

UNIVERSIDAD GALILEO
ESCUELA SUPERIOR DE DESARROLLO Y ACTUALIZACIÓN
PROFESIONAL
PROGRAMA DE DOCTORADO EN TRIBUTACIÓN

SOLUCIONES ADMINISTRATIVAS EN EL PROCEDIMIENTO
TRIBUTARIO

Saúl Augusto Donado Rodríguez
Carne No. 20034202
Abogado y Notario por la Universidad Rafael Landívar de
Guatemala
Magister Scientie en Administración Tributaria y Tecnologías de
Aseguramiento por la Universidad Galileo de Guatemala
Asesor: Dr. Marco Aurelio Alveño Ovando

12 de marzo de 2014

ÍNDICE

RESUMEN	1
INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO I	1
LA CARGA TRIBUTARIA, LA ELUSIÓN TRIBUTARIA, EL GRADO DE DESARROLLO HUMANO Y EL DEBER DE CONTRIBUIR	1
1. Consideraciones preliminares.....	1
2. La carga tributaria, la elusión tributaria y el grado de desarrollo humano.....	2
3. El Deber de Contribuir.....	10
4. Deber de Colaboración.....	14
CAPÍTULO II	18
LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO	18
1. Reflexiones previas.....	18
2. El acto administrativo tributario.....	21
4. La obligación tributaria.....	24
5. El procedimiento de determinación tributaria.....	25
6. Derechos adicionales del Contribuyente que debe observar la Administración Tributaria.....	27
CAPÍTULO III	35
EL COSTO DE CUMPLIMIENTO EN EL PAGO DE LOS IMPUESTOS	35
1. Reflexiones preliminares.....	35
2. Cómo determinar el costo de cumplimiento de los impuestos.....	36
3. Los principios de equidad y justicia en el ámbito tributario.....	39
CAPÍTULO IV	41
PRINCIPIOS QUE INSPIRAN AL DERECHO TRIBUTARIO	41
1. La Justicia como valor universal.....	41
2. Los Principios de Justicia.....	44
3. Principio de Igualdad.....	44
4. Principio de Generalidad.....	47
5. Principio de capacidad económica o contributiva.....	49
6. Principio de Progresividad.....	52
7. El principio de Equidad.....	55
CAPÍTULO V	58
PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO	58
1. Reflexiones preliminares.....	58
2. El Derecho de Defensa.....	60
3. El Derecho de Petición.....	62
4. Principio de Publicidad.....	67
5. El Debido Proceso.....	69
CAPÍTULO VI	77
INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y ADUANERO	77
1. Las Infracciones y sanciones en la doctrina.....	77
2. Las Infracciones y Sanciones en la Legislación Tributaria y Aduanera.....	78
3. Las Infracciones y Sanciones en la Legislación Penal.....	81
4. Las medidas de solución dentro del Proceso Penal.....	83
5. Las soluciones administrativas por Infracciones y Sanciones Tributarias.....	87
CAPÍTULO VII	94
EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO POR INFRACCIONES TRIBUTARIAS	94
1. Antecedentes.....	94
2. Del Procedimiento Administrativo de Imposición de Sanciones.....	96
3. Límites al deber de dar información.....	98
4. Incumplimiento y sanción del deber de colaboración.....	99
5. De las Actas de Presencia en Inspecciones Fiscales.....	102
6. Del mecanismo previo para solucionar el Conflicto Tributario.....	104
7. De la Audiencia por Ajustes o Sanciones.....	108
8. Evacuación de Audiencia y Período de Prueba por Ajustes o Sanciones.....	110

9. De la Carga de la Prueba en las infracciones o Sanciones Tributarias.....	116
10. Del Análisis de la Suficiencia de la Prueba y Diligencias para Mejor Resolver ..	117
11. De la emisión de la Resolución Administrativa	119
12. Del Derecho de Impugnar la Resolución Emitida	122
14. El Recurso de Revisión Aduanera.....	127
15. El Recurso de Apelación Aduanera.....	128
CAPÍTULO VIII	131
ALTERNATIVAS COMUNES DE PROCEDIMIENTO EN LOS RECURSOS EN MATERIA	
TRIBUTARIA Y ADUANERA	131
1. Del otorgamiento y Alzada de los Recursos	131
2. De la denegatoria del trámite de los Recursos de Alzada o Jerárquico.....	137
3. De la posibilidad de ampliar los Recursos presentados.....	141
4. De la forma de resolver los Recursos de Alzada o Jerárquicos	142
5. De las diligencias previas para resolver Recursos de Alzada o Jerárquicos	147
6. De la resolución de los Recursos de Alzada o Jerárquicos	148
7. Control de la legalidad de la función pública	151
CONCLUSIONES	154
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	156

RESUMEN

El Estado en ejercicio de su poder de imperio o *ius imperium*, está facultado para establecer tributos a través de la ley, en la medida de sus necesidades financieras para cubrir los gastos públicos inherentes a la consecución de sus fines. El ejercicio de ese poder de imperio también lo faculta para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus ciudadanos impuestas en la leyes tributarias, pero esa facultad revisora queda delimitada a la debida observancia de los derechos de los ciudadanos como sujetos de derechos, contemplados en los principios de justicia tributaria contenidos en la Constitución Política de la República de Guatemala.

Los principios de justicia tributaria garantizan que el Estado observe las garantías y derechos de los ciudadanos, principalmente el del derecho a un **debido proceso**. El cumplimiento y observancia de esa garantías se expresa y debe plasmarse dentro del propio Procedimiento Administrativo Tributario como una garantía en sí mismo, y debe tender y permitir en sus distintas etapas **alcanzar en todo momento una pronta, eficiente y económica forma de solución de conflictos tributarios** dentro del procedimiento de determinación en el cobro de impuestos, así como en la aplicación de sanciones, lo que a su vez permite la consolidación del régimen de legalidad, la seguridad, la justicia, la igualdad, la libertad y la paz, cumpliendo así sus fines de proveer beneficios inherentes a la persona como sujeto y razón de ser del orden social establecido y del Estado. Por lo anterior, este estudio plantea las soluciones administrativas que la ley establece como susceptibles de aplicarse dentro del procedimiento administrativo.

Palabras clave: Debido Proceso. Derecho de Defensa, Procedimiento Administrativo Tributario, Equidad, Justicia, Legalidad, Seguridad, Reserva de Ley, Soluciones Administrativas.

Clasificación JEL: K34, L74, M14.

INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo general determinar cuáles son las soluciones administrativas que regula la ley dentro del procedimiento tributario.

El Estado, en el ejercicio de su poder de imperio o *ius imperium*¹, está plenamente facultado por la Constitución Política de la República de Guatemala, según el artículo 171, literales a) y c), para establecer tributos mediante ley², en la medida de sus necesidades financieras para cubrir los gastos públicos inherentes al cumplimiento de sus fines. Ese mismo poder de imperio también denominado poder tributario, que para el Autor Guilliani, C. (1993)³, es la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hallan en su jurisdicción (p. 314) le faculta en forma complementaria para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de sus ciudadanos.

Pérez, A. (2001)⁴ define al poder tributario como *“la facultad que por ley tiene el Estado y, a través de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su patrimonio para el ejercicio de las funciones que le están encomendadas”*. (p. 112). Pero tal poder no es absoluto y está limitado por los derechos inherentes de los ciudadanos como personas sujetos de derechos contenidos en los principios de justicia tributaria establecidos en la propia Constitución Política de la República de Guatemala.

Por otra parte, el artículo 135, inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala dispone como un deber de los ciudadanos, contribuir a los gastos públicos en la forma prescrita por la ley, pero la elusión y evasión tributarias como una práctica común, representan no solo la negación del cumplimiento del deber de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado, sino también el incumplimiento del contrato social.

El deber de contribuir está sustentado en el pacto social al que se sometieron los individuos en beneficio colectivo, aceptando sujetar su patrimonio al ejercicio del Derecho del Estado de sus potestades tributarias, para alcanzar un bien común por

¹ *Imperium* es un término latino que se traduce como dominio y cuyo significado moderno es poder público, autotutela o policepower.

² Asamblea Nacional Constituyente. (1985). *Constitución Política de la República de Guatemala*. Guatemala.

³ Giuliani C. (1993). *Derecho Financiero*. (10ª. Edición). Buenos Aires, Argentina: Ediciones La Ley.

⁴ Pérez, A. (2001). *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Porrúa.

medio del mecanismo de ingresos en función de sus gastos y la necesidad de cumplir con fines superiores, lo que fue consagrado en la constitución como el mandato fundamental y razón de ser del Estado.

El problema a estudiar se refiere a determinar cuáles son los principios de justicia tributaria que garantizan a los ciudadanos y a la vez limitan y obligan al Estado a observar celosamente las garantías y derechos de los contribuyentes, principalmente en el Derecho a la Igualdad, que se materializa en los Principios de Generalidad, Capacidad Contributiva y Progresividad, pero también el Derecho a un Debido Proceso, y cómo se encuentran recogidos en la legislación ordinaria.

La Corte de Constitucionalidad con relación al poder tributario ha manifestado que:

“(...) la potestad tributaria, se refiere a la atribución otorgada constitucionalmente a diferentes niveles de gobierno quienes podrán crear, modificar, suprimir o exonerar tributos y asimismo obtener coactivamente el cumplimiento de la obligación tributaria, la que, garantizada por el Estado constitucional, la reconoce únicamente como facultad exclusiva del Congreso de la República de Guatemala y consagrada constitucionalmente en el artículo 239 del Texto supremo. A pesar de lo anterior, la potestad tributaria no es absoluta, ya que la misma debe sujetarse a determinados límites que son regulados en la Constitución y conocidos como los principios de legalidad, igualdad, de capacidad contributiva, los que velan además por el pleno respeto a los derechos fundamentales de la persona y el respeto a la propiedad privada (...) Gaceta No. 93, expediente No. 3785-2008, sentencia de fecha 23 de julio del 2009 de la Corte de Constitucionalidad de Guatemala”.

En este estudio se supone como hipótesis y objetivo específico que en el Procedimiento Administrativo Tributario, es en donde debe manifestarse que son observados y deben ser tutelados los citados principios constitucionales, en virtud de que en él se desenvuelven las diversas etapas en las que la actividad de la administración tributaria, en la que expresa las objeciones sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, notifica sus observaciones confiriendo audiencia, recibe los argumentos técnicos o legales y pruebas, analiza, valora y determina la existencia o no de una infracción tributaria, en resolución justa debidamente razonada o fundamentada.

El cumplimiento pleno de las garantías constitucionales de los ciudadanos y solución de conflictos tributarios dentro del procedimiento de cobro de impuestos, y aplicación de sanciones, permite la consolidación del régimen de legalidad, la

seguridad, la justicia, la igualdad, la libertad y la paz, cumpliendo sus fines del Estado de proveer beneficios inherentes a la persona como sujeto y razón de ser del orden social establecido.

Por lo que, se plantea en ocho capítulos lo relacionado con la tesis doctoral que se presenta; en el Capítulo I, se describen aspectos relacionados con la carga tributaria, la elusión tributaria, el grado de desarrollo humano y el deber de contribuir, acotando para el efecto lo que la Constitución Política de la República determina en cuanto a los deberes y derechos cívicos, en los que se incluye el deber de contribuir, así como la interpretación que la Corte de Constitucionalidad ha plasmado en sentencias dictadas relacionadas con el artículo 135 inciso d) de nuestra Carta Magna. Reflexionando cómo el incumplimiento del deber de contribuir es el punto de partida para que se dé la elusión tributaria y sus consecuencias, en menor o mayor porcentaje, en los países que se mencionan, incluyendo Guatemala. Por último, se describe cómo el Estado puede controlar el cumplimiento del deber de contribuir sin excederse, y a su vez, cómo el contribuyente puede defenderse de los excesos que puedan darse como consecuencia del control o supervisión a su deber de contribuir con las cargas públicas.

En el Capítulo II, se incluyen las reflexiones sobre el procedimiento administrativo y se expone la tesis que se pretende comprobar de que la aplicación del procedimiento de verificación o comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, se puede llevar a cabo observando en cada etapa del procedimiento administrativo tributario, los principios y normas constitucionales, que están por encima de la legislación ordinaria, pero que en conjunto y observancia de ambas, disponen mecanismos de verificación o control de la plena aplicación de los derechos de los contribuyentes.

Según la doctrina y las leyes constitucionales y ordinarias, se definen los conceptos que componen el procedimiento administrativo, son los siguientes: El acto administrativo tributario, los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, la obligación tributaria, el procedimiento de determinación de la obligación tributaria. Y; por último, se describen los derechos del contribuyente que debe otorgar la Administración Tributaria.

El costo de cumplimiento en el pago de los impuestos es abordado en el Capítulo III, para lo cual se inicia con algunas reflexiones sobre los tipos de costos que afronta el contribuyente por el cumplimiento de su deber de contribuir, que pueden ser

económicos o no económicos, como el monto del impuesto a pagar o el tiempo que se invierte en realizar el pago, respectivamente. Los otros temas relacionados con el deber de contribuir incluidos en este capítulo son cómo determinar el costo de cumplimiento de los impuestos y los principios de equidad y justicia en el ámbito tributario.

En el Capítulo IV se incluye la estructura con los Principios del Derecho Tributario, haciéndose una descripción doctrinaria y legal, respecto de los referidos principios, iniciando con el de la Justicia como valor universal, describiendo posteriormente los principios de justicia, tales como: el de Igualdad, Generalidad, Capacidad Económica o Contributiva, Progresividad y Equidad.

En el Capítulo V, se abordan los Principios Constitucionales del Procedimiento Administrativo, iniciando con reflexiones preliminares en cuanto a que el Procedimiento Administrativo para el cobro de tributos o aplicación de sanciones es una garantía para los ciudadanos contribuyentes, de que sus derechos le serán respetados en todo momento, que obtendrá una pronta y económica solución de las diferencias que puedan surgir; porque por virtud de los principios señalados la Administración Tributaria se ve limitada por algunas normas constitucionales que le vedan exigir tributos o aplicar procedimientos o penas a los contribuyentes, sin verificar una amplia y previa defensa de sus derechos con base en los principios constitucionales de carácter formal como el de legalidad, de seguridad jurídica y de reserva de ley, así como los de defensa, petición, publicidad y debido proceso, de los cuales se describen sus aspectos importantes.

Lo relacionado con las Infracciones y Sanciones en el Ámbito Tributario y Aduanero, se describe en el Capítulo VI, iniciando con lo que la doctrina refiere respecto de las Infracciones y Sanciones, asimismo, se describen las infracciones y sanciones según las legislaciones Tributaria, Aduanera y Penal, y atendiendo a lo planteado en la tesis, se mencionan las distintas medidas de solución en el proceso penal, denominadas desjudicializadoras y las soluciones administrativas propiamente en materia tributaria.

El Capítulo VII se refiere a lo relacionado con las Infracciones en el Procedimiento Administrativo, indicando los antecedentes que nuestra legislación estipula respecto del referido procedimiento y sus elementos; también se hace referencia al procedimiento administrativo de imposición de sanciones, los límites al deber de dar

información, al incumplimiento y sanción del deber de colaboración, a las actas de presencias en inspecciones fiscales, al mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, de la audiencia por ajustes o sanciones, evacuación de audiencia y período de prueba por ajustes o sanciones, de la carga de la prueba en las infracciones o sanciones tributarias, del análisis de la suficiencia de la prueba y diligencias para mejor resolver, de la emisión de la resolución administrativa, del derecho a impugnar la resolución emitida, del recurso en el procedimiento tributario aduanero, del recurso de revisión y del recurso de apelación aduanera.

En el Capítulo VIII, se describen las alternativas comunes al procedimiento en los recursos en materia tributaria y aduanera, haciendo referencia al otorgamiento y alzada de los recursos jerárquicos, a la denegatoria del trámite de los recursos, la posibilidad de ampliar los recursos presentados, la forma de resolver los recursos, las diligencias previas a resolver recursos y finalmente, la resolución de los recursos de alzada o jerárquico, relacionando lo que las leyes tributarias y aduaneras disponen. Concluyendo con el control de la legalidad de la función pública, haciendo referencia a lo que la Constitución Política de la República de Guatemala tutela, y la Ley de lo Contencioso Administrativo regula.

CAPÍTULO I

LA CARGA TRIBUTARIA, LA ELUSIÓN TRIBUTARIA, EL GRADO DE DESARROLLO HUMANO Y EL DEBER DE CONTRIBUIR

1. Consideraciones preliminares

El alto grado de deterioro de los indicadores de pobreza y distribución del ingreso y del índice de desarrollo humano han sido analizados y señalados en diversos estudios del Banco Mundial a través del Fondo Monetario Internacional (FMI), del Banco Interamericano de Desarrollo (BID) de la Comisión Económica para América Latina de las Naciones Unidas (CEPAL), y otros organismos internacionales, lo cual implica que los Estados centren en ello las distintas políticas económico- sociales y las diversas estrategias de desarrollo, que en conjunto deben tener como objetivo generar crecimiento y desarrollo sostenibles, pero con equidad social.

La situación de pobreza e inequitativa distribución del ingreso demuestra que se necesitan niveles de gasto público social mayores, pero cabe señalar que los programas sociales como transferencias condicionadas y otros, no son los únicos mecanismos de redistribución y lucha contra la pobreza, pues los tributos y el gasto público son también mecanismos eficaces de redistribución del ingreso.

La función de redistribución que se alcanza con la política fiscal tiene dos grandes componentes, a saber: por un lado los impuestos y por el otro el gasto público en general y de los programas sociales, en particular.

El impacto redistributivo del sistema tributario no mide por sí mismo la dimensión de su incidencia, si sólo se considera su efecto directo, es necesario también evaluar el efecto total, dependiendo de cómo se distribuya el gasto público social.

Así, si lo que se recauda derivado de un impuesto en particular es canalizado en el presupuesto de gastos del Estado de manera que lo que reciban los sectores más pobres es más de lo que contribuyeron, entonces el efecto de la recaudación y el gasto del impuesto tenderá a mejorar la distribución del ingreso. El sistema tributario puede y debe contribuir a la mejora de la distribución del ingreso, pero considerado como un

instrumento de política tributaria que facilite la sostenibilidad de la política de gasto público enfocado en lo social⁵ (pp. 187-188).

2. La carga tributaria, la elusión tributaria y el grado de desarrollo humano

La carga tributaria de la República Guatemala en el año 2013 fue del **11%** sobre PIB, – según la Superintendencia de Administración Tributaria-⁶ lo que es insuficiente, sobre la base de parámetros internacionales de otros países del área Centroamericana y de América Latina, para brindar oportunidades o garantías mínimas para el desarrollo de los ciudadanos, que por mandato de la propia Constitución Política de la República, a que está obligado el Estado guatemalteco, y que con justicia y derecho reclaman -por su propia naturaleza de seres humanos- sus ciudadanos, puesto que las políticas tributarias se deben enfocar en recaudar de forma más eficiente los tributos, para contribuir a la disminución de las desigualdades sociales de un país.

El punto de partida del **deber de contribuir** es el artículo 135, inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, que se refiere a los deberes y derechos cívicos, expresa que todos los guatemaltecos deben contribuir a los gastos públicos, en la forma prevista por la ley, dándole un carácter eminentemente contributivo a los tributos.

El carácter contributivo del tributo significa según Pérez, F. (2006) *“un ingreso destinado a la financiación del gasto público y por tanto a la cobertura de las necesidades sociales”*⁷ (p. 39). En ese mismo sentido, lo ha interpretado la Corte de Constitucionalidad al señalar que:

“Abordando el tema de los impuestos, se considera que éstos generalmente representan una cuota parte del costo de producción de los servicios públicos indivisibles que el poder público obtiene legalmente del contribuyente por razones de necesidad social; lo que da como consecuencia que su pago constituya un deber para el contribuyente, y, a su vez, sea un derecho para el

⁵ Almaguer, T., Rodríguez, H., Urzúa C. (Ed.) (2012). Construyendo el futuro de México: Propuestas de políticas públicas. Recuperado el 3 de noviembre de 2013, del sitio: http://sitios.itesm.mx/egap/libros/construyendo_futuro_mexico.pdf;

⁶ Superintendencia de Administración Tributaria –SAT–, (2013). Estadísticas de la Intendencia de Recaudación y Gestión –SAT–, Ministerio de Finanzas Públicas y Banco de Guatemala. Recuperado el 12 de enero de 2014, del sitio Web: <http://portal.sat.gob.gt/sitio/index.php/esat/servicios-electronicos/estadisticas/47-estadisticas-tributarias/336-indicadores-tributarios.html>;

⁷ Pérez, F. (2006). *Derecho financiero y tributario*. (Parte General). Madrid, España: Editorial Civitas Ediciones, S. L.

Estado el percibirlos, siendo ello que intrínsecamente se regula en el artículo 135, literal d) de la Constitución Política de la República.” Gaceta No. 70. Expedientes Acumulados 1766-2001 y 181-2002. Fecha de sentencia 15/12/2003.

La Corte de Constitucionalidad con relación al inciso d) del artículo 135 de la Constitución Política de la República de Guatemala, en otro caso, también enuncia que:

“(...) el Estado necesita recursos económicos, los cuales debe recaudar en la forma prevista por la ley, conforme el artículo 135, inciso d) de la Constitución Política de la República. De esa cuenta, toda persona (individual o colectiva) debe contribuir al sostenimiento del Estado en la medida de sus posibilidades económicas (capacidad contributiva) y en la proporción que corresponde. Dicha contribución es obligatoria, y atiende a la potestad del Estado para imponer por sí solo, sin sujeción a ninguna otra autoridad, obligaciones tributarias. Esas obligaciones de los contribuyentes frente al Fisco nacen de las leyes –en sentido formal y material- que crean los tributos. La obligación tributaria nace por la sola voluntad del Estado, porque es éste el que posee el ius imperium para someter al particular con la carga tributaria (...).”Gaceta No. 99. Expediente 4119-2010.

No obstante este mandato constitucional y la postura de la Corte de Constitucionalidad, vemos que la elusión y evasión tributarias son de los flagelos más grandes en las sociedades en vías de desarrollo, y principalmente en las subdesarrolladas, representando la negación del cumplimiento de los deberes de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado plasmado en la Constitución, y por ende, el incumplimiento del contrato social que justifica su existencia, en clara contradicción con el principio de solidaridad humana.

Esta negativa de cumplir con los deberes de aportar a los gastos para alcanzar los fines del Estado, ha sido y es estudiado por distintos tributaristas expertos en el tema, así lo expuso el profesor Anzola, O. (2008)⁸, en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, en la **conferencia La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla**, al señalar que “*existe todo un conflicto, dado que los particulares ven con desagrado el cumplimiento de las obligaciones tributarias, pero le exigen al Estado como si hubiesen cumplido totalmente con ellas; saben asimismo*

⁸Anzola, O. (2008). *La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla*. Isla Margarita, Venezuela. Recuperado el 3 de noviembre de 2011, del sitio: <http://www.docstoc.com/docs/114539556/LA-ELUSI%EF%BF%BDN-FISCAL-YL-OS-MEDIOS-PARA-EVITARLA>

que el Estado necesita de los fondos obtenidos por la tributación para su existencia y que ellos necesitan”.

En el mismo sentido, Verdi, M. (2011)⁹, en la conferencia **Los Tributos para Combatir Desigualdades**, dictada en la jornadas tributarias organizadas por La Dirección General Impositiva de Uruguay, en donde se trató el tema **La evasión y la Inflación son los Impuestos Más Injustos**, por el secretario ejecutivo del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias –CIAT-, indicó que el índice Gini¹⁰ es mejor antes de la tributación que después; y, –agregó- que en Dinamarca, por ejemplo, es al revés, el índice Gini mejora con la tributación. Señalando que *"América Latina es una de las regiones más desiguales y con un nivel de tributación muy bajo. Es la región más injusta y parece que somos alérgicos a pagar impuesto a la renta. Vivimos del impuesto al consumo porque es más fácil de recaudar"*. Continuó indicando que el promedio regional está entre el 15% del PBI, mientras que en los países desarrollados los tributos contribuyen con el 30 o 40% del PBI. En la región, si se apartara del promedio a Brasil, Argentina, Uruguay y Bolivia, el porcentaje de contribución de los tributos al PBI sería de apenas el 12%. En ese sentido, valoró los cambios tributarios en Uruguay. Asimismo, Verdi definió a la evasión fiscal como el segundo impuesto más injusto, detrás de la inflación.

