DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

I. INTRODUCCIÓN

Con el surgimiento de la sociedad y el Estado, nace también la necesidad de financiar el gasto público, en la antigüedad las necesidades financieras eran cubiertas por prestaciones de los súbditos generalmente en especie, y los pueblos vencidos por medio del botín de guerra, que también era principalmente en especie. En ese momento no había quien defendiera a los súbditos ni a los vencidos de los excesos de los gobernantes o vencedores.

Con el desarrollo del Estado moderno, se incrementa la necesidad de financiar los gastos estatales y se perfeccionan los sistemas destinados al cobro y percepción de los tributos.

En Roma, Estado imperial, nacieron diferentes tributos importantes que sirven de antecedente a los tributos modernos, como el impuesto a las herencias, el impuesto a las ventas, los impuestos a objetos suntuarios como las joyas y los carros, y otros.

En el Imperio Romano surgieron localidades llamadas “fora” y “conciliabula”, que eran ciudades independientes con la facultad de ordenar su administración interior y a sus habitantes, fijándoles el derecho de ciudadanía y la obligación de contribuir a las cargas impuestas “munera”; por las cuales se denominó “municipes” a los habitantes de esas ciudades y “municipia” a las ciudades o villas. Entre los cargos públicos de las “municipia” estaban el “curator” que era quién velaba por los intereses fiscales y el “**defensor civitatis**”, que controlaba el uso de las rentas y defendía a los “municipes” o habitantes de las exacciones y abusos de los recaudadores de impuestos.

Durante la Edad Media era común el abuso que cometían los recaudadores de impuestos contra la población, lo cual generó muchos conflictos. Los conquistadores imponían tributos gravosos a los pueblos conquistados, en el Medioevo hubo oscurantismo tributario y puede considerarse como la prehistoria de los recursos estatales, los tributos se cobraban con base en la contingencia, arbitrariedad y violencia.

Las independencias de los países otrora conquistados y gran cantidad de rebeliones, revoluciones y guerras, se iniciaron por la tributación injusta, se citan a manera de ejemplo, la independencia de los Estados Unidos de América y la de los países de América Latina.

Para defender a la población de los excesos de los recaudadores de impuestos y del fisco mismo, se desarrollaron a nivel teórico una serie de principios filosóficos y económicos relacionados con los tributos, sin que éstos tuvieran fuerza legal.

Los principios son las normas o ideas fundamentales que rigen el comportamiento o la conducta; son el fundamento de algo; son la base, origen y razón fundamental sobre los cuales se procede o se debe proceder en cualquier materia.

PRINCIPIOS TRIBUTARIOS RELACIONADOS CON GARANTÍAS DE LOS CONTRIBUYENTES

Los principios tributarios, que son los principios por los que se debe regir el sistema tributario o impositivo de cada Estado, contienen unos generalmente aceptados, aunque no se legisle específicamente sobre ellos, sin embargo para el motivo de este trabajo de investigación, los que se citan por tener fundamento legal son los siguientes:

1. **De Capacidad de Pago:** Según el cual, la carga tributaria que una persona debe soportar debe depender de la capacidad de pago de esa persona, después de haber satisfecho las necesidades de ella y su familia. Para la determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos; y, c) El consumo.

2. **De Equidad y Justicia Tributaria:** Todos han de contribuir al financiamiento de los gastos públicos, de conformidad con su capacidad de pago.

3. **De Igualdad:** Se ha de gravar a todas las personas según su capacidad de pago, lo cual no significa una igualdad aritmética, si no que un sistema tributario justo, en el cual todos contribuyan de acuerdo a los principios anteriores de capacidad de pago y de equidad y justicia tributaria.

4. **De No Confiscación:** Según este principio, se puede gravar la renta generada, pero no se debe gravar las fuentes generadoras de esas rentas, no se debe obligar a los contribuyentes a enajenar sus bienes productivos para pagar los tributos.

5. **De No Retroactividad de la Ley:** Las leyes tributarias no deben tener carácter retroactivo, rigen para el futuro, pero no para hechos ya sucedidos.

6. **De la No Doble o Múltiple Tributación:** No se debe gravar dos veces un mismo hecho generador atribuido al mismo sujeto pasivo del tributo.

