particular tiene las opciones siguientes:
 - i. Esperar indefinidamente. El particular puede esperar indefinidamente que el Directorio de la S.A.T. Ministro de Finanzas Públicas resuelva, ya que el silencio administrativo en este caso no tiene ninguna consecuencia jurídica.
 - ii. Interponer el contencioso administrativo. El Artículo 157 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, establece que para el particular pueda acudir a la vía judicial por silencio administrativo, se tiene que dar por agotada la vía administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria.
 - iii. Amparo por silencio administrativo. Una tercera opción del particular es acudir mediante amparo, para que el Tribunal de Amparo le fije un plazo a la administración tributaria para que resuelva el recurso de revocatoria planteado. En este amparo, naturalmente, sólo se puede solicitar que se fije plazo, no se pueden pedir cuestiones de fondo, pues éste no es el motivo del amparo.

• Agotamiento de la vía administrativa.

Con el recurso de revocatoria planteado y lo resuelto por el órgano superior de la administración tributaria, se agota la vía administrativa. Es de recordar que la resolución que emite el superior jerárquico de la administración tributaria no es originaria de éste, sino del subordinado, razón por la que no es procedente plantear el recurso de reposición contra esta resolución; en todo caso se tiene por agotada la vía administrativa para continuar en la vía judicial a través del Proceso Contencioso Administrativo.

RECURSO DE REPOSICIÓN.

De conformidad con lo manifestado por el Licenciado Julio Salazar en su documento Denominado "RECURSOS TRIBUTARIOS CONCORDADOS CON JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL. - Si el Órgano Superior de la Intendencia de Fiscalización rechazara mediante resolución el recurso de revocatoria interpuesto, el consignatario o

contribuyente por medio del Contador Público y Auditor podrá presentar el recurso de reposición.

Este recurso se encuentra regulado en los artículos 158 y 159 del Código Tributario; en éstos se establece que la Administración Tributaria, contará con 75 días hábiles siguientes a la fecha en que el contribuyente presentó el recurso, para resolver.

El recurso de reposición, es un medio de control que se puede plantear contra resoluciones originarias de la administración tributaria (Directorio). La resolución originaria es la que estos órganos emiten sobre sus propios expedientes que están encomendados por la competencia administrativa.

- **Fundamento legal.**

El fundamento legal de este recurso es el Artículo 17 bis del Decreto 119-96, Ley de lo Contencioso Administrativo, y el Artículo 158, del decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario. Se aplican también los Artículos 157 y 159 del mismo cuerpo legal; Artículo 45 del Decreto 1-98 del Congreso de la República, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

- **Procedencia.**

El recurso de reposición procede en contra de resoluciones originarias de los órganos superiores de la administración tributaria. Las resoluciones originarias son aquellas que los órganos superiores emiten con su propia competencia ordinaria, es decir, cuando deciden en expedientes que normalmente se gestionan en el propio órgano superior.

El hecho de la obligatoriedad de resolver recursos administrativos que se plantean contra sus órganos subordinados, no debe entenderse como una resolución originaria, pues en este caso la resolución originaria es del subordinado, no del órgano superior (Directorio), lo que normalmente está haciendo el superior es revisar la actuación del órgano subordinado y resuelve el recurso confirmando, revocando o modificando la resolución. La resolución originaria, de los órganos superiores de la administración tributaria, es contra las que se plantea este recurso administrativo.

- **Interposición.**

De conformidad con el artículo 7 del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria, el recurso de reposición debe plantearse ante el Directorio de la SAT, y procede en contra de aquellas resoluciones administrativas que no tiene órgano superior y cuyo trámite se concreta a obtener los dictámenes anteriormente indicados y luego dentro de los 30 días siguientes deberá el órgano dictar la resolución final (Artículo 159 C.T.).

El recurso de reposición se interpone por escrito dentro de los 10 días hábiles siguientes al de la notificación de la resolución que afecta al contribuyente.

Como es normal dentro de los procedimientos administrativos en materia de impugnaciones o recursos, la presentación de los mismos no requiere de los formalismos legales más que presentarlos dentro del tiempo; para el presente recurso administrativo, de conformidad con el Código Tributario, únicamente es necesario que el memorial de interposición reúna algunos requisitos legales, que se encuentran regulados en el Artículo 122.

El Artículo 154 del Código Tributario, en su párrafo sexto, establece: “El memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el Artículo 122 de éste Código”.

Los requisitos de la solicitud inicial que se presente en la S.A.T. son los siguientes:

- Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a quien se dirija. Si la solicitud se dirigió a funcionario, autoridad o dependencia que no tiene competencia para conocer del asunto planteado, de oficio y a la mayor brevedad posible cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad. El traslado deberá notificarse al interesado.
- Nombres y apellidos del solicitante, indicación de ser mayor de edad, estado civil, nacionalidad, profesión u oficio y lugar para recibir notificaciones. Cuando el solicitante no actúe en nombre propio, deberá acreditar su personería.
- Relación de los hechos a que se refiere la petición.
- Peticiones que se formulen.
- Lugar y fecha.
- Firma del solicitante. Si el solicitante no sabe o no puede firmar lo hará otra persona a su cargo.
- En las solicitudes posteriores, no será necesario consignar todos los datos de identificación del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

• **Procedimiento.**

El procedimiento del recurso de reposición se encuentra regulado por los artículos 47 del Reglamento Interno de la SAT; 144, 154, 157, 158 y 159 del Código Tributario.

- ✓ El procedimiento se inicia con la interposición del recurso, que se lleva a cabo por la presentación del memorial dirigido al Directorio debe cumplir con los requisitos a que se refiere el artículo 122 del Código Tributario; y, cuando proceda, es necesario que se ofrezcan pruebas de los hechos aducidos por el que plantea el recurso.
- ✓ Luego de la presentación, el Directorio de la SAT recabará dictamen de la dependencia que acuerde asignar las atribuciones técnicas, dentro del plazo de quince días, si lo estima necesario.
- ✓ Después de haberse recabado el dictamen o sin haberse realizado el mismo, se corre audiencia a la PGN, por un plazo de quince días.
- ✓ Antes de dictar la resolución final, el órgano competente tiene la facultad para ordenar, de oficio o a petición de parte, la práctica de diligencias para mejor resolver.
- ✓ Dentro del plazo de treinta días contados a partir de la celebración de la audiencia conferida a la PGN o de finalizadas las diligencias para mejor resolver, el órgano competente resolverá el recurso confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida.

• Resolución del recurso.

En el esquema del recurso planteado, la resolución al recurso puede ser de dos formas.

- Con una resolución favorable. En este caso la resolución que afecta los intereses de los particulares se revocó, se manda a ejecutar si es el caso o bien simplemente queda sin efecto lo resuelto por el superior jerárquico.
- Con una resolución desfavorable del Directorio de la administración tributaria. Si lo resuelto es desfavorable, la resolución administrativa se confirma; la resolución sigue afectando al particular y es procedente acudir a un órgano jurisdiccional para que a través de una sentencia se deje sin efecto lo resuelto por el órgano administrativo, a través del proceso contencioso administrativo o bien se puede cumplir con lo resuelto y no acudir a la vía judicial.
- Si el Directorio no resuelve dentro de los treinta días que tiene para resolver, se produce la figura jurídica del silencio administrativo de naturaleza adjetiva y el particular tiene las opciones siguientes:
 - i. Esperar indefinidamente. El particular puede esperar indefinidamente que el órgano superior de la administración tributaria (Directorio) resuelva; en este caso el silencio administrativo no tiene ninguna consecuencia jurídica.
 - ii. Interponer el contencioso administrativo. El Artículo 157 del Decreto 6-91 del Congreso de la República, Código Tributario, establece que para el particular pueda acudir a la vía judicial por silencio administrativo, se tiene que dar por agotada la vía administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de reposición.
 - iii. Amparo por silencio administrativo. Una tercera opción del particular es acudir mediante amparo, para que el Tribunal de Amparo le fije un plazo a la administración tributaria para que resuelva el recurso administrativo. En este amparo, naturalmente, sólo se puede solicitar que se fije plazo, no se pueden pedir cuestiones de fondo, ya que éste no es el motivo del amparo.

• Agotamiento de la vía administrativa.

En el presente caso con la resolución del recurso de reposición planteado se agota la vía administrativa, pues no existe recurso administrativo pendiente, la opción que tiene el particular, si no está conforme con lo resuelto por el órgano superior de la administración tributaria, es acudir a la vía judicial a través del Proceso Contencioso Administrativo.

3.9 SILENCIO ADMINISTRATIVO

Se denomina **silencio administrativo** al hecho de que cuando un ciudadano solicita algo a la [Administración Pública \(Estado, Gobierno...\)](#) puede darse el caso de que ésta no responda. La [Ley](#) establece que en ciertos casos el silencio administrativo es *positivo*, lo que significaría que lo que se solicita es concedido. Sin embargo lo más corriente es que el silencio administrativo sea *negativo*, en cuyo caso el [ciudadano](#) sabe que, transcurrido el plazo legal, puede [recurrir](#) la referida negativa ante instancias superiores.

De conformidad con el Artículo 157 del Código Tributario (Dto. 6-91) El silencio administrativo es una de las formas posibles de terminación de los [procedimientos administrativos](#). Lo característico del silencio es la inactividad de la Administración cuando es obligada a concluir el procedimiento administrativo de forma expresa y a notificar la resolución al interesado dentro de un plazo determinado.

El silencio administrativo opera como un mecanismo que permite, en caso de inactividad por falta de resolución en procedimientos administrativos, imputar a la administración de que se trata un acto administrativo presunto, que tendrá la condición de verdadero acto, en caso de que las reglas del silencio lo configuren como estimatorio y que, por el contrario, será mera ficción jurídica, si se configura como desestimatorio.

No están sujetos al régimen de silencio los procedimientos de [mediación](#), [arbitraje](#) y [conciliación](#), así como aquéllos terminados por [pacto](#) o convenio. Esta técnica es correlativa, en los procedimientos iniciados a solicitud del interesado, al deber de dictar resolución expresa en todos los procedimientos y a notificarla, que pesa sobre la administración pública y ha sido expuesto con anterioridad; deber que existe en todo procedimiento, cualquiera que sea su forma de iniciación.¹³

Transcurrido el plazo de treinta (30) días hábiles contados a partir de la fecha en que las actuaciones se encuentren en estado de resolver, sin que se dicte la resolución que corresponde, se tendrá por agotada la instancia administrativa y por resuelto desfavorablemente el recurso de revocatoria o de reposición, en su caso, para él solo efecto de que el interesado pueda interponer el recurso de lo contencioso administrativo.

Es optativo para el interesado, en este caso, interponer el recurso de lo contencioso administrativo. En consecuencia, podrá esperar a que se dicte la resolución que corresponda y luego interponer dicho recurso.

Se entenderá que, el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de transcurridos treinta (30) días hábiles, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Procuraduría General de la Nación, conforme el artículo 159 de éste Código. Si transcurren estos treinta (30) días hábiles sin que se dicte la resolución, el funcionario o empleado público responsable del atraso, será sancionado de conformidad con los artículos 74 y 76 de la Ley de Servicio Civil, así: La primera vez, con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por quince (15) días; la segunda vez, con suspensión en el trabajo sin goce de sueldo por treinta (30) días, y la tercera vez, con destitución justificada de su puesto.

3.10 OCURSO.

Según el diccionario Cabanellas: “Ocurrir es acudir, concurrir, comparecer, recurrir a un juez o tribunal”; Ocurrir es presentarse a la autoridad superior a solicitar revisión de las actuaciones de la autoridad inferior cuando ésta haya denegado un recurso de alzada¹⁴.

¹³ Enciclopedia electrónica wikipedia

¹⁴ Cabanellas, Guillermo. Diccionario Enciclopédico de derecho usual. Pag. 667

En Guatemala, en el ámbito tributario el plazo para ocurrir es de tres días después de notificada la resolución en la que se deniega el recurso de revocatoria, y consiste en que la autoridad superior revisará, previa petición del ocurrente, por qué fue denegado el recurso, y con base en el análisis del caso ordenará su aceptación.

El Ocurso tal como quedó acotado en párrafos anteriores, debe ser interpuesto dentro de los tres días hábiles siguientes al de la notificación de denegatoria del recurso de revocatoria, ante la dependencia que denegó el trámite del Recurso, para que éste informe dentro del perentorio plazo de 5 días hábiles al respecto al órgano superior jerárquico que será el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria. Procedimiento seguido, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria resolverá con lugar el Ocurso, si encuentra improcedente la denegatoria del recurso de revocatoria, de igual forma procederá si transcurridos quince días hábiles contados a partir de su presentación, la administración tributaria no resolvió concediendo o denegando el mismo.

Sin embargo, es necesario tener presente de que en caso de denegatoria del Ocurso o de declaratoria sin lugar, se impone al interponente una multa de un mil quetzales; ahora bien si este es declarado con lugar devuelve el expediente que se conceda el recurso y se resuelve con el mismo procedimiento que se tiene para el caso anterior, es decir, que iniciamos el trámite para resolverlo en el órgano superior de la administración tributaria.

Si la Administración Tributaria denegara el recurso de revocatoria, el Contador Público y Auditor, en representación del contribuyente o consignatario, tiene la oportunidad de ocurrir ante la autoridad administrativa superior de la SAT, Directorio o Superintendente, según sea el caso, dentro del plazo de 3 días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se conceda el recurso de revocatoria. En este caso, la autoridad administrativa superior de la SAT, solicitará informe a la dependencia de la Intendencia de Fiscalización que denegó el trámite de la revocatoria para que informe dentro del plazo de 5 días hábiles. Cuando la autoridad jerárquica superior lo estime indispensable, pedirá el expediente original, seguidamente resuelve la autoridad jerárquica superior el ocurso y lo notifica, la cual debe hacerse dentro de los 10 días hábiles siguientes de emitida la resolución.

CAPITULO IV

MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE EN EL AMBITO JUDICIAL

4.1 RECURSO DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

El proceso contencioso administrativo es, “el proceso que se sigue contra el Estado y sus instituciones centralizadas, descentralizadas y autónomas, cuando estas hayan emitido resoluciones que no se encuentren apegadas a los principios de Juridicidad y Legalidad”.

Después de emitida la resolución del recurso de revocatoria declarándolo sin lugar o de darse el silencio administrativo, el contribuyente puede plantear en el proceso judicial el recurso de lo contencioso administrativo.

Cabanellas, define el recurso de lo contencioso administrativo como: “Reclamación o apelación que se interpone, de conformidad con las leyes, contra las resoluciones definitivas de la Administración Pública (las que causan estado y proceden del poder ejecutivo) cuando desconocen un derecho particular o lesionan un interés jurídicamente protegido.”¹⁵

4.1.1. PROCEDIMIENTO

El procedimiento contencioso administrativo está regulado en el Artículo 161 del Código Tributario y en la Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto número 119-96 del Congreso de la República y su reforma, Decreto número 98-97 del Congreso de la República. De acuerdo con estas leyes, el procedimiento contencioso administrativo es el siguiente:

1. Contra las resoluciones de los recursos de revocatoria y de reposición, el agraviado interpondrá el recurso de lo contencioso administrativo ante la sala del tribunal de lo contencioso administrativo en el plazo de 3 meses a partir del día hábil siguiente al de la última notificación (Artículo 161 del Código Tributario).
2. Si el memorial de demanda presenta errores, deficiencias u omisiones subsanables, el tribunal señala plazo para enmendar (Artículo 31 de la L.C.A.)
3. Si la demanda presenta errores, deficiencias u omisiones insubsanables, el tribunal la rechazará de plano (Artículo 31 L.C.A.)
4. Si la demanda cumple requisitos de forma, el tribunal pide antecedentes a la Administración Tributaria en el plazo de 5 días hábiles siguientes a la presentación de la demanda con apercibimiento de proceso de desobediencia por incumplimiento (Artículo 32 L.C.A.).
5. La Administración Tributaria enviará los antecedentes, con informe circunstanciado en el plazo de 10 días hábiles (Artículo 32 L.C.A.).