Verdi, M. (2011)¹¹. , quien señala Destacó que en África la evasión mata más gente que las guerras, y la consideró un crimen. Explicó que nadie quiere a un ladrón de vecino. Si un vecino, frente a la crisis, nos roba la ropa o una gallina, lo denunciaremos a la Policía, pero si vemos una empresa que evade impuestos lo tomamos como ejemplo, y ante los alumnos y contadores, invitó a denunciar esas prácticas que consideró un robo a la sociedad.

⁹ Verdi, M. (2011, 30 de septiembre). *Los Tributos para Combatir Desigualdades*. La República. Recuperado el 4 de noviembre del 2011, del sitio: <http://www.lr21.com.uy/economia/473884-la-evasion-y-la-inflacion-son-los-impuestos-mas-injustos>

¹⁰ Banco Mundial (s. f.) Recuperado el 4 de noviembre de 2011 del sitio: <http://iresearch.worldbank.org/PovcalNet/index.htm>;

El índice de Gini mide hasta qué punto la distribución del ingreso (o, en algunos casos, el gasto de consumo) entre individuos u hogares dentro de una economía se aleja de una distribución perfectamente equitativa. Una curva de Lorenz muestra los porcentajes acumulados de ingreso recibido total contra la cantidad acumulada de receptores, empezando a partir de la persona o el hogar más pobre. El índice de Gini mide la superficie entre la curva de Lorenz y una línea hipotética de equidad absoluta, expresada como porcentaje de la superficie máxima debajo de la línea. Así, un índice de Gini de 0 representa una equidad perfecta, mientras que un índice de 100 representa una inequidad perfecta.

Banco Mundial, Grupo de investigaciones sobre el desarrollo. Los datos se basan en datos primarios obtenidos de encuestas de hogares de los organismos de estadística del gobierno y los departamentos de país del Banco Mundial. Fuentes Indicadores del desarrollo mundial.

¹¹ art. Cit. p. 3

Según la Comisión Económica para América Latina -CEPAL, para los años 2007-2008, la carga tributaria efectiva para Guatemala, era de 12.0% sobre el PIB, teniendo una carga tributaria potencial del 20%, lo cual implica una diferencia de -8%¹², debido a la elusión tributaria que es la diferencia entre la recaudación teórica (aquella que se obtendría si todos cumpliesen con sus obligaciones tributarias) y la efectiva, que representa un potencial de incremento de recaudo del 66.6% sobre la carga actual.

Según la OCDE, CEPAL y CIAT (1990-2012) Guatemala, con un crecimiento de 12.3 por ciento con relación al Producto Interno Bruto (PIB), fue el que peor desempeño tuvo en Latinoamérica durante 2012, debido a las modificaciones en la Reforma Tributaria y la inconsistencia para lograr la meta de recaudación. Al país, lo acompaña en el fondo del indicador República Dominicana con 13.4 por ciento.¹³

Cabe afirmar que Guatemala, como país en vías de desarrollo, aún tiene la oportunidad de elevar su porcentaje de carga tributaria respecto del PIB, para obtener los recursos financieros recurrentes que le permitan mejorar las condiciones de vida de sus ciudadanos.

Según la firma de asesores financieros Opm Corporation¹⁴ En su página sobre Paraísos Fiscales, trata el tema de Elusión fiscal versus evasión fiscal, en el cual señala diferentes definiciones de evasión fiscal, y cita la del economista brasileño Antonio Alberto Sampaio, quien señala: "*Estímesse la evasión fiscal `lato sensu´ como toda y cualquier acción u omisión tendiente a suprimir, reducir o demorar el cumplimiento de cualquier obligación tributaria*". También esta página se refiere a la de Giorretti que en su libro "**La Evasión Tributaria**", indica que "*Cualquier hecho, comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal y en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte substraída, total o parcialmente, al pago del tributo previsto por la ley, constituye una evasión tributaria*". Concluyendo luego que el objeto de la evasión fiscal está constituido por

¹² Gómez J., Jiménez P., Podestá, A. (Ed.) (2010). *Evasión y Equidad en América Latina*. Santiago de Chile. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). XXII Seminario Regional de Política Fiscal. Recuperado el 07 de julio de 2012, del sitio:

http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/5/38375/Juan_C_Gomez_Sabaini.pdf;

¹³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2012. El Periódico. Recuperado el 21 de enero de 2014 del sitio: <http://www.elperiodico.com.gt/es/20140121/economia/241264/>

¹⁴ O.P.M. Corporation org. (s.f.). Paraísos Fiscales. Recuperado el 21 de enero de 2014, del sitio: <http://www.paraissosfiscales.org/>;

el deseo del individuo de no pagar los impuestos valiéndose para ello de las fallas o lagunas existentes en la ley, y de actuaciones deshonestas y mal intencionadas para ocultar la realidad de los hechos. La ampliación de la acción estatal para atender los servicios gubernamentales y como factor primordial del desarrollo, exige una mayor recaudación y un mejor manejo del gasto público. Señalando que de allí surge la necesidad de una administración tributaria eficaz y honesta que sea capaz de evitar la evasión, los fraudes y el cohecho.

Ante acciones como las señaladas, el Estado dentro del marco de estricto respeto y tutela de los derechos de los contribuyentes, puede, y es su deber, coadyuvar a evitar la evasión y la elusión tributaria por medio de acciones de verificación tributaria.

La facultad de inspección o verificación como la otra cara de la misma moneda que por el *jus imperium* también permite establecer tributos, a su vez, está considerada u otorgada por el artículo 24 de la Constitución Política de la República, al señalar en su segundo párrafo que:

“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.”

Melzi, F. (2005), señala que la función de inspección o verificación se debe ejercer siempre dentro de un marco de respeto de los principios y garantías constitucionales del individuo, o ciudadano contribuyente, que rigen tanto para los procesos judiciales como administrativos; y, dentro de éste último, el procedimiento tributario con especial observancia del **secreto tributario**. También indica que la única limitación razonable impuesta por el régimen jurídico al derecho a la preservación de la intimidad, es aquella que permite conocer a la Administración Tributaria (y sólo a ésta), estos datos sensibles de contenido patrimonial relativos al origen, destino, administración y/o disposición de los recursos económicos, para con

“La Administración Tributaria y sus funcionarios recibirán la información bajo reserva de confidencialidad. Cuando se trate de información protegida por virtud del secreto profesional, la Administración Tributaria observará las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos.”

“Artículo 30 “B”. Información sobre producción, transporte y distribución. La Administración Tributaria podrá, a su costa, instalar dispositivos de control o sistemas que le permitan obtener información sobre la producción, importación, distribución, compraventa, transporte o comercialización de bienes o servicios, y sobre la operación de tráfico de telecomunicaciones, directamente dentro de los sistemas o mecanismos de control del contribuyente, tales como sistemas del tráfico de telecomunicaciones, de producción, o fabricación, envasado, llenado, vaciado, o transporte de bienes y servicios de los productores, importadores o distribuidores de bienes o servicios.

¹⁵ Melzi, F. (2005). *Algunas reflexiones sobre el Secreto Fiscal, el Secreto Profesional y la Declaración de actividades presumiblemente sospechosas del cliente*. Recuperado el 2 de febrero de 2014 del sitio:

Estos artículos recogen el secreto tributario pero como una forma de apuntalar esa limitación a la Administración Tributaria, pero muy especialmente en el artículo 101 “A” del Código Tributario al señalar que:

“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. Los documentos o informaciones obtenidas con violación de este artículo, no producen fe, ni hacen prueba en juicio. Los funcionarios y empleados públicos que intervengan en la aplicación, recaudación, fiscalización y control de tributos, sólo pueden revelar dichas informaciones a sus superiores jerárquicos o a requerimiento de los tribunales de justicia, siempre que en ambos casos se trate de problemas vinculados con la administración, fiscalización y percepción de los tributos.”

La misma Constitución en el artículo 24 precitado, ha señalado éste secreto o sigilo tributario como una condición de la forma en que se debe realizar la función de verificación o fiscalización del correcto cumplimiento del pago de los tributos por los ciudadanos en la forma, cantidad y tiempo señalados por las leyes tributarias específicas.

Sobre el tema del secreto tributario o confidencialidad, la Corte de Constitucionalidad ha indicado que:

*“(…) debe ponerse atención en la primera parte del artículo 24 de la Constitución que se refiere a la correspondencia de toda persona, sus documentos y libros. El hecho de referirse directamente a persona, indica que se trata de correspondencia, documentos y libros de carácter privado; las contabilidades y documentos mercantiles no tienen este carácter, se rigen por el artículo 43 de la Carta Magna, que reconoce la libertad de industria y de comercio, pero con las limitaciones que impongan las leyes, pues si las autoridades competentes no pudieran revisar tales contabilidades, nunca podrían garantizar que las empresas de esa índole cumplen con la Ley, ni informar a los Tribunales competentes, cuando las infracciones caigan bajo aquella jurisdicción, y desnaturalizaría el carácter público de esta clase de documentación, cuya operación está sujeta a las autoridades correspondientes y permiten a los comerciantes formar títulos y probanzas, con eficacia frente a otras personas. (Título III Libro II Código de Comercio y artículos 189 y 327, inciso 5o., del Código Procesal Civil y Mercantil). **La disposición relativa a que los libros, documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasas, arbitrios y contribuciones podrán ser revisadas por la autoridad competente de conformidad con la ley, no es una disposición exceptiva, sino normativa de una situación distinta de la anteriormente comentada, por lo que no excluye a otras actividades que no enumera.** Por otra parte, la Constitución impone al Estado, como fin supremo el bien común (artículo 2) y*

específicamente, la defensa de los consumidores en cuanto a la preservación de sus legítimos intereses económicos, estableciendo que su régimen económico y social se funda en principios de orden social (artículo 118), por lo que, aun cuando el artículo 24 constitucional fuera aplicable a las contabilidades y libros de las empresas, esta garantía no podría llegar al extremo de hacer nugatoria la obligación que impone al Estado el inciso i) del artículo 119 de la propia Constitución y lo dispuesto por los otros artículos de ella citados, por lo que, para este caso específico, tendrían que prevalecer las disposiciones de los artículos 118 y 199 por cumplir con un deber de interés social (...)". Gaceta No. 1, expediente No. 12-86, página No. 8, sentencia: 17-09-86.

Por lo que el secreto tributario o confidencialidad no es una disposición encaminada a limitar las facultades del Estado para verificar el debido y oportuno cumplimiento del pago de los impuestos, si no que es solo la forma en que se debe realizar, o ejecutar la comprobación.

Se puede considerar que como la Constitución en el artículo 2 impone al Estado, como fin supremo, la realización del bien común, y el artículo 118 señala que el régimen económico y social se funda en principios de orden social, el artículo 24 constitucional referente a la facultad revisora de la autoridad tributaria competente de conformidad con la ley, también es aplicable a las contabilidades y libros de las empresas, por ser éstas bienes propiedad de los ciudadanos, puesto que la empresa es un bien mueble a través de la cual se ejerce el comercio, conforme los términos del Código de Comercio, especialmente del artículo 655, que señala:

"Empresa Mercantil. Se entiende por empresa mercantil el conjunto de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos coordinados, para ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes o servicios. La empresa mercantil será reputada como un bien mueble."

Es por ello que esta garantía no podría llegar al extremo de hacer nugatoria la obligación que impone al Estado el inciso i) del artículo 119 de la propia Constitución y lo dispuesto por los otros artículos de ella, por lo que siempre tendrían que prevalecer las disposiciones de los artículos 118 y 119 por cumplir con un deber de interés de carácter social.

Según el autor Calderón, J.¹⁶ (2009) el denominado "Secreto Tributario" constituye una expresión de cuño doctrinal utilizada para designar el régimen de

¹⁶Calderón J. (2009). *El Derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*. Colección Estudios Tributarios. Edit. Netbiblio. S.L. La Coruña, España. Recuperado el 3 de febrero de 2014, del sitio: <http://www.netbiblio.com>

protección y reserva de la información obtenida por la Administración Tributaria frente a su revelación a terceros y su uso desviado. Tal derecho, como cualquier otro, no es en modo alguno absoluto, sino que presenta limitaciones, esto es, supuestos donde la información de un obligado tributario puede ser cedida o comunicada a terceros. En última instancia, cabe señalar que el secreto tributario constituye una pieza clave del ordenamiento tributario al integrar un instrumento de protección de derechos fundamentales y de bienes de relevancia constitucional, para contribuir a tutelar la integridad del sistema de gestión tributaria. (p. 172).

Cabe reiterar que en la lucha por vencer, tanto la evasión abierta y la elusión como mecanismo encubierto de reducir o no cumplir con el pago de los tributos en la forma señalada por la ley, hay una serie de aparentes limitaciones derivadas por los derechos de los propios contribuyentes como ciudadanos, como el derecho a la propiedad privada, pero éste debe ser entendido en función social, como lo señala la Constitución Política de la República en el artículo 39, al referirse a la propiedad privada, así:

“Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley. El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.”

Los derechos como el secreto, sigilo tributario, la intimidad y la propiedad privada también tienen como límite el pacto social contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala, que ordena asegurar el Estado de derecho y el régimen de legalidad, la seguridad, la justicia, la igualdad, la libertad y la paz para todos los ciudadanos.

3. El Deber de Contribuir

El Deber de Contribuir se encuentra recogido en nuestra Constitución en el artículo 135, entre los Deberes y Derechos Cívicos y Políticos, señalándose que:

“Son derechos y deberes de los guatemaltecos, además de los consignados en otras normas de la Constitución y leyes de la República, los siguientes: (...) d) Contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley;”.

Este deber de contribuir es la piedra angular del pacto social contenido en la misma constitución, como se indicó, la creación del Estado como un ente superior a los individuos implicó no solo renunciar parcialmente a las libertades absolutas, sino también a parte del patrimonio en beneficio de todos, al crear una nación, esto es una comunidad social y política organizada, poniendo los patrimonios de los individuos sujetos a un aprovechamiento individual, pero en función social, persiguiendo y posibilitando un bien superior, el cual dependerá a su vez, del grado y cantidad de los recursos dinerarios disponibles.

Sobre los alcances de la norma constitucional referente a la propiedad privada, la Corte de Constitucionalidad, se ha expresado así:

*“Por su parte la Constitución de la República al imponer en el inciso d) del artículo 135, la obligación de contribuir a los gastos públicos advierte que es **“en la forma prescrita por la Ley”**, la cual puede ser directa o indirecta, lo que permite el reconocimiento como sujetos de gravamen a esos patrimonio o bienes, ya que los tributos a quienes afectan real, aunque indirectamente, es a los titulares de aquellos patrimonios o bienes; por lo que el deber que tal inciso impone a los guatemaltecos, no excluye la posibilidad de gravarlos. Los impugnantes aducen violación al artículo 135 inciso d) de la Constitución Política de la República, sin embargo esto se refiere a un deber de los guatemaltecos, que no excluye la posibilidad de gravar patrimonios o unidades económicas. Hace más de medio siglo en Guatemala el impuesto sobre utilidades, recaía sobre las empresas lucrativas, y desde entonces nuestro Derecho Fiscal ha sido constante en imponer tributaciones no sólo a las personas reconocidas expresamente en el Código Civil, sino también a las empresas y a los llamados patrimonios de afectación.” -Gaceta No. 9, expediente No. 39-88, página No. 25, sentencia: 17-08-88.*

Esta sentencia de la Corte contiene un pronunciamiento sobre los alcances del deber de contribuir, el cual no limita a los patrimonios que propiamente no son contribuyentes, pero que sí son susceptibles de realizar o configurarse en ellos hechos generadores, tal como se enuncia en el Código Tributario en el artículo 31, que contiene el concepto de hecho generador o hecho imponible, señalando que:

“Es el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.”

Concepto que en última instancia alcanza a los propietarios de tales patrimonios, que no son ni más ni menos que los propios ciudadanos o personas individuales, las que se encuentran sujetas a las leyes de la República sin excluir las

tributarias, dado lo contenido en el Código Tributario, que en el artículo 9 señala como concepto de tributos que *son aquellas prestaciones comúnmente en dinero que el Estado exige en ejercicio de su poder tributario con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines*. Por lo que no es factible excluir ningún tipo de propiedad, ni los patrimonios de afectación, aunque se encuentren sujetos a fines específicos, de los alcances del deber de contribuir.

Casás, J. (2008)¹⁷, señala que coincide con las ideas del jurista Argentino C.S. Nino, en cuanto a que la propiedad privada, más allá de su origen (trabajo, actividades empresariales, rentas pasivas), responde a un requerimiento de la naturaleza humana que tiende a procurar seguridad y libertad al propietario y a facilitar la multiplicación de los bienes materiales de la sociedad, sin perjuicio de que su uso debe cumplir una función social, y el Estado, además de respetarla y hacerla respetar, debe tender a su difusión facilitando su acceso al mayor número de habitantes, a lo cual coadyuva un sistema impositivo y un gasto público que permita extender hacia todas las clases sociales ese Derecho. Es por ello que el impuesto y el deber de contribuir no entran en conflicto con el Derecho de propiedad. Más aún dice: *“Son instrumentos facilitadores de la difusión de la propiedad privada y de la efectiva concreción del derecho a la propiedad. (p. p. 1013-1014).”*

La propiedad privada en función social es una noción que ya está incorporada en nuestra Constitución en los artículos 39, 40 y 41, así:

“Artículo 39.- Propiedad privada. Se garantiza la propiedad privada como un derecho inherente a la persona humana. Toda persona puede disponer libremente de sus bienes de acuerdo con la ley.

El Estado garantiza el ejercicio de este derecho y deberá crear las condiciones que faciliten al propietario el uso y disfrute de sus bienes, de manera que se alcance el progreso individual y el desarrollo nacional en beneficio de todos los guatemaltecos.

*Artículo 40.- Expropiación. En casos concretos, la propiedad privada podrá ser expropiada por razones de utilidad colectiva, **beneficio social o interés público debidamente comprobadas**. La expropiación deberá sujetarse a los procedimientos señalados por la ley, y el bien afectado se justipreciará por expertos tomando como base su valor actual.*

¹⁷Casás, J. (2008) *El Deber de Contribuir Como Presupuesto para la Existencia Misma del Estado*. [En línea] Revista Jurídica, Facultad de Derecho, Universidad Católica de Guayaquil Recuperado el 4 de febrero de 2013 del sitio: http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2008/23-tomo-2/23b_el_deber_de_contribuir_como_presupuesto.pdf;

Artículo 41.- Protección al derecho de propiedad. Por causa de actividad o delito político no puede limitarse el derecho de propiedad en forma alguna. Se prohíbe la confiscación de bienes y la imposición de multas confiscatorias. Las multas en ningún caso podrán exceder del valor del impuesto omitido.

Artículo 44. Derechos inherentes a la persona humana. Los derechos y garantías que otorga la Constitución no excluyen otros que, aunque no figuren expresamente en ella, son inherentes a la persona humana.

El interés social prevalece sobre el interés particular.”

Esta limitación a la propiedad privada, por la función social beneficiosa para todos que debe cumplirse por parte de sus titulares en el ejercicio de su derecho más allá de un disfrute individual, ha quedado interpretada y aplicada en sentencia por la Corte de Constitucionalidad de la manera siguiente:

*"(...) Este derecho se garantiza en el artículo 39 de la Constitución Política de la República, como inherente a la persona humana. Sin embargo, **no es propio de la vida en sociedad el ejercicio absoluto de este derecho**. Tal afirmación encuentra también asidero en el principio que la misma Constitución recoge en el artículo 44, de que el interés social prevalece sobre el particular. Ello en armonía con el principio de dominio eminente del Estado sobre su territorio, según el cual, éste puede ejercer su actividad como ente soberano, para el logro de sus fines, con la amplitud que le permite la Ley fundamental del país. Tales principios se conforman con el contenido del artículo 40 constitucional, que faculta al Estado para expropiar la propiedad privada por razones de utilidad colectiva, beneficio social o interés público (...)"*. Gaceta No. 3, **expediente No. 97-86**, página No. 17, sentencia: 25-02-87.

El deber constitucional de contribuir contenido en las normas precitadas y comentadas por la Corte de Constitucionalidad está sustentado a su vez en el *pactum societatis*, Estévez, J. (2006/07: p.5)¹⁸, esto es el pacto social al que se sometieron los individuos en beneficio colectivo, aceptando supeditar sus bienes y patrimonio en general al ejercicio del Derecho del Estado de sus potestades tributarias, que como lo señala Casás, J. (2013) en un análisis en el que se destaca que la existencia de los Estados, como entidades políticas independientes, se encuentra condicionada a la disponibilidad de recursos con los que cuentan sus gobiernos para afrontar los gastos propios del cumplimiento de sus funciones y obligaciones; y en razón de ello, su

¹⁸Estévez, J. (2006/07). Pacto de unión (*Pactum Unionis o Societatis*). Recuperado el 1 de marzo de 2013 del sitio:

<http://ocw.usal.es/ciencias-sociales-1/derecho-politico-i/contenidos/apuntes-y-presentaciones/tema-4-apuntes-2;>

Por el cual se crea la sociedad. Es un acuerdo entre hombres libres e iguales para que exista una asociación entre ellos. Tiene que ser unánime necesariamente porque en él se renuncia a uno y solo a uno de los derechos del estado de naturaleza: el derecho a ejercer la justicia privada.

independencia y el ejercicio de su soberanía depende en forma ineludible, principalmente de la contribución de quienes los conforman, surgiendo así un *pacto sujectionis* (p. 1002) ¹⁹. Estimamos que lo señalado por el autor citado es precisamente para hacer efectivo el alcanzar un bien común, otorgando un mandato por la colectividad de individuos al ente público que es el Estado, dado que como lo señala la Corte de Constitucionalidad, no es propio de la vida en sociedad el ejercicio absoluto de este derecho.

Lo expuesto sobre el deber de contribuir, a su vez, pone en marcha el mecanismo económico de ingresos en función de sus gastos o egresos como la misma Constitución lo dice en el artículo 237 al referirse al Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado:

“El Presupuesto General de Ingresos y Egresos del Estado, aprobado para cada ejercicio fiscal, de conformidad con lo establecido en esta Constitución, incluirá la estimación de todos los ingresos a obtener y el detalle de los gastos e inversiones por realizar.

La unidad del presupuesto es obligatoria y su estructura programática. Todos los ingresos del Estado constituyen un fondo común indivisible destinado exclusivamente a cubrir sus egresos. (...)”

Además de la necesidad social y jurídica de cumplir con sus fines consagrados en la Constitución como el mandato fundamental y razón de ser del Estado mismo, para que proteja a la comunidad social de individuos a la que se debe dirigir todo esfuerzo colectivo y desarrollar los principios de seguridad, justicia y equidad.

4. Deber de Colaboración

El deber de colaboración de los contribuyentes tiene su sustento constitucional también en principio, o el Deber de Contribuir, contenido en el artículo 135 de la Constitución de la República como complemento de una obligación de todos los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley.

¹⁹ **Op cit. (p. 1002)**

Ello así, en tanto la existencia misma de toda comunidad política organizada está condicionada a la disponibilidad de recursos para afrontar los gastos que origina el cumplimiento de sus funciones e, ineludiblemente, al correlativo ejercicio de las potestades tributarias, ya que si pretendemos superar la era de las cavernas y transformar las hordas primitivas en pueblo civilizado de una nación se hace menester que el *pacto societatis* se visualice, asimismo, como *pacto sujectionis*, instituyendo una autoridad que al ejercer el poder generará necesariamente erogaciones, debiendo proveer las acciones necesarias para obtener los recursos que posibiliten solventarlas, poniendo, de tal modo, en acción dinámica la función ingresos-gastos públicos.