7. **De Legalidad:** Corresponde con exclusividad al Organismo Legislativo la acción de decretar impuestos ordinarios o extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, así como determinar las bases de la recaudación, y conceder exenciones y la remisión de deudas tributarias.

JURIDICIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA

En Guatemala, el artículo constitucional 221, establece que la función del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo es ser contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas; de manera general, **sin establecer específicamente la juridicidad en materia tributaria.**

II. IMPORTANCIA DE LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Se considera que la defensa del contribuyente está íntimamente relacionada con dos temas importantes: la transparencia de la propia Administración Tributaria y el cumplimiento de los principios tributarios, si la recaudación y administración de los tributos es transparente y se cumplen los principios tributarios, es más fácil la Defensa del Contribuyente.

TIPOS DE DEFENSA AL CONTRIBUYENTE

Así mismo, la defensa del contribuyente puede ser analizada desde dos puntos de vista diferentes:

1. El primero, que está relacionado con el conocimiento, divulgación y atención que se le brinde al contribuyente para facilitarle el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias; éste, queda recogido en el artículo 3, inciso h) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, que le asigna como función específica: “Establecer y operar los procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias”. Éste es interno y es responsabilidad de la Administración Tributaria, se asocia a los sistemas de calidad y excelencia en el servicio, especialmente en lo que respecta al servicio y satisfacción del cliente, sea éste el contribuyente o

responsable. En este sentido se considera que los esfuerzos de la Superintendencia de Administración Tributaria son buenos, aunque pueden ser mejorados.

2. El segundo va más allá de la satisfacción del contribuyente o responsable, se refiere a que se concreten las garantías que por precepto constitucional, legal o doctrinario y dentro del campo de los derechos humanos, deben necesariamente gozar los contribuyentes y sus responsables, con el objeto de evitar que se den excesos en contra de ellos por parte de la Administración Tributaria.

Puede afirmarse que la defensa del contribuyente es el pleno cumplimiento y vigencia, dentro de un Estado de Derecho, de las "Garantías Aplicables a la Defensa del Contribuyente", así como brindarles excelencia en el servicio, dándoles todas las facilidades para el cumplimiento voluntario de sus obligaciones tributarias.

Las garantías son los derechos que la Constitución y demás leyes reconocen a todos sus habitantes y ciudadanos; son la concretización legal de los principios.

III. GARANTÍAS APLICABLES A LA DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE

Las garantías o limitaciones, establecidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, Código Tributario, Ley del Organismo Judicial, Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria y otras normas, que en términos generales son aplicables a las disposiciones, acciones y resoluciones en materia tributaria, son las siguientes:

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.
   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.

2. **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.

3. **De Audiencia:** Aunque esta garantía está incluida en la del debido proceso, por su relevancia se trata por separado; se inspira en la doctrina anglo-sajona del debido proceso legal para la protección de la vida, la libertad y los derechos humanos, como un mecanismo en contra de la arbitrariedad del poder público, y se vincula estrechamente con el derecho de defensa que estipula que nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos sin haber sido citado oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido.
Normas Relacionadas: Artículos 12, 14, 32 de la Constitución Política de la República; 127, 146 y 147 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

4. **De Capacidad de Pago:** Indica que cada persona debe contribuir al financiamiento de los gastos del Estado, de conformidad con su capacidad de pago; los que tienen más capacidad de pago deberían contribuir más y los que tienen menos capacidad de pago deberían contribuir menos. El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago. Para la determinar objetivamente la capacidad de pago o capacidad contributiva de las personas, debe considerarse tres factores o indicadores que son: a) La riqueza; b) Los ingresos; y, c) El consumo. **Los ciudadanos de un Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en la cantidad más aproximada posible en relación a su propia capacidad.**
Norma Relacionada: Artículo 243 de la Constitución Política de la República.

5. **De Confidencialidad:** Los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones, podrán ser revisados por la autoridad competente de conformidad con la ley. Es punible revelar el monto

de los impuestos pagados, utilidades, pérdidas, costos y cualquier otro dato referente a las contabilidades revisadas a personas individuales o jurídicas, con excepción de los balances generales, cuya publicación ordene la ley. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo no producen fe ni hacen prueba en juicio.
Normas Relacionadas: Artículo 24 de la Constitución Política de la República; 30 y 101 del Código Tributario; 74 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria, 62 inciso c) del Reglamento Interno de la Superintendencia de Administración Tributaria.