¹⁵ <http://es.scribd.com/doc/27671641/Diccionario-Juridico-de-Guillermo-cabanellas>

6. Si la autoridad no los envía, el tribunal admitirá para su trámite la demanda, sin perjuicio de que la administración pueda presentar el expediente en cualquier etapa procesal (Artículo 32 L.C.A.).
7. Encontrándose los antecedentes en el tribunal o vencido el plazo para su envío, éste examinará la demanda y si la encontraré arreglada a derecho, la admitirá para su trámite en el plazo de 3 días (Artículo 33 L.C.A.)
8. El actor podrá solicitar providencias precautorias y el tribunal resolverá discrecionalmente en la resolución que admita para trámite la demanda (Artículo 34 L.C.A.).
9. El tribunal en la resolución de trámite de la demanda emplazará a los sujetos procesales, dándoles audiencia por 15 días (Artículo 35 L.C.A.).
10. Los emplazados pueden interponer excepciones previas dentro del quinto día del emplazamiento. Las excepciones previas se tramitarán como incidente (Artículo 36 L.C.A.).
11. Declaradas sin lugar las excepciones previas, se contesta la demanda en el plazo de 5 días siguientes a la notificación (Artículo 36 L.C.A.).
12. Si transcurrido el emplazamiento no contesta la demanda, se declarará la rebeldía y se tendrá por contestada en sentido negativo (Artículo 37 L.C.A.).
13. El demandado contesta la demanda (Artículo 38 L.C.A.)
14. Si la demanda es contestada en sentido negativo deberá ser razonada en cuanto a fundamentos de hecho y de derecho (Artículo 38 L.C.A.).
15. Si todos los emplazados se allanaren; se procederá a dictar sentencia (Artículo 38 L.C.A.).
16. Si el demandado reconviene, podrá plantear la reconvenición en el propio memorial de la contestación de la demanda (Artículos 19 numeral 2 y 40 de la L.C.A.).
17. Contestada la demanda y la reconvenición, se abrirá a prueba el proceso por el plazo de 30 días (Artículo 41 L.C.A.).
18. Si es cuestión de puro derecho o existieren suficientes elementos de convicción en el expediente, se admitirá la apertura a prueba y la resolución de apertura a prueba será motivada (Artículo 41 L.C.A.).
19. El período de prueba podrá declararse vencido anticipadamente cuando se hubieren recibido todos los medios de prueba (Artículo 42 L.C.A.).
20. Vencido el período de prueba se señalará día y hora para la vista (Artículo 43 L.C.A.).
21. Transcurrida la vista, el tribunal podrá dictar auto para mejor fallar por un plazo de diez días para practicar diligencias (Artículo 44 L.C.A.).
22. El tribunal dictará sentencia, pudiendo revocar, confirmar o modificar la resolución impugnada (Artículo 45 L.C.A.).
23. El tribunal podrá condenar a los funcionarios responsables de la procedencia de la resolución de la Administración Tributaria al pago de reparaciones pecuniarias por los daños y perjuicios ocasionados, cuando se hubiera actuado con manifiesta mala fe (Artículo 46 L.C.A.).
24. Salvo el recurso de apelación, son admisibles los recursos que contempla el proceso civil, incluyendo el de casación.
25. Firme la resolución que puso fin al proceso, el tribunal devolverá el expediente a la administración tributaria con certificación de la resolución de lo contencioso que es título ejecutivo ante la competencia económica coactiva (Artículo 48 L.C.A.).

26. La administración tributaria podrá ejecutar la sentencia por el procedimiento económico coactivo (Artículo 48 L.C.A.)

4.2 MEDIOS DE DEFENSA E IMPUGNACIÓN JUDICIAL EN MATERIA TRIBUTARIA.

4.2.1. ¿QUÉ SON LOS MEDIOS DE DEFENSA?

Son instrumentos que la ley establece para proteger a los contribuyentes afectados por la violación o no aplicación de las disposiciones fiscales y son medios de control sobre los actos de autoridad. De igual manera se entiende que “Son los instrumentos procesales con que cuenta el gobernado para oponerse a la actuación de la autoridad administrativa tributaria, cuando considere que la misma no está apegada a la ley o que viola un derecho”. Por lo tanto, a través de los medios de defensa, las resoluciones administrativas o actos de autoridad son revisados para que se realicen conforme a la ley.

Estos medios de defensa persiguen que sea la propia autoridad (o su superior jerárquico), que emitió el acto, o Tribunales Administrativos o Judiciales, según sea el caso, revisen su actuación, para que la modifique o anule al considerarse que carece de algún requisito legal.

4.2.2. ¿QUÉ DEBE ENTENDERSE POR RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA?

Es la forma por medio de la cual la autoridad fiscal da a conocer las decisiones respecto de los actos u omisiones cometidos por el contribuyente, con lo que se define y da certeza a una situación legal o administrativa.

Cabe mencionar, que la resolución administrativa debe reunir los siguientes requisitos:

- Constar por escrito.
- Señalar la autoridad que la emite.
- Indicar el nombre de la persona a quien se dirige;
- Estar firmada por el funcionario que la emitió.
- Estar fundada y motivada es decir, citar los preceptos legales y precisar los hechos y situaciones que la motiven, además de expresar el propósito de que se trate.

4.2.3 ¿EN QUÉ DISPOSICIONES LEGALES SE FUNDAMENTAN LOS MEDIOS DE DEFENSA?

1. En la Constitución Política de Guatemala.
2. En el Código Tributario
3. En las leyes fiscales relacionadas
4. Ley del Organismo Judicial
5. Código procesal Civil y Mercantil
6. Ley de lo Contencioso Administrativo
7. En la Ley de Amparo.

Los medios de defensa se deben hacer valer a petición de la parte afectada; en este caso la Administración Pública debe realizar todos sus actos con apego a las disposiciones legales para no afectar los derechos de los contribuyentes.

El control de la legalidad de los actos o resoluciones las autoridades fiscales, puede realizarse en forma primordial por tres vías:

4.2.4 CONTROL EXTERNO

Este tipo de control, es el que realiza por medio de los órganos jurisdiccionales mediante el ejercicio de la acción. En materia administrativa existencia de tribunales de lo contencioso administrativo es trascendental, toda vez que implica que dentro de nuestro sistema jurídico se reconoce la posibilidad de que existan tribunales fuera del seno del Poder Judicial, y que a éstos se les atribuyan funciones jurisdiccionales para dirimir y resolver conflictos surgidos entre los particulares en su carácter de demandantes, y los órganos de la administración pública en su carácter de demandados, con la finalidad de que los actos de éstos, estén sujetos a un proceso ante dichos tribunales.

4.2.5 CONTROL INTERNO

Este se logra mediante las unidades administrativas que dentro de las mismas dependencias, se les atribuye la facultad de auto tutelar la legalidad de los actos administrativos, mediante la revocación de los mismos.

4.2.6 AUTOCONTROL

Este tipo de control, constituye la facultad que tienen las unidades administrativas emisoras, de actos ilegales para dejar sin efecto ellas mismas tales actos. En la práctica, es conocida esta facultad como "reconsideración administrativa o revisión discrecional de resoluciones no favorables".

De lo anterior se desprende la necesidad de que existan medios de control de los actos de las autoridades y que dichos medios sean efectivos y eficaces y que permitan el examen de los actos de las autoridades para verificar si los mismos se adecuan al orden legal vigente y en caso contrario puedan restablecer el imperio de la ley, evitando de esta forma las arbitrariedades que pueden presentarse en la actuación de los órganos del Estado.

Para conseguir el propósito de restablecer el Estado de Derecho, nuestra legislación contempla diversos medios de control directo, que tienen el propósito de dar al titular de un derecho, la posibilidad de obtener su reparación, en caso de violaciones al mismo. Los medios de control directo ***son los recursos administrativos y el contencioso administrativo ante los órganos jurisdiccionales.***

4.2.7 ¿QUÉ SON LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS?

Es un medio de defensa que la ley otorga a los particulares afectados en sus derechos por un acto administrativo, con la finalidad de obtener la revocación o modificación del mismo, cuando sea demostrada su ilegalidad.

4.2.8 ¿QUE ES EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO?

Este juicio se promueve ante el Tribunal del Organismo Judicial, a petición de la persona afectada por aquellos actos de autoridad que sean contrarios a derecho, con la intención de determinar y resolver la validez y legalidad de dichos actos, y en su caso obtener la nulidad de los mismos.

4.2.9 JUICIO DE AMPARO

¿Qué es el juicio de amparo?

Es un procedimiento de jerarquía constitucional, que impide que las autoridades violen los derechos constitucionales de los gobernados. Se conoce como la última instancia a la cual pueden acogerse los particulares.

¿Cuál es la finalidad del juicio de amparo?

Proteger los derechos constitucionales que han sido violados, por las leyes o por actos de las autoridades.

La concesión del amparo obliga a las autoridades a restablecer las cosas al estado que tenían antes de la violación.

4.3 INCONSTITUCIONALIDAD EN CASO CONCRETO

Inconstitucionalidad de las Leyes en Casos Concretos y de Las Leyes de Carácter General:

En casos concretos, en todo proceso de cualquier competencia o jurisdicción, en cualquier instancia y en casación y hasta antes de dictarse sentencia, las partes podrán plantear como acción, excepción o incidente, la inconstitucionalidad total o parcial de una ley. El tribunal deberá pronunciarse al respecto. Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad.

Normas Relacionadas: Artículos 266 y 267 de la Constitución Política de la República; Títulos Dos y Cuatro de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 8 de la Ley del Organismo Judicial.

4.4 INCONSTITUCIONALIDAD EN SENTIDO GENERAL

El Artículo 267 de la Constitución Política de la República de Guatemala, describe la Inconstitucionalidad de leyes de carácter general, como "... Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se planteará directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad".

"Las acciones en contra de leyes, reglamentos o disposiciones de carácter general que contengan vicio parcial o total de inconstitucionalidad, se plantearán directamente ante el Tribunal o Corte de Constitucionalidad." [Arts. 267 CPRG y 133 LAEPC]

4.4.1 PLANTEAMIENTO

1. Junta directiva del Colegio de Abogados y Notarios de Guatemala, por medio de su Presidente Acreditación de decisión colegiada,
2. Ministerio Público, por medio del Fiscal General de la República "(...) La Ley Orgánica del MP incluye dentro de sus funciones la de preservar el Estado de Derecho y el respeto a los derechos humanos (...) intervenir en procesos de inconstitucionalidad y promover todas aquellas acciones que tengan por objeto velar por el estricto cumplimiento de la Constitución (...)". [Exp. 1030/1103-96 y 53-97]

4.4.2 PRIMERA SOLICITUD

Requisitos generales de toda primera solicitud [Arts. 135 LAEPC, Art. 489CC y 61 CPCM].

1. Motivación en que descansa la pretensión de inconstitucionalidad general formulada en forma razonada, separada y clara [Arts. 135 LAEPC, 2989CC].
2. Relación de los argumentos jurídicos por medio de los cuales el postulante revela cómo lo dispuesto en las normas que impugna redundan en contravención del texto constitucional
3. Omisión de requisitos [Arts. 136 LAEPC y 30 Art. 489CC]

4.4.3 VARIANTES

- a) Por la naturaleza del vicio que se denuncia
- b) Material o de fondo
- c) Formal o interna corporis
- d) Por la delimitación del objeto de impugnación
- e) Total
- f) Parcial
- g) Por la jerarquía normativa del objeto de impugnación
- h) De leyes
- i) De reglamentos
- J) De disposiciones de carácter general

4.4.4 PRESUPUESTOS DE VIABILIDAD

Análisis confrontativo

La petición de inconstitucionalidad debe descansar en un desarrollo argumentativo en el que en forma razonada y clara se expongan los motivos jurídicos por los que a juicio del postulante la preceptiva impugnada se encuentra en conflicto con la Carta Fundamental [Arts. 135 LAEPC, Art. 489CC].

Generalidad de la norma impugnada

El examen de conformidad con la Ley Fundamental por vía del control de constitucionalidad directo debe tener como materia normas generales dirigidas a un número indeterminado de sujetos, cuya potencial aplicabilidad se encuentra supeditada a la verificación objetiva de los supuestos fácticos previstos de forma abstracta e impersonal en ellas.

Vigencia de la norma impugnada

Dado el resultado que se persigue con la estimación de la pretensión de inconstitucionalidad general es la expulsión de las normas impugnadas del ordenamiento jurídico, carece de sentido realizar análisis de constitucionalidad sobre una disposición que ya dejó de formar parte de dicho ordenamiento o que, por el contrario, aún no ha ingresado a él.

Contenido normativo del objeto de impugnación

En congruencia con la naturaleza jurídica de la acción de inconstitucionalidad general y con los efectos que se persiguen con la estimación de la pretensión que se esgrime en ella, su ejercicio sólo es válido respecto a disposiciones de poder público que entrañen contenido normativo, no contra decisiones particularizadas o circunstancias fácticas.

Constitución Política de la República como único parámetro de constitucionalidad

Dado que el propósito que la acción de inconstitucionalidad general persigue es la tutela del principio de supremacía constitucional, es la Ley Fundamental el único instrumento normativo que puede considerarse como parámetro válido de constitucionalidad.

4.4.5 POSTULADOS QUE RIGEN EL ANÁLISIS SUSTANCIAL

Principio de supremacía constitucional

Toda decisión sobre una acción de inconstitucionalidad general está íntimamente ligada a la observancia de este principio, por cuanto por ella se persigue garantizar la preponderancia de la preceptiva recogida en la Constitución (poder constituyente originario) sobre cualquier otra emanada de los órganos detentadores del poder público (poderes constituidos).

Principio democrático o de conservación de la norma

El examen que viabiliza la acción de inconstitucionalidad general no prejuzga sobre aspectos de conveniencia política, sino se circunscribe a un plano eminentemente normativo de conformidad con el texto constitucional, pues dentro de un sistema democrático debe respetarse la potestad legislativa del CR, por la representatividad de la que se encuentra dotada.

Principio in dubio pro legislatoris o de conservación de la norma

Por las repercusiones que conlleva su declaratoria (cosa juzgada material, teoría del legislador negativo, lagunas legales, efectos erga omnes) la estimación de una acción de inconstitucionalidad debe ser un suceso excepcional, fundada en la coincidencia sustancial del tribunal constitucional con un planteamiento que, por medio de una

adecuada labor de argumentación jurídica, revele de forma clara y contundente una colisión directa de la norma impugnada con la Ley Fundamental.

Interpretación armonizadora

Las normas de la Constitución deben tenerse como un conjunto armónico en el que cada parte se interpreta en forma acorde con las restantes. De esa cuenta, debe buscarse siempre la solución interpretativa que maximice su eficacia, procurando la realización de todos los bienes, intereses y valores, sin sacrificar unos en beneficio de otros

4.5. VARIANTES ATÍPICAS

De planteamiento

Inconstitucionalidad sobrevenida: Tiene lugar con ocasión de la denuncia de inconstitucionalidad atinente a normas que, habiendo iniciado su ámbito temporal de validez con antelación al de La Ley Fundamental, contravienen preceptos de ésta, tiene carácter pre-constitucional de la norma cuestionada y cuenta con la Vigencia del precepto constitucional que se denuncia vulnerado.

Inconstitucionalidad por omisión

La fuerza normativa de la que está dotado el texto constitucional impone que no sólo deba ser protegida su eficacia ante la acción normativa que la contraviene, sino también ante la omisión que causa el mismo efecto lesivo. 1) Existencia expresa de una obligación constitucional de hacer, y 2) Contravención por omisión en el acto normativo.

De pronunciamiento

- Sentencia interpretativa: Fallos de carácter declarativo, que mediante un ejercicio argumentativo, soslayan la expulsión del ordenamiento jurídico de las normas impugnadas, cuando éstas, no obstante adolecer de algún indicio de ilegitimidad constitucional, son clarificadas a partir de una interpretación de ellas que armoniza razonablemente con la Ley Fundamental.
- Sentencia exhortativa fallos en que, independientemente de su sentido estimatorio o desestimatorio, se envía una exhortación a determinados órganos detentadores de poder público (generalmente se trata del emisor de la norma que está siendo objeto de examen) a efecto de que generen las disposiciones normativas pertinentes para subsanar alguna laguna legal o situación que el tribunal constitucional aprecie que deba regularse.¹⁶

4.5 ACCION DE AMPARO

4.5.1 Amparo: Se instituye el amparo con el fin de proteger a las personas contra las amenazas de violaciones a sus derechos o para restaurar el imperio de los mismos cuando la violación hubiere ocurrido. No hay ámbito que no sea susceptible de amparo, y procederá siempre que los actos, resoluciones, disposiciones o leyes de autoridad lleven implícitos una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes garantizan.

¹⁶ Acción de Inconstitucionalidad de carácter general” por el Lic. Alejandro Morales Bustamante”

4.5.2 Normas Relacionadas: Artículos 265 de la Constitución Política de la República; Títulos Uno y Dos de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad; 127, 146 y 147 del Código Tributario.

4.6 PROCEDIMIENTO ECONOMICO COACTIVO (TRIBUTARIO)

Procedimiento económico coactivo

El procedimiento económico coactivo es el medio por el cual la Administración Tributaria acciona en contra de los contribuyentes que no han cumplido con sus obligaciones tributarias, y que por lo tanto se encuentran en deuda con el Estado. Su definición legal, características y procedencia se encuentran reguladas en los siguientes Artículos del Código Tributario.

Artículo 171. **Concepto y características.** “El procedimiento económico coactivo es un medio por el cual se cobran en forma ejecutiva los adeudos tributarios.

Tiene como características propias: brevedad, oficiosidad y especialidad.”

Artículo 172. **Procedencia.** Solamente en virtud de título ejecutivo sobre deudas tributarias firmes, líquidas y exigibles, procederá la ejecución económica coactiva.

Constituyen título ejecutivo los documentos siguientes:

- a) Certificación o copia legalizada administrativamente del fallo o de la resolución que determine el tributo, intereses, recargos, multas y adeudos con carácter definitivo.
- b) Contrato convenio en que conste la obligación tributaria que debe cobrarse.
- c) Certificación del reconocimiento de la obligación tributaria hecha por el contribuyente o responsable, ante autoridad o funcionario competente.
- d) Toda clase de documentos referentes a deudas tributarias que por disposiciones legales tengan fuerza ejecutiva.

Los Artículos del 174 al 185 del Código Tributario, regulan el procedimiento económico coactivo, en sus dos instancias.

En primera instancia, conoce el Juzgado de lo económico coactivo y en segunda instancia, la sala segunda de lo económico coactivo.

El procedimiento económico coactivo de conformidad con los artículos antes mencionados es el siguiente:

- a) Administración tributaria promueve el juicio ejecutivo, el juez califica el título ejecutivo en que se funde.
- b) Si considera que el título ejecutivo es suficiente y la cantidad que se reclama fuere líquida y exigible, despachará mandamiento de ejecución y ordenará requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso. En la misma resolución, el Juez dará audiencia al ejecutado por el plazo de cinco (5) días hábiles, para que se oponga o haga valer sus excepciones.