El Deber de Contribuir es definido por la enciclopedia-jurídica (2013)²⁰, como *“El deber de colaboración se concreta en la obligación de toda persona de proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Este deber afecta particularmente a determinadas personas y operaciones y tiene, entre otros, los límites impuestos por el derecho a la intimidad y el secreto profesional. Constituye un medio de la Administración de obtener información para la aplicación de los tributos.”*

El deber de colaboración que, como se indicó, a su vez se deriva del deber de contribuir a los gastos públicos en la forma fijada en la ley, precepto constitucional del que se deduce y se desarrolla, o expresa siempre por medio de una ley, como manifestación del ejercicio del poder público derivado del principio de legalidad, contenido en el artículo 239 de la Constitución Política de la República, al señalar que:

“Principio de legalidad. Corresponde con exclusividad al Congreso de la República, decretar impuestos ordinarios y extraordinarios, arbitrios y contribuciones especiales, conforme a las necesidades del Estado y de acuerdo a la equidad y justicia tributaria, así como determinar las bases de recaudación. (...)”.

Esta obligación de proporcionar información como parte complementaria del principio de legalidad, a su vez, está más desarrollada en el Código Tributario, específicamente en el artículo 112, que señala como obligaciones de los contribuyentes y responsables, entre otras, las siguientes:

“Los contribuyentes y responsables están obligados a facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y en especial deberán:

- 1. Cuando las leyes lo establezcan:*
 - a) Llevar los libros y registros referentes a las actividades y operaciones que se vinculen con la tributación.*
 - b) Inscribirse en los registros respectivos, aportando los datos y documentos necesarios y comunicar las modificaciones de los mismos.*
 - c) Presentar las declaraciones que correspondan y formular las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas.*
 - d) Cumplir con cualquier otro deber formal que establezcan las disposiciones legales respectivas.*
- 2. Derogado.*

²⁰ Stamatoulos, C. (2013). En la Enciclopedia Jurídica. [Online]. Recuperado el 12 de mayo de 2013, Del sitio: <http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/>

3. *Facilitar a los funcionarios fiscales autorizados, las inspecciones o verificaciones en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, así como camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte.*
4. *Permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.*
5. *Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables.*
6. *Concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, siempre que en la citación se haga constar el objeto de la diligencia.*
7. *Proporcionar a la Administración Tributaria la información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, siempre que no se viole la garantía de confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República y las leyes especiales, el secreto profesional, y lo dispuesto en este Código.”.*

La legislación tributaria tiene ampliamente detalladas las conductas que el contribuyente debe cumplir, por estar obligado a ello, en materia de obligaciones de suministrar información, como de llevar contabilidad, inscribirse y comunicar cambios a sus datos de inscripción, presentar declaraciones y las ampliaciones o aclaraciones que les fueren solicitadas, facilitar a los funcionarios fiscales, la inspección o verificación en cualquier local, establecimientos comerciales o industriales, oficinas, depósitos contenedores, cajas registradoras y archivos, camiones, tanques, buques, aeronaves y otros medios de transporte, permitir que la Administración Tributaria revise las declaraciones, informes y documentos, comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias, y proporcionar información que le requiera referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, etc., siempre que no se viole la garantía de confidencialidad.

El Autor Pérez, A. (2010)²¹, señala que en el deber de colaboración cabe hacer referencia a las exigencias de proporcionar a la Administración datos, informes, antecedentes y justificaciones que tengan relación con el hecho imponible. Ante esto,

²¹ Aparicio, A. (2010) *El Deber de Información Tributaria en el Ámbito de la Colaboración con La Hacienda Pública*. p.p. 3-4. Recuperado el 12 de febrero de 2014, del sitio <http://www.uned.es/cagijon/web/actividad/publica/entemu01/a2.PDF>;

hay que decir que evidentemente los datos y los informes podrían estar contenidos en las declaraciones y comunicaciones. Además, como se ha resaltado por la doctrina, los antecedentes y justificante, que incluso cabe que sean ofrecidos por terceros, constituyen una adición a aquellas declaraciones o comunicaciones como sigue diciendo cierto sector doctrinal, y cita a Acosta, R. (1982) “(...) *en todo caso, todos los elementos referidos deben tener conexión con el hecho imponible y tenerse sobre los mismos derecho de disposición. Por otro lado, a menos que se reúnan los requisitos apropiados, no podrán utilizarse en cuanto afecten a terceros ajenos. Cabría incluso modular la obligación de entrega a la simple mostración de los mismos, si con ello no se quebranta la intimidad personal y familiar, a los deberes específicos de reserva*”. (p. p. 3-4).

El deber de colaboración tiene una limitación constitucional importante que se debe tener siempre en cuenta en los casos de sanciones administrativas o actos que puedan derivar en las mismas, en el momento de solicitar información como al darla, como la contenida en el artículo 16 de la Constitución que señala que:

“En proceso penal, ninguna persona puede ser obligada a declarar contra sí misma, contra su cónyuge o persona unida de hecho legalmente, ni contra sus parientes dentro de los grados de ley.”

Esta garantía si bien está señalada para el proceso penal, no se debe olvidar que el derecho sancionatorio en general es público y el actor es el Estado, por ende todo lo atinente a sancionar a un ciudadano o contribuyente está protegido por ella. Por ello, el Estado a través de la Administración Tributaria tiene que observar, considerar y respetar ese derecho de ciudadano contribuyente en caso alegara la no autoincriminación, en el momento de negarse a presentar algún tipo de información o documento que considere lo auto incrimine.

CAPÍTULO II

LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

1. Reflexiones previas

El Derecho Tributario como rama especializada y autónoma del Derecho, en el transcurso de su desarrollo se ha encargado de estudiar principalmente, todo lo referente al hecho generador o hecho imponible del tributo, el acto administrativo tributario, el principio de capacidad de pago, la relación jurídico-tributaria, los sujetos pasivos del mismo, el principio de legalidad en materia tributaria; asimismo, y también se escribe y comenta sobre que no se aplican correctamente las leyes, de que se legisla contra el contribuyente y se violan sus derechos y garantías, etc., pero consideramos que existe muy poca doctrina o estudios sobre el **Debido Proceso Administrativo**, sus principios, desarrollo del procedimiento administrativo, los recursos administrativos y las soluciones que pudieran existir para poder terminar el conflicto tributario dentro de un marco legal, en forma breve y económica para las partes, asimismo de cómo el procedimiento administrativo tributario puede y debe hacer efectivos esos derechos y garantías de los contribuyentes como ciudadanos sujetos de derecho.

Por ello este trabajo tiene como objetivo, partiendo de la doctrina general, analizar cómo o de qué manera, el contenido de los artículos de la Constitución de la República de Guatemala de 1985²², y algunos también desarrollados en el Código Tributario, así como la demás legislación aplicable y la jurisprudencia emitida por la Corte de Constitucionalidad, **evidencian y recogen** principios, mandatos u ordenanzas de optimización de las normas, tanto de **carácter formal como los de legalidad, de seguridad jurídica y de reserva de ley**; o, **materiales como el de Igualdad**, que a su vez comprende los de **Generalidad, Capacidad Contributiva y Progresividad**.

El trabajo se propone comprobar la tesis de que **la correcta aplicación del procedimiento de verificación o comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, se puede llevar a cabo observando siempre y en cada etapa del procedimiento administrativo tributario, los principios y normas constitucionales**, que están por encima de la legislación

²²Asamblea Nacional Constituyente. (1985) Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala.

ordinaria, pero que en su conjunto en su práctica administrativa y observancia, **disponen de mecanismos de verificación o control de la plena vigencia de los derechos de los contribuyentes.**

Asimismo, busca determinar cómo la regulación y aplicación de estos principios o mandatos de optimización realmente tutelan y previenen que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, establezca o requiera tributos por el procedimiento administrativo de determinación de la obligación tributaria o aplique sanciones, se excedan en esa facultad, o la lleven a cabo sin una debida tutela de los derechos y garantías de los ciudadanos.

El tipo de investigación se desarrolla para determinar cómo dentro del procedimiento administrativo tributario las soluciones administrativas, a la vez coadyuvar a captar los tributos en la forma debida, también consolidan el régimen de legalidad, la seguridad, la justicia, la igualdad, la libertad y la paz; será jurídico descriptiva, y pretende determinar si la legislación que regula las facultades de la Administración Tributaria en el ejercicio de su derecho de fiscalización o verificación contraviene o no algunos derechos de los contribuyentes, y si en su forma de aplicación se les perjudica o no.

Para resolver esas interrogantes este trabajo se ha trazado como objetivo analizar con detenimiento nuestro ordenamiento jurídico tributario, a lo largo de la normativa tributaria que regula el procedimiento administrativo, para verificar si se cumple con el mandato constitucional de que el sistema tributario debe ser **Justo y Equitativo** como lo ordena el artículo 243, al recoger el principio de capacidad de pago, así:

“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago”.

Entendiendo el sistema como un conjunto de normas, instituciones y funcionarios y empleados que ejercen una función pública, lo cual implica que todos los componentes del sistema tributario deben estar estructurados y enfocados en alcanzar el mandato Constitucional de justicia y equidad tributaria.

Lo expuesto ya ha sido recogido de esta forma por la Corte de Constitucionalidad así:

"(...) La Constitución, en forma específica, da en materia tributaria, prevalencia al principio de legalidad al establecer en la misma norma que 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, y las disposiciones reglamentarias no podrán modificar dichas bases y se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación. En congruencia con esta disposición, el Código Tributario enfatiza su vigencia con la finalidad de evitar arbitrariedades y abusos de poder y desarrollar la regulación constitucional restrictiva de la función legislativa en materia tributaria (...)” Gaceta No. 31, expediente No. 231-93, página No. 11, sentencia: 08-02-94.

Además de la serie de principios o mandatos, algunos regulados en la propia Constitución y otros en la legislación ordinaria, como el Código Tributario, que delimitan o restringen la potestad del derecho del Estado en la aplicación y cobro de tributos, obligándolo a observar siempre o en todo momento, el debido proceso en los actos de la administración en defensa de los derechos y garantías del contribuyente como ciudadano sujeto de derecho, evitando así la arbitrariedad o abusos de poder; **dentro de lo cual la solución pronta, justa y económica de conflictos tributarios también viene a constituirse en una forma eficaz de velar por esos derechos.**

Este principio está recogido en el Código Tributario en su artículo 98 numeral 12, al señalar como mandato de la Administración Tributaria, el velar porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, **a fin de lograr** unificación de criterios y **economía procesal**, y esta última significa ni más ni menos, que se logre una reducción significativa de tiempo, esfuerzos y costos de todo tipo, incluyendo obviamente los económicos o financieros.

Garrone, J. (2005).²³ Por su trascendencia jurídica y social, señala que el principio de economía procesal constituye un prius que el legislador debe tener en cuenta en las formulaciones legales, sea implantándolo como un principio encaminado a configurar un ordenamiento procesal de acuerdo al criterio utilitario en la realización del proceso, o configurándolo como un poder-deber del juez en la realización del

²³ Garrone, J., (2005). *Diccionario Jurídico* (Tomo III), Buenos Aires, Argentina: Ed. Lexis Nexis, Por su trascendencia jurídica y social, el principio de economía procesal constituye un prius que el legislador debe tener en cuenta en las formulaciones legales, sea implantándolo como un principio encaminado a configurar un ordenamiento procesal de acuerdo al criterio utilitario en la realización del proceso, o configurándolo como un poder-deber del juez en la realización del proceso. El criterio utilitario **se refieren a la duración del proceso y al costo de la actividad jurisdiccional** que el principio de economía no ignora ni repudia, sino que, aceptando que el proceso tiene una dimensión temporal y que el proceso significa un gasto, trata únicamente de regularlos en forma tal que no conspiran seriamente contra el justiciable.

proceso. El criterio utilitario **se refieren a la duración del proceso y al costo de la actividad jurisdiccional** que el principio de economía no ignora ni repudia, sino que, aceptando que el proceso tiene una dimensión temporal y que el proceso significa un gasto, trata únicamente de regularlos en forma tal que no conspiren seriamente contra el justiciable. (P. 886).

2. El acto administrativo tributario

El acto administrativo tributario no es más que el vehículo o la forma por medio de la cual se manifiestan y desarrollan las distintas etapas o pasos, además plasma el resultado de la decisión final del Procedimiento Administrativo Tributario de conformidad con la normativa específica tributaria aplicable al acto o caso específico. En él se debe manifestar siempre el debido cumplimiento y respecto de las garantías y derechos del contribuyente como sujeto de Derecho y titular del acto administrativo final, contenidas tanto en la Constitución de la República de Guatemala, como en las leyes ordinarias específicas tributarias como el Código Tributario y leyes generales aplicables, como la Ley de lo Contencioso Administrativo y Ley del Organismo Judicial.

Ávila Del Cid, R. (2001)²⁴, Consultor II del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Rafael Landívar, define el procedimiento administrativo tributario, como la serie de actos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación, control y fiscalización de los tributos, decisión materializada en una resolución susceptible de reclamo o impugnación. (p. 13).

Por su parte, Altamirano. A. (2008)²⁵, señala que el procedimiento tributario claramente se identifica con los mecanismos procesales contenidos en los ordenamientos tributarios de cada país, que permiten, al contribuyente, encausar la controversia que el fisco pretenda sobre la obligación de contribuir. (p. 1836) Esto

²⁴ Ávila, R. (2001). *El Procedimiento Administrativo Tributario Guatemalteco*. Recuperado el 03 de enero de 2014, del sitio:

http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0C CkQFjAA&url=http%3A%2F%2Fbiblio3.url.edu.gt%2FLibros%2F2011%2Fproc_adm.pdf&ei=tDrHU vvBJ-am2gWLsoGwCA&usg=AFQjCNFWzfFBz3wHR_zVGC97zYNeXoQTsQ

²⁵ Altamirano, A. (2008). *El Contencioso Tributario (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del Contribuyente)*. (Tomo II) Buenos Aires. Argentina: Marcial Pons.

implica que el procedimiento se lo concibe como un cauce para que el contribuyente ejercite sus derechos, el cual le debe permitir hacer valer sus derechos ante un poder superior, buscando por su medio el valor supremo de justicia y equidad del sistema tributario consagrado en la constitución de la Republica.

3. Los sujetos de la relación jurídico-tributaria

Los sujetos de la relación jurídica tributaria son el Estado, por una parte, el que se manifiesta normalmente en la mayoría de países a través de entes públicos como el Ministerio de Finanzas Públicas; que para Guatemala, lo sería sólo por los pocos impuestos que aún administra, como el Impuesto de Herencia Legados y Donaciones y el Impuesto Único sobre Inmuebles, de aquellas municipalidades (gobiernos locales) que no tienen o poseen poca capacidad de administrarlo por si mismas,²⁶ y más evidentemente, por la Superintendencia de Administración Tributaria, ente con autonomía funcional creado por el Decreto 1-98 del Congreso de la República, con el objeto de ejercer con exclusividad las funciones de Administración Tributaria contenidas en la legislación de la materia y ejercer las funciones específicas detalladas en su ley orgánica. El Estado como sujeto activo, está recogido como tal en el Código Tributario en el artículo 17, al indicar:

“Sujeto activo: Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”.

En tanto que por el lado de los sujetos pasivos, se tiene en primer lugar, al contribuyente obligado por deuda propia, como también lo señala el Código Tributario en el artículo 18, al regular que:

“Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Sujeto pasivo es el obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyentes o de responsable.”.

Adicionalmente, existen otros sujetos pasivos que se pueden denominar especiales, porque por virtud de la ley también son considerados sujetos pasivos para efectos del cumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas como formales, tal

²⁶ Impuesto Único Sobre Inmuebles de aquellas municipalidades que no tienen aún la capacidad para administrarlo por sí mismas, así como el Impuesto sobre Herencias Legados y Donaciones; que la Superintendencia de Administración Tributaria aún no ha tomado la decisión de administrarlo.

el caso de los denominados por el Código Tributario como responsables, en el artículo 22 que señala:

“Situaciones especiales. Cuando ocurra el hecho generador en las situaciones que adelante se enumeran, serán responsables del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y materiales, los sujetos que en cada caso se indica:

SITUACIONES	RESPONSABLES
1. Fideicomisos	El fiduciario
2. Contrato de participación	El gestor, ya sea una persona individual o una persona jurídica, en cuyo caso el responsable será el representante legal de la misma.
3. Copropiedad	Los copropietarios
4. Sociedades de hecho	Los socios
5. Sociedades irregulares	Los socios
6. Sucesiones indivisas	El albacea, el Administrador o herederos
<i>En los casos anteriores, la Administración Tributaria a solicitud del responsable, hará la inscripción correspondiente. El régimen tributario aplicable a los ingresos o bienes gravados, será determinado en cada ley, evitando la doble o múltiple tributación en cumplimiento de las normas y principios de equidad y justicia tributaria.</i>	
<i>Cuando en las situaciones enumeradas existan empresas propiedad de personas individuales, que ya estén inscritas como contribuyentes, podrán continuar tributando como personas individuales.</i>	
<i>En todo caso, la responsabilidad se limita al monto de los ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable.”</i>	

Como se puede apreciar, la ley ha instituido esta figura especial de responsables tributarios a determinadas personas que, por la posición especial de administradores de bienes que ocupan, están en la posibilidad de disponer de recurso para el cumplimiento de la obligación tributaria, tanto sustantiva como formal; pero en estos casos la responsabilidad se limita al monto de los ingresos o bienes gravados, salvo el caso de dolo del responsable.

4. La obligación tributaria

La obligación Tributaria no es más que el objeto por satisfacer de parte del contribuyente obligado, como sujeto pasivo de contribuir a los gastos públicos y que es la razón de ser de la relación jurídico tributaria, y constituye un vínculo de carácter personal que se mantiene siempre, aun en el caso que se pueda asegurar mediante garantía real o con privilegios especiales.

La obligación tributaria se diferencia de la civil en que, por pertenecer al derecho público, es imperativa e impuesta por la potestad unilateralmente por el Estado por medio de una ley, sin que medie para su nacimiento y exigibilidad el consentimiento o voluntad de las partes.

El Autor Alveño, M. (2009)²⁷ en su Tesis de Maestría, señala que la obligación tributaria *“Es el vínculo jurídico que se establece entre el Estado y otros entes públicos que actúan como acreedores del tributo y los sujetos pasivos de dicha relación obligados al pago del mismo.”*(p. 48)

El Código Tributario en el artículo 14, nos da una definición legal de la obligación tributaria, en los términos siguientes:

“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.”

Además, el Código Tributario, en el artículo 15, le otorga al objeto de la obligación tributaria una preeminencia o privilegio, como obligación legal sobre la contractual, al señalar que:

“Privilegios y garantía del crédito tributario. Los convenios referentes a materia tributaria celebrados entre particulares no son oponibles al fisco ni tendrán eficacia para alterar la calidad del sujeto pasivo, salvo en los casos en que la ley expresamente los autorice o les reconozca efectos y sin perjuicio de la validez que pudiera tener entre las partes.

²⁷ Alveño, M. (2009). *Consideraciones sobre la denominación de Hecho Generador en el Derecho Tributario Guatemalteco*, Tesis de Maestría en Derecho Tributario. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Postgrado, Guatemala.

Los tributos, cualquiera que sea su naturaleza, los recargos, los intereses y las multas, en materia tributaria, gozan del derecho general de privilegio sobre todos los bienes del deudor y tendrán, aún en caso de quiebra o liquidación, prelación para el pago sobre los demás créditos. Constituyen una excepción a esta norma los créditos hipotecarios y prendarios inscritos en el Registro General de la Propiedad, con anterioridad a la fecha en que se le haya notificado al contribuyente la acción del sujeto activo de la obligación tributaria, y los indicados en los numerales 1o. y 2o. del artículo 392 del Código Procesal Civil y Mercantil.”

Este privilegio se explica que se otorgue en virtud de que la obligación tributaria nace del Derecho Público como típica expresión del *jus imperium*, como lo son todas las normas de carácter tributario, que no son más que manifestaciones del poder del Estado conferido por la propia constitución de decretar impuestos ordinarios y extraordinarios conforme a las necesidades del Estado y determinar las bases de su recaudación, las cuáles deben estar dictadas, o estructuradas conforme al principio de capacidad de pago, conforme lo que para el efecto dispone otra norma constitucional, como lo es el artículo 239.

5. El procedimiento de determinación tributaria

La tutela legal de los derechos y garantías de los ciudadanos, está contenida, como se indicó, tanto en las normas constitucionales como en las que regulan los procedimientos de determinación y verificación de las obligaciones tributarias, el Código Tributario y el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, sin que ello limite el derecho y obligación del Estado de velar por el cumplimiento de sus ciudadanos del deber de pagar sus impuestos en la forma señalada en las leyes tributarias, como ente acreedor del tributo que según el Código Tributario, señala en el artículo 17 que:

“Sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado o el ente público acreedor del tributo.”

El Estado como sujeto activo, está legitimado para recibir esos tributos para cumplir su razón de ser y que le permitan brindar las condiciones y oportunidades para el desarrollo, la promoción del bien común, la protección del medio ambiente, la consolidación del régimen de legalidad, la seguridad, la justicia, la igualdad, la libertad y la paz, cumpliendo los fines de proveer beneficios inherentes a la persona como

sujeto y razón de ser del orden social y del Estado de Derecho, según lo establece la propia Constitución Política de la República, en el artículo 140:

“Guatemala es un Estado libre, independiente y soberano, organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades. Su sistema de Gobierno es republicano, democrático y representativo.”.

Este artículo engloba y se refiere de alguna manera **al pacto social**²⁸ creado para alcanzar fines jurídicos generales de todos, superiores más allá de los fines y objetivos particulares de los ciudadanos. Según la OIT (2013)

Dentro de la tutela general de los Derechos del Contribuyente, está también que la administración tributaria como mandato inherente a su función, debe brindar todas las facilidades y oportunidades necesarias para que los contribuyentes cumplan en forma fácil, económica y voluntaria con sus obligaciones fiscales tanto como materiales y formales.

Para cumplir ese mandato deben formular una serie de guías que recojan e informen a los contribuyentes de sus derechos, que surgen como contrapartida de las obligaciones que tiene la Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones de recaudar y por ende también, sus empleados y funcionarios, estipuladas en la Constitución Política de la República de Guatemala, como en las leyes tributarias y

²⁸Organización Internacional del Trabajo -OIT- (s.f.) *Diálogo Social*. Recuperado el 04 de marzo de 2013 del sitio: <http://www.ilo.org/public/spanish/dialogue/themes/sp.htm>

No es fácil definir con precisión el concepto de "pacto social". El hecho de que sus raíces penetren la cultura política, económica, social y laboral de cada país hace que su forma, contenido y resultados difieran significativamente de un país a otro e incluso a lo largo del tiempo en el mismo país. En primer lugar cabe destacar que en el pacto social el Estado o las autoridades públicas participan como actores junto con las organizaciones de empleadores y de trabajadores. A veces participan incluso otros actores tales como las ONG. En segundo lugar, el pacto social por lo general se centra en torno a las políticas macroeconómicas y sociales y no en torno a las condiciones de empleo, que son ámbitos que interesan a la negociación colectiva y tiene lugar entre representantes de los empleadores y de los trabajadores. En tercer lugar, el pacto social suele representar un consenso entre los principales actores respecto de la orientación de las principales políticas económicas y sociales.

Los pactos sociales han dado resultado en algunos países pues han permitido conciliar intereses diferentes, en particular en países donde los retos económicos y sociales son de gran importancia. Por ejemplo, muchos Estados miembros de la Unión Europea firmaron pactos sociales en el decenio de 1990 cuando preparaban la introducción de la moneda única (euro). En varios países de Europa central y oriental se firmaron pactos sociales para abordar aspectos específicos de la transición de una economía de planificación central a una economía de mercado. También se pueden citar otros ejemplos de pactos sociales en Asia, Sudamérica, América Central y África, firmados en momentos en que los países en cuestión hacían frente a crisis financieras y programas de ajuste estructural, entre otros. Los pactos sociales han permitido manejar con acierto los problemas socioeconómicos al conseguir equilibrar en alguna medida las dimensiones sociales y las económicas. Pueden constituir una oportunidad interesante para impulsar una mayor participación de las organizaciones de trabajadores y de empleadores en el quehacer público.

ordinarias, así como otros derechos inherente como persona, aunque no estén expresamente recogida en las referidas disposiciones.