6. **De Acceso a Archivos y Registros Estatales:** Toda persona tiene derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización.
Norma Relacionada: Artículos 31 de la Constitución Política de la República; y, 63 de la Ley del Organismo Judicial.

7. **De Debido Proceso:** Incluye las garantías de la forma escrita, competencia, fundamentos de hecho y de derecho. Nadie puede ser vencido sin que se cumpla el debido proceso. Es inviolable la defensa de la persona y de sus derechos. Ninguno puede ser juzgado por comisión o por tribunales especiales. Nadie podrá ser condenado ni privado de sus derechos sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal seguido ante juez o tribunal competente y preestablecido, en el que se observen las formalidades y garantías esenciales del mismo; y tampoco podrá ser afectado temporalmente en sus derechos, sino en virtud de procedimiento que reúna los mismos requisitos. Está vinculado estrechamente con la garantía de derecho de defensa. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.
Normas Relacionadas: Artículos 14, 29, 32, 44, 152, 153, 154, 183 incisos q) y r), 203 y 204, de la Constitución Política de la República, 19, 98, 99, 100, 102, 103, 107, 108, 109, 110, del 121 al 152 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial.

8. **De Derecho de Defensa y Presunción de Inocencia:** Según esta garantía, la defensa de la persona y sus derechos son inviolables; nadie podrá ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido en proceso legal ante juez o tribunal competente y preestablecido; y, toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en

sentencia debidamente ejecutoriada. Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicado, el ofendido, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata además, ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente. En todo procedimiento administrativo o judicial deben guardarse y observarse las garantías propias del debido proceso.

Normas Relacionadas: Artículos 12 y 14 de la Constitución Política de la República, 126 y del 154 al 160 del Código Tributario; 16 de la Ley del Organismo Judicial; 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

* **Cabe señalar que el artículo 72 del Código Tributario, es opuesto a esta Garantía, por lo que se cita:** "**Artículo 72. Presunciones.** Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario.", ello implica que no hay presunción de inocencia; sino que por el contrario, **hay presunción de culpabilidad, lo cual es nulo ipso jure e inconstitucional.**

9. **De Equidad y Justicia Tributaria:** El sistema tributario debe ser justo y equitativo, cada quien debe contribuir de conformidad con la equidad que significa según le corresponda y debe ser justo, en el sentido de no exigir impuestos gravosos o confiscatorios, se relaciona con la garantía de capacidad de pago; además, se considera que la justicia tributaria se concreta en última instancia, en la medida en que los tributos son bien aplicados para la satisfacción de las necesidades públicas, **no basta que sea "justa" su percepción, es indispensable que sea justa su erogación.**

   Normas Relacionadas: Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República; 22, y 98 inciso 11, del Código Tributario. 57 de la Ley del Organismo Judicial.

10. **De Igualdad:** La garantía de igualdad tributaria, establece que las leyes deben tratar de igual manera a los iguales, en iguales circunstancias; por lo que, deben tomarse en cuenta las diferencias que caracterizan a cada uno de los sujetos

tributarios en el lugar, tiempo y modo en han de aplicarse los tributos para determinar si concurren las mismas circunstancias, pues de lo contrario pueden y deben establecerse diversas categorías impositivas. Se trata de que en las mismas condiciones, se impongan los mismos gravámenes a los contribuyentes, pero ello no significa que los legisladores carezcan de de facultad de establecer categorías entre ellos, siempre que tal diferencia se apoye en una base razonable y responda a las finalidades económicas del Estado. La justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política de la República y demás leyes que integran el ordenamiento jurídico del país. La justicia se gratuita e igual para todos.

Normas Relacionadas: Artículos 134 inciso d), 239 y 243 de la Constitución Política de la República, 22, y 98 inciso 11, del Código Tributario; 57 de la Ley del Organismo Judicial.

11. **De Irretroactividad de la Ley:** Está garantía establece que la ley no tiene efecto retroactivo, salvo en materia penal cuando favorezca al reo; que no hay delito ni pena sin ley anterior y no son punibles las acciones u omisiones que no estén calificadas como delito o falta y penada por ley anterior a su perpetración; por lo que, las normas tributarias sancionatorias regirán para el futuro y no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones y establezcan sanciones más benignas, siempre que favorezcan al infractor y que no afecten, resoluciones o sentencias firmes. La ley no tiene efecto retroactivo, ni modifica derechos adquiridos

    Normas Relacionadas: Artículos 15 y 17 de la Constitución Política de la República; 66 del Código Tributario; 7 de la Ley del Organismo Judicial.