- c) Si el ejecutado no compareciere a deducir o interponer excepciones, el Juez dictará sentencia declarando según proceda, si ha lugar o no a la ejecución y ordenará el remate de bienes o el pago, en su caso.
- d) El ejecutado se opone razonando su oposición. Si el ejecutado interpone excepciones, deberá deducirlas todas, en el escrito de oposición. Se admitirán únicamente las excepciones preceptuadas en el Artículo 177 del Código Tributario, en cualquier estado del proceso.
- e) Si fuere necesario, el ejecutado ofrece la prueba pertinente.
- f) El Juez oirá por cinco (5) días hábiles a la Administración Tributaria y, con su contestación o sin ella, mandará recibir las pruebas por el plazo de diez (10) días hábiles comunes a ambas partes, si lo pidiere alguna de ellas o el juez lo estimare necesario. En ningún caso se otorgará plazo extraordinario de prueba (Artículo 176 del Código Tributario).
- g) Vencido el plazo para oponerse o el de prueba, en su caso, en la resolución el Juez: Se pronunciará sobre la oposición y las excepciones deducidas. Declarará si ha a lugar o no a hacer trance y remate de los bienes embargados, o pago en su caso, de la deuda tributaria y de las costas judiciales (Artículo 178 del Código Tributario).
- h) El tercero excluyente, como incidente, puede interponer ante el Juez que conoce el juicio económico coactivo, las tercerías excluyentes de dominio o preferentes de pago.
- i) Las tercerías excluyentes de dominio deberán interponerse antes que se otorgue la escritura traslativa de dominio.
- j) Las tercerías preferentes de pago, deberán interponerse antes de haberse efectuado éste (Artículo 179 del Código Tributario).
- k) Interpuesta una tercería excluyente de dominio, el Juez suspenderá el procedimiento hasta que se decida la tercería (Artículo 181 del Código Tributario).
- l) El ejecutado, con base en lo que establece el Artículo 183 del Código Tributario, analiza la resolución emitida por el Juez, y si no está de acuerdo con dicha resolución, interpone los recursos de aclaración o ampliación dentro de los dos (2) días hábiles siguientes al que se efectuó la notificación de la resolución impugnada, y el de apelación dentro de los tres (3) días hábiles siguientes al de la fecha de notificación de la resolución.
- m) La aclaración la pedirá si los términos de la sentencia son oscuros, ambiguos o contradictorios, a efecto de que se aclare o rectifique su tenor.
- n) La ampliación la pedirá si se omitió resolver alguno o algunos de los puntos sometidos a juicio.
- o) El ejecutado inconforme con la resolución, interpone el recurso de apelación ante el tribunal que conoció en primera instancia.
- p) Si el recurso procede, el tribunal de primer grado lo concederá y elevará los autos al tribunal superior.
- q) Si en tribunal de primer grado no concediere el recurso de apelación, el ejecutado inconforme lo interpondrá ante el Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas.
- r) El Tribunal de Segunda Instancia de Cuentas, pedirá los autos al tribunal de primer grado y señalará día para la vista dentro del plazo que no exceda de cinco (5) días, pasado el cual resolverá dentro de los diez (10) días hábiles siguientes, bajo pena de responsabilidad (Artículo 184 del Código Tributario).

4.7 RECURSOS DE CASACIÓN Y NULIDAD.

4.7.1 RECURSO DE CASACIÓN

El recurso de casación se puede interponer contra la sentencias o autos definitivos dictados por las salas de apelaciones que resuelvan los recursos de apelación especial de los fallos emitidos por los tribunales de sentencia, cuando el debate se halla dividido, contra las resoluciones que integran la sentencia, contra los autos de sobreseimiento dictados por el tribunal de sentencia, contra las sentencias emitidas por los jueces de primera instancia, en los casos de procedimiento abreviado, y los que resuelvan excepciones u obstáculos a la persecución penal.

Como definición del término de Casación, se considera que “es el recurso extraordinario que se interpone ante el órgano supremo del Organismo Judicial o sea la Corte Suprema de Justicia, para que se examine y se juzgue sobre el juicio de derecho contenido en las sentencias definitivas de los tribunales de segunda instancia dictadas contra la Ley, o sobre la actividad realizada con vicios en el proceso, a efecto de que se mantenga la exacta observancia de la ley por parte de los tribunales de justicia”.

El Artículo 169 del Código Tributario establece: “Casación. Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, cabe el recurso de casación.

Dicho recurso se interpondrá, admitirá y sustanciará, de conformidad con lo dispuesto en el Código Procesal civil y Mercantil.”(sic.)

De igual forma la Constitución Política de la República concede el derecho de interponer el recurso de casación en su Artículo 221. Dicho Artículo se refiere al Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, y en su último párrafo estipula: “...Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.”(sic.)

El procedimiento para el trámite del recurso de casación se establece en los Artículos del 437 al 450 de Código Procesal Penal, y es como se describe a continuación:

- a) El agraviado interpone el recurso de casación contra la sala de apelaciones que dictó sentencia, dentro del plazo de quince días de notificada la resolución que lo motiva (Artículos 437 y 443 del Código Procesal Penal).
- b) El recurso de casación es de forma cuando verse sobre violaciones esenciales del procedimiento (Artículo 439 y 440 del Código Procesal Penal).
- c) El recurso de casación es de fondo cuando se refiere a violaciones de la ley que influyeron decisivamente en la parte resolutive de la sentencia o auto recurridos (Artículo 439 y 441 del Código Procesal Penal).
- d) El recurso puede ser presentado al tribunal que emitió la resolución, quien lo elevará a la Corte Suprema de Justicia (Artículo 443 del Código Penal).
- e) La Corte Suprema de Justicia recibe el recurso y conoce únicamente los errores jurídicos contenidos en la resolución recurrida; está sujeto a los hechos que hayan tenido como probados por el tribunal de sentencia, y solamente en los casos en

que se advierta violación de una norma constitucional o legal, podrá disponer la anulación y reenvío para corrección (Artículo 442 del Código Procesal Penal).

- f) Si el recurso contuviere todos los requisitos, la Corte Suprema de Justicia lo admitirá, pedirá los autos y señalará día y hora para la vista (Artículo 444 del Código Procesal Penal).
- g) Si el recurso se interpusiere fuera del término fijado o sin cumplir los requisitos, el tribunal lo rechazará de plano (Artículo 445 del Código Procesal Penal).
- h) El tribunal dará audiencia para la vista pública, con citación de las partes (Artículo 446 del Código Procesal Penal).
- i) En la audiencia se leerá lo conducente de la sentencia o auto recurrido y los votos disidentes, se concederá la palabra por su orden al recurrente, y a las otras partes (Artículo 446 del Código Procesal Penal). Las partes podrán presentar sus alegatos por escrito, en cualquier caso; el tribunal resolverá dentro de quince días (Artículo 446 del Código Procesal Penal).
- j) El tribunal de casación dictará la sentencia (Artículo 447 del Código Procesal Penal).
- k) Si el recurso fuere de fondo y se declara procedente, se casará la resolución impugnada y resolverá el caso con arreglo a la ley y a la doctrina aplicables (Artículo 447 del Código Procesal Penal).
- l) Si el recurso fuere de forma, se hará reenvío al tribunal que corresponda para que emita nueva resolución sin los vicios apuntados (Artículo 448 del Código Procesal Penal).

En cualquier estado que se encontrare el recurso, antes de pronunciarse sentencia, la parte que lo interpuso puede desistir de él (Artículo 450 del Código Procesal Penal).

4.7.2 NULIDAD

Este recurso se interpone por vicios de procedimiento, por vicios sustanciales, o cuando se violen garantías constitucionales. La eficacia de este recurso consiste en que el recurrente solicita se anule el procedimiento, y al lograrlo se consigue que queden sin efecto los actos de la Administración Tributaria.

El Artículo 160 del Código Tributario respecto a la nulidad específica:

“Enmienda y nulidad. La Administración Tributaria o la autoridad superior jerárquica, de oficio o a petición de parte; podrá:...Declarar la nulidad de actuaciones cuando se advierta vicio sustancial de ellas.

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

Hay que hacer mención que para efectos legales del recurso de nulidad se deberá considerar lo establecido por el Código Procesal Civil y Mercantil que especifica en su Título IV artículos del 613 al 618, lo concerniente al recurso de nulidad.

4.8 EL PAPEL DE CONSULTOR TRIBUTARIO Y SU RELACIÓN CON EL PROCESO DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

Para fines de complementar la presente tesis, este punto es de vital importancia, ya que se pretende identificar la responsabilidad del Consultor Tributario en el proceso de Defensa Fiscal de un contribuyente, ante la Administración Tributaria, de igual manera lo impulsa a poner en práctica su conocimiento y experiencia, dominio de la tecnología y el enfoque práctico especializado, que le permitan ofrecer las soluciones que se consideren las más efectivas ayudando a dicho cliente a ser más eficiente, más competitivo, más rentable y con menos inconvenientes ante la Administración Tributaria.

El proceso de Defensa Fiscal inicia en el momento en que la Superintendencia de Administración Tributaria, notifica al contribuyente afectado, de los Ajustes determinados en base a la Revisión Fiscal efectuada.

Luego, el Consultor Tributario realiza el acto de verificar y analizar la Audiencia notificada de la siguiente manera:

Paso 1:

- La redacción de la Audiencia notificada por la Superintendencia de Administración Tributaria.
- Verificar los datos generales del contribuyente.
- Revisar las tasas aplicadas según el impuesto, los cálculos aritméticos y la determinación de la obligación.
- Cotejar las leyes y artículos citados, para verificar que tengan relación con el ajuste determinado.
- Analizar las bases legales, verificando que estas no se refieran a reglamentos.
- Revisión del periodo impositivo al que pertenece el ajuste determinado, para confirmar que dicho periodo no haya prescrito.
- Evaluación de la naturaleza de los ajustes para establecer las probabilidades de éxito.
- Establecer los impuestos, multas e intereses que representan los ajustes para realizar una comparabilidad entre estos, los costos y tiempos a invertir en la defensa.
- Verificación de la existencia de Créditos Fiscales, pagos a cuenta del Impuesto Sobre la Renta, no aplicados originalmente para deducirlos de los impuestos adicionales determinados.

Paso 2

La siguiente actuación del Contador Público y Auditor como Consultor Tributario es el análisis de los probables planteamientos para Evacuar la Audiencia que tiene un plazo de treinta días hábiles para presentarla, esta es muy importante ya que de esta primera defensa dependerá que la Superintendencia de Administración Tributaria confirme, anule o modifique los ajustes, por lo que el Contador Público y Auditor como Consultor Tributario, deberá actuar con mayor diligencia especialmente en lo que se refiere a la

aportación de pruebas que fundamentan su inconformidad con el ajuste determinado, tomando en cuenta lo siguiente:

- Deberá definir el problema.
- Determinar la naturaleza del ajuste y verificación de los argumentos que presenta la Superintendencia de Administración Tributaria en su formulación.
- Deberá presentar los argumentos, y bases legales que fundamenten la impugnación del ajuste determinado.
- Debe considerar la aceptación de ciertos ajustes que sí son procedentes, para beneficiarse de la reducción de sanciones e intereses, en base al artículo 146 del Código Tributario.
- Deberá presentar las pruebas que considere pertinentes así como los aspectos técnico- legales que fundamenten su oposición y defensa.

Paso 3

El Contador Público y Auditor como Consultor Tributario, deberá estar a la espera de la resolución que emitirá la Superintendencia de Administración Tributaria en un plazo de treinta días hábiles en respuesta a la Evacuación de Audiencia que presentó; en el caso que dicha resolución fuera negativa donde se confirman los ajustes, El Contador Público y Auditor como Consultor Tributario deberá interponer Recurso de Revocatoria para lo cual tendrá un plazo de diez días hábiles a partir del día siguiente de la ultima notificación en el cual deberá actuar de la siguiente manera:

- Presentar el Recurso en el plazo mencionado anteriormente, de lo contrario la resolución donde se confirman los ajustes quedara firme.
- Deberá considerar ampliar la sustentación legal y los argumentos de defensa planteados en la Evacuación de Audiencia, así como las pruebas que fundamentan su defensa.
- Verificar y analizar la existencia de violaciones a principios constitucionales en la audiencia y la resolución que emitió la Superintendencia de Administración Tributaria.

Paso 4.

En ocasiones el Recurso de Revocatoria es denegado por el funcionario de la Superintendencia de Administración Tributaria, por lo que el Contador Público y Auditor como Consultor Tributario, debe de presentar El Ocurso de la forma siguiente:

- Deberá presentarlo ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de tres días hábiles contados a partir de la notificación donde se deniega el Recurso de Revocatoria.
- El Contador Público y Auditor queda a la espera del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en caso que el Ocurso fuere denegado la empresa deberá pagar una multa de mil quetzales.
- En caso que el Directorio le dé tramite al Ocurso, este lo entrara a conocer y dictará la resolución correspondiente.

Es importante mencionar que luego de agotada la Fase Administrativa en el Proceso Administrativo, el contribuyente puede continuar su defensa por la Vía Judicial, por medio del Recurso de lo Contencioso Administrativo y el Recurso de Casación, en la que el Contador Público y Auditor Consultor Tributario solamente puede participar en la presentación de pruebas, a pesar de que se encuentra con la capacidad académica por el hecho de su especialidad en Consultoría Tributaria, por lo que se constituye en una limitante en su actuar profesional.

4.9 LA ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO

“Las normas de la ética profesional busca regular el buen desempeño de los Contadores Públicos y se aplican a los miembros de los Colegios Profesionales del país, el código de ética norma la conducta del Contador Público en el ejercicio de su función, ya sea de forma dependiente o independiente; así como también la conducta con sus colegas.

Dentro de las normas generales del ejercicio profesional menciona que el Contador Público deberá actuar con propiedad y buena fe, manteniendo el honor, la dignidad y la capacidad profesional, observando las reglas del código de ética profesional más elevadas en todos sus actos.

El Contador Público no podrá hacer declaraciones públicas en contra de la institución, ni participar de actos que sean lesivos a la profesión.

El Contador Público no podrá expresar su opinión sobre sus informes financieros, dictámenes, declaraciones juradas, etc., refrendados con su firma. No podrá retener información de sus clientes, sean libros o documentaciones, sea cual fuere la causa, por tratarse de una apropiación El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional, es decir, el de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de los que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, excepto por las informaciones que obligan las disposiciones legales.

Tampoco podrá beneficiarse haciendo uso de la información que obtenga en el ejercicio de la profesión ni podrá divulgar a otras personas con el mismo fin; no podrá revelar datos que identifiquen a las personas o negocios a menos que se le autorice.

El Contador Público en el desempeño de su función debe mantener independencia de criterio, no dejándose llevar por sentimientos, ni susceptibilidades ofreciendo así el mayor grado de objetividad e imparcialidad donde se desempeñe basándose en hechos debidamente comprobables en aplicación de los principios y las normas contables de contabilidad y de auditoría y también las técnicas contables aprobadas por la profesión en los congresos nacionales e internacionales.

El Contador Público debe tener presente que su actuación profesional conduce a tomar decisiones que repercuten hacia terceros, por lo que al emitir sus opiniones debe hacerlo con independencia de criterio.

En cuanto a la relación entre colegas el Contador Público podrá asociarse con otros colegas para el ejercicio profesional, de acuerdo a los dispositivos vigentes; El Contador Público podrá ejercer su actividad tanto: en forma dependiente e independiente; cuando asume el compromiso de prestar sus servicios debe determinar el monto de sus honorarios, tomando como referencia, así como la responsabilidad que asume, la importancia de la empresa y otros factores, de tal manera que dicha base no resulte lesiva a la dignidad profesional.

En si la responsabilidad es una calidad moral inherente a las personas, es considerada un valor digno de ejercer en todas las etapas de la vida. Y que al no medir o no estar conscientes de las consecuencias que pueda traer el no cumplimiento de las normas tributarias le puede acarrear al profesional serios problemas de características tanto penales como civiles.

A continuación lo normado en el Código Tributario de Guatemala relacionada con la Responsabilidad del Contador Público y Auditor:

“ARTÍCULO 82. Responsabilidad de los profesionales o técnicos. Los profesionales o técnicos emitirán sus dictámenes, certificaciones u otras constancias similares, vinculadas con la materia tributaria, de conformidad con las normas y principios legales, científicos o técnicas aplicables.”¹³

“ARTÍCULO 95. Los profesionales o técnicos que por disposición legal presten servicios en materia de su competencia para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los sujetos pasivos de éstas, son responsables, si por dolo se produce incumplimiento de sus obligaciones.

*El presente artículo se aplicará en congruencia con lo que establecen los artículos 70, 82 y 90 de éste Código. En consecuencia, esta infracción será sometida siempre al conocimiento de juez competente del ramo penal.”

En síntesis se puede considerar que el Consultor Tributario ético, es un ser integro, que cumple a cabalidad su campo profesional, con una base moral en comportamiento, conducta y acción, no le permite realizar actos impuros, y su fin principal es el de obedecer las normas que reglamentan el ejercicio de la profesión, tanto el de Consultor Tributario, como el de Contador Público, así como también el de cumplir fielmente lo estipulado en la Constitución y las leyes que se relacionen con su actuar profesional. De igual manera la misma ética le obliga al Consultor a resguardar con diligencia y lealtad los intereses de sus clientes o de sus patronos, según sea el caso sin menoscabo de la dignidad profesional, guardar sigilo sobre lo que se refiere a sus funciones y tener siempre la profesión de Consultor Tributario Contador Público y Auditor.