6. Derechos adicionales del Contribuyente que debe observar la Administración Tributaria

Este tipo de derechos que se deben mantener al contribuyente, nacen de las normas o leyes que fijan obligaciones o deberes a la Administración Tributaria, por ende, son también las normas que los fundamentan dado que a toda obligación también le corresponde un derecho; y como todo derecho conlleva una obligación, así la obligación del contribuyente de pagar sus impuestos, le da derecho de que se le brinden todas la facilidades para que su cumplimiento sea lo más cómodo y fácil posible.

Se puede afirmar que la inobservancia de los Derechos del contribuyente, por parte de los funcionarios o empleados de la Administración, da lugar a la figura legal de incumplimiento de deberes por parte de esos funcionarios y empleados, al no atender oportunamente y en la forma debida a los contribuyentes, lo que a su vez les otorga el derecho a éstos de exigir que se respeten o preserven sus derechos o señalar su inobservancia.

Estos derechos del Contribuyente son, entre otros, los siguientes:

- 6.1 Derecho de ser informado y asistido por las autoridades tributarias en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como de su contenido y alcance, derivado del deber de las autoridades tributarias de informar y orientar al contribuyente sobre sus obligaciones tributarias.

Las autoridades tributarias deben prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información amplia acerca de sus derechos y obligaciones en materia tributaria; las autoridades deben elaborar publicar los textos actualizados de las normas tributarias complementarias, como los normativos o manuales, en sus páginas de Internet, en cumplimiento de lo dispuesto en la Ley Orgánica de SAT; que en su artículo 23, al regular alguna de las atribuciones de la SAT, así:

“Corresponden al Superintendente de Administración Tributaria, ejecutar la política de administración tributaria y las atribuciones y funciones específicas siguientes: a) Cumplir y hacer cumplir las leyes, reglamentos, disposiciones y resoluciones en materia tributaria y aduanera. (...) h) Elaborar las

disposiciones internas que faciliten y garanticen el cumplimiento del objeto de la SAT y de las leyes tributarias, aduaneras y sus reglamentos.”

También, realizar campañas de difusión para fomentar y generar en la población la cultura contributiva y divulgar los derechos del contribuyente; así como publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, que den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de cumplimiento y pago de las obligaciones tributarias. Esto también a través de sus oficinas tributarias en diversos lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

- 6.2 Derecho a obtener, oportunamente, las devoluciones de impuestos que procedan en términos de la legislación vigente, como contrapartida de la obligación de las autoridades tributarias de devolver las cantidades pagadas indebidamente, o demás por el contribuyente, según el Código Tributario en su artículo 153, que regula el objeto y procedimiento de devolución, así:

“Los contribuyentes o 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.

Si la reclamación diera lugar a controversia, ésta se tramitará de conformidad con el procedimiento especial de la Sección Cuarta del Capítulo V del Título IV de este código. Queda prohibida y es ilícita toda forma de doble o múltiple tributación.”.

- 6.3 Derecho de conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte interesada. De lo contrario, quedaría en estado de indefensión; dado que la autoridad fiscal no le debe negar dicha información, lo cual está regulado por el Código Tributario en el artículo 126, así:

“Acceso a las actuaciones. En congruencia con lo que establece el artículo 101 de este Código, 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.”.

- 6.4 Derecho de conocer la identidad de los funcionarios o autoridades tributarias bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan interés los contribuyentes o sean parte. Los empleados y funcionarios de la Administración Tributaria deben presentar identificación para cualquier diligencia; en caso de no ser así, el contribuyente puede solicitar a la autoridad que se acredite o le niega el acceso sus instalaciones. Como lo señala el Código Tributario en el artículo 152 al regular que:

“Autorización. Todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria. Esta calidad deberá acreditarse ante el contribuyente o responsable.”

- 6.5 Derecho de obtener certificación o copia de las declaraciones y documentos presentados por el contribuyente, previo el pago de los derechos que se determinen. Como aplicación de la Constitución de la República, que en su artículo 30, regula la Publicidad de los actos administrativos, así:

“Todos los actos de la administración son públicos. 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.”

- 6.6 Derecho de no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la Administración Tributaria, derivado de que es su responsabilidad vigilar y salvaguardar los documentos que los contribuyentes ponen a su disposición, por lo que únicamente está obligado a proporcionar documentos que no hubiere presentado en su momento, y no a presentar documentos que ya fueron puestos a disposición de la autoridad tributaria, por cualquier vía, incluso la informática, o electrónica, establecido en el Código Tributario, en el artículo 125“A”, que regula la conservación y certificación de documentos recibidos por la Administración Tributaria, al señalar que:

“La Administración Tributaria está facultada para que los documentos, registros, informaciones o archivos que reciba, se digitalicen, guarden, almacenen e integren en sistemas informáticos, electrónicos u otros similares,

que garanticen su conservación, su fiel reproducción y faciliten la gestión administrativa, sin perjuicio de lo previsto en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala.

La certificación de la documentación que obre en la Administración Tributaria en sistemas informáticos, digitalizados, electrónicos, mecánicos u otros similares, que emita funcionario competente para ello, serán admisibles como medios de prueba en toda actuación administrativa o judicial y tendrán plena validez y valor probatorio.”

- 6.7 Derecho de mantener bajo reserva los datos, informes o antecedentes de los contribuyentes y de terceros relacionados con ellos, que por razón del desempeño de su cargo, conozcan los empleados y funcionarios de la Administración Tributaria, ya sean físicos o electrónicos; los cuales son confidenciales y sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por la legislación recogido en el Código Tributario, en el segundo párrafo del artículo 30, al señalar que:

“(…) La Administración Tributaria y sus funcionarios recibirán la información bajo reserva de confidencialidad. Cuando se trate de información protegida por virtud del secreto profesional, la Administración Tributaria observará las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos.”

- 6.8 Derecho de ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria, como lo expresa el Código Tributario en los artículos 96 y 98, al referirse al tema del incumplimiento de deberes y a atribuciones de la administración tributaria, así:

“Existe incumplimiento de deberes, cuando el funcionario o empleado de la Administración Tributaria, abusando de su cargo o función, ordene o cometa cualquier acto arbitrario o ilegal, en perjuicio del fisco, de los contribuyentes y responsables o de terceros; cuando omita, rehúse hacer o retarde cualquier acto propio de su función o cargo y asimismo, cuando revele o facilite la revelación de hechos, actuaciones o documentos de los que tenga conocimiento por razón de su cargo y que por disposición de la ley, deban permanecer en secreto o confidencia.

Las infracciones anteriores serán sancionadas por la Administración Tributaria, conforme a lo dispuesto en la Ley de Servicio Civil y la Ley de Responsabilidades, sin perjuicio de las sanciones civiles y penales que correspondan.”

“Artículo 98. *(…) Atribuciones de la Administración Tributaria. Todo funcionario o empleado de la Administración Tributaria debe dar trato respetuoso y pronta atención a los contribuyentes y a sus representantes. El*

incumplimiento de esta disposición constituye falta grave que se sancionará conforme a lo dispuesto en el artículo 96 de este Código.”.

- 6.9 Derecho de que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa; las actuaciones por parte de las autoridades fiscales deben ser de la forma menos molesta para el contribuyente, como lo establece el RECAUCA, en su artículo 39, al referirse al desarrollo de las actuaciones, así:

“Una vez iniciadas, las actuaciones de fiscalización deberán proseguirse hasta su terminación. (...)

Las actuaciones de fiscalización deberán realizarse con la menor perturbación posible del desarrollo normal de las actividades de la persona sujeta a fiscalización.

La persona sujeta a fiscalización deberá poner a disposición de los fiscalizadores un lugar de trabajo adecuado, así como los medios necesarios, cuando las actuaciones se desarrollen en sus oficinas o instalaciones.”.

Por su parte la ley Nacional de Aduanas señala en su artículo 5 que:

“Principios. En todos los casos las autoridades que integran el Sistema Aduanero deberán aplicar los principios de celeridad, eficacia y eficiencia debiendo cumplir con sus atribuciones bajo su responsabilidad.”

Este derecho es uno de los objetivos de este trabajo, que pretende analizar y describir cómo la legislación tributaria tiene muchas normativas que permiten que las actuaciones se desenvuelvan de manera más fácil y menos costosa al contribuyente, y lo cual es obligación de la Administración Tributaria que debe observar celosamente, también se considera recogido en el Código Tributario, en el artículo 98 (12), al referirse que dentro de las Atribuciones de la Administración Tributaria, están la de:

*“12.Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y **economía procesal**.”*

- 6.10 Derecho de formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones tributarias aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la resolución administrativa que corresponda, según el Código Tributario, que en el artículo 146, tercer párrafo señala que:

“(...) Al notificar al contribuyente o al responsable, si se formulan ajustes, se le dará audiencia por treinta (30) días hábiles improrrogables, a efecto que presente descargos y ofrezca los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa. Si al evacuar la audiencia se solicitare apertura a prueba, se estará a lo dispuesto en el artículo 143 de este Código. (...)”.

El contribuyente tiene el derecho Constitucional de defenderse y a presentar pruebas e impugnar todo tipo de resoluciones administrativas finales, si así lo considera conveniente a sus intereses, y en contrapartida la Administración Tributaria debe aceptarlas, tramitarlas, considerarlas y analizarlas en su resolución.

- 6.11 El artículo 145 “A” del Código Tributario establece el Derecho de ser oído en una fase conciliatoria antes del inicio formal del trámite administrativo²⁹, el que se denomina mecanismo previo para solucionar el conflicto tributario, que se desarrolla previo a la emisión de la resolución que determine una obligación tributaria o sanción, en los términos de las leyes respectivas. Según se consigna por el Código Tributario en el artículo 146, que regula lo referente a verificación y audiencias, al señalar que:

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

- 6.12 Derecho de ser informado, en el inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones como lo señala el Código Tributario en el artículo 152, que señala:

“Autorización. Todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria. Esta calidad deberá acreditarse ante el contribuyente o responsable.”

- 6.13 Derecho de que las actuaciones se desarrollen conforme la ley y con criterios uniformes basados en resoluciones, sentencias o jurisprudencia previa, tanto administrativa como judicial, lo cual debe ser recogido en los formularios, así como las normativas de recaudación. Tal como se desprende del mandato

²⁹ Congreso de la República de Guatemala. (1991). Código Tributario. Guatemala.

contenido en Código Tributario, artículo 98, que se refiere a las atribuciones de la Administración Tributaria, al ordenar que:

“La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. (...) Para tales efectos podrá: (...) 2. Requerir el pago y recaudar de los contribuyentes y responsables, el tributo adeudado, sus intereses y si corresponde, los recargos y multas. La Administración Tributaria autorizará los formularios, y también otros medios distintos al papel, que se utilicen para facilitar el cumplimiento de las obligaciones. (...) 5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo. (...) 12. Velar porque las actuaciones se resuelvan en conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal.”

Este derecho presupone los casos en que se debe informar o instruir al contribuyente sobre los plazos, pasos a seguir, o recursos a su alcance, y puede especificar que si la autoridad tributaria omite la entrega de alguna nota de derechos del contribuyente se le hace responsable por la omisión por incumplimiento de deberes, sin que esto tenga efecto en la validez de las actuaciones.

6.14 Derecho de obtener respuesta en forma oportuna de las consultas tributarias.

Los contribuyentes pueden formular a las autoridades tributarias, consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Por su parte, las autoridades deben contestar por escrito las consultas formuladas en un plazo máximo dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles a partir de la presentación de la consulta; esta respuesta es de carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Tributario, tal como lo señala en su artículo 102, referente a la Consulta, sus requisitos y efectos, al establecer que:

“La Administración Tributaria atenderá las consultas que se le formulen por quien tenga un interés personal y directo sobre una situación tributaria concreta, con relación a la aplicación de este código y de las leyes tributarias. El consultante deberá exponer con claridad y precisión, todos los elementos constitutivos del caso, para que se pueda responder la consulta y consignar su opinión, si lo desea.

La presentación de la consulta no exime al consultante del cumplimiento oportuno de las respectivas obligaciones tributarias.

La respuesta no tiene carácter de resolución, no es susceptible de impugnación o recurso alguno y sólo surte efecto vinculante para la Administración Tributaria, en el caso concreto específicamente consultado.

La respuesta deberá emitirse dentro del plazo de sesenta (60) días hábiles contado a partir de la presentación de la consulta.”.

La consulta tributaria viene a constituir uno de los mandatos fundamentales de toda administración tributaria moderna, como es hacer efectivos procedimientos y sistemas que faciliten a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones tributarias además, viabiliza el principio de Adam Smith de que los tributos tienen que ser fáciles de recaudar, pues en la medida que se faciliten o simplifiquen, se cumple con otro de los postulados económicos de la recaudación, esto es reducir el costo de cumplimiento, tanto para los administrados o contribuyentes, como para la propia Administración Tributaria.

CAPÍTULO III

EL COSTO DE CUMPLIMIENTO EN EL PAGO DE LOS IMPUESTOS

1. Reflexiones preliminares

El procedimiento administrativo tributario de verificación del debido cumplimiento del pago de los tributos y aplicación de sanciones, se deriva de la obligación de todos los ciudadanos de contribuir con los gastos públicos en la forma señalada por la ley, a que se refiere el artículo 135, numeral d), de la Constitución, que también conlleva implícita facultar al Estado poder verificar el cumplimiento de los ciudadanos de contribuir con los gastos de ese Estado al cual pertenecen, puesto que para poder cumplir sus fines, necesita recursos financieros recurrentes acordes al tipo de Estado que sus ciudadanos han acordado en su pacto social constitutivo, esto es la Constitución Política de la República.

Según la CEPAL, (2013), la respuesta de los contribuyentes hace que el cumplimiento del deber de contribuir se vea influenciado por varios factores, tales como el monto de la sanción, la mayor o menos probabilidad de ser detectado, y la tasa de impuestos a pagar, que son factores económicos; pero también por factores no económicos; que son aquellos costos soportados por los contribuyentes a fin de cumplir con sus obligaciones que le impone el sistema tributario.

En los costos de cumplir con las obligaciones tributarias se consideran no sólo los relacionados con la contratación de personal o utilización de tiempo del ya existente, y recursos tecnológicos; sino también los costos del tiempo utilizado para obtener la información y cumplimiento adecuado de las obligaciones tributarias, sustantivas y formales denominados costos de transacción tributarios, y son los que deben asumirse para administrar y para cumplir con las obligaciones del sistema tributario.³⁰

Estos costos de cumplimiento a su vez, hacen que los niveles de informalidad sean altos en países como Guatemala. Señala en su informe la CEPAL (2013), que en el caso de América Latina, el promedio de horas destinadas a cumplir con el sistema

³⁰ CEPAL (2013) *Cumplimiento con el sistema fiscal*. Recuperado el 17 de enero de 2014, del sitio: http://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/5/50275/Pecho_Vasconez_sesionV.pdf

En el caso de América Latina, el promedio de horas destinadas a cumplir con el sistema fiscal se ha reducido desde 415, hasta 382 horas (-6%) sin embargo, la media de los países de la OCDE se ha reducido de 235 a 186 horas (-20%).

fiscal se ha reducido desde 415 a 382 horas (-6%) sin embargo, la media de los países de la OCDE se ha reducido de 235 a 186 horas (-20%).

Ahora bien, este deber de contribuir con los gastos públicos también sujeta al Estado a límites y a observar las garantías del ciudadano contribuyente, para hacer efectivo el principio de justicia y equidad del sistema tributario, y así en la justa medida y al menor costo, poder obtener del ciudadano los ingresos que por ley le corresponde aportar, como lo regula el Código Tributario, en su artículo 19, al describir las funciones de la administración tributaria, así:

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

Las funciones de planificar, organizar, dirigir, ejecutar, supervisar y controlar las actividades vinculadas con las relaciones jurídicas tributarias, también lleva implícito que debe ser con el menor costo de cumplimiento administrativo posible, tanto para el Estado como para los ciudadanos, con base en los principios económicos de Comodidad y el de Economía, enunciados por Adam Smith; para ello es necesaria una pronta, correcta y eficaz aplicación de soluciones administrativas durante todo el transcurso del procedimiento tributario.

2. Cómo determinar el costo de cumplimiento de los impuestos

Estos costos de cumplimiento tributario se miden, en el caso de tiempo, considerando este factor como el utilizado por el contribuyente para cumplir con sus obligaciones tributarias, según la naturaleza de las mismas, las formales pueden ser actividades de presentar declaraciones mensuales, trimestrales, anuales y algunas eventuales, y esto influye en la carga de trabajo adicional dentro de las empresas.

El valor o costo monetario del tiempo, está relacionado directamente con el costo de oportunidad de la persona o la empresa, que pudiera realizar otras labores que le sean o no rentables, y que muchas veces no logra realizar por el tiempo que debe invertir en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Según la OECD-DGL (2013). También están los costos o gastos administrativos, que están constituidos por los valores adicionales como costos de impresión de documentos, de capacitación o entrenamiento, del equipo de cómputo, adicionales, etc. Se define a los Costos Externos como a aquellos en los que incurren

los contribuyentes por la contratación externa de ciertas actividades necesarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.³¹

Una vez determinados los costos, se puede utilizar el principio de asignación de costos basados en actividades, por lo que los costos directos se asignan a cada actividad y los costos indirectos se dividen y distribuyen de acuerdo con la asignación directa.

Sobre el costo de cumplimiento, el Comentarista Ramírez, M. (2005)³² considera que *“Hay un elemento indispensable que se debe tomar en cuenta para cualquier reforma tributaria: los costos del sistema tributario. No basta solo con lograr mayores ingresos para el gobierno, debemos buscar simplificar el sistema, pero ya no mediante una reducción del número de impuestos, sino a través de la disminución de los costos de quien los administra y de quien debe pagarlos.”*. Como se puede apreciar de esta cita, su autor considera que los costos de cumplimiento deben estar presentes en cualquier reforma tributaria, como el prever mecanismos de simplificación, pero consideró que también en la normativa procedimental y en su aplicación, lo cual compete exigir como un derecho a todos los ciudadanos que deben contribuir, pero principalmente deber estar siempre en la mente de la Administración Tributaria, sus empleados y funcionarios en la interpretación y aplicación de la normativa sustantiva como adjetiva.

El concepto de costo de cumplimiento, no solo debe ser aplicable a la recaudación propiamente dicha de un impuesto determinado, sino que también al costo de cumplimiento que implica iniciar y tramitar un procedimiento administrativo

³¹ Op. Cit.

³² Ramírez, M. (2005, septiembre 10). *Los costos de cumplimiento de las normas tributarias*. El Comercio de Lima, Perú el 10 de septiembre de 2005. Recuperado del 6 de febrero de 2014, del sitio: <http://peru.com/noticias-de-diario-comercio>; Un artículo complementario al aquí publicado apareció en el Portal PALESTRA de la PUCP <http://palestra.pucp.edu.pe/index.php?id=133>; Son aquellos en los que incurren los contribuyentes (personas y empresas) por el solo hecho de tener que cumplir con las normas tributarias. Algunos de sus principales componentes son: preparación de información para el cumplimiento de las obligaciones (principalmente para declaración y pago de impuestos); contratación de contador o especialista tributario; tiempo destinado a hacer colas y realizar consultas; adquisición de equipo informático; mantenimiento de registros contables; entendimiento de la norma tributaria, entre otros.

El problema es que usualmente estos costos están "escondidos" y pasan desapercibidos de la discusión de política y administración tributaria. Básicamente, cualquier disposición legal o administrativa que establezca obligaciones tributarias puede tener efectos negativos sobre los costos de cumplimiento (la creación de un nuevo impuesto, nuevas exigencias de la administración que originen que los contribuyentes tengan que incurrir en costos para cumplirlas, el nombramiento de contribuyentes como agentes de retención, etc.).

tributario, por el cual se discuta por parte del contribuyente o de la Administración Tributaria, si fue o no adecuada la forma y modo en se cumplió.

Esto se debe considerar a la luz del principio de economía señalado por el Economista Smith, A. (s. f.)³³ de que *“Los impuestos pueden sacar o impedir que entre en los bolsillos de la población, una cantidad mucho mayor de la que hacen ingresar en el tesoro público (...)”*; lo cual significa que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, esto implica que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible; esto se ve reflejado muchas veces en los procedimientos administrativos, en los que el costo casi siempre está dado por tener que desvirtuar los ajustes en procesos largos, que al ser desestimados finalmente por los tribunales, tanto al fisco como para el contribuyente, no le quedan más que costos y gastos que no son resarcidos por el Estado en forma alguna; con lo cual se hace más ingente que el Procedimiento Administrativo Tributario permita reducir el costo y tiempo de gestión de un expediente de contenido tributario, procurando siempre alcanzar con ello la justicia y la equidad del sistema tributario.

Esta economía o reducción del costo de transacción en el pago de los impuestos, siempre se debe observar en la formulación de ajustes, su tramitación y resolución, por lo que el Código Tributario, en el artículo 98, literal 12, ordena a la Administración Tributaria que vele porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes, basados en ley, dictados en casos similares, a fin de lograr unificación de criterios y economía procesal. Por lo que no queda más a los contribuyentes que exigir se cumpla esta

³³Smith, A. (s. f.) *La riqueza de las naciones. El Principio de Economía*. Recuperado el 04 de marzo de 2013 del sitio: <http://www.taringa.net/posts/apuntes-y-monografias/14887096/Derecho-fiscal-principios-fundamentales-de-adam-smith.html>;

Consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Einaudi, señala que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

En términos generales se indica a través de este principio que deberá tratarse que la recaudación de los ingresos estatales no se vuelva una situación incosteable o que denote ciertas características relativas a la incostehabilidad. En otras palabras, que: **“...toda contribución debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda sea superior a lo que se gasta en su administración, control y recaudación”**. Lo cual significa que el gasto que se haga para recaudar ingresos no deba ser superior a lo que se obtenga a través de la recaudación.

Todo impuesto requiere ser productivo y de gran rendimiento, pero además debe ser económico en cuanto a su administración y control. La fórmula para dar cabal cumplimiento a éste principio consiste en que la diferencia entre la suma recaudada y la que verdaderamente entre a las arcas del país debe ser la menor posible.

obligación, y que de no hacerlo implica incumplimiento de Deberes de los empleados y funcionarios públicos.