12. **De Juridicidad:** La actividad administrativa tributaria debe someterse al derecho, en el entendido que el derecho comprende la ley, la doctrina y los principios jurídicos. Este término es de un contenido más amplio que el principio de legalidad. En Guatemala la función del Tribunal de lo Contencioso Administrativo es de controlar la juridicidad de la Administración Pública, incluida la Tributaria. El conjunto de una ley servirá para ilustrar el contenido de cada una de sus partes, pero los pasajes obscuros de la misma, se podrán aclarar, atendiendo el orden siguiente: A finalidad y al espíritu de la misma; A la historia fidedigna de su institución; A las disposiciones de otras leyes sobre casos o situaciones análogas; **Al modo que parezca más conforme a la equidad y a los principios generales del derecho.**

    Normas Relacionadas: Artículos 14, 203, 204, 212 y 221 de la Constitución Política de la República; del 161 al 169 del Código Tributario; y 10 de la Ley del

Organismo Judicial.

13. **<u>De Legalidad:</u>** Los tributos y toda actividad administrativa de las organizaciones, funcionarios y empleados de la Administración Tributaria y de los órganos jurisdiccionales en aspectos tributarios, debe estar sometida y apegada a la ley, es decir debe ser legal. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación, especialmente las siguientes: a) El hecho generador de la relación tributaria; b) Las exenciones; c) El sujeto pasivo del tributo y la responsabilidad solidaria; d) La base imponible y el tipo impositivo; e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos; y f) Las infracciones y sanciones tributarias. Son nulas ipso jure las disposiciones, jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas legales reguladoras de las bases de recaudación del tributo. Las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. El imperio de la ley se extiende a toda persona, nacional o extranjera, residente o en tránsito, salvo las disposiciones del derecho internacional aceptadas por Guatemala, así como a todo el territorio de la República.
Normas Relacionadas: Artículos 17, y 239 de la Constitución Política de la República; 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 67, 68; del 69 al 96, 98 y 168 del Código Tributario; 5 de le Ley del Organismo Judicial.

14. **<u>De Jurisdiccionalidad:</u>** Nadie puede ser juzgado por sí mismo o sea que “Nadie puede ser juez de su propia causa”; además, cada tribunal únicamente puede ejercer su función juzgadora dentro de un espacio determinado y del fuero que le está atribuido. En Guatemala, la justicia se imparte de conformidad con la Constitución Política y las leyes de la República; corresponde a los tribunales de justicia la potestad de juzgar y promover la ejecución de lo juzgado; la función jurisdiccional se ejerce, con exclusividad absoluta, por la Corte Suprema de Justicia y por los demás tribunales que la ley establezca; y, ninguna otra autoridad podrá intervenir en la administración de justicia.
Norma Relacionada: Artículo 203 de la Constitución Política de la República.

15. **<u>De Libre Acceso a las Actuaciones (a los Tribunales y Dependencias del Estado):</u>** Los contribuyentes, los responsables o sus representantes legales debidamente acreditados ante la Administración Tributaria, tendrán acceso a las

actuaciones y podrán consultarlas sin más exigencia que la justificación de su identidad. También tendrán dicho acceso, los profesionales universitarios que asesoren a los contribuyentes o los responsables, siempre y cuando estos últimos autoricen por escrito y con firma Notarial legalizada la consulta de las actuaciones de que se trate. El sindicado, el Ministerio Público y los abogados que hayan sido designados por los interesados, en forma verbal o escrita, tienen derecho de conocer, personalmente, todas las actuaciones, documentos y diligencias penales, sin reserva alguna y en forma inmediata. Toda persona tiene libre acceso a los tribunales, dependencias y oficinas del Estado, para ejercer sus acciones y hacer valer sus derechos de conformidad con la ley. Los interesados tienen derecho a obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar, salvo que se trate de asuntos militares o diplomáticos de seguridad nacional, o de datos suministrados por particulares bajo garantía de confidencia. Toda persona tiene el derecho de conocer lo que de ella conste en archivos, fichas o cualquier otra forma de registros estatales, y la finalidad a que se dedica esta información, así como a corrección, rectificación y actualización. Los actos y diligencias de los tribunales son públicos, salvo los casos en que por mandato legal, por razones de moral o de seguridad pública, deban mantenerse en forma reservada. La calificación será hecha por el juez en casos muy especiales y bajo su estricta responsabilidad. En todo caso los sujetos procesales y sus abogados tienen derecho a estar presentes en todas las diligencias o actos de que se trate y hacer las observaciones y protestas que procedan y en general enterarse de su contenido.
Normas Relacionadas: Artículos 14, 29, 30 y 31 de la Constitución Política de la República; 126 del Código Tributario; 63 de la Ley del Organismo Judicial.