4.10 NORMAS LEGALES QUE REGULAN LA RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR COMO CONSULTOR TRIBUTARIO.

Toda actuación del Contadores Públicos y Auditores Contadores Públicos y Auditores como Consultor Tributario, contiene una gran responsabilidad jurídica y legal, por lo que a continuación se detallan algunas leyes que contienen disposiciones referentes a la correcta actuación de estos profesionales, siendo entre otras las más importantes las siguientes:

1. La Constitución Política de la República de Guatemala.
2. Ley de la Colegiación Profesional Obligatoria (Decreto 62-91 del Congreso de la República). Ampliar y colocarla en el capítulo 1...
3. Estatutos del Colegio de Contadores Públicos y Auditores.
4. Ley del Timbre Profesional de las Ciencias Económicas.
5. Código Tributario (Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas).
6. Código de Trabajo (Decreto No. 14-41 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas).
7. Código Penal (Decreto 17-73 del Congreso de la República de Guatemala y sus Reformas).
8. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Acuerdo Gubernativo 204-2006).

4.11 EL CONSULTOR TRIBUTARIO Y SU IMPORTANCIA EN EL SERVICIO COMO CONSULTOR TÉCNICO EN UN PROCESO JUDICIAL

El uso de Consultores Técnicos en un proceso judicial está regulado por el artículo 141 del Código Procesal Penal Decreto 21-52, en el cual se menciona lo siguiente: "...Si, por las particularidades del caso, alguna de las partes considera necesario ser asistida por un consultor en una ciencia, arte o técnica, lo propondrá al Ministerio Público o al tribunal, quien decidirá sobre su designación, según las reglas aplicables a los peritos, en lo pertinente, salvo que sea legalmente inhábil conforme a este Código.

El consultor técnico podrá presenciar las operaciones periciales y hacer observaciones durante su transcurso, pero no emitirá dictamen; los peritos harán constar las observaciones. En los debates, podrá acompañar a quien asiste, interrogar directamente a los peritos, traductores o intérpretes, y concluir sobre la prueba pericial, siempre bajo la dirección de quien lo propuso".

4.11.1 Definición de Consultor Técnico

Un consultor o asesor técnico, es aquella persona con conocimientos sólidos y específicos de un tema o labor cuya finalidad es mejorar, aportar, recomendar y establecer mecanismos de control para la mejora de un proceso ya sea judicial o de otra índole fuera de control. El asesor tiene la responsabilidad de aportar herramientas específicas que garanticen el funcionamiento del proyecto, debe elaborar manuales que garanticen en el tiempo la calidad del mismo.

La naturaleza y atribuciones del funcionario ad-hoc denominado Consultor Técnico es uno de los temas procesales que ha tenido escaso tratamiento. Es de fundamental

importancia desentrañar los alcances de la función a desarrollar, comparando el ejercicio de su función respecto del Perito designado de oficio.

En materia tributaria el Consultor Técnico es un auxiliar de la parte que lo propuso es un auxiliar de la parte que lo propuso en el proceso judicial, es por ello que se hace imprescindible que sea un Consultor Tributario, Contadores Públicos y Auditores o Abogado con especialización tributaria, que pueda desarrollar a la luz de sus conocimientos, la investigación propuesta por cada una de las partes, en los cuestionarios planteados como medios de prueba.

La tarea del Consultor Técnico se encuentra íntimamente relacionada con la capacidad, sagacidad y Pericia existente en autos procesales. Este funcionario puede presenciar las operaciones técnicas que efectúe el Perito designado de Oficio, y realizar las observaciones que considere necesarias, pero no puede intervenir en la elaboración del dictamen pericial, ni en la deliberación previa a su producción.

La Ley les otorga a los Consultores Técnicos una intervención limitada a la presencia en el acto de la Pericia, y a las observaciones a realizar durante su transcurso, una cuestión que no es tenida en cuenta por los profesionales designados como Consultores Técnicos. Su dictamen pericial no puede oponerse al dictamen producido por el Perito designado de Oficio, a pesar de que éste presente un dictamen propio en la causa, como si se tratase de otro Perito de Oficio.

Es importante destacar que la función del Consultor Técnico más que pericial se asemeja a la del abogado, ya que presta asesoramiento a la parte en cuestiones de su especialidad. Es importante discernir cual es la opinión técnica que predomina, en caso de disidencias entre el Perito designado de Oficio y el Consultor Técnico.

El Consultor Técnico aportará fundamentos científicos y/o técnicos que favorezcan la pretensión de la parte que representa, lo que obliga a evaluar sus razones como si provinieran de la parte misma.

En igual sentido, conforme con la analogía que se establece entre el Consultor Técnico y el Abogado al sostener que el Consultor Técnico se diferencia del Perito designado de Oficio, dado que, si bien brindará a la parte que lo elige un asesoramiento en materia técnica ajena a la disciplina jurídica, operará en el proceso de manera semejante al letrado.

De igual manera se sostiene que no obstante ser el Consultor Técnico un profesional con la misma capacidad e idoneidad que el Perito designado de Oficio, no puede dejar de decirse que el Consultor Técnico, no se trata de un auxiliar del Juez, que pueda ser considerado absolutamente imparcial.

Se trata de un auxiliar de las partes, un defensor de los intereses de la parte que lo propuso, en favor de quien aplica su ciencia y experiencia; es decir actuará sobre cuestiones técnicas en forma semejante a los letrados, es decir en defensa de su posición o interés.

En síntesis se dice que, con frecuencia, los abogados y fiscales no tienen la posibilidad de comprender analizar y criticar una prueba pericial por la falta de conocimientos en la materia. Por ello que el Código Procesal Penal de Guatemala, prevé en su artículo 141 la posibilidad de que durante la práctica de la pericia y en el debate, el Ministerio Público o los abogados de la defensa y querrela sean asistidos por consultores técnicos. El consultor técnico es un apoyo que tienen las partes para poder controlar el actuar de los peritos durante la práctica de la pericia o al momento de rendir el dictamen.

El consultor técnico se propone a la autoridad (fiscal o juez) que nombra al perito. La defensa o la querrela podrán proponer la designación de consultor técnico al Ministerio Público, al Tribunal o al juez.

El consultor técnico tiene que tener la capacidad técnica para ser perito. El consultor técnico podrá presenciar las operaciones periciales y hacer las observaciones pertinentes. Sin embargo no podrá participar en la deliberación posterior de los peritos, ni emitir dictamen. En el debate podrá participar en el interrogatorio de los peritos así como en las conclusiones finales en lo relativo a la pericia.

En cualquier caso no ha de confundirse un consultor técnico con un perito propuesto por una parte. Por ejemplo, puede suceder que para la realización de un peritaje, la defensa y el Ministerio Público propongan sus peritos y además se auxilien de consultores técnicos.

El [Estado](#) en su [función](#) de garante y protector de la [administración](#) de [justicia](#) debe tener como [objetivo](#) fundamental la garantía de la [libertad](#) del [individuo](#), esta garantía además debe estar respaldada por un debido [proceso](#) y el derecho a la defensa. En toda esta [responsabilidad](#) igualitaria para todos los ciudadanos, que tiene [el Estado](#) para que el individuo como elemento fundamental de la [sociedad](#) pueda desenvolver sus actividades libremente, siempre y cuando su [comportamiento](#) esté acorde con las [normas](#) reguladoras que el Estado impone, están las normas reguladoras de tipo constitucional.

Frente a estos [principios](#) que limitan la función del Estado en la búsqueda de una [información](#) que esté vinculada en algún hecho, donde el individuo tenga una supuesta participación y haya transgredido las normas establecidas, existen algunas consideraciones que el mismo Estado como garante de la [acción](#) penal, ejercida a través del Ministerio Público, debe tener en cuenta, y fundamentarla en las formas lícitas y legales que deben guardarse en el logro de la búsqueda de esa información, que conlleve a la veracidad de algún hecho.

Todas estas garantías procesales y legales están plasmadas en la [Constitución](#) de la República de Guatemala, en [Tratados](#), Acuerdos y Convenios Internacionales debidamente suscritas por la República, en el [Código](#) Procesal Penal y en otras [leyes](#) especiales vinculadas en forma directa o indirecta con las actividades individuales. Todo esto viene a conformar una plataforma legal donde descansan todas estas garantías por parte del Estado hacia el individuo y que le permitan el [respeto](#) a la [dignidad](#) humana.

Actualmente se habla de las "Garantías del Debido Proceso", que no son más que el conjunto de condiciones necesarias para la validez del mismo, condiciones estas que deben cumplirse y atenderse para asegurar la adecuada defensa de los [derechos](#)

ciudadanos, dentro de estas garantías se encuentra el de [poder](#) contar con todas aquellas [pruebas](#) o [medios](#) de prueba que puedan ayudar a dilucidar la comisión de un hecho punible y aplicarle al culpable su respectiva sanción, esto constituye el fin del proceso ya sea en el ámbito tributario o Judicial.

Motivo por el cual, [el trabajo](#) en referencia se realizará específicamente sobre la figura del Consultor Técnico (en nuestro caso en el área tributaria), experto designado por cualquiera de las partes en el proceso penal, que les permite conocer como se está practicando la experticia que se disponga a ser realizada en la fase preparatoria del proceso y que será utilizada en la fase de juicio. Asimismo el Consultor Técnico, podrá ser requerido por la parte que lo nombra para presenciar las audiencias, e inclusive asistirle en las mismas.

El Consultor Técnico como un auxiliar de las partes en el proceso penal. Para comprender su alcance se hizo referencia al régimen procesal Guatemalteco, sus principios y garantías constitucionales, con la clara intención de que se perciba el motivo de su regulación, la cual llega a su mejor momento con el [desarrollo](#) jurisprudencial sobre el tema en cuestión, realizada mediante sentencia emanada de la Sala Constitucional del Tribunal Supremo de Justicia, que se analizarán posteriormente.

CAPITULO V

ANALISIS DE LAS DISPOSICIONES DE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE VEDAR EL DERECHO A LOS CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES DE PODER EFECTUAR TRÁMITES DE TERCEROS, NO SIN ANTES LLENAR ALGUNOS REQUISITOS, CONSTITUYENDOSE EN UNA LIMITACIÓN JURIDICA LEGAL PARA PRESTAR CON EFICACIA EL SERVICIO DE CONSULTOR TRIBUTARIO.

Este tema es de gran interés para el suscrito maestrante, debido a la relación que tiene con nuestro tema de investigación, es por ello que he decidido incorporar un capítulo único para el análisis del mismo, tomando en cuenta que dicha disposición de la S.A.T., no solo es ilegal, sino que se considera violatoria para el derecho de poder ejercer las profesiones, tanto de Perito Contador, como el de Contador Público y Auditor y por ende el de Consultor Tributario.

Es por ello que en el presente capítulo, se presenta una relación de hechos para tener una idea más clara, que nos permita efectuar un análisis de los aspectos que afectan a los profesionales relacionados con la Consultoría Tributaria.

El día domingo 18 de septiembre de 2011, salió publicado, en los medios de comunicación escritos, un anuncio de la SAT en el cual se indicaba que a partir del siguiente día o sea el 19 de septiembre de 2011, por disposiciones del Directorio de la S.A.T., dicha institución gubernamental solamente atendería los trámites de inscripción de contribuyentes, actualización de datos, acreditación de imprentas, solicitada en formularios de papel y trámites ante el Registro Fiscal de Vehículos, que fueran efectuados por personas individuales, representantes legales, mandatarios, gestores autorizados y abogados. El comunicado también señala que cualquier otro trámite lo podían efectuar todas las personas con Números de Identificación Tributaria. Esta disposición excluyó automáticamente a los Peritos Contadores y Contadores Públicos y Auditores, quienes con anterioridad efectuaban dichos trámites sin la menor objeción de la S.A.T., sin embargo a la hora de investigar nadie de los personeros de dicha institución hizo mención del: número de Acuerdo, Resolución o Decreto, que establezca dicha prohibición.

Según la opinión del Licenciado Oscar Chile Monrroy, que dice "...hay que hacer notar que el comunicado no menciona ninguna base legal y ha dejado fuera a quienes siempre han hecho trámites a los contribuyentes, como lo son los peritos contadores y contadores públicos, no obstante que ellos son los profesionales que directamente están vinculados para efectuar las gestiones de los contribuyentes, y además, en el caso de los contadores, está vigente el Acuerdo No.08.2010, que regula sus funciones y responsabilidades y entre otros les ha exigido que se registren ante la SAT, situación que han cumplido y con ello la autoridad tributaria tiene el control, fotografía, ubicación y demás datos de identificación de los peritos. Adicional a ello, cuando un contribuyente contrata a su contador, una de sus responsabilidades es la de hacer los trámites ante la SAT y al no poder hacerlos se les estaría vedando sus funciones y esto podría contravenir la Constitución, en cuanto a los

derechos adquiridos por el ejercicio de las profesiones acreditadas, los cuales la norma constitucional señala que deben ser respetados y no podrán emitirse disposiciones de cualquier clase que los limiten o restrinjan.

Es comprensible que la SAT implemente controles para evitar anomalías en las inscripciones o actualizaciones, pero ello no debería lesionar los derechos de los contadores y contadores públicos, quienes son los idóneos para efectuar los trámites de sus clientes.

Además de lo indicado, se debe tomar en cuenta que al exigir a los contribuyentes o representantes legales que ciertas gestiones las hagan personalmente o mediante mandatario, además de ocasionarles gastos, podría causar atrasos en las inscripciones y actualizaciones de contribuyentes, lo cual dejaría a Guatemala en mayor desventaja, comparado con la agilidad y rapidez que se tiene en otros países”¹⁷.



18

En base a lo anterior se puede concluir que todos los Peritos Contadores y Contadores Públicos y Auditores, tienen de alguna u otra manera que ver con asuntos tributarios y por ende, el perjuicio que hace la SAT con estas modalidades que exclusivamente van dirigidas a nuestras profesiones.

Esta disposición viene a perjudicar la agilización de los procesos en la Administración Tributaria, ya que de la divulgación a la aplicación de dicha disposición solamente fue con un día de diferencia, generando incertidumbre y caos al momento de efectuar cualquier tipo de trámite; ya que a partir de la disposición en mención, solo podrán hacer trámite ante la SAT, las personas antes mencionadas, y considero que un profesional del derecho (abogado), un mandatario o un representante legal, por el tipo de actividades que desempeña, tenga dentro de sus funciones hacer trámites ante la SAT, ya que para eso contratan o cuentan con un Contador que realice estas funciones.

¹⁷ Opinión del Licenciado Oscar Chile Monroy, en el espacio periodístico denominado termómetro Fiscal, publicado por prensa libre en el mes de Septiembre de 2011,

¹⁸ Anuncio publicado por la SAT el 18 de septiembre de 2011

El Acuerdo del Directorio 08-2010 en el artículo 7 numeral 7 establece: “Son obligaciones mínimas de los Peritos Contadores inscritos ante la SAT, las siguientes: (...) 7. Realizar con propiedad, buena fe y honestidad su actuación ante la Administración Tributaria manteniendo el honor, la capacidad profesional y observando las reglas de ética profesional más elevadas en todos sus actos. (...).

GESTOR TRIBUTARIO

Para el efecto de la disposición en mención, la S.A.T., está exigiendo que los interesados en prestar el servicio de trámites de terceros, puedan registrarse como gestores tributarios, sin embargo pone como requisitos indispensables, el que se aprenda las leyes tributarias y tenga un determinado grado de escolaridad, en el primero de los casos esto debe cumplir con un proceso, ya que de un día para otro no puede nadie aprenderse, todo un compendio de leyes tributarias, más con la redacción tan complicada que tienen algunos artículos, y en el segundo caso se está vedando a las personas el Derecho al Trabajo, ya que si alguien que tiene tiempo de estar laborado como Contador o mensajero en una empresa, y entre sus atribuciones tiene la de realizar gestiones ante la SAT, pero no tiene como mínimo el tercero básico aprobado, a partir de hoy no puede hacer los trámites y corre el riesgo de quedarse sin trabajo.

Según argumentó en su momento la Superintendencia de Administración Tributaria, que dicha disposición obedece a que se debe implementar los mecanismos necesarios para tener un mejor control y seguimiento del cumplimiento de las obligaciones tributarias, sin embargo hay que hacer mención que la misma Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en su tercer considerando indica, que para fomentar el cumplimiento de las obligaciones tributarias es necesaria “(...) la simplificación de los procedimientos, una mayor efectividad en los sistemas que aplican en la recaudación y un mejor servicio a los contribuyentes de manera que se eleve la moral tributaria (...)”, situación que no se cumple cuando se toman medidas como la que se comenta en el presente capítulo.

ACTUACIONES DE LOS PROFESIONALES DE LAS CIENCIAS ECONÓMICAS ANTE TAL DISPOSICIÓN

Luego de transcurrido algún tiempo, se dieron varios acercamientos entre los miembros de los Colegios de Profesionales de las Ciencias Económicas con funcionarios de la S.A.T., cuyo objeto era el de buscar alternativas para no afectar a los miembros de dichos colegios.

Detallando a continuación un extracto de los resultados de dichos acercamientos.

COMUNICADO DEL IGCPA

El colegio de Contadores Públicos y Auditores, envió un pronunciamiento a los funcionarios de la Superintendencia de Administración Tributaria, con respecto a las Gestiones para Trámites Tributarios, en el que el Superintendente de SAT manifestó que las medidas tomadas únicamente afectan a las Gestiones Relacionadas con el Registro

Tributario Unificado -RTU- (Inscripciones, Modificaciones y acreditaciones de Imprenta para documentos impresos), debido a que los grandes evasores de impuestos se han originado a través de las inscripciones de personas y a las modificaciones posteriores. Añadió además que la intención no es afectar a ningún gremio en particular, manifestando la anuencia de poner en marcha de una oficina para Acreditar a los Contadores Públicos y Auditores, para realizar trámites tributarios.