3. Los principios de equidad y justicia en el ámbito tributario

Para el filósofo Aristóteles, la Equidad desempeña un papel correctivo. Es un remedio para subsanar los defectos derivados de la generalidad de la ley. Dicho filósofo lo sostiene afirmando que: *“Si se mira de cerca, se verá que no son cosas absolutamente idénticas, y que no son tampoco de un género esencialmente diferente. Bajo cierto punto de vista, no nos limitamos a alabar la equidad y al hombre que la práctica, sino que extendemos nuestra alabanza a todas las acciones estimables, distintas de los actos de justicia. Y así, en lugar del término general de bueno, empleamos el término de equitativo; y hablando de una cosa, decimos que es más equitativa, en lugar de decir que es mejor. Pero bajo otro punto de vista, y consultando sólo la razón, no se comprende que lo equitativo, tan distinto de lo justo, pueda ser verdaderamente digno de estimación y de elogio; porque una de dos: o lo justo no es bueno; o lo equitativo no es justo, si es una cosa distinta de lo justo; o en fin, si ambas son buenas, necesariamente son idénticas. (...) Lo equitativo y lo justo son una misma cosa; y siendo buenos ambos, la única diferencia que hay entre ellos es que lo equitativo es mejor aún. La dificultad está en que lo equitativo siendo lo justo, no es lo justo legal, lo justo según la ley; sino que es una dichosa rectificación de la justicia rigurosamente legal. La causa de esta diferencia es, que la ley necesariamente es siempre general, y que hay ciertos objetos sobre los cuales no se puede estatuir convenientemente por medio de disposiciones generales. Y así, en todas las cuestiones respecto de las que es absolutamente inevitable decidir de una manera puramente general, sin que sea posible hacerlo bien, la ley se limita a los casos más ordinarios, sin que disimule los vacíos que deja. La ley por esto no es menos buena; la falta no está en ella; tampoco está en el legislador que dicta la ley; está por entero en la naturaleza misma de las cosas; porque esta es precisamente la condición de todas las cosas prácticas.(p.p.146-148)”*³⁴

Para determinar si en nuestro ordenamiento existe equidad y justicia en el ámbito tributario para que se pueda aplicar la justicia a los casos concretos y particulares para ser justos, se analiza el articulado de la Constitución Política de la

³⁴ Aristóteles. (1873). Moral a Nicómaco (Tomo 1). Proyecto Filosofía en español. Recuperado el 12 de febrero del 2014 del sitio: <http://www.filosofia.org/cla/ari/azc01146.htm>;

República de Guatemala, el Código Tributario, Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-, Ley de lo Contencioso Administrativo, así como la jurisprudencia emitida por la Corte de Constitucionalidad, para constatar que si, como parte del sistema tributario, las leyes que regulan el procedimiento de verificación o comprobación del cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes como sujetos pasivos, existen preceptos que permiten cumplir u observar los postulados de equidad y justicia tributaria a los casos particulares que se presentan.

En cuanto a las obligaciones por parte de los sujetos pasivos, el Código Tributario, en el artículo 23, las señala que:

“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. La exención del pago de un tributo, no libera al beneficiario del cumplimiento de las demás obligaciones que de acuerdo con la ley le correspondan.”

Obligaciones de los sujetos pasivos que conforme las normas que regulan la materia, debe verificar la administración tributaria, como depositaria de esa actividad del Estado y parte del sistema tributario, la que se debe llevar a cabo observando los principios de justicia tributaria; asimismo esa normativa también contiene una regulación o diseño que permite brindar soluciones administrativas que acorten en cada etapa los procedimientos, para terminar a la brevedad, el conflicto tributario, y con el menor coste de cumplimiento posible.

En los términos comentados se señala el Código Tributario en el artículo 98 numeral 12, que la Administración Tributaria debe velar porque las actuaciones se resuelvan de conformidad con criterios administrativos o jurisdiccionales firmes dictados en casos similares, a fin de lograr la unificación de criterios y economía procesal, lo cual conlleva a la vez, una reducción significativa de tiempo, esfuerzos y costos económicos de cumplimiento; garantizando los derechos de los ciudadanos, principalmente el de legalidad, de seguridad jurídica y de reserva de ley, y de que efectivamente permitan acercarnos a contar con un **sistema tributario justo y equitativo**, que siempre haga efectivos los fines de proveer beneficios inherentes a la persona como sujeto y razón de ser del orden social aceptado, lo cual es inherente y debe tutelar un auténtico Estado de derecho.

CAPÍTULO IV

PRINCIPIOS QUE INSPIRAN AL DERECHO TRIBUTARIO

1. La Justicia como valor universal

Indica el Autor Calvo, R. (2012). Si la justicia es un valor importante, la justicia tributaria lo es aún más. Partiendo de la base de que el impuesto es la herramienta más eficaz para reducir las desigualdades sociales y para la puesta en marcha de políticas orientadas a la igualdad. (P. 6)³⁵

Para establecer los principios que inspiran al Derecho Tributario, y al considerar la justicia como valor universal, es importante saber qué es la justicia, o qué se debe entender por justicia. Según el DRAE en su 22ª edición (2001)³⁶, justicia, que deviene del latín *iustitia*, en sus primeras 4 acepciones es: 1. f. Una de las cuatro virtudes cardinales, que inclina **a dar a cada uno lo que le corresponde o pertenece**. 2. f. **Derecho**, razón, **equidad**. 3. f. **Conjunto de todas las virtudes**, por el que es bueno quien las tiene. 4. f. **Aquello que debe hacerse según derecho o razón**. Pido justicia.

Una acepción de justicia es, aquella virtud por medio de la cual se pretende dar a cada quien lo suyo, esto también es conocido en derecho como la equidad, concepto que el Diccionario de la Lengua Española (2001) define como: 2. f. Bondadosa templanza habitual. **Propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia**, más bien que por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley; o, 5. f. Disposición del ánimo que mueve a dar a cada uno lo que merece.

Los conceptos de justicia y equidad están íntimamente entrelazados, y no resulta simple deslindar sus fronteras, no solo en su formulación conceptual, sino también en su concreción práctica y muchas veces se confunden uno con el otro.

En ese sentido, señala el autor Alveño, M. (2012) que *“En todos los tiempos y a partir del surgimiento de la Filosofía del Derecho, los filósofos le han dedicado espacio y tiempo a desentrañar qué es la justicia. Así Aristóteles, a quien se ha llamado con justa razón “el gran maestro de la justicia”, continua señalado y anota lo*

³⁵ Calvo, R. (2012). *Hay un Principio de Justicia Tributaria*. Cuadernos Civitas. (1ra. Edición.) Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona. España.

³⁶ Diccionario de la lengua española (DRAE). (2001) (22.ª edición), recuperada el 07 de enero de 2014, del sitio: <http://lema.rae.es/drae/?val=justicia>;

siguiente en lo que respecta a la Ética a Nicómaco, señaló “*Alguien nos podría preguntar cómo afirmamos que los hombres llegan a ser justos practicando la justicia, y sobrios practicando la templanza, dado que si practican la justicia y la templanza son ya hombres justos y sobrios (...)*” (p p. 89-90).³⁷

Según Alveño, M. (2013) cita en su tesis de grado doctoral a Aristóteles, al indicar “*El Análisis de la Validez Científica que Sostiene la Extinción del Derecho Positivo en los Estadios Superiores de la Sociedad*”, se refiere a una justicia universal y a otra particular, explica el estagirita³⁸, que la primera se da cuando el sujeto tiene todas las virtudes, y puede manifestarse en su comportamiento consigo mismo o manifestarse en su trato con lo demás seres humanos. “*A este concepto amplio se contrapone la justicia particular, que es la noción más cercana a la moderna y es punto de partida de casi todas las doctrinas modernas de la justicia.*”

En tanto que justicia tributaria es el postulado fundamental señalado en el artículo 243 de la Constitución de la República de Guatemala al indicar que *El sistema tributario debe ser justo y equitativo*, generalmente se ha entendido que esa equidad y justicia solo se deben aplicar a que la carga tributaria en general, y los impuestos en particular, deber ser para todos o sea a la generalidad, y que también deben estar dotados de proporcionalidad o que se establezcan en función de la capacidad contributiva.

Pero la equidad y justicia no solo se deben entender como que las normas tributarias deben ser dictadas de manera general para todos, aunque recogiendo en su seno determinados casos de excepción, como las exenciones; sino también debe considerarse e interpretarse como que sus disposiciones como las del procedimiento, deben permitir una aplicación rápida y siempre al menor costo posible, que permita evaluar las característica particulares de cada caso para poder realizar el postulado de equidad al caso concreto de un contribuyente en particular..

Para que sea justo todo el sistema, tal vez lo más importante es que, como parte del sistema, los empleados, funcionarios y autoridades encargadas de su aplicación, en cada paso siempre tengan presentes los postulados de resolver cada caso en forma pronta y con la mayor objetividad posible, para buscar no la aplicación de la letra

³⁷ Alveño, M. (2012). *El análisis de la validez científica que sostiene la extinción del Derecho Positivo en los estadios superiores de la sociedad*. Tesis Doctoral, Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado. Guatemala.

³⁸ Aristóteles nació en 384 a. C. en la ciudad de Estagira (razón por la cual se lo apodó el Estagirita), situada en la península Calcídica, perteneciente a Macedonia.

muerta de la ley, sino un Derecho Positivo vivo que resuelva la controversia, buscando el cumplimiento de la esencia fundamental de la norma de proveer recursos al Estado para el cumplimiento de sus fines, para alcanzar el bienestar de todos los ciudadanos, y el bien común incluyendo de los omisos en el pago de los tributos, pero permitiéndoles enmendarse al pretender satisfacer su obligación aunque fuere en forma extemporánea, facilitándoles una salida para terminar el conflicto, como dice el refrán *al vencido puente de plata*³⁹.

Sobre el tema de la equidad, justicia e igualdad espacial, el autor Jiménez, A. (s. f.),⁴⁰ del Departamento de Geografía de la Universidad Autónoma de Madrid, España, señala que la justicia ideal consistiría en la supresión de todas las desigualdades, lo que aplicado al plano geográfico significaría que se consigue igualar las oportunidades y los resultados u *outputs*⁴¹ de los ciudadanos.

Por su parte, respecto de la equidad Cabanellas, G. (1979), considera que *“La equidad realmente no es incompatible con la justicia; si no que, al contrario, aquilata el valor de ésta, la afianza, le da vida. La equidad atenúa en efecto la norma de Derecho positivo, disminuye el rigor de la ley cuando ésta es concebida como contraria a los principios de justicia, pero no es, en realidad, una fuente del Derecho.”*⁴² (p. 143)

De lo expuesto, se puede considerar que la justicia hace más bien referencia a los postulados de la norma del Derecho como tal, que persigue siempre el fin último de justicia; en tanto que la equidad trata de la aplicación del derecho en particular al

³⁹ Pérez, M. (s. f.) *Frases cortas*. Recuperado el 20 de enero de 2014 del sitio web: <http://www.aplicaciones.info/utiles/frase04.htm>

Al vencido puente de plata, se refiere esta expresión a la conveniencia de, no sólo no poner obstáculos, sino facilitar la marcha del enemigo o persona que nos estorbe, librándonos así de ella, sin esfuerzo ni pérdida de energías.

Esta máxima militar, se atribuye a Gonzalo Fernández de Córdoba, llamado también El Gran Capitán (1453-1515). El autor de esta atribución es el toledano Melchor de Santa Cruz de Dueñas quien, en su libro *Floresta española de apotegmas y sentencias* (Toledo, 1584), traza un anecdotario del gran caudillo conquistador de Nápoles. En lo que se refiere a esta frase **“A enemigo que huye, puente de plata”**, Melchor de Santa Cruz, en la segunda parte, capítulo III, escribe: “El Gran Capitán decía que los capitanes o soldados cuando no había guerra eran como chimeneas en verano”. Más abajo: “... Él mismo decía: al enemigo que huye hacedle la puente de plata”.

⁴⁰ Jiménez, A. (s. f.). *En torno a los conceptos de equidad, justicia e igualdad espacial*. Universidad Nacional de la Pampa, Argentina. Recuperado el 07 de enero de 2014 del sitio: www.biblioteca.unlpam.edu.ar

⁴¹ Farlex. (s.f.) Output [se pronuncia aproximadamente 'autput'] s. m. Información que proporciona un ordenador después de procesar un conjunto de datos determinados. salida. Recuperado el 28 de febrero de 2014, del sitio: <http://es.thefreedictionary.com/outputs>

⁴² Cabanellas, G. (1979) *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo III (E-I), 14ª. Ed. Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina.

caso concreto, en el cual se busca hacer efectivo y aplicable el derecho a un individuo o caso en particular, dando a cada quien lo suyo, pero que en circunstancias particulares o individuales y únicas solo aplicable para el caso concreto y no para todos, con lo cual la justicia se concretiza y aplica a cada individuo de la sociedad. En el caso de la justicia tributaria sería obtener el tributo con objetividad, al mínimo costo y molestia para el contribuyente.

2. Los Principios de Justicia

Los Principios de Justicia Tributaria son los mandatos u ordenanzas de optimización, que están sujetos a factores o circunstancias jurídicas, que pueden ser de carácter formal como los **principios de legalidad, de seguridad jurídica y de reserva de ley** o **materiales como el de Igualdad**, que a su vez comprende los de **Generalidad, Capacidad Contributiva y Progresividad**.

Estos principios se entrelazan y complementan unos con otros, así, para hacer efectivo el principio de igualdad se debe observar también el principio de capacidad económica, esto es que todos los que se encuentran en igualdad de condiciones económicas, o en una misma situación de capacidad de pago, contribuyan o estén sujetos a un mismo impuesto, pero que con relación a otros contribuyentes, paguen de manera progresiva, para estar en situación de igualdad, dado que por tener mayor capacidad contributiva deben aportar a los gastos públicos en mayor grado, para alcanzar una igualdad real como expresión de la equidad del sistema tributario.

3. Principio de Igualdad

Por el **principio de igualdad** todos los ciudadanos son iguales para contribuir al sostenimiento del Estado por medio de las cargas tributarias. Su esencia apunta a la realización de la justicia tributaria como uno de los derechos del hombre consagrados en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, surgidos como resultado de la Revolución Francesa.

Este principio según Uckmar V. (2008)⁴³, debe entenderse no solo como abolición del privilegio, en sentido jurídico, entendido como paridad de posiciones, eliminando los privilegios de clase, raza y religión, de manera que los contribuyentes

⁴³ Uckmar, V. (2008). *El Principio de Igualdad Tributaria. El Tributo y su Aplicación Perspectivas Para el Siglo XXI*. (Tomo I). Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons.

se encuentren en iguales circunstancias e imposición ante un mismo régimen fiscal; si no también en el sentido económico, como la obligación de contribuir a la carga pública en igual medida en términos de sacrificio y con relación a la capacidad contributiva de cada uno. (p. 204).

Este principio de igualdad se encuentra recogido en la Constitución Política de la República, cuando la Asamblea Nacional Constituyente, en el preámbulo, indica que:

*“INVOCANDO EL NOMBRE DE DIOS. Nosotros, los representantes del pueblo de Guatemala, electos libre y democráticamente, reunidos en Asamblea Nacional Constituyente, con el fin de organizar jurídica y políticamente al Estado; afirmando la primacía de la persona humana como sujeto y fin del orden social; reconociendo a la familia como génesis primario y fundamental de los valores espirituales y morales de la sociedad y, al Estado, como responsable de la promoción del bien común, de la consolidación del régimen de legalidad, seguridad, justicia, **igualdad**, libertad y paz; inspirados en los ideales de nuestros antepasados y recogiendo nuestras tradiciones y herencia cultural; decididos a impulsar la plena vigencia de los Derechos Humanos dentro de un orden institucional estable, permanente y popular, donde gobernados y gobernantes procedan con absoluto apego al Derecho.”.*

En la invocación de la Asamblea Nacional Constituyente que formuló nuestra actual constitución en vigencia desde el 14 de enero de 1986, se evidencia que claramente se inspiró en la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de 1789, surgida a raíz de la Revolución Francesa.

Sobre el preámbulo citado, la Corte de Constitucionalidad ha señalado que:

*"(...) El preámbulo de la Constitución Política contiene una declaración de principios por la que se expresan los valores que los constituyentes plasmaron en el texto, siendo además una invocación que solemniza el mandato recibido y el acto de promulgación de la carta fundamental. Tiene gran significación en orden a las motivaciones constituyentes, pero en sí no contiene una norma positiva ni menos sustituye la obvia interpretación de disposiciones claras. Podría, eso sí, tomando en cuenta su importancia, constituir fuente de interpretación ante dudas serias sobre alcance de un precepto constitucional... Si bien... pone énfasis en la primacía de la persona humana, esto no significa que esté inspirada en los principios del individualismo y que, por consiguiente, tienda a vedar la intervención estatal, en lo que considere que protege a la comunidad social y desarrolle los **principios de seguridad y justicia** a que se refiere el mismo preámbulo (...)"* Gaceta No. 1, expediente No. 12-86, página No. 3, sentencia: 17-09-86.

Más adelante, también se desarrolla en el artículo 4, al indicar que:

“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”.

Lo señalado en la sentencia citada implica que en materia tributaria, la igualdad tiene que ser en cuanto a que todos participen de las cargas tributarias en igual medida, y en la medida de sus posibilidades. Además, implica que la responsabilidad de cubrir la carga pública es responsabilidad de todos y no solo de unos, ello tiene que ver con la igualdad ante la ley y la generalidad de los tributos, sin excepción, salvo circunstancias plenamente justificadas y establecida en la ley.

El principio de igualdad es de singular relevancia dentro del tratamiento del sistema tributario de un país, y particularmente del nuestro, en donde existen evidentes y abrumadoras diferencias entre los ciudadanos contribuyentes, por lo que abundantemente, la Corte de Constitucionalidad lo ha desarrollado con sus interpretaciones así:

“(...) el principio de igualdad, plasmado en el artículo 4o. de la Constitución Política de la República impone que situaciones iguales sean tratadas normativamente de la misma forma; pero para que el mismo rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias. Esta Corte ha expresado en anteriores casos que este principio de igualdad hace una referencia a la universalidad de la ley, pero no prohíbe, ni se opone a dicho principio, el hecho que el legislador contemple la necesidad o conveniencia de clasificar y diferenciar situaciones distintas y darles un tratamiento diverso, siempre que tal diferencia tenga una justificación razonable de acuerdo al sistema de valores que la Constitución acoge (...)”. Gaceta No. 24, **expediente No. 141-92**, página No. 14, sentencia: 16-06-92.

“(...) La cláusula precitada reconoce la igualdad humana como principio fundamental, que ha sido estimado en varias resoluciones de esta Corte. Al respecto debe tenerse en cuenta que la igualdad no puede fundarse en hechos empíricos, sino se explica en el plano de la ética, porque el ser humano no posee igualdad por condiciones físicas, ya que de hecho son evidentes sus desigualdades materiales, sino que su paridad deriva de la estimación jurídica. Desde esta perspectiva, la igualdad se expresa por dos aspectos: Uno, porque tiene expresión constitucional; y otro, porque es un principio general del Derecho. Frecuentemente ha expresado esta Corte que el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes no puede implicar vulneración del principio de igualdad, siempre que tales

diferencias tengan una base de razonabilidad...”. Opinión Consultiva emitida por solicitud del Presidente de la República, Gaceta No. 59, expediente No. 482-98, página No. 698, resolución: 04-11-98.

Lo analizado en la sentencia sobre el principio de igualdad obliga a que situaciones iguales sean tratadas por la ley de la misma forma, pero para que rebase un significado puramente formal y sea realmente efectivo, se impone también que situaciones distintas sean tratadas desigualmente, conforme sus diferencias, para hacer efectivo a cabalidad el principio con el resultado de una igualdad real de los ciudadanos, resaltando que ese trato desigual sea sobre una base razonable en cuanto a la evaluación o consideración de las diferencias a tratar, para efectos de equiparar y justificar el tratamiento tributario.

4. Principio de Generalidad

Según el Autor Arriola, A. (2003). El **principio de generalidad**⁴⁴ puede enunciarse como el que todos deben soportar las cargas tributarias, y si bien no está expresa y específicamente desarrollado en la Constitución, se puede considerar que está subsumido en el de igualdad, pues éste no se puede concebir sin que los tributos sean para todos en forma general, porque lo contrario significaría un trato desigual si se está en igualdad de condiciones. Esto ha sido recogido así de alguna manera por la corte de Constitucionalidad en una sentencia al señalar, entre otras cosas, que:

*“(...) en materia tributaria las exenciones expresan la relevación de cargas impositivas o de deberes por circunstancias que la justifiquen en cada supuesto, atendiendo el **principio de igualdad fiscal**, entendido como el mismo trato que, en las mismas condiciones, debe darse a las personas (...)” Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 41, sentencia: 16-12-99.*

Los dos principios de generalidad o igualdad y el de capacidad de pago pueden a su vez, resumirse en que todos deben soportar en igual forma las cargas tributarias, pero en la medida de la capacidad de cada uno.

Así el principio de generalidad se considera que más bien es un mandato específico al legislador para que al desarrollar los hechos imposables de los tributos,

⁴⁴Arriola, A. (2003). *El principio de Generalidad Tributaria*. Recuperado el 04 de marzo de 2013, del sitio: <http://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=414>

Puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.

considere a todos los ciudadanos o personas que se encuentren comprendidos, en iguales condiciones y participen en los hechos, actos o negocios jurídicos externos, indicativos de una misma capacidad económica o contributiva, como contribuyentes o sujetos pasivos de un determinado impuesto.

Esto ha sido considerado por la Corte de Constitucionalidad al expresar en una sentencia que:

“(...) Cuando se decreta un impuesto debe plasmarse en normas legales, que tal como se ha venido considerando, deben contener las bases de recaudación conforme mandato constitucional. Una de ellas es la base imponible que debe quedar así definida en la ley, teniendo presente que siendo esta última una disposición que por naturaleza tiene carácter general, la base imponible ha de describirse también en parámetros generales que permitan su aplicación cierta y segura al caso individual. Distinto es cuando se trata ya de concretar en cada caso la determinación cuantitativa de la base imponible individual, que no puede hacerse en la misma ley, sino que es función que se desenvuelve en su aplicación, en relación Estado-contribuyente (...).” Gaceta No. 8, expedientes acumulados Nos. 10-88, 11-88 y 38-88; página No. 23, sentencia: 12-05-88.

La sentencia también considera que la cuantificación particular de la base impositiva individual se debe llevar a cabo al aplicarse el impuesto general en la relación fisco contribuyente.

Lo anterior implica que el tratamiento de las exenciones para no violar el principio de generalidad deba ser limitado, y sólo sea considerado en función de eximir del pago de los tributos en aquellas situaciones especiales en la cuales el Estado, como una política fiscal claramente definida, pretende fomentar una determinada actividad o por virtud de su capacidad de pago, excluir a un grupo de personas en impuestos como sobre la renta (ISR); en el que se dispone una exención en el porcentaje por pagar de los sueldos bajos, o en el del Valor Agregado (IVA) y que se exima del pago los bienes y servicios básicos e indispensables para las familias con menos poder adquisitivo.

Por lo indicado no deben existir privilegios ni tratos diferenciados; lo cual tampoco significa que el mejor sistema tributario es aquel en que todos y cada uno pagan iguales sumas de dinero, pues sería injusto que también pagara quien no tiene. Por ello, como ya se mencionó anteriormente, los anteriores principios se complementan y entrelazan con un tercer principio, este es el de **capacidad económica o capacidad contributiva**.

5. Principio de capacidad económica o contributiva

La capacidad económica o contributiva es considerado la piedra angular de todo sistema tributario moderno que se precie de ser justo y equitativo. Sobre este principio García, H. (1992) ha acuñado una definición simple pero certera del mismo, señalando que es la diferencia entre la renta bruta del contribuyente y la suma consistente en las erogaciones indispensables para su consumo más un adecuado porcentaje para su ahorro y capitalización⁴⁵. (p 115).

En tanto que para Casás O. (2008)⁴⁶. Su significado consiste en la aptitud económica de los obligados tributarios para afrontar prestaciones patrimoniales públicas coactivas con las cuales brindar cobertura a los gastos públicos y satisfacer otras necesidades del Estado (p.p. 249-250). El principio de Capacidad económica o contributiva está recogido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 243, y señala expresamente, que:

“El sistema tributario debe ser justo y equitativo. Para el efecto las leyes tributarias serán estructuradas conforme al principio de capacidad de pago.”

Este, más que un principio, es un complemento de los otros principios, de generalidad e igualdad tributarias, el principio de igualdad por el que todos tienen que pagar los tributos, se ve enriquecido con el de que, si bien todos deben contribuir, deben hacerlo siempre que tengan la misma capacidad para hacerlo, porque si bien todos son iguales ante la ley, esa igualdad también requiere de un tratamiento igual para los iguales y desigual para los desiguales; pero sin olvidar la concretización o depuración de la base imponible.