16. **De Libertad de Acción:** Según esta garantía, 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 emitidas conforme a ella.
Normas Relacionadas: Artículo 5 de la Constitución Política de la República.

17. **De No Confiscación:** No deben existir tributos confiscatorios; un tributo es confiscatorio cuando grava la fuente generadora de los ingresos y no los ingresos generados. Un impuesto es confiscatorio cuando hace vender o perder al contribuyente sus fuentes generadoras de riqueza, para poder pagar los tributos, es decir cuando el tributo excede su capacidad de pago.
Normas Relacionadas: Artículos 41 y 243 de la Constitución Política de la República.

18. **De No Doble y Múltiple Tributación:** No debe haber doble ni múltiple tributación. Hay doble o múltiple tributación, cuando un mismo hecho generador atribuible al mismo sujeto pasivo, es gravado dos o más veces, por uno o más sujetos con poder tributario y por el mismo evento o período de imposición. Los casos de doble o múltiple tributación, deberán eliminarse progresivamente, para no dañar al fisco. Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.

    Normas Relacionadas: Artículos 243 de la Constitución Política de la República, 22 y 153 del Código Tributario.

19. **De No Pago Previo o Caución (No Solve et Repete):** En materia fiscal, para impugnar resoluciones administrativas en los expedientes que se originen en reparos o ajustes por cualquier tributo, no se exigirá al contribuyente el pago previo del impuesto o garantía alguna. Para ocurrir a este Tribunal, no será necesario ningún pago o caución previa. Sin embargo la ley podrá establecer determinadas situaciones en las que el recurrente tenga que pagar intereses a la tasa corriente sobre los impuestos que haya discutido o impugnado y cuyo pago al Fisco se demoró en virtud del recurso. Para impugnar las resoluciones administrativas en materia tributaria no se exigirá al contribuyente pago previo, ni garantía alguna.

    Normas Relacionadas: Artículos 28 y 221 de la Constitución Política de la República y 166 del Código Tributario.

* **No obstante lo anterior,** el artículo 38 del Código Tributario, "Forma de pago bajo protesta y consignación.", establece en su último párrafo: "**Cuando no haya determinación definitiva del monto del tributo o la liquidación no esté firme, se permitirá el pago previo, bajo protesta, con el fin de no incurrir en multas, intereses y recargos. Cuando se notifique la liquidación definitiva, se hará el cargo o abono que proceda.**[1]", lo cual es contrario al espíritu de las normas citadas; si no hay determinación definitiva del monto del tributo, no debe haber pago, aunque sea bajo protesta.

20. **De Petición:** Los habitantes de la República de Guatemala tienen derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y deberá resolverlas conforme a la ley. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. La omisión de uno o varios de los requisitos en las peticiones en

[1] El resaltado es propio, no aparece en el texto legal.

materia tributaria, no será motivo para rechazar la solicitud. La Administración Tributaria no podrá negarse a recibir ninguna gestión formulada por escrito. Luego de recibida, podrá rechazar las que sean contrarias a la decencia, a la respetabilidad de las leyes y de las autoridades o que contengan palabras o frases injuriosas, aunque aparezcan tachadas. Todo rechazo deberá ser debidamente razonado o fundamentado en ley. Derivado de la garantía y derecho de petición, existe la garantía de resolver las peticiones o de respuesta.
Normas Relacionadas: Artículos 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