A este respecto el IGCPA envió a sus asociados la circular 4-2011, en donde enumera los pasos a seguir para continuar con los trámites de terceros ante la SAT., tal como indican en el documento, la solución es momentánea (Carné provisional) tal como lo indica en el numeral 3 de dicha circular, mientras se toman medidas definitivas

COMUNICADO DEL COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES (CPA)

Por su parte el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, elaboró un comunicado, en el cual aclaran la participación de los Contadores Públicos y Auditores en las gestiones de tipo tributario ante la SAT. Y del cual se resume de la siguiente manera: "... el Gremio de Contadores Públicos y Auditores sostuvo reunión con el Superintendente de la SAT, el Lic. Rudy Villeda, donde se solicitó acreditar de oficio a los Contadores Públicos y Auditores Contadores Públicos y Auditores para poder realizar las gestiones que habían sido vedadas. Solamente falta que los Peritos Contadores se pongan de acuerdo para pedir también audiencia y lograr ser incorporados para realizar dichas gestiones.

En última instancia siempre quedaron afectados, ya que muchos Contadores Públicos y Auditores, Abogados, Peritos Contadores, utilizaban el servicio de mensajeros para realizar dichas gestiones lo cual definitivamente quedo fuera de la autorización de la SAT.

POSIBLES SOLUCIONES

Luego de haber analizado esta lamentable situación, se puede llegar a plantear algunas posibles soluciones las que se detallan a continuación:

- Los Auditores en este momento NO pueden hacer trámites, si así fuera el caso, deberán nombrar un Gestor que va en nombre de una firma X para hacer el trámite correspondiente previo a que haya llenado los requisitos para ser Gestor.
- Solamente los abogados pueden hacer dichos trámites, según la SAT porque tienen Fe Pública. (esto quiere decir que los Contadores Públicos y Auditores no tienen Fe Pública para algunos casos, pero sí tienen para los casos que a la SAT, así le convengan.
- Con relación a los CP se harán las gestiones necesarias a ver si lo autorizan. (¿Que objeto tiene ser Contador de un Contribuyente; donde quedan las nuevas atribuciones del PC según Acuerdo del Directorio 08-2010?).
- En virtud de que nadie de los personeros de la S.A.T. ha hecho mención del número de Acuerdo, Resolución o Decreto, que establezca la prohibición en mención actualmente se pueden amparar en el Artículo 5 de la Constitución el cual establece "Toda persona tiene derecho a hacer lo que la ley no prohíbe; no está obligada a acatar órdenes que

no estén basadas en ley...” y así existen otros artículos que se pueden citar para ampararse, para contraatacar la disposición antojadiza que los esté perjudicando.

Esto nos lleva a pensar que no se vislumbra una solución pronta, hasta que las Autoridades de la Superintendencia de Administración Tributaria, se den cuenta del error garrafal en que han incurrido y que repercutirá en la poca recaudación fiscal y en las protestas por el proceso burocrático en que están cayendo. Mientras tanto esta situación es una clara limitante al actuar del Contadores Públicos y Auditores, no solamente de Quetzaltenango sino de todo el País.

ACTUALIZACION DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR ANTE LA S.A.T.

Otra de las muchas limitantes que tiene el Contador Público y Auditor, para efectuar sus actividades de Consultoría Tributaria es la actualización de datos, ya que en la actualidad, La Superintendencia de Administración Tributaria, con el objeto de dar cumplimiento a las disposiciones emanadas del al Acuerdo del Directorio 08-2010 “DISPOSICIONES ADMINISTRATIVAS SOBRE LAS FUNCIONES Y RESPONSABILIDADES DE LOS PERITOS CONTADORES INSCRITOS ANTE LA SUPERINTENDENCIA DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA”, Desde un tiempo hacia atrás a requerido a los Peritos Contadores y a los Contadores Públicos y Auditores que se actualicen a la nueva base datos de la SAT. Dicha actualización deberá hacerse por medio del siguiente procedimiento:

Para quienes ya cuentan con No. De Perito Contador o de Contador Público y Auditor, deberá proceder de la siguiente forma:

Llenar el formulario SAT-0034, y presentar adjunto al mismo lo siguiente:

1. Fotocopia de la Cédula o DPI.
2. Antecedentes Penales en Original,
3. Dos Fotografías recientes Tamaño Cédula
4. Fotocopia de recibo de Agua o Luz en donde coincida la dirección registrada antela SAT.
Al momento de presentar toda esta documentación y ser aceptada por la SAT., le extenderán el Carnet que le indica que está debidamente registrado como Perito Contador actualizado, en donde el No. De Registro de Contador ahora será su NIT. Y el No. Anterior asignado desaparece para esta nueva base de datos. Al momento que se actualiza el perito contador o el **Contadores Públicos y Auditores** su nuevo número de contador será su NIT.
5. Elaborar nuevo sello con su Nombre y NIT.

Como última observación, es de indicar que la credencial o constancia que emite la SAT., es el Carne que anteriormente ya se poseía; **aquí es importante resaltar que este debería ser documento suficiente para hacer cualquier tipo de trámite relacionado con los contribuyentes inclusive los que necesitan actualizarse.**

PARTE PRÁCTICA

DISEÑO DE INVESTIGACIÓN

LIMITACIONES JURIDICO-LEGALES DEL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y SU RELACION COMO CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Es evidente que gracias a la globalización, el mundo del comercio y los negocios han cambiado y el cambio ha sido radical, no solo con la reformulación de nuevos conceptos, sino también con la creación de nuevos contenidos, nuevas formas de recaudar impuestos y nuevos mecanismo de control para la evasión fiscal de parte de las entidades gubernamentales encargadas, principalmente la Superintendencia de Administración Tributaria.

La falta de una preparación idónea para el consultor tributario así como el desconocimiento de su campo de acción, aunado con la poca bibliografía relacionada, conlleva a que la prestación del servicio de la mayoría de estos profesionales sea deficiente y de mala calidad, por tal situación, se debe contar con un manual o documento guía, que sirva de herramienta para enmarcar los lineamientos legales que regulan el actuar de todos los consultores tributarios dentro de la Ciudad de Quetzaltenango.

A pesar de las tecnologías de hoy nos permiten mejor que nunca estar informados y actualizados con bibliografía informática, existe una decadencia en el empeño de mejorar el servicio de Consultoría Tributaria en la Ciudad de Quetzaltenango, convirtiéndose en uno de los principales males de la globalización, ya que el consultor ya no se empeña en efectuar investigaciones y actualizaciones legales y del que hacer tributario, buscando bibliografía nacional y se conforman con recibir por internet solamente la información necesaria para el logro de sus objetivos.

El conocimiento del campo de acción y las limitaciones jurídico-legales del Contador Público y Auditor, como consultor tributario en la Ciudad de Quetzaltenango, mejorará la calidad del servicio a los clientes que lo soliciten.

Esto indica claramente que para todo profesional versado en la Consultoría Tributaria en nuestro país, es imprescindible ir a la vanguardia de tales cambios con el objeto de prestar un servicio eficiente hacia sus clientes; esto representa que cada Contador Público y Auditor, como consultor tributario tiene que estar consciente de su campo de acción como tal y tener en cuenta las consecuencias jurídico-legales en que se puede incurrir al prestar un mal servicio.

De igual manera, se ha podido determinar que para poder prestar el servicio de Consultoría Tributaria, se debe contar con la preparación y capacidad suficiente para que dicho servicio sea de Calidad Profesional y se constituya en una alternativa de solución a los empresarios, comerciantes individuales y cualquier habitante de la ciudad de Quetzaltenango, que tenga problemas jurídico-fiscales ante la Superintendencia de Administración Tributaria.

Es por ello que esta investigación tiene como fin primordial establecer las limitaciones jurídico-legales con que cuenta el Contador Público y Auditor, para poder prestar el servicio de Consultor Tributario, de forma profesional, eficiente y apegada a las leyes constitucionales y tributarias que rigen nuestro país.

DEFINICION DEL PROBLEMA

La presente investigación tendrá como propósito principal, poner de manifiesto, la labor que desarrollan los consultores tributarios de la ciudad de Quetzaltenango, delimitando su campo de acción, sus atribuciones y sus limitaciones jurídico-legales. Aportando significativamente a la población económicamente activa, una alternativa de consulta y prevención del delito fiscal, así como también constituyéndose como un medio de consulta para la población estudiantil interesada en el tema.

JUSTIFICACION DEL PROBLEMA

De conformidad con la presente investigación, el campo de acción del Consultor Tributario es extenso y por su carácter de asesor jurídico, financiero, administrativo y fiscal, se hace indispensable saber lo que legalmente le es permitido y las limitaciones con que cuenta en la prestación de sus servicios profesionales.

Con la presente investigación se pretende conocer con más claridad la función del Contadores Públicos y Auditores como Consultor Tributario dentro de la ciudad de Quetzaltenango, sirviendo así mismo como una opción a los profesionales interesados en seguir el post grado de Consultoría Tributaria, que le permita mantenerse actualizados y así poder identificar sus funciones y atribuciones profesionales, contribuyendo a su mejor formación.

Todo Consultor Tributario, debe conocer sus limitaciones jurídico-legales, con el objeto de no cometer ningún tipo de actos ilícitos que afecten sus actividades profesionales.

De lo anterior, se tiene que del conocimiento del los profesionales dedicados a la Consultoría Tributaria de sus limitaciones, conllevará a la optimización de sus servicios. De aquí se justifica la necesidad de una adecuada investigación que proporcione las herramientas necesarias para el mejor desempeño de sus actividades profesionales.

Todos los Contadores Públicos y Auditores, que prestan sus servicios de Consultoría Tributaria dentro de la Ciudad de Quetzaltenango, deben Identificar las limitaciones jurídico-legales, el nivel académico, la experiencia y la adecuada preparación cognoscitiva con que cuentan, contribuyendo a su mejor formación, que repercuta en un servicio de calidad profesional.

Con la presente investigación se pretende conocer con más claridad la función del Contadores Públicos y Auditores como Consultor Tributario dentro de la ciudad de Quetzaltenango, que sirva como una opción a los profesionales interesados en seguir el post grado de Consultoría Tributaria, que le permita mantenerse actualizados y así poder identificar sus funciones y atribuciones profesionales, contribuyendo a su mejor formación.

DELIMITACIÓN DEL PROBLEMA

Para el problema:

Las Limitaciones Jurídico-legales Del Contador Público Y Auditor, Y Su Relación Como Consultor Tributario En La Ciudad De Quetzaltenango

Para la investigación se usarán los siguientes límites:

- **DELIMITACIONES TEMPORALES (tiempo):** Se realizará dentro de los meses de febrero y marzo de 2011.
- **DELIMITACIONES ESPACIALES (espacio):** Se desarrollará dentro de la Ciudad de Quetzaltenango. Se investigarán solamente a los Consultores Tributarios que sean Contadores Públicos y Auditores, que trabajen en forma independiente y en relación de dependencia, teniendo un enfoque eminentemente jurídico-legal y tributario.
- **El universo estadístico para la presente investigación,** se conformará por quince (15) Profesionales de la Contaduría Pública que se dediquen a la Consultoría Tributaria, ya sea de forma independiente o en relación de dependencia, siendo estas personas el total del universo involucrados en las limitaciones jurídico-legales.
- **DELIMITACIONES TEORICAS (o conceptuales):** La presente investigación tendrá un enfoque eminentemente jurídico-legal y tributario, por lo que se utilizarán las diferentes Leyes Guatemaltecas, Reglamentos, Decretos y Acuerdos relacionadas con la consultoría Tributaria, Se evaluarán las diferentes atribuciones, funciones y limitaciones jurídico-legales que tienen los Contadores Públicos y Auditores y Su Relación Como Consultores Tributarios En La Ciudad De Quetzaltenango, tratando de determinar si dichas limitaciones jurídico-legales son subsanables.

OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION

OBJETIVO GENERAL

Determinar las limitaciones jurídico-legales, con que cuentan los Contadores Públicos y Auditores, que prestan sus servicios de Consultoría Tributaria dentro de la Ciudad de Quetzaltenango, contribuyendo a su mejor formación.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- 1.- Identificar Los fundamentos Legales, que permiten y limitan el actuar profesional de los Consultores Tributarios.
- 2.- Identificar los Principios Constitucionales, que regulan la Actividad Tributaria.
3. Relacionar, el nivel académico con que cuentan los Contadores Públicos y Auditores que cuentan con el Post Grado en Consultoría Tributaria, y la observancia de sus limitaciones jurídico-legales en la prestación de sus servicios profesionales dentro de la Ciudad de Quetzaltenango.

4.- Evaluar los procedimientos de asesoría que actualmente ofrecen los consultores tributarios de la Ciudad de Quetzaltenango.

TIPO DE INVESTIGACIÓN

De acuerdo a su naturaleza la presente investigación, está enmarcado dentro de la modalidad de un estudio no experimental, Transeccional, de clase Descriptiva, ya que se trabajará sobre la realidad del campo de acción y limitaciones jurídico-legales del Contador Público y Auditor como consultor Tributario en la Ciudad de Quetzaltenango, buscando desarrollar una imagen o representación (descripción) mas identificable de las actividades que desempeñan, como Consultores Tributarios dentro de la Ciudad de Quetzaltenango; Utilizando para el efecto método de estadística Inferencial, el cual se hace trabajando con muestras y subconjuntos formados por algunos individuos del total de la población, pretendiendo inferir en aspectos relevantes de toda la población

ENCUESTA DE CAMPO

En virtud de que nuestra investigación es de clase descriptiva, el suscrito procedió a efectuar una investigación de campo por medio de una encuesta, con la que se pretendió buscar la realidad del campo de acción y limitaciones de los Contadores Públicos y Auditores, que prestan sus servicios como Consultores Tributarios dentro de la Cabecera Departamental de Quetzaltenango, con el objeto de hallar las soluciones o en su caso las recomendación para mejorar dicha actividad profesional.

A continuación presentamos el modelo de la encuesta presentada a 18 profesionales entre los que se cuentan:

- 16 Contadores Públicos y Auditores con post Grado en Consultoría Tributaria.
- 1 Contador Público y Auditor con especialización en tributos
- 1 Abogado y Notario con Especialización Mercantil y Tributaria.

Hay que hacer mención que dentro de los profesionales encuestados existen algunos que se encuentra laborando dentro de las Organizaciones del Estado, otros laboran en la iniciativa privada y el resto se desempeña de forma independiente.

**FORMATO DE LA ENCUESTA DE INVESTIGACION PRESENTADA A LOS PROFESIONALES
VERSADOS EN LA CONSULTORIA TRIBUTARIA.**

BOLETA DE INVESTIGACION No. _____

Centro Universitario de Occidente
Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Económicas
Maestría En Consultoría Tributaria

A continuación se le formula una serie de preguntas, con una o varias respuestas las cuales deberán ser marcadas con un X dentro del o los Círculos, que ustedes consideren que son las respuestas idóneas, por lo que se le ruega contestarlas siendo lo más honesto (a) posible, ya que el objeto de la presente Boleta tiene fines estrictamente académicos y su objeto es realizar una investigación relacionada a las "LIMITACIONES JURIDICO-LEGALES DEL C.P.A Y SU RELACION COMO CONSULTOR TRIBUTARIO EN LA CIUDAD DE QUETZALTENANGO", por lo que toda la información recabada estará bajo estricta confidencialidad.

SERIE I

DATOS GENERALES

1. ¿Cuál es su Edad?

De 25 a 35 años 0

De 36 a 45 años 0

De 46 en adelante 0

2. ¿Cuántos años tiene de haber obtenido la Maestría en Consultoría Tributaria?

De 0 a 5 años 0

De 6 a 10 años 0

De 11 en adelante 0

3. Su Maestría en Consultoría Tributaria La obtuvo en:

Universidad de San Carlos de Guatemala 0

Universidad Privada de Guatemala 0

Otra. Especifique _____

4. Sus Estudios de Maestría en Consultoría Tributaria, los desarrollo en:

Ciudad Capital de Guatemala	0
Ciudad de Quetzaltenango	0
Otro Departamento de Guatemala	0
En El extranjero	0
Por Correspondencia	0

5. Sus Funciones de Consultor Tributario usted los realiza:

De forma Independiente	0
En Relación de Dependencia	0
Como Docente	0
Otros. Especifique_____	

6. Si usted trabaja en Relación de Dependencia ¿en qué Sector lo hace?

Sector Gubernamental	0
Iniciativa Privada	0
Otro. Especifique_____	

SERIE II

DATOS ESPECIFICOS

7. Seleccione según su criterio las tres áreas principales de trabajo en que se desenvuelve un Contador Público y Auditor en la ciudad de Quetzaltenango

a) Auditor Interno	0
b) Auditor Gubernamental	0
c) Auditor Tributario	0
d) Consultor Tributario	0
e) Consultor Financiero	0

- f) Auditor financiero externo
- g) Administrador Financiero

8. ¿Considera que los profesionales de las ciencias económicas y/o jurídicas y sociales, están capacitados para desenvolverse en la Consultoría Tributaria únicamente con su grado académico de licenciatura?

- a) Si
- b) No

9. ¿Conoce usted alguna norma jurídica que regule en nuestro país el ejercicio de la Consultoría Tributaria?, de ser afirmativa su respuesta ¿podría mencionarla?