Sobre lo expuesto en una sentencia la corte de Constitucionalidad señaló que:

“(…) Atendiendo a lo anterior, se explica con cierta base de razonabilidad, porque ciertos impuestos se estructuran sobre la base de ingresos o bienes propiedad de los contribuyentes; y cuando ocurre de esa manera, la equidad y justicia tributaria imponen que debe permitirse a los sujetos pasivos en la relación tributaria, el poder excluir del gravamen todos aquellos gastos en los que necesariamente tengan que incurrir para la conservación del patrimonio afecto; pues de no ser así, los impuestos podrían constituirse en una confiscación indirecta de este último ante la disminución sustancial que de él puede generarse en la búsqueda del cumplimiento de pago de la carga

⁴⁵ García H. (1992) *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Ed. Abeledo-Perrot.

⁴⁶ Op. Cit. p.p. 249-250

impositiva. (...)” Sentencia de 15 de diciembre de 2003. Expedientes acumulados 1766-2001 y 181-2002.

Con lo señalado por la Corte de Constitucionalidad, la generalidad del tributo no implica renunciar o no aplicar el principio de capacidad contributiva, pues por él se permite el reconocimiento de condiciones diferentes a situaciones también diferentes, y no por ello implica también vulneración del principio de igualdad, siempre que tales diferencias tengan una base de razonabilidad; en caso contrario, el tributo estaría en franca contradicción con este principio de capacidad contributiva, volviéndose en confiscatorio.

Sobre el particular, ha escrito Amatucci A.⁴⁷, en su trabajo *El Rol de la Capacidad Contributiva en el Ámbito del Concepto del Tributo*, ha señalado que una ley tributaria es ilegítima si, descansando sobre las interpretaciones de las vicisitudes sociales que pueden revelarse falaces en el hecho, es irrazonable y aún lesiva del principio de igualdad y de capacidad contributiva, por someter a un sujeto a una imposición más elevada en razón de la manifestación de fenómenos diferentes a la mayor capacidad contributiva e imponiendo también la prohibición de la prueba contraria. (p.132)

En el anterior razonamiento, se mantiene el criterio de la razonabilidad que debe privar en toda ley tributaria como requisito esencial de validez o legitimidad, dado que viola, sin razón válida, el principio fundamental de Derecho Tributario de Capacidad Contributiva del ciudadano, quien con su contribución a los gastos públicos en función de su capacidad económica hace realidad la razón y fin del Estado moderno de derecho, en el cual todos en función de su real capacidad aportan a los gastos para el beneficio de todos, haciendo realidad el mandato de un sistema tributario justo y equitativo.

También el principio de igualdad debe complementarse y necesariamente hacerse efectivo por medio de un trato desigual a aquellos contribuyentes que posean mayor signo o exteriorización de riqueza personal o capacidad contributiva, en el sentido de que deberá ser mayor la suma con que deba contribuir con la carga tributaria para el sostenimiento de los gastos del Estado.

⁴⁷Amatucci, A. (2008). *El Rol de la Capacidad Contributiva en el ámbito del concepto del tributo*. (Tomo I). Buenos Aires, Argentina: Ed. Marcial Pons.

Respecto a este principio denominado en la Constitución como de capacidad económica, la Corte de Constitucionalidad en sentencia emitida lo ha desarrollado, indicando que:

*“(...) El artículo 243 de la Constitución exige que ‘el sistema tributario debe ser justo y **equitativo**’. En la elaboración legislativa del tributo y como vía de justicia tributaria hay tres momentos importantes: la delimitación del hecho imponible, que se refiere a la **aptitud abstracta para concurrir a las cargas públicas**; la delimitación de la base imponible, que es la que orienta la fijación normativa a efectos de **procurar la igualdad** en razón del grado de capacidad contributiva de cada presupuesto objetivo; y, finalmente, la delimitación de la cuota tributaria, es decir, la regulación de las tarifas o alícuotas individuales. Es en esta última fase en la cual se trata de la **capacidad contributiva específica**, que consiste en la adecuación de la igual aptitud objetiva para concurrir a las cargas públicas a la desigual situación de los potenciales contribuyentes. Se produce en la fase de delimitación de la cuota tributaria una relación que lleva a la igualdad ante la ley, para que la justicia se produzca en cada caso concreto y se alcance con ello la equidad. Derivado de lo anterior, **es la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa) la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales de cada sujeto** (subjetivación del tributo) (...)”*
Gaceta No. 63, expediente No. 1233-01, sentencia: 05-02-02.

Del análisis de esta sentencia, la Corte de Constitucionalidad considera un principio clave para el análisis de la capacidad contributiva, y por de formulaciones de inconstitucionalidades alegando violación de este principio, como lo es el de no confiscación de bienes.

Se sostiene que la capacidad contributiva específica (aptitud subjetiva comparativa), es la que orienta la determinación concreta de la deuda tributaria en razón de las circunstancias personales, concretas y particulares, de cada sujeto (subjetivación del tributo), puesto que para poder medir que esa capacidad contributiva no se ha violentado, no se puede hacer de otra manera que concretizando y subjetivando el tributo, viendo si en el caso particular existe o no un tratamiento tributario que lo irrespete y conlleve a una confiscación de los bienes del sujeto pasivo, dado que no se está gravando una real capacidad de pago en el caso concreto y particular, demostrando cómo en ese caso singular y concreto, la norma violenta la capacidad contributiva de un contribuyente en particular.

La capacidad contributiva para que pueda ser plenamente aplicada, y no se quede en la mera formalidad de incluir a todos los contribuyentes que “aparentemente”

se encuentren en las mismas circunstancias, sólo se puede hacer efectiva por medio de la aplicación del **principio de progresividad**.

6. Principio de Progresividad

El **principio de progresividad**, es aquella peculiaridad por el cual un sistema tributario, en la medida que se incrementa la riqueza de los ciudadanos, incrementa la contribución pero, en mayor proporción que su incremento, esto es más que un incremento proporcional, uno creciente.

Lejeune E. (1980) señala que en un texto constitucional de naturaleza política, moderno y progresista no puede dejar de considerarse en forma expresa y rotunda que los impuestos han de ser progresivos, idea que está asumida por la común conciencia política y social.⁴⁸ (p 230)

La progresividad ha sido reconocida por la Corte de Constitucionalidad al señalar que:

*"(...) Este principio tributario garantizado por la Constitución, debe cobrar efectividad mediante la creación de impuestos que respondan de tal forma que, **a mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor y, de esta forma, el sacrificio sea igual.** Para lograr un sistema justo y equitativo deben tomarse en cuenta las aptitudes personales y tomar en consideración las diversidades individuales de acuerdo a la capacidad económica personal de cada contribuyente; para esto el legislador, debe fijar los parámetros que hagan efectivo este principio que limita el poder tributario del Estado, utilizando tarifas progresivas que establezcan tipos impositivos mínimos y máximos, y a la vez, establecer exenciones que excluyan de la tributación a determinados sujetos y a determinados montos como mínimos vitales, y también debe contemplarse en la ley la depuración de la base imponible, excluyendo del gravamen, los gastos necesarios para poder producir la renta. El principio de capacidad de pago, también tiene como presupuesto la personalización del mismo (...)" Gaceta No. 37, expediente No. 167-95, página No. 45, sentencia: 28-09-95.*

La progresividad es un principio que debe caracterizar a un sistema tributario en general para que se pueda calificar de igualitario, así como justo y equitativo, para que en particular se pueda fijar, a cada uno, una carga tributaria justa y equitativa individual, de manera que todos aporten, pero en la medida de sus capacidades, a

⁴⁸ Lejeune, E. (1980). *Seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid. España:Editorial Edersa.

mayor capacidad contributiva, la incidencia debe ser mayor, y de esta forma, el sacrificio sea igual, lo cual nos lleva a realizar la justicia tributaria.

Para la aplicación efectiva de estos principios es necesario, primero, determinar quién tiene y quién no tiene capacidad contributiva. Para ello el legislador hace una abstracción de las normas tributarias en forma general, objetivamente determinando lo que se denomina, o llama **capacidad contributiva absoluta**, la cual indica determinados hechos o actos económicos que manifiestan que se tiene un patrimonio y una capacidad para contribuir.

Ahora bien, esta generalización abstracta es la mitad de la determinación de la capacidad contributiva, la otra parte o complemento es la de fijar en qué medida tiene que tributar cada uno, esto es de acuerdo con su **capacidad contributiva relativa**; para ello, el legislador también se vale de ciertos hechos aislados que buscan revelar en general y en la normalidad de los casos o situaciones en que se manifiestan, la capacidad económica. Estos hechos o actos indican que se posee o tiene capacidad contributiva, y a su vez pueden ser directos como posesión de un patrimonio, o percepción de una renta, o bien indirectos, como el gasto o consumo realizados.

Tales hechos son los que se configuran en la ley como imponibles, y con cuya realización se determina el nacimiento de la obligación de contribuir, dado que se considera que se posee capacidad contributiva absoluta, por lo que sí pueden y tienen que contribuir, ya sea por medio de impuestos fijos, en los que la ley determina que la realización de un determinado hecho revela la misma capacidad.

En otros casos, el legislador determina en las leyes una capacidad contributiva relativa en función de montos de renta, valor de los bienes poseídos o transmitidos. También el legislador puede considerar, en casos de excepción, que la realización de un determinado hecho imponible no revela capacidad económica suficiente u objetivo y crea una exención o reducción impositiva.

En la sentencia de la Corte de Constitucionalidad, al tratar el tema de las exenciones, expresa que:

"(...) Una exención tributaria es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.' Por la exención se excluye, por razones determinadas, a quienes de acuerdo con los términos de la ley alcanza el gravamen; es especial porque priva el principio de que el impuesto debe ser general cubriendo a la totalidad de los contribuyentes, de manera que nadie puede ser excluido sino por motivos especiales; por ello, una exención

tiene una razonabilidad, ya sea en favor del Estado para impulsar el desarrollo o en favor de ciertas actividades útiles. Las exenciones son expresas, y es al legislador a quien compete ponderarlas. Quien tiene el poder de crear el gravamen tiene el poder de crear la exención. De ahí que las exenciones se encuentran establecidas en la ley con carácter de excepción a la obligación impositiva tributaria cuya determinación compete fijar al Congreso de la República por mandato de la propia Constitución, corresponde a sus propias facultades de valoración, establecer quiénes están exentos del pago de la obligación tributaria y quiénes no (...)" Gaceta No. 27, expediente No. 284-92, página No. 20, sentencia: 23-02-93.

El principio de progresividad solo se logra hacer efectivo relevando de cargas a aquellos ciudadanos que carecen de las condiciones económicas necesarias y suficientes mínimas para cubrir sus necesidades básicas, y tener un excedente en sus ingresos que les permita contribuir al igual que quienes sí poseen una mayor capacidad económica por encima o más allá de los niveles de subsistencia.

Como señala la Corte de Constitucionalidad es una relación de gradualidad que implica determinar los supuestos por los cuales se fijan ingresos mínimos, o actos exentos de soportar la carga tributaria, y que le compete fijar exclusivamente al Congreso de la República luego de una valoración o cuantificación de factores, hechos o circunstancias, que deben quedar expresa y claramente consignados en las normas como una dispensa total o parcial al cumplimiento de la obligación tributaria, en los términos que se señalan en el Código Tributario en el artículo 62, al indicar que:

Exención es la dispensa total o parcial del cumplimiento de la obligación tributaria, que la ley concede a los sujetos pasivos de ésta, cuando se verifican los supuestos establecidos en dicha ley.

Está claro por disposición del principio de legalidad contenido en el artículo 239 literal e) Constitucional al señalar expresamente que:

“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: (...)

e) Las deducciones, los descuentos, reducciones y recargos;(...)”.

Es el Congreso de la República el único que debe considerar esta dispensa del cumplimiento de la obligación tributaria, para hacer efectivo el Principio de Progresividad, precisamente para que quienes tienen más, paguen más o quienes no tienen, paguen menos, o incluso, no paguen nada, al estar por debajo de los niveles

mínimos de subsistencia, o por determinados hechos generadores que se considera deben estar exentos de soportar cargas tributarias principalmente en impuestos indirectos al consumo, para que en la adquisición de bienes o servicios que los harían inaccesibles u onerosos para un sector de la población menos privilegiado.

7. El principio de Equidad

Este principio de equidad, es más bien la razón de ser del ordenamiento jurídico en general, como el dar a cada quien lo suyo, pero entendido en particular dentro del derecho tributario vine a constituirse en la justicia aplicada a cada caso concreto y particular, por el mandato constitucional contenido en el artículo 239, al determinar que:

*“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 (...)”.*

El autor Arrioja, A.⁴⁹ (2003), sostiene que el Principio de Equidad va a significar la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia, la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídico-tributaria, no debe señalar distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.; cuidándose tan sólo, en acatamiento del Principio de Proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba. (P. 260).

Esa justicia y equidad, está dada en primer lugar, por las necesidades del Estado para el cumplimiento de sus fines, por lo que no se pueden crear impuestos que no correspondan a una necesidad real del Estado encaminada al cumplimiento de sus

⁴⁹ Op. Cit. (p 260).

fines, que como ya hemos señalado, están expresados en la propia Constitución Política de la República de Guatemala. Así se ha expresado también la Corte de Constitucionalidad, al señalar que:

"(...) El impuesto puede definirse, citando a Ehigberg, como 'Exacciones del Estado y demás corporaciones de Derecho Público, que se perciben en un modo y una cantidad determinada unilateralmente por el poder público con el fin de satisfacer las necesidades colectivas'; o bien como 'la cuota parte representativa del costo de producción de los servicios indivisibles, que el poder público obtiene legalmente del contribuyente'; o como lo define el tratadista Héctor Villegas: 'El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado' (...)". Gaceta No. 11, expediente No. 182-88, página No. 19, sentencia: 03-02-89.

La sentencia señala que la necesidad del Estado de cubrir las cargas públicas, está totalmente desvinculada de la utilidad o beneficio que recibe directa o indirectamente el contribuyente o ciudadano, debido a que los hechos imponibles que generan el tributo, no tiene relación alguna con el fin que percibe el Estado con la recaudación ni con el destino que se dará a esos fondos. Así, no solo es suficiente que exista la necesidad de cubrir un gasto, sino que deben configurarse las normas en forma equitativa, esto es a cada uno según sus capacidades de contribuir, o sea su capacidad de pago.

Los principios materiales del derecho tributario analizados, se entrelazan y matizan unos a otros para perseguir un fin dentro del derecho tributario, que es no solo dotar al Estado de los recursos materiales o monetarios recurrentes necesarios y suficientes para alcanzar el fin común de lograr un grado de bienestar para todos los ciudadanos que lo conforman, si no de alcanzar o lograr un grado de bienestar satisfactorio, haciendo que esos ciudadanos a quien se dirigen los esfuerzos públicos, también participen o contribuyan con el gasto público para el sostenimiento de ese Estado que todos queremos, pero en función de nuestras reales y concretas capacidades para hacerlo y en la medida en que se poseen recursos suficientes.

Lo expuesto implica, según los Autores Nina, O. & Nina E. (2004), que quienes tienen mayor capacidad de pago, lo hagan en mayor medida y que quienes no puedan alcanzar un nivel de satisfacción de sus necesidades no contribuyan, o aún más, el

Estado por el efecto redistributivo de los tributos⁵⁰, les transfiera recursos económicos para que cubran ese *mínimum vital* al respecto Masferrer, A. (2006)⁵¹, indica que sin la ayuda de los demás no podrían tener absolutamente nada, pues necesitan de otros para vivir, o al menos les permita vivir dignamente y tener acceso a los demás medios para alcanzar las capacidades necesarias para procurárselo por sí mismos.

Los principios materiales como el de Igualdad, que a su vez comprende los de Generalidad, Capacidad Contributiva y Progresividad, hemos señalado que se entrelazan y complementan unos a otros, porque para hacer efectivo el principio de igualdad se debe observar el de capacidad económica, esto es que todos los ciudadanos que se encuentran en igualdad de condiciones económicas, o en una misma situación de capacidad de pago, contribuyan o estén sujetos al mismo hecho generador del impuesto, pero que también con relación a otros contribuyentes paguen de manera progresiva, para estar en igualdad real, dado que por tener mayor capacidad contributiva deben aportar a los gastos públicos en mayor grado, para alcanzar una igualdad real.

Todo lo cual viene a constituirse en la equidad para cada uno de los contribuyentes en particular, aplicando los anteriores principios a él considerando sus particulares y subjetivas circunstancias que hacen que un sistema tributario general lo considere en cuanto a su aporte u obligación tributaria como individuo sujeto de derechos.

⁵⁰ Nina, O. & Nina E. (2004). *El Efecto Redistributivo de los Impuestos y del Gasto Social Corriente en Bolivia* Recuperado el 29 de mayo del 2013 del sitio:

<http://www.del.org.bo/info/archivos/impuestos%20y%20gasto%20social.pdf>

La evidencia empírica muestra que el gasto público social puede ser el principal elemento para la redistribución del ingreso, dado que está focalizado hacia la población con bajos recursos monetarios y no monetarios. Los gastos sociales pueden contribuir a mejorar la distribución; sin embargo, la permanencia de esta política dependerá de la eficiencia y la equidad del sistema tributario que también tiene efectos sobre la distribución del ingreso. El efecto redistributivo total dependerá de los dos componentes mencionados.

⁵¹ Masferrer, A. (2006). *Concepto del vitalismo. El Mínimum Vital*. Recuperado el 30 de marzo de 2013 del sitio: <http://www.listasal.info/articulos/libros/minimum-vital.shtml>

Es un ensayo de mucho mérito. Hace algo que parece imposible, mezclar lo mejor del socialismo y el capitalismo. Uniendo así a dos eternos rivales. En la obra nunca se habla de establecer límites para que quien no tenga, tenga lo suficiente para subsistir y para que quien tenga, no tenga cantidades exorbitantes. Significa que cada individuo tiene el derecho a un "mínimum vital" en lo que respecta a vivienda, alimentación, trabajo y educación. Abogó por la lucha pacífica -al igual que Gandhi-. y utilizó el periodismo como un púlpito para predicar sus ideas fundando y dirigiendo el diario Patria entre 1928 y 1930. Su prédica reformista y no violenta naufragó entre las fuerzas que se confrontarían en la insurrección campesina de 1932, y que culminó con la matanza de 10-30 mil indígenas y campesinos, y el alza del gobierno dictatorial de Maximiliano Hernández Martínez.

CAPÍTULO V

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO

1. Reflexiones preliminares

Para González, E. (2008). El Derecho tributario administrativo o formal constituye la parte de la relación jurídica tributaria que abarca las potestades de la administración tributaria y los deberes del administrado, es decir todo el conjunto de situaciones Jurídicas subjetivas activas y pasivas enlazadas a través del procedimiento tributario.⁵² (p. 268)

El Autor Ávila, R. (2001) al tratar sobre el procedimiento administrativo lo define como serie de actos concatenados en tiempo y forma, con características propias y que tiene por objeto la toma de una decisión de la Administración Tributaria en un asunto relacionado con la recaudación, control y fiscalización de los tributos, decisión materializada en una resolución susceptible de reclamo o impugnación.⁵³(p.13).

Se considera que parte de un proceso para el cobro de tributos o aplicación de sanciones, el procedimiento Administrativo Tributario es por sí mismo una garantía para los ciudadanos contribuyentes de que sus derechos le serán respetados en todo momento, pero además, de que por su medio también obtendrá una pronta y económica solución de las diferencias que puedan surgir.

Asimismo, el procedimiento administrativo encuentra algunos límites en las normas constitucionales que limitan o vedan a la Administración Tributaria exigir tributos o aplicar procedimientos, o penas a los contribuyentes como ciudadanos con derechos, sin antes verificar una amplia y previa defensa de sus derechos con base en principios constitucionales de carácter formal como el de **legalidad, de seguridad jurídica y de reserva de ley**.

El Procedimiento Administrativo Tributario es de singular relevancia para la observancia y tutela de los precitados principios constitucionales, ya que por su medio se manifiesta y desenvuelven las distintas etapas por las que la actividad de la

⁵² González, E. (2008). *Derecho Tributario Material y Formal. El Tributo y su Aplicación Perspectivas para el Siglo XXI*. (Tomo I) Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons.

⁵³ Op. Cit. (p. 13).

administración tributaria, como ente estatal delegada para ejercer el poder tributario de determinación o verificación de la deuda tributaria, expresa o externa sus objeciones a contribuyentes o presuntos infractores, sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, notifica sus observaciones confiriendo audiencia, y escuchando argumentos técnicos o legales, así como la recepción de pruebas; analiza, valora y determina la existencia o no de una infracción tributaria por medio de resolución debidamente razonada o fundamentada, no hace más que materializar o concretizar la aplicación o cumplimiento de los referidos principios y así debe quedar plasmado en el acto final que expresa el resumen de todo lo anterior, lo cual se concretiza en la resolución administrativa final.

Algunos de esos derechos y principios son: la Amplia Defensa, la Contradicción, la Imparcialidad, la Independencia, la Publicidad o Notificación, principios de Economía y de Celeridad. Los que, aunque de manera general, están comprendidos en el Debido Proceso, y particular y específicamente desarrollados en el Código Tributario, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, y en general por la Ley del Organismo Judicial, Ley de lo Contencioso Administrativo, el Código Procesal Civil y Mercantil y otros ordenamientos jurídicos relacionados con la materia tributaria o administrativa que se aplican al Procedimiento Administrativo en general y al tributario en particular.

Pero todos los derechos enunciados están encaminados a que el sistema tributario alcance el fin de ser justo y equitativo, comprendiendo dentro del concepto de sistema también todo lo referente a las normas y los procedimientos administrativos aplicables para el cobro de los tributos e imposición de sanciones por las infracciones que se pudieran cometer.

Otros de esos derechos y principios están específicamente considerados en la Constitución Política de la República elevándolos al más alto rango de la pirámide de las normas, como garantías fundamentales de los ciudadanos que deben ser celosamente observados en todo momento y en cualquier clase de procesos o procedimientos, tanto en sede administrativa como judicial, y que también han sido desarrollados más ampliamente, para la materia de nuestro estudio, principalmente en el Código Tributario, pero también, como se indicó antes, en otras leyes aplicables al procedimiento tributario. Entre esos derechos o principios constitucionales podemos citar los siguientes.

2. El Derecho de Defensa

El **Derecho de Defensa**⁵⁴, para la Autora Velásquez, I. (2008), se puede entender como *el derecho fundamental dentro de todo proceso sancionatorio, que asiste a todo imputado y a su Abogado defensor a comparecer inmediatamente en la instrucción y a lo largo de todo el procesal penal a fin de poder contestar con eficacia la imputación o acusación contra aquél existente, articulando con plena libertad e igualdad los actos de prueba, de postulación e impugnación necesarios para hacer valer dentro del proceso penal el derecho a la libertad que asiste a todo ciudadano que , por no haber sido condenado, se presume inocente. De tal manera que la defensa opera como un factor de legitimidad de la acusación y de la sanción penal. También confluyen en la defensa otras garantías y derechos como la audiencia del procesado, la contradicción procesal, el derecho a la asistencia técnica del abogado. El uso de medios de prueba, el derecho a no declarar contra sí mismo o declararse culpable.*

El derecho de defensa, como garantía y derecho fundamental de la persona, es plenamente aplicable no solo a lo penal, sino en general, a todo tipo de procesos en el que se apliquen normas del derecho sancionatorio; se encuentra contenido en la primera parte del artículo 12 de la Constitución de la República, de la manera siguiente:

“La defensa de la persona y sus derechos son inviolables.”.