21. **De que la Administración Resuelva las Peticiones:** La autoridad está obligada a tramitar y resolver conforme a la ley, las peticiones que los habitantes de la República de Guatemala dirijan individual o colectivamente. En materia administrativa el término para resolver las peticiones y notificar las resoluciones no podrá exceder de treinta días. Las peticiones que se dirijan a funcionarios o empleados de la administración pública, deberán ser resueltas y notificadas dentro del plazo de treinta días, contados a partir de la fecha en que haya concluido el procedimiento administrativo. El órgano administrativo que reciba la petición, al darle trámite deberá señalar las diligencias que se realizarán para la formación del expediente. Al realizarse la última de ellas, las actuaciones estarán en estado de resolver, para el efecto de lo ordenado en el párrafo precedente. Los órganos administrativos deberán elaborar y mantener un listado de requisitos que los particulares deberán cumplir en las solicitudes que les formulen. Las peticiones que se planteen ante los órganos de la administración pública se harán ante la autoridad que tenga competencia para conocer y resolver. Cuando se hagan por escrito, la dependencia anotará día y hora de presentación.
Normas Relacionadas: Artículos 28 de la Constitución Política de la República; 122 del Código Tributario; 1 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

22. **De Prohibición de Doble Pena (Non bis in idem):** Si de la investigación que se realice, aparecen indicios de la comisión de un delito o de una falta, contemplados en la legislación penal, la Administración Tributaria se abstendrá de imponer sanción alguna y procederá a hacerlo del conocimiento de la autoridad competente. La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.
Norma Relacionada: Artículo 90 del Código Tributario.

23. **De Prohibición de Multas Confiscatorias o Excesivas:** Se prohíbe la

confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.
Norma Relacionada: Artículo 41 de la Constitución Política de la República.

24. **De Restitución de lo Pagado en Exceso o Indebidamente por Tributos, Intereses, Multas y Recargos:** Derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso; Así como la solicitud de devolución de crédito fiscal a que tenga derecho el contribuyente, conforme a las leyes específicas. El contribuyente o el responsable que hubiere efectuado pagos indebidos o en exceso por concepto de tributos, créditos fiscales, intereses, recargos y multas, devengará intereses hasta que se efectúe el pago sobre el total o el saldo que resulte a su favor. El saldo resultante de los débitos y créditos constituirá el monto a cobrar o a devolver al contribuyente o responsable, previa verificación de los saldos de cada impuesto. Si la diferencia fuera a favor del contribuyente, la Administración Tributaria lo notificará a quien corresponda y procederá a acreditar en cuenta o a solicitar al Ministerio de Finanzas Públicas que haga efectiva la devolución de tal diferencia, si la resolución respectiva no fuere impugnada. La devolución se hará de oficio y en su defecto a solicitud del sujeto pasivo, dentro del plazo de treinta (30) días. Los contribuyentes a los responsables podrán reclamar ante la Administración Tributaria, la restitución de lo pagado en exceso o indebidamente por tributos, intereses, multas y recargos. De no existir controversia, la Administración Tributaria, sin procedimiento previo, resolverá la reclamación y devolverá o acreditará lo pagado en exceso o indebidamente, o en la forma establecida en el artículo 99 de este código.
Normas Relacionadas: Artículos 3 inciso 7, 50 inciso 9, 61, 99, 111 y 153 del Código Tributario.

25. **Del Carácter Gratuito de las Actuaciones ante la Administración Tributaria y de la Impartición de Justicia:** La actuación administrativa será gratuita. La justicia se gratuita e igual para todos.
Normas Relacionadas: Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo; Artículo 57 de la Ley del Organismo Judicial.

26. **De Forma, Sencillez y Celeridad:** Los expedientes administrativos deberán impulsarse de oficio, se formalizarán por escrito, observándose el derecho de defensa y asegurando la celeridad, sencillez y eficacia del trámite. La

administración de justicia debe ser pronta y cumplidamente administrada y se debe dictar providencias para remover los obstáculos que se opongan a ello.
Normas Relacionadas: Artículo 2 de la Ley de lo Contencioso Administrativo; 54 inciso g), 79 inciso e), 100 inciso c) de la Ley del Organismo Judicial.

Hay otras garantías inherentes al ser humano, que protegen al contribuyente; pero, únicamente se citan las anteriores, por ser las directamente relacionadas con la defensa del contribuyente y sus responsables, así como por considerar que una Defensoría del Contribuyente debería tener como fin último, velar por el pleno cumplimiento de dichas garantías.