- a) Si Menciónela: _____
- b) No

10. De los servicios que presta el Consultor Tributario que se mencionan a continuación, seleccione los 5 que a su criterio, son los más importantes o los que más son ejercidos por el Consultor Tributario:

- a) Asesoría en la defensa legal
- b) Preparación de recursos ante la Administración Tributaria
- c) Asesoría en denuncias por Defraudación Tributaria y otros delitos tributarios
- d) Asesoría permanente de impuestos
- e) Constitución de empresas individuales y jurídicas
- f) Auditoría fiscal pre-declaración jurada de renta
- g) Diagnóstico fiscal
- h) Planificación fiscal
- i) Capacitación en el área tributaria
- j) Calificación de empresas para operar zonas francas o a la actividad exportadora y de maquila
- k) Asistencia a inversionistas extranjeros

11. Mencione 3 instituciones de gobierno, y en orden de prioridad, que según su criterio tienen relación directa con el Consultor Tributario.

- a. _____
- b. _____

c. _____

12. Mencione de conformidad con los siguientes servicios ¿en cuáles de ellos, un Consultor Tributario puede prestar sin tener impedimento legal?

- a) El procedimiento administrativo tributario: 0
- b) El proceso económico-coactivo: 0
- c) El proceso contencioso-administrativo: 0
- d) El proceso penal tributario 0
- e) El procedimiento de sanción de cierre temporal de negocios y/o establecimientos comerciales: 0
- f) El proceso de auditoría tributaria: 0

13. Considera que existe una limitante en el actuar profesional, en el caso de que luego de agotado el Proceso Administrativo, el contribuyente puede continuar su defensa por la Vía Judicial, por medio del Recurso de lo Contencioso Administrativo y el Recurso de Casación, en la que el Contador Público y Consultor Tributario solamente pueda participar en la presentación de pruebas, a pesar de que se encuentra con la capacidad académica por el hecho de su especialidad en Consultoría Tributaria.

- a) Si 0
- b) No 0

14. Considera usted que con el afán de dignificar nuestra profesión como Consultores Tributarios y de conformidad con nuestra capacidad académica, se pudiera contar o promover una Ley que permita a los Consultores Tributarios Graduados, el poder defender a los contribuyentes en el Recurso de lo Contencioso Administrativo y en el proceso que conlleva al Cierre temporal de conformidad con el artículo 85 del Decreto 6-91 (Código Tributario).

- c) Si 0
- d) No 0

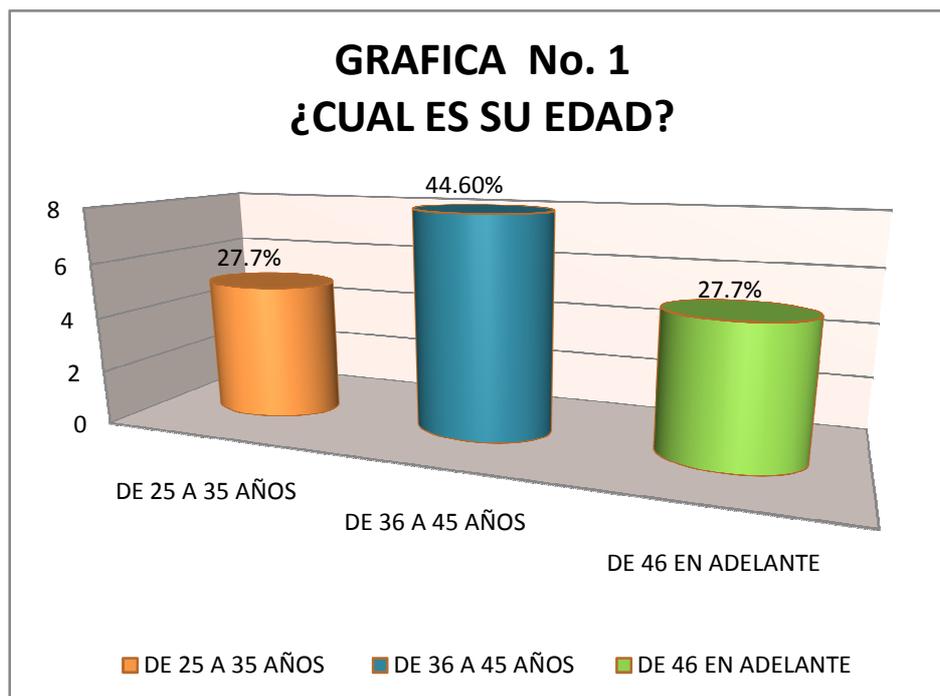
15. De las siguientes figuras legales, mencione cuál puede ser asumida por un Consultor Tributario y en qué casos:

- a) Perito 0
- b) Consultor Técnico 0

“MUCHAS GRACIAS POR SU COLABORACIÓN”

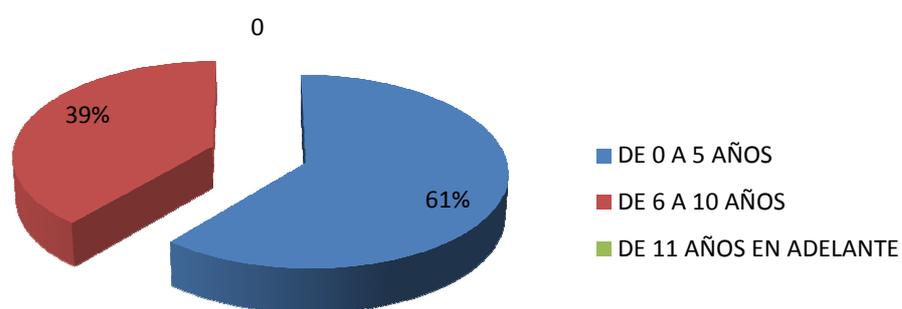
ANALISIS DE LA ENCUESTA DE CAMPO GRAFICAS

Luego de haber efectuado la investigación de campo por medio de la encuesta antes descrita, el suscrito procedió a clasificar y tabular la información recabada con el objeto de someterla al respectivo análisis, y poder discutir sus posibles soluciones y recomendaciones.



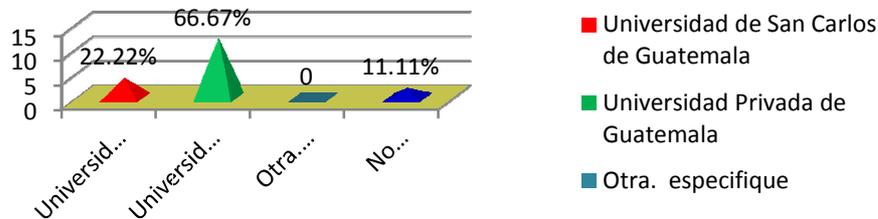
Con el objeto de identificar el nivel de experiencia con que cuentan los Consultores tributarios dentro de la Ciudad de Quetzaltenango, se preguntó la edad a los profesionales encuestados, llegándose a determinar que un 27.7% oscila entre 25 a 35 años; 44.60% oscila entre los 36 a los 45 años, y que el restante 27.7% de los profesionales son mayores de 46 años. De lo anterior se considera que la edad promedio de los profesionales que prestan sus servicios como Consultores Tributarios dentro de la Ciudad de Quetzaltenango, es de 40 años.

GRAFICA No. 2
¿Cuántos años tiene de haber obtenido la Maestría en Consultoría Tributaria?



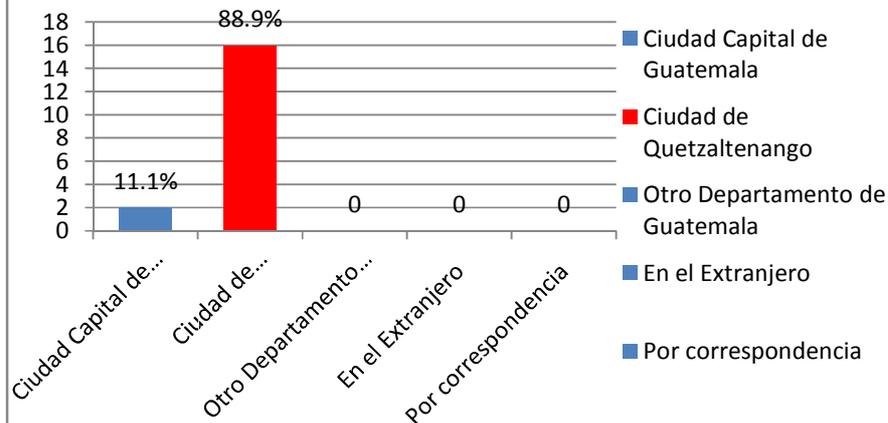
Con el objeto de identificar el nivel de competitividad entre los Consultores Tributarios graduados que prestan sus servicios dentro de la Ciudad de Quetzaltenango, se preguntó a los profesionales encuestados, los años de haber obtenido la Maestría en Consultoría Tributaria, dando como resultado, que el 61% de 0 a 5 años y un 39% de 6 a 10, esto da como resultado de que el ejercicio de la Consultoría Tributaria a nivel profesional en la Ciudad de Quetzaltenango, es relativamente nueva, ya que cuenta con menos de 10 años.

GRAFICA No. 3 ¿Dónde obtuvo Su Maestría en Consultoría Tributaria?



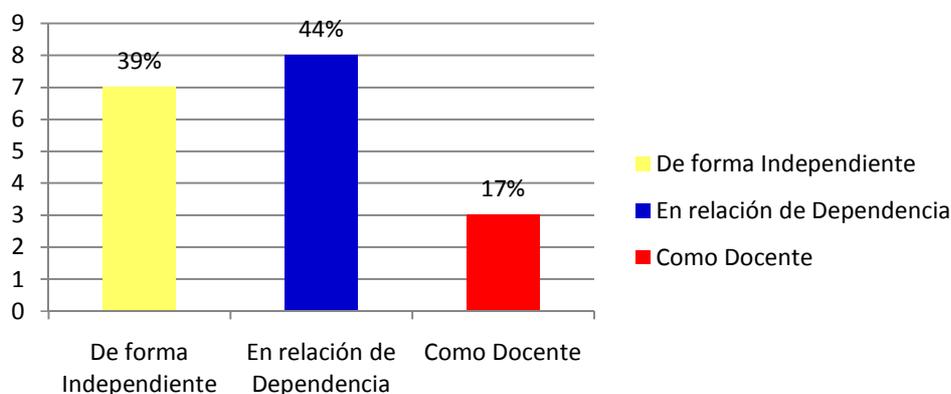
EXPLICACION DE LA GRAFICA: Debido a que en el Centro Universitario de Occidente CUNOC, no se contaba en años anteriores con el Postgrado de Consultoría Tributaria dentro de su pensum de Estudio, la mayoría de los profesionales encuestado obtuvieron dicho postgrado en las Universidades privadas del país prueba de ello fue el programa de Becas que obtuvieron algunos profesionales que laboran o laboraban para la Superintendencia de Administración Tributaria SAT, en la Universidad GALILEO; mientras algunos obtuvieron dicho postgrado en la Universidad de San Carlos de Guatemala de la Ciudad Capital.

GRAFICA No. 4 ¿Sus Estudios de Maestría en Consultoría Tributaria, los desarrollo en?



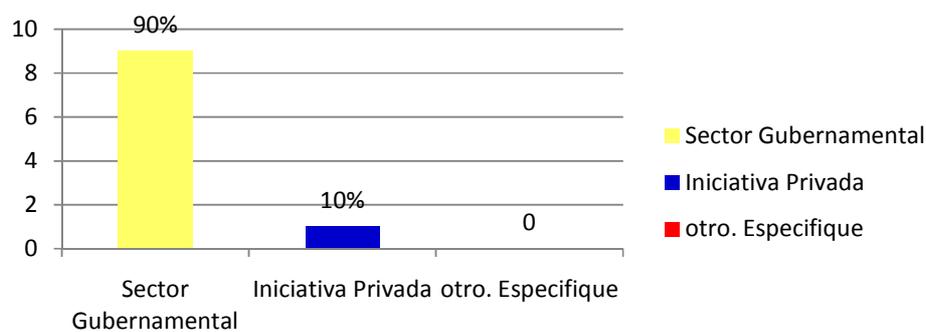
Al igual que la pregunta anterior, la mayoría de los profesionales encuestado obtuvieron dicho postgrado en las Universidades privadas, prueba de ello es que el 89% Estudió su Maestría en Consultoría Tributaria en la Ciudad de Quetzaltenango y el restante 11% en la Ciudad Capital de Guatemala.

GRAFICA No. 5 Sus Funciones de Consultor Tributario usted los realiza



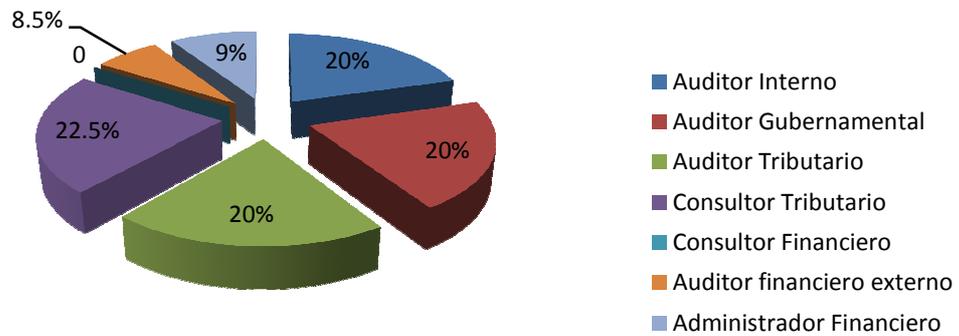
Del total de profesionales encuestados se puede determinar que un 39 % realiza sus funciones en forma Independiente, un 44% lo hace en relación de dependencia ya sea en la Administración Pública o en la Iniciativa Privada, y el restante 17 % lo hace desempeñándose como Docente.

GRAFICA No. 6. Si Usted Trabaja en relación de dependencia ¿en que sector lo hace?



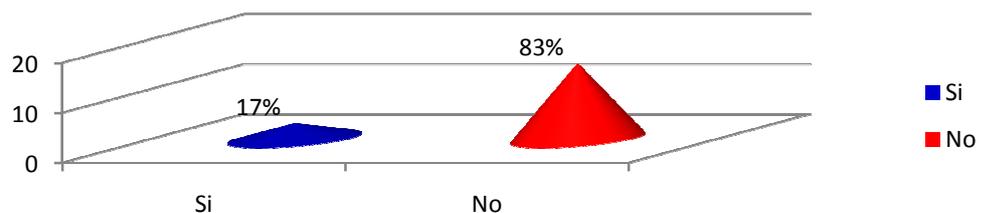
La mayoría de los encuestados se desempeñan en el sector gubernamental (90%), mientras que solamente el 10% labora para la iniciativa privada. Del total de profesionales encuestados que trabajan en relación de dependencia se puede determinar que un 90 % trabaja en el Sector Público y el 10% restante trabaja en la iniciativa privada.

GRAFICA No. 7.
Seleccione según su criterio las tres áreas principales de trabajo en que se desenvuelve un Contador Público y Auditor en la ciudad de Quetzaltenango



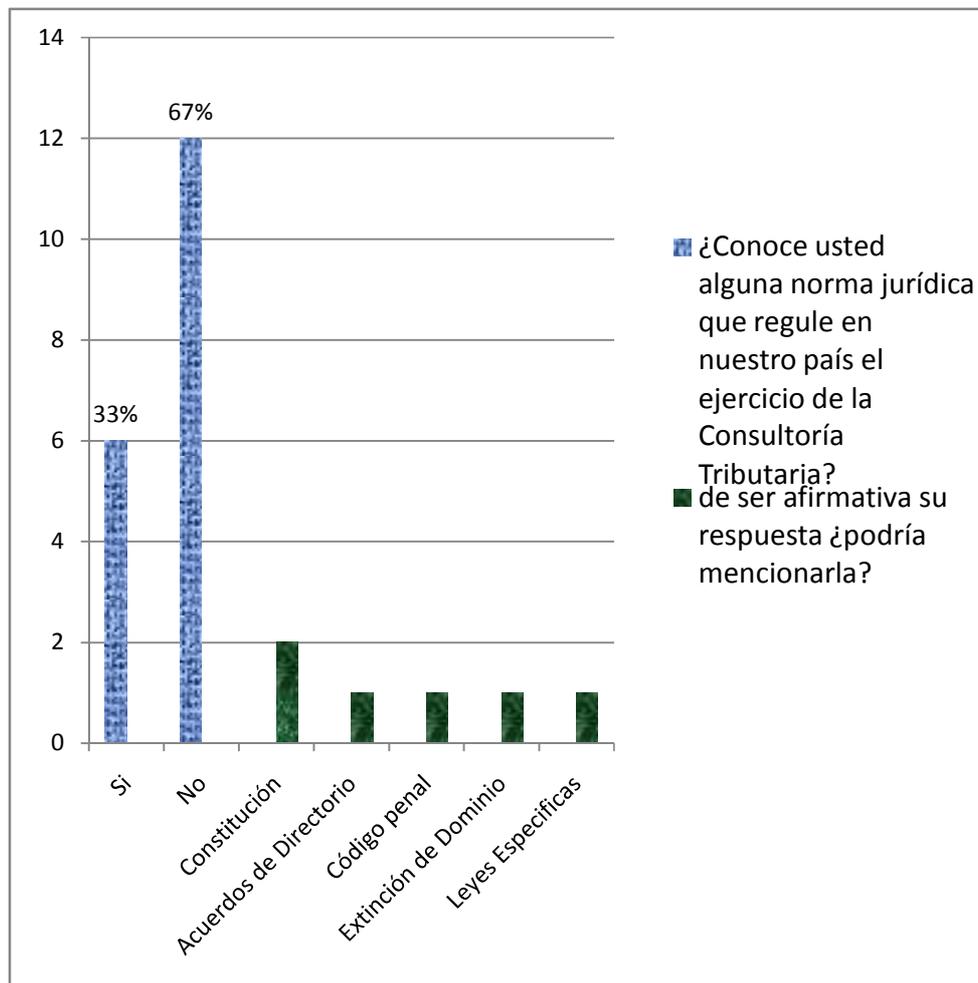
Del total de profesionales encuestados se puede determinar que de las áreas principales de trabajo en las que el Contador Público y Auditor, se desenvuelve en la Ciudad de Quetzaltenango, son: Como Consultor Tributario un 22.5%; Como Auditor Tributario un 20%; como Auditor Gubernamental un 20%; Como Auditor Interno un 20%; como Administrador Financiero un 9% y como auditor externo financiero un 8.5%.