Tal Derecho, ha sido ampliamente aplicado y desarrollado por la Corte de Constitucional, de la manera siguiente:

*“(…) Los derechos de audiencia y al debido proceso reconocidos en el artículo 12 de la ley fundamental, al provenir de una norma general prevista en la parte dogmática, deben tener plena observancia en todo procedimiento en que se sancione, condene o afecten derechos de una persona. Tienen mayor relevancia y características en los procesos judiciales es cierto, pero **su aplicación es imperativa en todo tipo de procedimientos, aún ante la administración pública** y Organismo Legislativo y cualquier otra esfera de actuación, media vez, por actos de poder público, se afecten derechos de una persona. Tales derechos abarcan la potestad de ser oído, de ofrecer y producir medios de prueba y de rebatir las argumentaciones deducidas, y el pronunciamiento definitivo de conformidad con la ley. Su observancia es vital*

⁵⁴Velásquez, I. (2008). *El Derecho de Defensa en el Nuevo Modelo Procesal Penal*, en *Contribuciones a las Ciencias Sociales*. Recuperado el 29 de mayo de 2013, del sitio: www.eumed.net/rev/cccss/;

por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica (...) En caso semejante, refiriéndose a la garantía constitucional de audiencia, esta Corte ha expresado que ‘Se trata, en cada uno de los procedimientos que leyes de diversa índole han previsto, de satisfacer la exigencia de oír adecuadamente a quien la denuncia afecte, a fin de llevar a cabo el iter procesal, porque es la audiencia la que legitima la labor de ponderación del asunto que la autoridad deba decidir, salvo, desde luego, frente al silencio del obligado a responder, que puede obrar como tácito asentimiento del hecho por el cual se le cuestiona (...) Este derecho de la persona ha sido virtualmente la principal preocupación de esta Corte en el ejercicio de su competencia en amparo, **habiéndose establecido su doble condición de derecho propio y garantía de otros derechos.** El desarrollo jurisprudencial ha ido perfilando los alcances de este derecho y, en particular, en lo que al caso examinado concierne, la garantía de audiencia. Pasados doce años de análisis constante por esta Corte de los elementos que integran el debido proceso, debe considerarse consolidado el principio de que la audiencia prevista en las leyes procesales es no sólo fundamental sino elemental (...) Siendo el amparo una protección de los derechos de la persona cuando a ésta se le ha inferido agravio, no puede tenerse como causa fenecida aquella en la que una de las partes no ha tenido oportunidad de defensa, o que se le haya privado de sus derechos sin las garantías del debido proceso, siendo entre éstas de valor capital el de la audiencia o citación, que implican la base de un verdadero juicio (...) **En virtud de la supremacía constitucional, todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas, por lo que en materia administrativa, como en cualquier otra, el derecho de defensa y el de audiencia deben sostenerse plenamente** (...) respecto del proceso legal (...) no pueden tenerse como iguales los judiciales con los administrativos, por existir en la legislación diferentes regulaciones, las que responden a la naturaleza de cada uno de ellos, siendo, eso sí, aplicables a ambos aquellos principios que son fundamentales en todo sistema de Derecho.’...el derecho primario en todo procedimiento por medio del cual se pretenda afectar a una persona, es el derecho de la defensa jurídica, el cual **se origina desde la oportunidad de audiencia debida al afectado, con el objeto de que éste alegue lo que considere pertinente respecto de la imputación que se le formula** (...)” Gaceta No. 57, expediente No. 272-00, página No. 121, sentencia: 06-07-00.

Según lo señalado en la precitada sentencia debe entender y aplicar este principio dentro del procedimiento administrativo, como aquel por el cual todo el ordenamiento jurídico debe guardar armonía con los valores, principios y normas, por lo que el derecho de defensa y el de audiencia deben sostenerse plenamente en virtud de la supremacía constitucional.

La Corte también señala que sí son aplicables a ambos procedimientos, tanto los administrativos como los jurisdiccionales, pues los principios del derecho de audiencia y al debido proceso son fundamentales en todo sistema de Derecho; al señalar que es, *el derecho primario en todo procedimiento por medio del cual se pretenda afectar a una persona, es el derecho de la defensa jurídica, el cual se origina desde la oportunidad de audiencia debida al afectado, con el objeto de que éste alegue lo que considere pertinente respecto de la imputación que se le formula*. En otras palabras, el Derecho a la Debida Audiencia, por la cual el contribuyente o presunto infractor en una primera etapa del Procedimiento Administrativo esté en la posibilidad de saber de qué se le acusa o qué hechos le imputan, así como poder contra argumentar de hecho y de derecho, para desvirtuar las imputaciones o señalamientos y poder librarse de la posible infracción tributaria y de sus consecuencias económicas que implica.

El derecho a la defensa está plasmado en el Código Tributario en artículos como el 107, referente a que, previamente a una determinación de oficio, la Administración Tributaria deberá requerir la presentación de las declaraciones omitidas por el contribuyente, fijándole para ello un plazo de diez (10) días hábiles; el 111 que regula que cuando se hubiere cometido error de cálculo y no de concepto, que resultare diferencia en favor de la Administración Tributaria, se le requerirá el pago de lo adeudado al contribuyente corriéndole audiencia por cinco (5) días hábiles; o, el 146, que establece que la Administración Tributaria verificará las declaraciones, determinaciones y documentos de pago de impuestos y si procediere, formulará los ajustes que correspondan, precisará los fundamentos de hecho y de derecho, y notificará al contribuyente o al responsable. Asimismo, que también se notificará al contribuyente o al responsable cuando se le impongan sanciones, aun cuando no se generen de la omisión del pago de impuestos.

3. El Derecho de Petición

El Derecho de Petición es aquel derecho fundamental por el cual se permite a todas las personas dirigirse a los poderes del Estado y a sus distintos órganos públicos, así como a los gobiernos locales, con una petición cuyo contenido puede ser diverso; se encuentra contenido en la Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 28 cuando señala que:

“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.

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.”

Este es uno de los derechos más universalmente consagrado en las distintas constituciones del mundo como del continente Americano⁵⁵, el cual a su vez, es una

⁵⁵ ARGENTINA. Artículo 14.- Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio, a saber:...de petitionar a las autoridades;...

BOLIVIA. Artículo 7. Toda persona tiene los siguientes derechos fundamentales, conforme a las leyes que reglamenten su ejercicio: i) A formular peticiones individual o colectivamente y a obtener oportuna respuesta.

BRASIL. Artículo 5. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXXIV - são a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas: a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;

CHILE. Artículo 19.- La Constitución asegura a todas las personas: 14. El derecho de presentar peticiones a la autoridad, sobre cualquier asunto de interés público o privado, sin otra limitación que la de proceder en términos respetuosos y convenientes;

COLOMBIA. Artículo 23.- Toda persona tiene derecho a presentar peticiones respetuosas a las autoridades por motivos de interés general o particular y a obtener pronta resolución. El legislador podrá reglamentar su ejercicio ante organizaciones privadas para garantizar los derechos fundamentales. Artículo 92.- Cualquier persona natural o jurídica podrá solicitar de la autoridad competente la aplicación de las sanciones penales o disciplinarias derivadas de la conducta de las autoridades públicas.

COSTA RICA. Artículo 27.- Se garantiza la libertad de petición, en forma individual o colectiva, ante cualquier funcionario público o entidad oficial, y el derecho a obtener pronta resolución.

CUBA. Artículo 63.- Todo ciudadano tiene derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades y a recibir la atención o respuestas pertinentes y en plazo adecuado, conforme a la ley.

ECUADOR. Artículo 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes: 15. El derecho a dirigir quejas y peticiones a las autoridades, pero en ningún caso en nombre del pueblo; y a recibir la atención o las respuestas pertinentes, en el plazo adecuado.

EL SALVADOR. Artículo 18.- Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa, a las autoridades legalmente establecidas; a que se le resuelvan, y a que se le haga saber lo resuelto.

HONDURAS. Artículo 80.- Toda persona o asociación de personas tiene el derecho de presentar peticiones a las autoridades ya sea por motivos de interés particular o general y de obtener pronta respuesta en el plazo legal.

MÉXICO. Artículo 8. Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición, siempre que esta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política solo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la república.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

NICARAGUA. Artículo 52.- Los ciudadanos tienen derecho de hacer peticiones, denunciar anomalías y hacer críticas constructivas, en forma individual o colectiva, a los Poderes del Estado o cualquier autoridad; de obtener una pronta resolución o respuesta y de que se les comunique lo resuelto en los plazos que la ley establezca.

incorporación a las constituciones, derivada la tradición de países anglosajones en las que las peticiones fueron una forma de protestar y solicitar algo a la Cámara de los Comunes durante los siglos XVIII y XIX.

La Cláusula de Petición de la Primera Enmienda de la Constitución de los Estados Unidos de América garantiza el derecho de las personas "*de pedir al gobierno por una compensación por quejas*". El Derecho de Petición ha sido extendido para poder mantener disputas con el gobierno estadounidense. Por virtud de este derecho, la solicitud necesariamente debe ser contestada, lo que significa ser atendida, en el sentido de analizada, sin que admita este derecho el silencio como respuesta o la respuesta sin ninguna motivación o razonamiento.

El Derecho de Petición entendido como aquel por el cual los ciudadanos pueden acudir antes las autoridades administrativas para hacer gestiones conforme a derecho, que hagan efectivos su derechos o los preserven, aunque tal derecho de petición no significa que el poder público al que se dirija esté obligado a dar satisfacción a lo solicitado; ni puede entenderse que el beneficiario de la petición esté

PANAMÁ. Artículo 41.- *Toda persona tiene derecho a presentar peticiones y quejas respetuosas a los servidores públicos por motivos de interés social o particular, y el de obtener pronta resolución.*

El servidor público ante quien se presente una petición, consulta o queja deberá resolver dentro del término de treinta días. La Ley señalará las sanciones que corresponden a la violación de esta norma.

PARAGUAY. Artículo 38.- DEL DERECHO A LA DEFENSA DE LOS INTERESES DIFUSOS

Toda persona tiene derecho, individual o colectivamente, a reclamar a las autoridades públicas medidas para la defensa del ambiente, de la integridad del hábitat, de la salubridad pública, del acervo cultural nacional, de los intereses del consumidor y de otros que, por su naturaleza jurídica, pertenezcan a la comunidad y hagan relación con la calidad de vida y con el patrimonio colectivo.

Artículo 40.- DEL DERECHO A PETICIONAR A LAS AUTORIDADES. *Toda persona, individual o colectivamente y sin requisitos especiales, tienen derecho a petitionar a las autoridades, por escrito, quienes deberán responder dentro del plazo y según las modalidades que la ley determine. Se reputará denegada toda petición que no obtuviese respuesta en dicho plazo.*

PERÚ. Artículo 2.- *Toda persona tiene su derecho: 20. A formular peticiones, individual o colectivamente, por escrito ante la autoridad competente, la que está obligada a dar al interesado una respuesta también escrito dentro del plazo legal, bajo responsabilidad.*

Los miembros de las Fuerzas Armadas y de la Policía Nacional sólo pueden ejercer individualmente el derecho de petición. ...

UNITED STATES OF AMERICA. Amendment I. - Libertad de pensamiento y de expresión.

URUGUAY. Artículo 30.-*Todo habitante tiene derecho de petición para ante todas y cualesquiera autoridades de la República.*

VENEZUELA. Artículo 51.- *Toda persona tiene el derecho de representar o dirigir peticiones ante cualquier autoridad, funcionario público o funcionaria pública sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos, y a obtener oportuna y adecuada respuesta. Quienes violen este derecho serán sancionados conforme a la ley, pudiendo ser destituidos del cargo respectivo.*

Centro de Estudios Latinoamericanos, Escuela de Servicio Exterior, Universidad de Georgetown. (2006). *Derecho de Petición. Estudio Constitucional Comparativo*. [Internet]. Recuperado el 21 de febrero 2013 de: Base de Datos Políticos de las Américas:

<http://pdba.georgetown.edu/Comp/Derechos/peticion.html>;

obligado a cumplirla en los términos propuestos. A lo que si tiene derecho el peticionario como contrapartida a éste derecho es el derecho a obtener una respuesta.

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad ha considerado que:

“(...) La potestad de los administrados de dirigir peticiones a la autoridad, individual o colectivamente, se encuentra garantizada como un derecho subjetivo público en el artículo 28 constitucional. De ello deviene la obligación del órgano ante el cual se formule la solicitud de resolver, acogiendo o denegando la pretensión, dentro del plazo que la ley rectora del acto establece (...)” Gaceta No.61, expediente No. 1161-00, sentencia: 18-07-01.

No es posible que cada uno tenga derecho a obtener respuesta favorable a lo que solicita, sin embargo, quien reciba la petición dentro de los plazos legales señalados o un plazo razonable, debe dar una respuesta o satisfacción que confirme que el Derecho de Petición tiene un sentido, una funcionalidad, que es un instrumento operativo que permita hacer valer otros derechos que le asisten al administrado dentro del sistema jurídico.

Asimismo como contrapartida, la petición formulada conforme a derecho. Estar conforme a derecho la petición, se debe entender que se ha cumplido o satisfecho ciertos requisitos determinado en las normas que regulan la materia, en este caso tratándose de aspecto tributarios, debemos cumplir lo que señala el Código Tributario en el artículo 122, que regula los requisitos de la solicitud inicial, así:

“La primera solicitud que se presente ante la Administración Tributaria deberá contener:

- 1. Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que 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 la cursará a donde corresponda, bajo su responsabilidad.”*
- 2. Nombres y apellidos completos 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.*
- 3. Relación de los hechos a que se refiere la petición.*
- 4. Peticiones que se formulen.*
- 5. Lugar y fecha.*
- 6. Firma del solicitante.*

Si el solicitante no sabe o no puede firmar, lo hará otra persona a su ruego.

En las solicitudes posteriores, no es necesario consignar los datos de identidad del solicitante, salvo sus nombres y apellidos completos.

La omisión de uno o varios de los requisitos antes enumerados, 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 y fundamentado en ley. (...)***

No obstante que la ley requiere de ciertos requisitos que deben cumplirse en las peticiones a la Administración Tributaria, cabe señalar que en esta materia el Código Tributario es bastante garantista al expresar, en su parte final, del precitado artículo que:

“(...) 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 y fundamentado en ley.”

Esta norma, también estipula que toda respuesta debe estar razonada o motivada, tanto conforme a derecho como en los hechos que se basa la solicitud, así como la respuesta que se deba brindar.

Este Derecho ha sido recientemente desarrollado con relación a pedir la información personal que conste en los registros o archivos de la Administración Pública en general, con la emisión del Decreto 58-2012, que contiene la Ley de Acceso a la Información Pública, que en su artículo 5, refiere que toda persona tiene derecho a solicitar, tener acceso y obtener la información pública que hubiere solicitado conforme lo expresado en esta ley.

Los alcances del tal Derecho de Petición ya habían sido analizados en varias oportunidades por la Corte de Constitucionalidad, al sentenciar que:

"(...) De conformidad con lo que establece el artículo 28 de la Constitución, los habitantes de la República tienen el derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a tramitarlas y resolverlas conforme a la ley. Este precepto, en concordancia con el artículo 10 inciso f) de la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, establece que en materia administrativa el término máximo para resolver y notificar las resoluciones es el que señala la ley específica aplicable al caso concreto o, en su defecto, el de treinta días. En caso de que la autoridad omita

el cumplimiento de la obligación referida en dicho término el interesado puede acudir al amparo para que se fije un plazo razonable a efecto de que cese la demora en resolver y notificar (...)” Gaceta No. 54, expediente No. 661-99, página No. 296, sentencia: 27-10-99.

Si una petición formulada no es resuelta dentro de los plazos que señala cada una de las leyes pertinentes, la Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, permite que se pueda acudir al recurso de amparo para que un tribunal fije un plazo razonable para resolver, para que cese la demora y se haga efectivo el derecho de petición, tal como lo regula la norma de rango constitucional⁵⁶, en el artículo 10, que señala:

“La procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado.

Toda persona tiene derecho a pedir amparo, entre otros casos (...)

*f) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas **no sean resueltos en el término que la ley establece**, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; **así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite;** (...)”*

Así, se instituye una figura clave para la defensa del derecho de petición para permitir el conocimiento o posición breve de la administración sobre el conocimiento de las actuaciones y también poder articular una adecuada defensa, y así se ha pronunciado la corte de Constitucionalidad en innumerables oportunidades en la cuales ha existido un silencio o una demora injustificada para resolver las peticiones de los contribuyentes. Por lo que consideramos que esta institución de amparo viene a complementarse con el principio de publicidad de los actos administrativos para los interesados.

4. Principio de Publicidad

Por el principio de publicidad todo contribuyente tiene derecho a ser informado o enterado de todo lo que sucede con su expediente o gestión administrativa y sobre las determinaciones que en torno a él se tomen, así como que las actuaciones

⁵⁶Asamblea Nacional Constituyente. (1986). Decreto Número 1-86. Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad. Guatemala.

administrativas deben ser dadas a conocer al contribuyente o su representante oportunamente por la administración tributaria, por medio de notificaciones que llenen las formalidades señaladas en la ley.

El Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de México (2010), indica que **Principio de Publicidad** implica también el derecho que tiene el contribuyente de estar informado⁵⁷.

La Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad, tutela sobre manera tal derecho y recoge en el artículo 10, como una de los casos de procedencia del amparo, señalando así que:

“La procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado.

Toda persona tiene derecho a pedir amparo, entre otros casos (...)

f) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite; (...).”

Esto es según el acto administrativo de que se trate, pero también se refiere a que sin necesidad de actuación de la administración, los ciudadanos por derecho propio, o los contribuyentes para el caso de análisis, pueden enterarse de lo que sobre ellos conste en los registros tributarios, y es recogido en el artículo 30, de la Constitución de la República así:

“Todos los actos de la administración son públicos. 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.”

⁵⁷Servicio de Administración Tributaria, Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2010). Recuperado el 16 de mayo de 2012 del sitio: <http://www.sat.gob.mx>

Derecho de ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas. Es deber de las autoridades fiscales informar y orientar al contribuyente sobre sus obligaciones tributarias.

Este derecho implica que sólo los contribuyentes interesados pueden obtener, en cualquier tiempo, informes, copias, reproducciones y certificaciones que soliciten y la exhibición de los expedientes que deseen consultar.

Dentro del procedimiento administrativo, y más especialmente en el tributario en particular, se hace extensivo a todo tipo de actuaciones o expedientes que se relacionen con el pago de tributos o los ajustes que se tramiten respecto de ellos, tal como lo señala el Código Tributario en su artículo 126 que trata sobre el libre acceso a las actuaciones, al señalar que:

“En congruencia con lo que establece el artículo 101 de este Código, 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 derecho a estar informado sobre las actuaciones, como una forma más de su aplicación, es extensivo también a los profesionales que el contribuyente delegue o contrate para asesorarlo al señalar la norma citada que:

“(...) 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.”

Por lo que los precitados derechos y principios están consagrados en la propia Constitución y otros en la legislación ordinaria, y así ha sido considerado por la Corte de Constitucionalidad en varias las sentencias; pero aún si no lo estuviera, el derecho de publicidad es parte integrante del derecho por excelencia que conforma el debido proceso.

5. El Debido Proceso

El debido proceso como garantía constitucional es fundamental en el desarrollo justo de las actuaciones administrativas.

El debido proceso puede entenderse como una manifestación del Estado que a través de principios, leyes e instituciones busca proteger al individuo frente a las actuaciones subjetivas o arbitrarias de las autoridades públicas, procurando en todo

momento el respeto a los derechos y las formalidades esenciales propias del procedimiento administrativo tributario; que está íntimamente vinculado al derecho de defensa, y se cumple o hace efectivo observando los principios de legalidad que garantiza que la actuación de la administración siempre se deberá ajustar a los procedimientos preestablecido en la ley, en este caso principalmente asociado a los **principios de reserva y de preferencia de ley**, contenidos en el Código Tributario, que en el artículo 3, al referirse a la materia privativa de la ley, regula que:

“Se requiere la emisión de una ley para:

- 1. Decretar tributos ordinarios y extraordinarios, reformarlos y suprimirlos, definir el hecho generador de la obligación tributaria, establecer el sujeto pasivo del tributo como contribuyente o responsable y la responsabilidad solidaria, la base imponible y la tarifa o tipo impositivo.*
- 2. Otorgar exenciones, condonaciones, exoneraciones, deducciones, descuentos, reducciones y demás beneficios fiscales, salvo lo dispuesto en el inciso r) del artículo 183 de la Constitución Política de la República de Guatemala.*
- 3. Fijar la obligación de pagar intereses tributarios.*
- 4. Tipificar infracciones y establecer sanciones, incluyendo recargos y multas.*
- 5. Establecer los procedimientos administrativos y jurisdiccionales, en materia tributaria.*
- 6. Fijar las formas de extinción de los créditos tributarios por medios distintos a los establecidos en este Código o en las leyes tributarias especiales.*
- 7. Modificar las normas relativas a la prescripción del derecho del contribuyente para solicitar la devolución de los pagos en exceso y la de los derechos del fisco para determinar y exigir los tributos, intereses, recargos y multas.*
- 8. Establecer preferencias y garantías para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.*

Son nulas ipso jure las disposiciones jerárquicamente inferiores a la ley, que contradigan o tergiversen las normas contenidas en la Constitución Política de la República de Guatemala, en este Código y en las demás leyes tributarias.

Las disposiciones reglamentarias se concretarán a normar lo relativo al cobro administrativo del tributo y a establecer los procedimientos que faciliten su recaudación.”

En el área aduanera el Código Aduanero Uniforme Centroamericano – CAUCA-, por su parte señala en el artículo 131, que por el principio de legalidad de las actuaciones:

“Ningún funcionario o empleado del Servicio Aduanero podrá exigir para la aplicación o autorización de cualquier acto, trámite, régimen u operación, el cumplimiento de requisitos, condiciones, formalidades o procedimientos sin que

estén previamente establecidos en la normativa aduanera o de comercio exterior.”

Todo ello debe necesariamente ser observado cuidadosamente, porque se corre el riesgo de que las resoluciones administrativas finales sean tachadas de ilegalidad y recurridas de nulidad, por los distintos medios de defensa al alcance de los contribuyentes, si se infringen las normas en las que deben fundarse, o por dictarse por funcionarios u órganos que carecen competencia, o porque no se observó el derecho de audiencia y defensa, o porque se emitieron con insuficiente motivación o desviación de las atribuciones propias del funcionario.

Para Perozo, J. & Montaner, J. (2007)⁵⁸ *“El derecho al debido proceso supone la sustanciación del juicio con arreglo a las garantías fundamentales de índole procesal, las cuales fundamentalmente protegen el derecho a la defensa, así como la certeza y seguridad jurídicas.”*

Este principio del debido proceso está contenido en el artículo 12 de la Constitución de la República, que consagra el Derecho de Defensa, de la manera siguiente:

“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. Ninguna persona puede ser juzgada por Tribunales Especiales o secretos, ni por procedimientos que no estén preestablecidos legalmente.”.

El principio del debido proceso, en el ámbito tributario debe entenderse como que, para poder afectar los derechos patrimoniales de la persona, por el pago de impuestos en favor del Estado e imponer una sanción administrativa, debe observarse por la autoridad competente o Administración Tributaria, todo un procedimiento previo, en este caso regulado por el Código Tributario⁵⁹; Código Aduanero Uniforme Centroamericano y supletoriamente por la Ley del Organismo Judicial⁶⁰ y por la Ley

⁵⁸ Perozo, J. & Montaner, J. (2007). *Tutela Judicial Efectiva en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*, recuperado el 16 de enero de 2014 del sitio: http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-62682007000300004&lng=es&nrm=iso;

⁵⁹ Congreso de la República de Guatemala. Código Tributario, Decreto 6-91. Guatemala

⁶⁰ Congreso de la República de Guatemala. Ley del Organismo Judicial, Decreto 2-89. Guatemala.

de lo Contencioso Administrativo⁶¹, en lo que no esté expresamente regulado en los dos primeros cuerpos legales citados.

El Procedimiento Administrativo Tributario encarna en sí mismo el principio constitucional del debido proceso, dado que en él se expresan administrativamente las etapas que debe agotar la Administración Tributaria, como ente estatal que ejerce parte del poder tributario de verificación de la determinación tributaria, expresando sus objeciones a los contribuyentes sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, confiriere audiencia, recibe los argumentos técnicos o legales y pruebas, valora y determina la existencia o no de la infracción tributaria, en una resolución final debidamente razonada.