GRAFICA No. 8
Considera que los profesionales de las ciencias económicas y/o jurídicas y sociales, están capacitados para desenvolverse en la Consultoría Tributaria únicamente con su grado académico de licenciatura?



Un 83% del total de profesionales encuestados, es de la opinión que para poder prestar un servicio de consultoría tributaria eficiente, se debe contar con un estudio de post grado, mientras el 17 % restante opina que con el grado de Licenciado es suficiente para prestar dicho servicio.

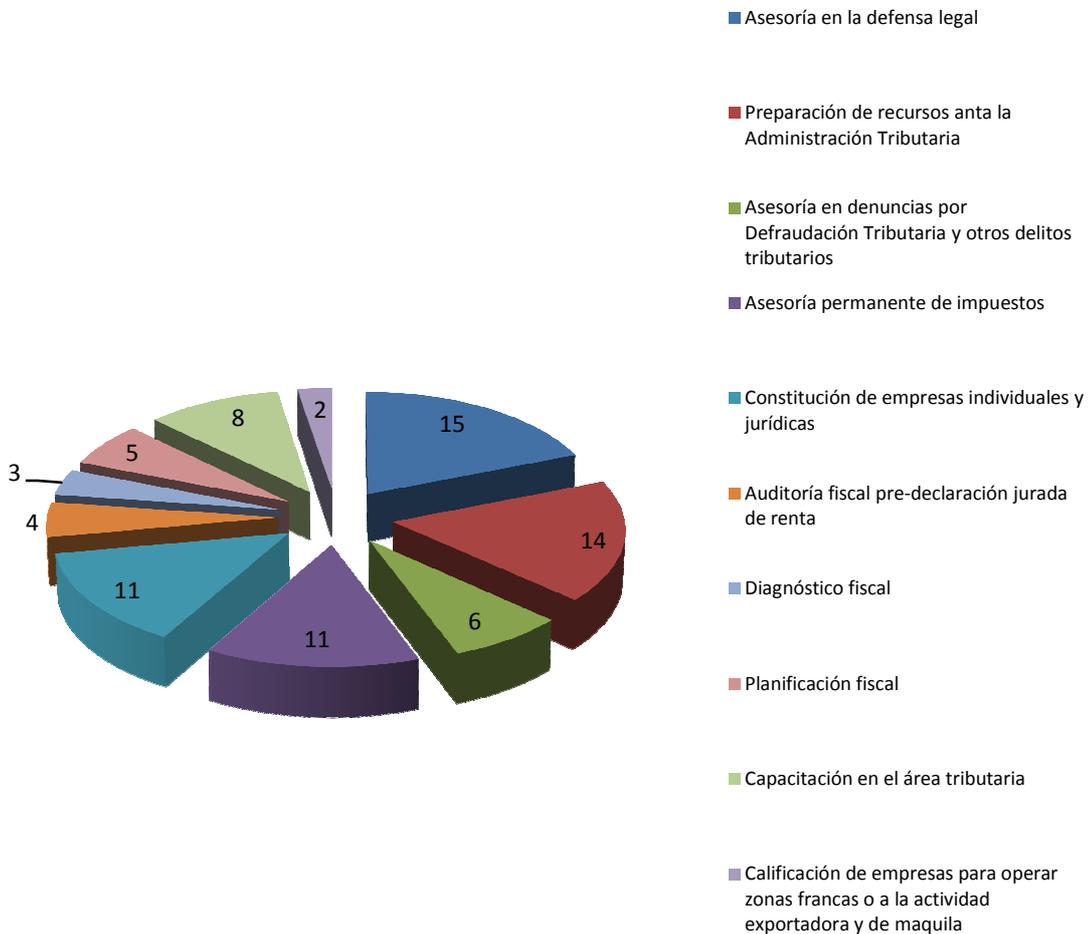
GRAFICA No. 09



Se observa que en la presente gráfica se muestran las dos sub-preguntas en que se dividió la pregunta principal y sus respectivas respuestas.

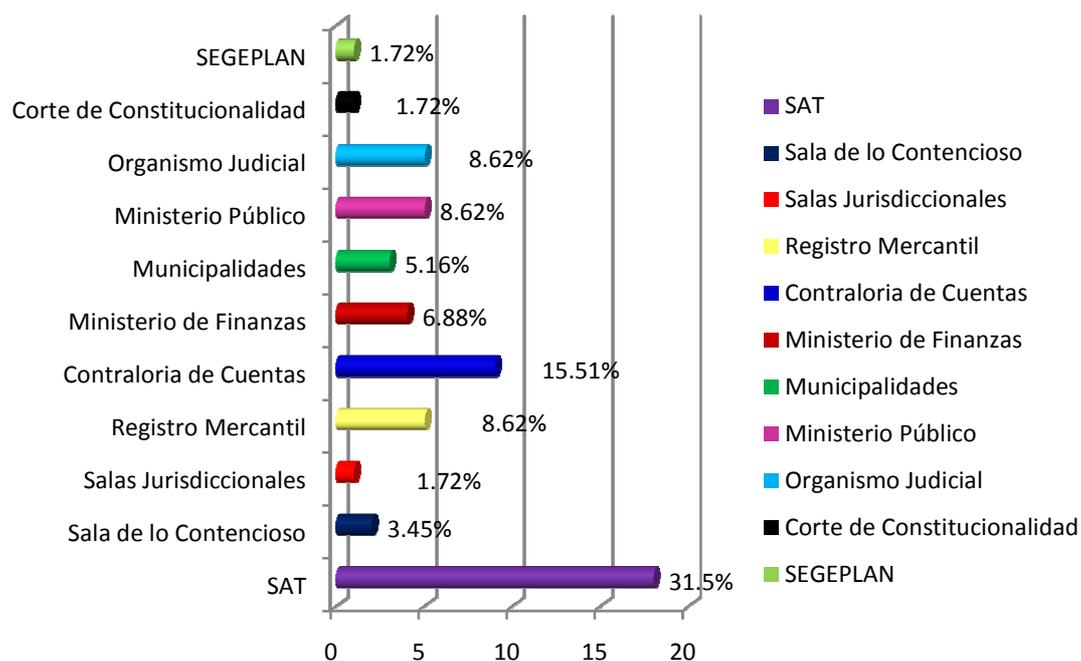
1. En la Primera pregunta, dos de cada tres de los profesionales encuestados, desconocen las normas Jurídicas que regulan el Ejercicio de la Consultoría Tributaria en nuestro País.
2. De los profesionales encuestados que si conocen las normas Jurídicas que rigen la consultoría tributaria en Guatemala un 33% mencionó la Constitución Política de la República de Guatemala; el 16.67% mencionó los acuerdos de Directorio de la SAT; el 16.67% mencionó el Código Penal; el 16.67% mencionó la Ley de Extinción de Dominio, y el restante 16.67% mencionó las leyes Específicas.

PREGUNTA No. 10. De los servicios que presta el Consultor Tributario que se mencionan a continuación, seleccione los 5 que a su criterio, son los más importantes o los que más son ejercidos por el Consultor Tributario



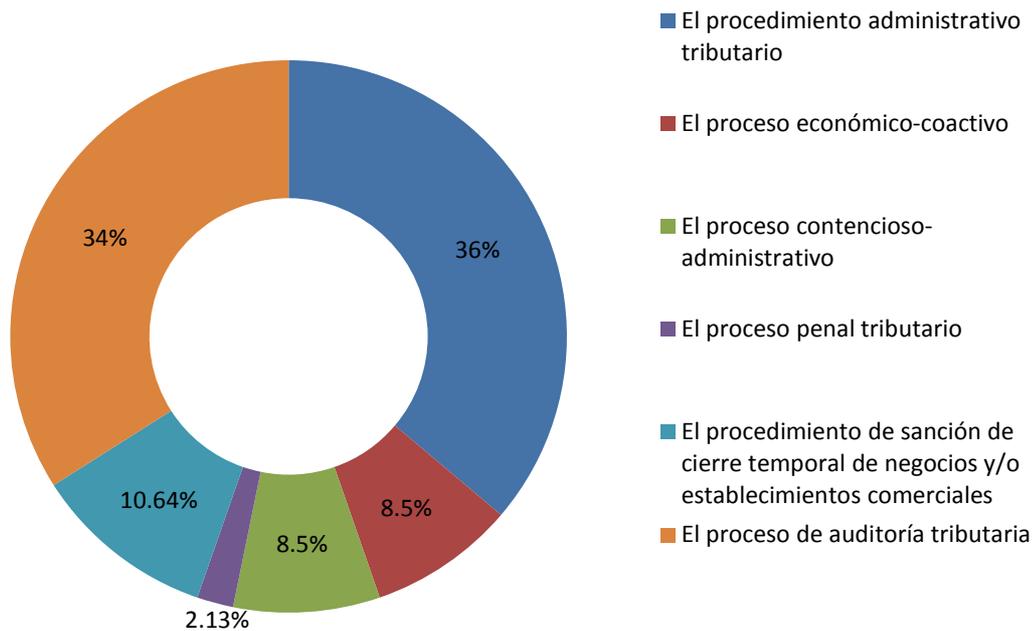
Del total de 79 respuestas obtenidas por los profesionales encuestados se puede determinar que los servicios que según su criterio son los más importantes para el consultor tributario que: el 19% Asesoría en la defensa legal; el 17.72% la preparación de recursos ante la Administración Tributaria; el 7.59% a la Asesoría en denuncias por Defraudación Tributaria y otros delitos tributarios; el 13.90% a la asesoría permanente de impuestos; el 13.90% a la Constitución de empresas individuales y jurídicas; el 5% a la Auditoría fiscal pre-declaración jurada de renta; el 3.80% al Diagnóstico fiscal; el 6.33% a la Planificación fiscal; el 10.12% a la Capacitación en el área tributaria; el 2.53% a la Calificación de empresas para operar zonas francas o a la actividad exportadora y de maquila; mientras que ninguno de los profesionales encuestados, dio importancia a la asistencia a inversionistas extranjeros.

PREGUNTA No. 11. Mencione 3 instituciones de Gobierno, y en orden de prioridad, que según su criterio tienen relación directa con el Consultor Tributario.



La pregunta planteada a los Profesionales encuestados, dio lugar a 58 respuestas las cuales nos muestra los siguientes datos: SAT con el 31%; Sala de lo Contencioso con un 3.45%; Salas Jurisdiccionales con 1.72%;El Registro Mercantil con un 8.62%; la Contraloría de Cuentas con 15.51%;El Ministerio de Finanzas con un 6.88%, las Municipalidades con un 5.16%; el Ministerio Público con un 8.62%; el Organismo Judicial con un 8.62%; La Corte de Constitucionalidad con 1.72% y el SEGEPLAN con un 1.72%;

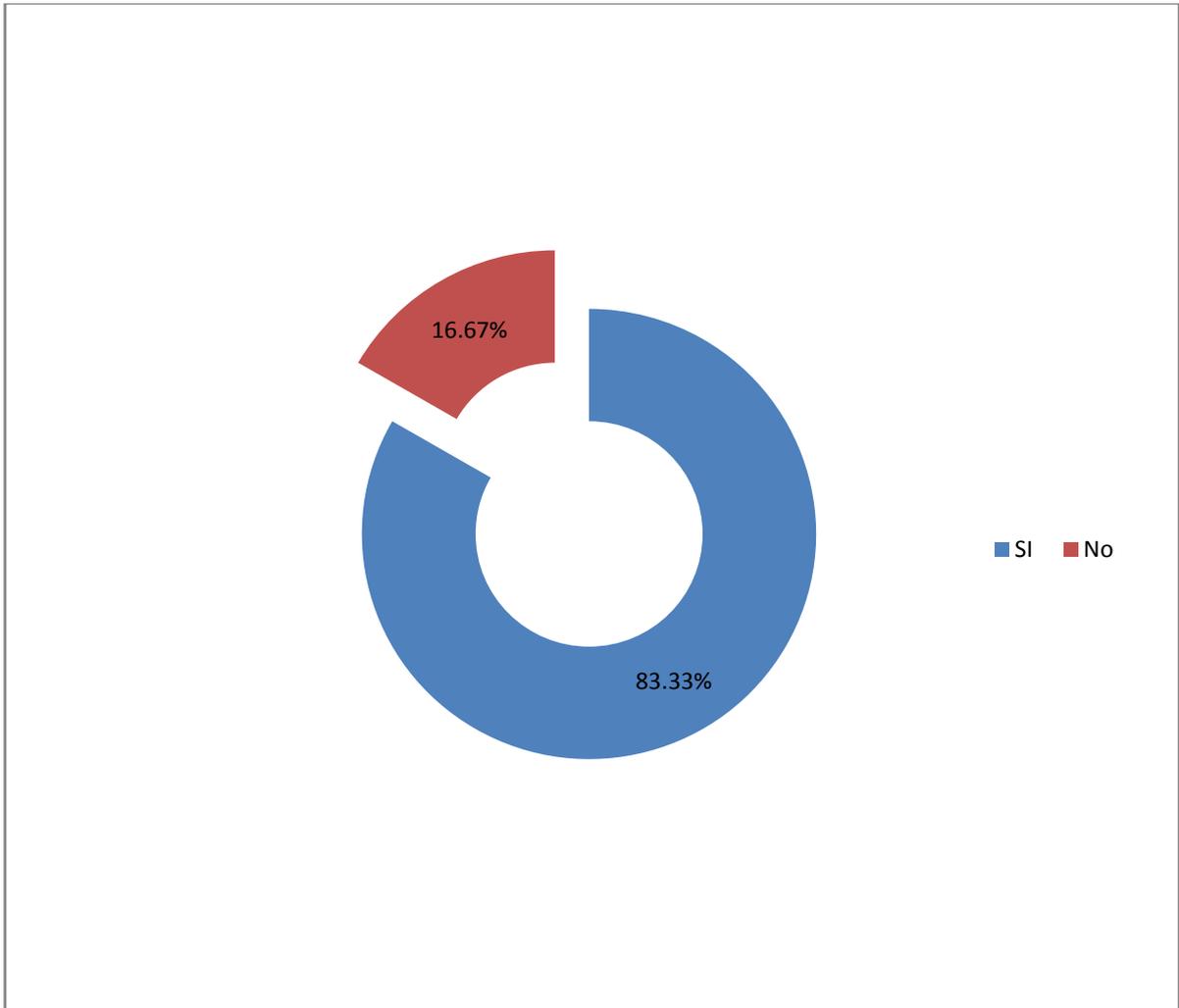
GRAFICA No. 12.
Mencione de conformidad con los siguientes servicios ¿cuales de ellos, un Consultor Tributario puede prestar sin tener impedimento legal?



La pregunta planteada a los Profesionales encuestados, dió lugar a 47 respuestas las cuales arrojan la siguiente información: El procedimiento administrativo tributario con un 36.17%; El proceso de auditoría tributaria con un 34%; El procedimiento de sanción de cierre temporal de negocios y/o establecimientos comerciales con un 10.64%; El proceso económico-coactivo con un 8.51%; El proceso contencioso-administrativo con un 8.51% y el Proceso penal tributario con un 2.13%.

GRAFICA 13

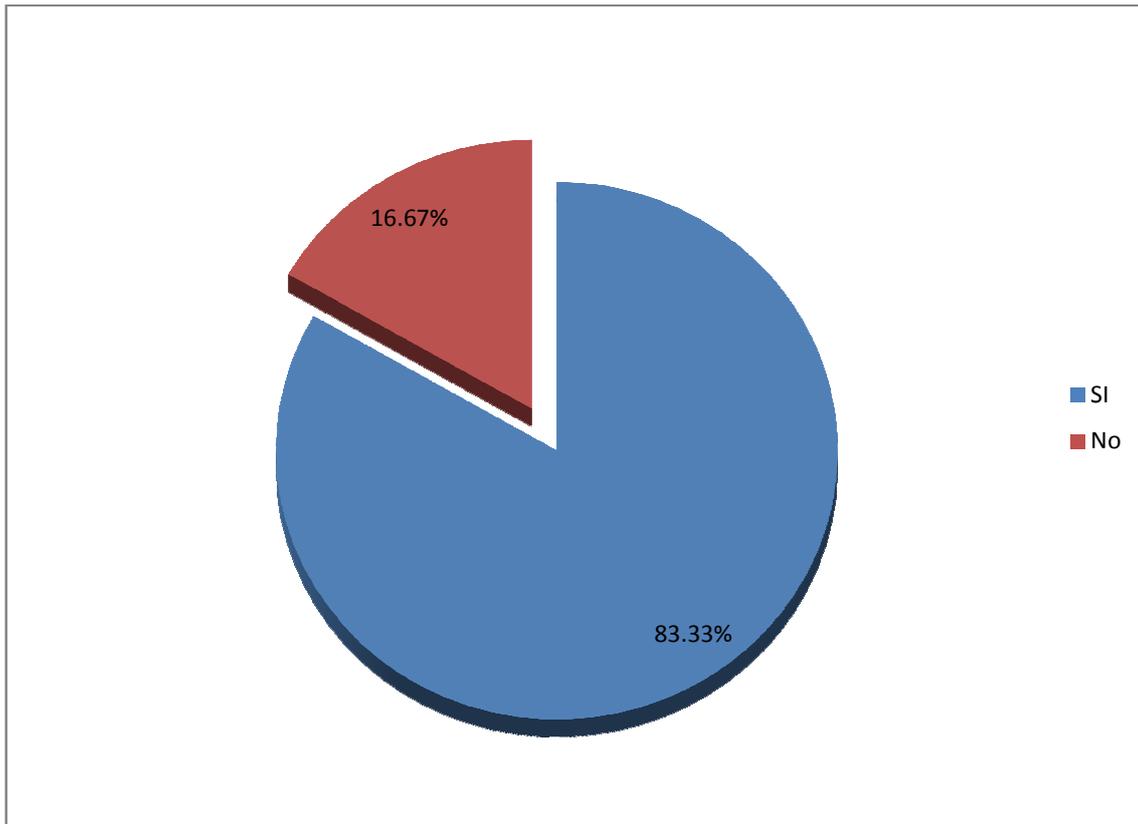
¿Considera usted que existe una limitante en el actuar profesional, en el caso de que luego de agotado el Proceso Administrativo, el contribuyente puede continuar su defensa por la vía Judicial, por medio del recurso de lo Contencioso Administrativo y el recurso de Casación, en la que el Contador Público y Consultor Tributario solo pueda participar en la presentación de pruebas, a pesar de que se encuentra con la capacidad académica por el hecho de su especialidad en Consultoría Tributaria?



Según la grafica un 83.33% considera que sí es una limitante, mientras que el restante 16.67 no lo considera así.

GRAFICA No. 14

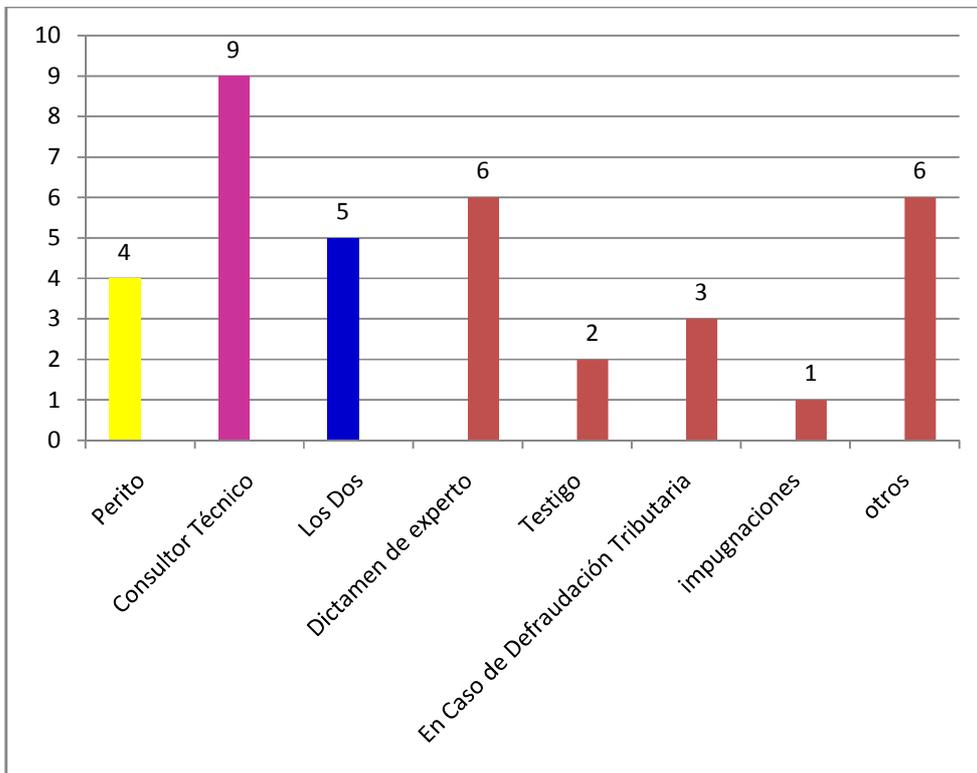
Considera usted que con el afán de dignificar la Profesión como Consultores Tributarios y de conformidad con nuestra capacidad académica, se pudiera contar o promover una Ley que permita a los Consultores Tributarios Graduados, el poder defender a los contribuyentes en el recurso de lo Contencioso Administrativo y en el Proceso que conlleva al cierre temporal de conformidad con el artículo 85 del Dto. 6-91 Código Tributario



Según la grafica un 83.33% considera que sí se debiera promulgar una Ley que permita a los Contadores Públicos y Auditores con Postgrado en Consultoría Tributaria, el poder defender a los contribuyentes en el recurso Contencioso Administrativo y en el proceso de cierre temporal de negocios de conformidad con el artículo 85 del Código Tributario, mientras que el restante 16.67% considera que no es viable dicha promulgación.

GRAFICA No. 15

De las siguientes figuras legales, mencione ¿cuál puede ser asumida por un Consultor Tributaria? y ¿En qué caso?



Como se puede observar en la presente gráfica se muestran las dos sub-preguntas en que se dividió la pregunta principal y sus respectivas respuestas.

1. En la Primera pregunta, el 50% de los profesionales encuestados, consideran que el Consultor Tributario debería asumir el Rol de Consultor Técnico, mientras que el 22.22% considera que debería asumir el de Perito, y el Restante 27.78% considera que debería asumir las dos figuras.
2. En caso de asumir la figura de perito o consultor técnico, el 33% considera que dicha figura debería ser asumida en caso de efectuar un dictamen de experto; un 11.11% lo considera como testigo; un 16.67% debería actuar en caso de defraudación tributaria, mientras el restante 38.88% dio diversas respuestas que se consideran por el suscrito de poca importancia.

CONCLUSIONES

1. El Contador Público y Auditor, con el Postgrado de Consultoría Tributaria, con el afán de poder brindar un Servicio actualizado, optimo y competitivo, se ha especializado en el área tributaria con énfasis en la Defensa Fiscal, contando con una base sólida en leyes constitucionales y tributarias, sin embargo a tenido que luchar con muchas limitaciones de índole legal, que obstaculiza y minimiza el nivel de profesionalismo con que está investido, una prueba de lo comentado anteriormente se origina en el procedimiento de sanción de cierre temporal de negocios y/o establecimientos comerciales por infracción tributaria, en el que a pesar de que el Contador Público y Auditor, como consultor tributario tenga la capacidad, los conocimientos apropiados y el nivel académico, no tienen la facultad legal de defender a un contribuyente en dicha instancia, debido a que no se cuenta con una ley que lo pueda amparar, debiendo el contribuyente en muchos caso contratar a un abogado y notario para que lo represente ante el juez de paz, a pesar de que el Contador Público y Auditor como Consultor Tributario en algunos casos prepara toda la documentación, solamente se le permite participar en la aportación de pruebas o como Consultor Técnico.
2. Es preciso considerar como una limitante que, a pesar de los conocimientos, experiencia y con el nivel académico de post grado en Consultoría Tributaria, con que cuentan los Contadores Públicos y Auditores, no se les permita legalmente prestar el servicio de defensa de un contribuyente en la vía de lo contencioso administrativo, dejándoles exclusivamente ese servicio a los Abogados y Notarios, marcándose una clara desventaja para el Contador Público y Auditor a pesar de poseer un mismo nivel académico.
3. La fe pública o confianza pública, con que goza actualmente el Contador Público y Auditor originado de su propia colegiación profesional, ha sido desestimada en algunos casos por parte del Directorio de la S.A.T., quien a veces emite acuerdos y resoluciones en los que se le afecta el actuar de los Contadores Públicos y Auditores que poseen el post grado en Consultoría Tributaria. Prueba de ello es que en la actualidad no se les permite efectuar algunos trámites de terceros ante esa institución.
4. Los Contadores Públicos y Auditores con el post grado en Consultoría Tributaria, no cuentan con una Ley específica que regule su actuar profesional en el área de la defensa fiscal en algunas instancias jurídicas como la vía

contencioso administrativa y el cierre temporal de un establecimiento comercial por infracción tributaria. Así como también no cuentan con un Gremio Colegiado (Asociación) de profesionales, que pueda crear normas y reglamentos que guíen su actuar profesional, jurídico y legal, en nuestro país, por lo que se hace necesario promover una iniciativa de Ley que otorgue cierto derechos a los Consultores Tributarios en la prestación de Servicios al Contribuyente en especial en las instancias detalladas en el presente párrafo, dejando abierta la opción la propia Universidad de San Carlos de Guatemala, quienes deberán hallar los mecanismos adecuados para promulgar dicha iniciativa de Ley.

5. Debido al auge que ha cobrado el estudio del post grado en Consultoría Tributaria, por parte de los Contadores Públicos y Auditores, se considera como una limitante el no contar con bibliografía nacional adecuada para consulta, debiendo utilizar bibliografía internacional que en muchos casos no son aplicados en nuestro país.

6. Debido a las exigencias cambiantes del nuevo milenio, todo profesional, experto en la Consultoría Tributaria, para poder prestar un servicio de calidad, debe contar como mínimo con estudios de Postgrado y no conformarse con un grado académico de Licenciatura; debiendo mantener una actualización constante y sobre todo contar con una guía jurídica y legal que oriente su actuar profesional, y su relación con las diferentes instituciones del Estado, en las que sobresalen: La Superintendencia de Administración Tributaria S.A.T, El Registro Mercantil, La Contraloría General de Cuentas (en el caso de los Consultores Tributarios que se desempeñan en relación de dependencia con el Estado), , El Organismo Judicial y el Ministerio Público entre otros.

RECOMENDACIONES

- Promover ante el Honorable Congreso de la República de Guatemala, una iniciativa de Ley, encaminada a que se le otorgue a los Contadores Públicos y Auditores con el post grado en Consultoría Tributaria, los derechos y medios legales necesarios, para poder defender a un contribuyente en las instancias jurídicas de cierre temporal de un establecimiento comercial, ya que a la fecha es potestad solamente de los Abogados y Notarios, aunque a veces es el Consultor Tributario quien se encarga de preparar todos los documentos de defensa para desvanecer dicha sanción.
- Constituir un Colegio Profesional exclusivamente para Profesionales que cuenten con el postgrado de Consultoría Tributaria, que tenga personalidad jurídica y que se mantenga con el respectivo régimen de colegiación obligatoria. Dicho Colegio Profesional se encargará de crear los lineamientos y enmarcar las limitaciones de todos los consultores tributarios, con el objeto de unificar criterios.
- Crear un sitio WEB interactivo, que contenga información y material exclusivo para consultores Tributarios, con el objeto de efectuar intercambio de opiniones y experiencias profesionales, de igual manera en ese sitio crear archivos con documentación especializada tanto nacional como de carácter internacional, velando porque dicho sitio se encuentre actualizado.
- Al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, se le sugiere aceptar la fe pública con que cuentan los Contadores Públicos y Auditores, para poder efectuar trámites de terceros ante dicha institución gubernamental, ya que se considera ilógico e incongruente, que a los Abogados y Notarios se les brinde esa potestad, aunque a veces carezcan del conocimiento básico para efectuar los trámites en mención.
- Al Colegio de Profesionales de las Ciencias Económicas, al Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), al Colegio de Contadores Públicos y Auditores (CPA), y a todo profesional que se sienta afectado por las disposiciones emitidas por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, que limita nuestras actividades profesionales, a que agoten todas las instancias legales a su alcance con el objeto de que queden sin efecto las disposiciones antojadizas que a veces emiten.

BIBLIOGRAFIA

- **AGUIRRE GODOY, MARIO.** Derecho Procesal Civil de Guatemala, tomo I. Editorial Vile, Guatemala 2001, segunda edición.
- **BETETA SOLOGAISTOA, BLANCA ELENA.** Las infracciones administrativas en materia fiscal y su importancia dentro del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República de Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad San Carlos de Guatemala, 1997.
- **BIELSA,** Derecho Administrativo, citado por Giuliani Fonrouge, “Derecho Financiero” tomo II, 820-21.
- **CABANELLAS GUILLERMO,** Diccionario enciclopédico de Derecho Usual, tomos del I al IV
- **CALDERON M., HUGO HAROLDO.** -- Derecho Procesal Administrativo. -- Guatemala, Editorial Orión, 2005, 362 pgs.
- **CENTENO, José Sebastián.** La Ética del Contador Público. Posadas Misiones, Argentina. Año 2006. 22 páginas. Correo electrónico: sebastian_centeno@hotmail.com
- **CHAPERO GARCÍA, Lic. Vicente.** Metodología de la Investigación. Técnicas de Estudio. Guatemala, Guatemala, C. A. Litografía Delgado, S. A. Año 1998. 2ª Edición. 208 páginas.
- **CHOLVIS, Francisco.** Diccionario de Contabilidad. Ed. Leconex. s.ed.; Buenos Aires, Argentina, 1968.
- **COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES DE GUATEMALA.** Código de ética profesional. Guatemala, Guatemala, C. A. Año 2008. 19 páginas.
- **COLEGIO DE CONTADORES PÚBLICOS Y AUDITORES DE GUATEMALA.** Código de ética profesional. Guatemala, Guatemala, C. A. Año 2008. 19 páginas.
- **DE LEÓN CARPIO, Ramiro.** Catecismo Constitucional. Ed. Tipografía Nacional. 2ª ed. Guatemala, 1990.
- **DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA,** Vigésima primera edición, tomos I y II, Madrid 1992.

- **FERRADA VERGARA, Silvia Angélica**, et. al. Contador Público y Auditor: competencias actuales, y Formación entregada. Santiago de Chile, Chile. Año 2005. 14 páginas.
- **GIULIANI FONROUGE, CARLOS MARÍA**, Derecho Financiero, Volumen II, 6ª edición, 1997 Editorial Depalma.
- **GONZÁLEZ PÉREZ, JESÚS.** Derecho Procesal Administrativo Hispanoamericano. Editorial Castilla, Madrid 1978, tercera edición.
- **OSSORIO, MANUEL.** Diccionario de ciencias jurídicas, políticas y sociales. Buenos Aires, Argentina: Ed. Claridad, S. A. 1987. 797 Págs.
- **RUIZ ORELLANA, Alfredo Enrique.** Diccionario de Términos Contables. Guatemala, Guatemala, C. A. Ediciones ALENRO. Año 2004. 2ª. Edición. 505 páginas.
- **RUIZ ORELLANA, Alfredo Enrique.** Diccionario de Términos Contables. Guatemala, Guatemala, C. A. Ediciones ALENRO. Año 2004. 2ª. Edición. 505 páginas.
- **TORREBADELLA, Joan J.** La Responsabilidad del Auditor. Ernest & Young. España. Año 2002. 6 páginas. www.monografias.com
- **TREJOS LÓPEZ, María Fernanda.** Responsabilidad Ética del Contador Público. Cali, Colombia. Año 2003. 46 páginas. www.monografias.com
- **VILLEGAS HECTOR B.** Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Ediciones Depalma 6ª edición.

LEYES CITADAS

- **Código Civil.** Enrique Peralta Azurdia, Jefe del Gobierno de la República,
- **Código de Comercio.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 2-70
- **Código Penal de la República de Guatemala,** Decreto No.17-73 del Congreso de la República de Guatemala.
- **Código Procesal Civil y Mercantil.** Decreto Ley Número 107 del Jefe de Gobierno de la República de Guatemala.
- **Código Tributario Decreto No. 6-91.** del Congreso de la República de Guatemala.
- **Constitución Política de la República de Guatemala.** ley 106 y sus reformas, 1963.
- **Ley de Colegiación Obligatoria.** Congreso de la República de Guatemala, Decreto 72-2001.
- **Ley de lo Contencioso Administrativo.** Decreto 119-97 del Congreso de la República.
- **Ley del Impuesto al Valor Agregado.** Decreto 27-92 del Congreso de la República.
- **Ley del Impuesto Sobre la Renta y sus Reformas.** Decreto 26-92 y sus Reformas.
- **Ley del Organismo Judicial.** Decreto 2-89 del Congreso de la República y sus Reformas.
- **Ley del Servicio Civil.** Decreto 1748 del Congreso de la República.
- **Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.** Decreto 1-98 del Congreso de la República.
- Reglamento de la Ley del impuesto sobre la renta, Acuerdo Gubernativo 206-2004. y sus reformas, 1970.

Sitios Web Consultados

1. consultoresdeguatemala.com/
2. peritocontador.wordpress.com/
3. www.ccee.org.gt
4. www.chilemonroycpa.com
5. www.contapuntual.tk

6. www.cpa.org.gt
7. www.deloitte.com
8. www.igcpa.org.gt
9. www.igss.org.gt
10. www.irtra.org.gt
11. www.kreston-guatemala.com
12. www.minfin.gob.gt
13. www.mingob.gob.gt
14. www.monografias.com
15. www.oj.gob.gt
16. www.registromercantil.gob.gt
17. www.sat.gob.gt