Al respecto del procedimiento o proceso, la Corte de Constitucionalidad, ha sostenido que:

“(...) Tal garantía consiste en la observancia por parte del tribunal, de todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial. Implica la posibilidad efectiva de ocurrir ante el órgano jurisdiccional competente para procurar la obtención de la justicia, y de realizar ante el mismo todos los actos legales encaminados a la defensa de sus derechos en juicio, debiendo ser oído y dársele oportunidad de hacer valer sus medios de defensa, en la forma y con las solemnidades prescritas en las leyes respectivas. Se refiere concretamente, a la posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio. Si al aplicar la ley procesal al caso concreto se priva a la persona de su derecho de accionar ante jueces competentes y preestablecidos, de defenderse, de ofrecer y aportar prueba, de presentar alegatos, de usar medios de impugnación contra resoluciones judiciales, entonces se estará ante una violación de la garantía constitucional del debido proceso (...)” Gaceta No. 54, expediente 105-99, página No. 49, sentencia: 16-12-99.

La referida sentencia recoge lo enunciado en este trabajo de que las autoridades, como funcionarios del Estado en el ejercicio de una función pública deben observar todas las normas relativas a la tramitación del juicio y el derecho de las partes de obtener un pronunciamiento que ponga término, del modo más rápido posible, a la situación de incertidumbre que entraña el procedimiento judicial o

⁶¹ Congreso de la República de Guatemala. *Ley de lo Contencioso Administrativo, Decreto 119-96.* Guatemala.

administrativo, a efecto de que exista la posibilidad efectiva de realizar todos los actos encaminados a la defensa de su persona o de sus derechos en juicio.

Estos procedimientos administrativos para la defensa de la persona por medio de los cuales se desarrolla y hace efectivo el principio del Debido Proceso, y otros principios a los se ha hecho referencia, como los de Contradicción dentro del Procedimiento, el de Preferencia de Ley, se encuentran recogidos por el artículos 3 y 6 del Código Tributario; de los Principios aplicables a la Interpretación e Integración de la ley, artículos 4 y 5; así como el de la Extractividad de la ley tributaria (Ultractividad y Retroactividad)⁶²; la Imparcialidad, la Independencia, la Competencia, los de Economía y de Celeridad, el de la Publicidad o Notificación; contenidos en los artículos 1, 2, y 3 de la Ley de lo Contencioso Administrativo.

Ahora bien, cabe preguntarnos, cómo verificar que se cumplan con los principios enunciados, tanto los desarrollados por la propia Constitución de la República de Guatemala como por las demás leyes ordinarias? Esto se logra por dos vías, una por la observación o auto de revisión de las actuaciones propias, por las mismas autoridades que conocen de las distintas etapas dentro del procedimiento administrativo, y en todo caso aplicando correctivos, cómo el de la enmienda y nulidad, señalados en el artículo 160 del Código Tributario, que ordena que:

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

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

En cualquiera de ambos casos, podrá resolverse la enmienda o la nulidad de la totalidad o de parte de una resolución o actuación.

En ningún caso se afectará la eficacia de las pruebas legalmente rendidas.

Para los efectos de este Código, se entenderá que existe vicio sustancial, cuando se violen garantías constitucionales, disposiciones legales o

⁶²Ramírez, E. (2009). *Derecho Penal*, recuperado el 12 de junio del 2013 del sitio: <http://www.monografias.com/trabajos76/derecho-penal/derecho-penal2.shtml#ixzz2KtUEqSwr>;

Ámbito Temporal de validez: a. Extractividad de la ley penal: La denominada Extractividad de la ley penal no es más que una particular "Excepción" al principio general de "Irretroactividad" en cualquier clase de ley, por el cual una ley solo debe de aplicarse a los hechos ocurridos bajo su imperio, es decir bajo su eficacia temporal de validez. art. 2 del CP, la Extractividad se puede dar de dos formas: Retroactividad y Ultractividad de la ley Penal.

a.1 Retroactividad: consiste en aplica una ley vigente con efectos hacia el pasado, a pesar de que se haya cometido el hecho bajo el imperio de una ley distinta y ya se haya dictado sentencia.

a.2 Ultractividad: En el caso que una ley posterior al hecho sea perjudicial al reo, entonces seguirá teniendo vigencia la ley anterior.

formalidades esenciales del expediente o cuando se cometa error en la determinación de la obligación tributaria, multas, recargos o intereses.

La enmienda o la nulidad será procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo, pero no podrá interponerse cuando procedan los recursos de revocatoria o de reposición, (...)."

La facultad de corrección administrativa de enmendar o anular total o parcialmente las acciones o una resolución permite a la Administración Tributaria aplicar correctivos al mal proceder o cuando se incurra en vicios; y tal facultad puede ejercerse o, es procedente en cualquier estado en que se encuentre el proceso administrativo.

El otro mecanismo o forma de corrección es en sede judicial por la vía del Control de la Legalidad de los Actos de la Administración Pública, denominado así por el Autor Eduardo Mayora⁶³ (2009, p. 22).

Esto se considera que deviene del concepto y alcances de lo que es la Función Pública, contenido en la propia Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 154 al señalar que:

"Función pública; sujeción a la ley. Los funcionarios son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella.

Los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido político alguno.

La función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, y no podrá ejercerse sin prestar previamente juramento de la fidelidad a la Constitución".

La norma anterior implica que los funcionarios y empleados públicos solamente puedan hacer lo que la ley les permite, por lo que sus actuaciones están sujetas a la ley.

Tal limitación constitucional, la Corte de Constitucionalidad la ha interpretado como que:

"(...) El principio de legalidad contenido en los artículos 5o., 152, 154 y 155 de la Constitución implica que la actividad de cada uno de los órganos del Estado debe mantenerse dentro del conjunto de atribuciones expresas que le son asignadas por la Constitución y las leyes (...)" Gaceta No. 39, expediente No. 867-95, página No. 35, sentencia: 22-02-96.

⁶³Mayora, E. (2009) *El Control Jurisdiccional de la Legalidad*. Tesis Doctoral. Universidad Autónoma de Barcelona. Cataluña, España.

El límite no sería más que una simple expresión de buena voluntad si la propia Constitución Política de la República de Guatemala y demás leyes ordinarias no señalaran los mecanismos de control, que enuncian los distintos grados de responsabilidad administrativa, civil y aún penal de los empleados y funcionarios públicos, al señalar el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, en el artículo 131, que ningún funcionario o empleado del Servicio Aduanero podrá exigir para la aplicación o autorización de cualquier acto, trámite, régimen u operación, el cumplimiento de requisitos, condiciones, formalidades o procedimientos sin que estén previamente fijados en la normativa aduanera o de comercio exterior, lo cual ha interpretado la Corte de Constitucionalidad al comentar lo dispuesto en el artículo 154 constitucional de que la función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley, al Constitución considerar que:

"(...) Dicha disposición constitucional implica que la conducta del funcionario con el ejercicio del cargo debe sujetarse a la ley, y como tal, debe responder de las consecuencias de sus actos. En ese orden de ideas, se puede afirmar que la Constitución no prevé la posibilidad de eximir de responsabilidad a ningún funcionario en el ejercicio del cargo, por lo que cualquier disposición en ese sentido la contraría y, por ese hecho, no puede coexistir con la Constitución (...)". Gaceta No. 37, **expediente No. 261-93**, página No. 21, sentencia: 19-07-95.

Sobre la responsabilidad civil y penal de los funcionarios y empleados públicos y la solidaridad del Estado, o de la entidad pública en la que sirvan, se encuentra normado por el artículo 155 de la Constitución de la República, que al respecto señala que:

"Responsabilidad por infracción a la ley. Cuando un dignatario, funcionario o trabajador del Estado, en el ejercicio de su cargo, infrinja la ley en perjuicio de particulares, el Estado o la institución estatal a quien sirva, será solidariamente responsable por los daños y perjuicios que se causaren.

La responsabilidad civil de los funcionarios y empleados públicos, podrá deducirse mientras no se hubiere consumado la prescripción, cuyo término será de veinte años.

La responsabilidad criminal se extingue, en este caso, por el transcurso del doble del tiempo señalado por la ley para la prescripción de la pena."

En cuanto a estos tipos de responsabilidad en que pueden incurrir los funcionarios y empleados públicos en el ejercicio de cargo público, por los daños o perjuicios causados a los administrados, por no observar los límites o sujeciones

legales en su actuar al ejercer una función pública, así como los casos de cuándo, por quién compete accionar, y su aplicación; aquí solamente se limita a señalarlos como sanciones, más no se desarrollan en profundidad, al no ser el objeto del presente trabajo.

Los tipos de responsabilidad señaladas son parte fundamental de la observancia del debido proceso, puesto que la actuación del Estado se expresa a través de los funcionarios y empleados públicos que ejercen temporalmente las funciones de los cargos que les son encomendados, y que por las leyes que regulan tales entes y sus funciones, están llamados a tramitar y resolver las actuaciones dentro de los procedimientos legales administrativos de carácter tributario.

CAPÍTULO VI

INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO Y ADUANERO

Como no todos los contribuyentes cumplen de manera constante, espontánea o en la forma debida sus obligaciones tributarias, tanto sustantivas y formales, que les imponen las distintas normas tributarias; por ello las leyes tributarias también regulan y enumeran las distintas clases o tipos de transgresiones o infracciones que pueden cometerse y determinan las sanciones que corresponden, en cada caso, al presunto infractor como sujeto o titular responsable de la conducta contraria a los mandatos de las normas tributarias.

1. Las Infracciones y sanciones en la doctrina

Para el Autor Quiroa, N. (2006). La regulación jurídica de todo lo referente a las infracciones y sanciones tributarias corresponde a la especialidad del Derecho Penal Tributario⁶⁴ (p. 19)

Algunos autores sostienen que el Derecho Penal Tributario es simplemente un capítulo del Derecho Tributario. Así, para el Autor Giuliani, C., el Derecho Tributario es un todo orgánico con aspectos diversos, pero interconectados y como consecuencia, todo lo relativo a infracciones y sanciones no deriva sino del propio poder tributario estatal. El autor citado sostiene que por su singularidad, no permite aplicarle las disposiciones del Código Penal, lo cual es así dado el campo donde se desarrollan estas normas, no obstante si es aplicable a los principios que lo informan.

Por su parte, la Autora Ríos, G. (s. f.),⁶⁵ considera que el ilícito tributario es la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley; este comportamiento podrá ser retribuido con sanciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el

⁶⁴ Quiroa, N. (2006). *Análisis del Delito de Defraudación Tributaria Como Mecanismo de Evasión Fiscal*. (Tesis Licenciatura). Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Señala que el derecho penal tributario es la disciplina jurídica que se encarga de la regulación legal de todo lo concerniente a la infracción y a la sanción tributaria, correspondiéndole el análisis de las normas aplicables en caso de violación de las disposiciones tributarias, así como también las penalidades aplicables a los transgresores.

⁶⁵ Ríos G. (2010). *Las Infracciones Tributarias en el Sistema Tributario Mexicano*. Recuperado el 7 de enero de 2014, del sitio: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm>

ilícito tributario. Agrega, que por otro lado, desde una perspectiva general, algunos autores han planteado la posibilidad de tipificar el fraude a la ley como ilícito tributario, en este sentido, el Código Fiscal de la Federación no indica expresamente qué debe entenderse por fraude a la ley, diferente de otros cuerpos legislativos, como el español, en el que la Ley General Tributaria ha introducido como novedad la noción de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. El ilícito tributario podrá tipificarse como infracción o delito, debido a que ontológicamente no existe diferencia entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales; la distinción dependerá del grado de protección que desee darle el legislativo al interés jurídico tutelado. Concluye que *“Enlazando las ideas anteriores, debe ponerse de manifiesto que se puede perseguir una misma conducta con dos vías distintas, por un lado, el procedimiento administrativo para la aplicación de la multa mediante un acto administrativo y, por otro, el proceso penal en el que se resolverá si procede establecer la responsabilidad penal, mediante una sentencia definitiva de un juez.”*(p. 1166).

Cabe señalar que las infracciones a los deberes sustantivos y formales en materia tributaria, constituyen una contravención a un mandato legal, el cual, dependiendo de la gravedad que le asigna el legislador, pasa a convertirse de una sanción administrativa, normalmente pecuniaria, que se impone luego de un procedimiento administrativo, a constituirse en un posible hecho delictivo, a ser impuesta por un juez del orden penal luego de un proceso judicial, pero que en ambas sedes, administrativa o judicial, siempre habrá de observarse y ceñirse a los principios y derechos que tutelan la debida defensa o debido proceso del presunto infractor, durante lo largo de todo el procedimiento administrativo como el proceso jurisdiccional.

2. Las Infracciones y Sanciones en la Legislación Tributaria y Aduanera

Nuestra legislación en forma general recoge en el primer párrafo del artículo 69 del Código Tributario el concepto de infracción, sin clasificarlas de ninguna forma, al señalar que:

“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 conforme a la legislación penal. (...)”

El artículo 69 relacionado en el párrafo anterior, además de indicar qué hechos o actos constituyen infracción, también señala la competencia de la Administración Tributaria para sancionar al presunto infractor por la comisión de la infracción, pero siempre que no constituya la posible comisión de hechos delictivos o faltas penales, que también en el primer; y segundo párrafos del artículo 70 subsiguiente, señalan a quien compete conocer de ellos, al regular que:

*“Cuando se cometan delitos tipificados como tales en la ley penal, relacionados con la materia tributaria, **el conocimiento de los mismos corresponderá a los tribunales competentes del ramo penal.***

*Cuando se presuma la existencia de un delito, la Administración Tributaria **deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente**, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al fisco. El pago del Impuesto defraudado por el imputado no lo libera de su responsabilidad penal. (...)*”.

Por su parte el artículo 90 del Código Tributario complementa la disposición anterior al desarrollar el principio de ***Non bis in idem***⁶⁶, que el Autor Cabanellas, G. (1992) define como un aforismo latino que significa no dos veces sobre lo mismo (p. 175); señalando que:

*“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, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. **La Administración Tributaria en ningún caso sancionará dos veces la misma infracción.**”*

Por su parte, el Código Aduanero Uniforme Centroamericano, también contiene una regulación similar en materia de infracciones aduaneras, al señalar en los artículos del 122 al 126 que:

⁶⁶ **Cabanellas, G.** (1992). Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos. Define *non bis in idem* como un aforismo latino que significa no dos veces sobre lo mismo. Heliasta S.R.L. 4ª. Edición ampliada por Ana María Cabanellas Buenos Aires, Argentina.

De León, F. (1998). Acumulación de sanciones penales y administrativas: Sentido y alcance del principio “*ne bis in idem*”. Bosch. Barcelona, España (p.p. 388-389). Califica el “*non bis in idem*”, o también llamado “*ne bis in idem*”, como un criterio de interpretación o solución al constante conflicto entre la idea de seguridad jurídica y la búsqueda de justicia material, que tiene su expresión en un criterio de la lógica, de que lo ya cumplido no debe volverse a cumplir.

*“Artículo 122. **Infracción aduanera** .Constituye infracción aduanera toda trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera. Las infracciones aduaneras pueden ser: Administrativas, Tributarias o Penales.*

*Artículo 123. **Infracción administrativa**. Constituye infracción administrativa, toda acción u omisión que signifique trasgresión de la legislación aduanera, que no cause perjuicio fiscal, ni constituya delito.*

*Artículo 124. **Infracción tributaria**. Infracción tributaria, es toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, que cause o pueda causar perjuicio fiscal, y no constituya delito.*

*Artículo 125. **Infracción aduanera penal** .Será infracción aduanera penal toda acción u omisión que signifique trasgresión o tentativa de trasgresión de la legislación aduanera, constitutiva de delito.*

*Artículo 126. **Sanciones**. Las infracciones de carácter administrativo y tributario a la normativa aduanera centroamericana y sus sanciones, se regularán conforme al Reglamento y la legislación nacional.”*

En términos similares, el artículo 6 de la nueva Ley Nacional de Aduanas⁶⁷, regula que es la infracción administrativa, al indicar que:

“Infracción aduanera administrativa. Es infracción aduanera administrativa toda acción u omisión que implique incumplimiento de normas jurídicas de orden sustancial o formal, relativas a obligaciones administrativas en materia aduanera, establecidas en leyes y disposiciones legales vigentes.

Las infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones serán impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- de conformidad con la Ley.

Serán eximentes de responsabilidad, los hechos acaecidos por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente comprobados y aceptados por el Servicio Aduanero y estipulados por el CAUCA. Hechos que serán aceptables siempre que el sujeto pasivo no haya contribuido a causarlos por exceso, retardo, omisión o abstención.

No será aplicable lo establecido en estas disposiciones a las acciones u omisiones que se encuentren tipificadas como delitos o faltas, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, en cuyo caso su conocimiento y sanción corresponden a los tribunales competentes.”

Estas normas, además de regular la competencia en caso de infracciones administrativas a las leyes tributarias y aduaneras que serán conocidas y resueltas en sede administrativa, también señalan el camino, el momento y la acción por tomar de parte de la Administración Tributaria por aquellas que puedan constituir delitos, que no es otra que la de abstenerse de seguir conociendo el caso en sede administrativa y

⁶⁷ Congreso de la República de Guatemala. Decreto número 14-2013 Ley Nacional de Aduanas. Diario de Centro América número 38. Guatemala, 25 de noviembre de 2013.

de inmediato poner en conocimiento de un juez del ramo penal, los hechos constatados indiciarios de un delito, remitiéndoles el caso para su tramitación y resolución conforme la normativa penal aplicable; pero ello es sin perjuicio de efectuar la determinación de la obligación tributaria, el cobro, y recibir de los presuntos infractores, los tributos adeudados.

Es importante de resaltar que la Ley Nacional de Aduanas establece como eximentes de responsabilidad, los hechos acaecidos por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente comprobados y aceptados por el Servicio Aduanero y estipulados por el CAUCA, hechos que serán aceptables siempre que el sujeto pasivo no haya contribuido a causarlos por exceso, retardo, omisión o abstención. Si bien los casos eximentes de responsabilidad son principios que informan el Derecho Penal, debiera ser observado por la Administración Pública en general, y tributaria en particular para todo tipo de sanciones, pues recordemos que el derecho sancionatorio administrativo se informa a su vez de los principios del Derecho Penal, básicamente en cuanto que siempre se deben aplicar e interpretar las normas en el sentido más favorable al reo o presunto infractor en el caso bajo estudio.

3. Las Infracciones y Sanciones en la Legislación Penal

Respecto de las infracciones y sanciones en la legislación penal, cabe acotar lo señalado en el último párrafo del artículo 90 del Código Tributario precitado, que señala que el hecho de recibir el pago del adeudo tributario, no libera al contribuyente de la responsabilidad penal; sobre esto cabe analizar los artículos pertinentes de la legislación penal que se refieren a los Delitos Contra el Régimen Tributario, como el considerado en el artículo 358 “A”, que trata del tipo general del delito de defraudación tributaria, señala que:

*“Comete delito de defraudación tributaria quien, mediante simulación, ocultación, maniobra, ardid, o cualquier otra forma de engaño, induzca a error a la administración tributaria en la determinación o el pago de la obligación tributaria, **de manera que produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva.***

El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto omitido.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”

Al analizar con detenimiento este tipo de delitos y los demás considerados en el Capítulo IV, del Código Penal, que tratan de los Delitos Contra el Régimen Tributario, como el artículo 358 "C", que trata de la :

“Apropiación indebida de tributos. Comete el delito de apropiación indebida de tributos quien actuando en calidad de agente de percepción o de retención, en beneficio propio, de una empresa o de tercero, no entere a la Administración Tributaria la totalidad o parte de los impuestos percibidos o retenidos, después de transcurrido el plazo establecido por las leyes tributarias específicas para enterarlos. El responsable de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años, que graduará el Juez con relación a la gravedad del caso, y multa equivalente al impuesto apropiado.

Si el delito fuere cometido por directores, gerentes, administradores, funcionarios, empleados o representantes legales de una persona jurídica, en beneficio de ésta, además de la sanción aplicable a los responsables, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto no enterado, y se le apercibirá que en caso de reincidencia se ordenará la cancelación de la patente de comercio en forma definitiva.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la pena de expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que haya cumplido aquellas.”

Estos son delitos de resultado en los que, diferentes de los de peligro⁶⁸, su tipicidad exige que la acción vaya seguida de un resultado o daño concreto, y a la vez de que se mantenga, dado que el delito supone el mantenimiento de una situación antijurídica en el tiempo por la voluntad del autor, y en el caso de los analizados, los hechos señalados deben producir como un resultado permanente, como condición esencial para que subsista el delito, el que **produzca detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva**, lo que implica que el daño patrimonial al Estado subsista; en cuyo caso, cabría preguntarnos qué sucede si se solventa el pago de los tributos adeudados o dejados de enterar.

La respuesta sería obviamente que el delito no se perfecciona o configura, dado que el tipo delictivo requiere para su perfeccionamiento que efectivamente se produzca y mantenga el detrimento o menoscabo en la recaudación impositiva; por ende, lo dispuesto en el párrafo final del artículo 90 del Código Tributario comentado, en lo referente a que *al recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al*

⁶⁸Los delitos de peligro o de mera actividad, se caracterizan porque no existe resultado, es decir, que la mera acción consuma el delito, en los que no se requiere la lesión del bien jurídico, sino que basta con que la conducta del sujeto sea la puesta en peligro del mismo o la amenaza a éste bien.

contribuyente de la responsabilidad penal; pues esto carece de contenido jurídico dentro del ámbito penal; lo que al no ser materia de este estudio, no será más que comentado o señalado como una norma vigente carente de positividad.

4. Las medidas de solución dentro del Proceso Penal

En este trabajo de las soluciones administrativas, cabe señalar que la norma ya comentada del artículo 90 del Código Tributario al señalar que:

“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, sin perjuicio de recibir el pago del adeudo tributario y ello no libera al contribuyente de la responsabilidad penal. (...)”

Se refiere a la posibilidad de recibir, en todo caso, el pago de los tributos adeudados, lo cual es una facultad de la administración, pero también un derecho del contribuyente para tratar de terminar el conflicto tributario derivado de una diferencia en el tributo por pagar y que por algún hecho, acto o indicio la autoridad tributaria presume la existencia de la comisión de un delito, o de una falta contemplados en la legislación penal.

También el proceso penal tiene contempladas formas de solución, puesto que, si bien una infracción tributaria o aduanera que a juicio de la Administración Tributaria pudiera tener matices de hechos o actos delictivos, se debe cursar al conocimiento de una autoridad del orden penal; todo ello no es más que una mera presunción de responsabilidad, con base en el principio de que se presume siempre inocente al presunto infractor en tanto no se le pruebe lo contrario, basado en el principio constitucional de inocencia contenido en el artículo 14 de la Constitución, el cual señala que:

“Toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.”

Principio de inocencia que aplica plenamente en todos los ámbitos incluyendo no solo el penal, sino también el administrativo tributario al ser un derecho fundamental constitucional recogido como garantía individual, y así lo ha reconocido la Corte de Constitucionalidad al haber acuñado jurisprudencia en ese sentido al señalar que:

“(…) el artículo 14 constitucional reconoce, en su primer párrafo, el derecho fundamental de **toda persona a la que se impute la comisión de hechos, actos u omisiones ilícitos o indebidos a que se presuma su inocencia durante la dilación del proceso o expediente** en el que se conozca la denuncia, y hasta en tanto no se le haya declarado responsable judicialmente en sentencia debidamente ejecutoriada. Se trata, entonces, de una presunción *iuris tantum* (…)” *Gaceta No. 47, expediente No. 1011-97, página No. 109, sentencia: 31-03-98.*”

Asimismo, en otra sentencia indicó:

“(…) una presunción *iuris tantum*”, dirigida a garantizar al sindicado que no podrá sufrir pena o **sanción** que no tenga fundamento en prueba pertinente, valorada por un tribunal con eficacia suficiente para destruir la presunción y basar un fallo razonable de responsabilidad, porque, **en caso contrario, el principio constitucional enunciado prevalecerá en su favor** (…)” *Gaceta No. 60, expediente No. 288-00, página No. 115, sentencia 02-05-01.*”

Lo expuesto lleva a otra consideración, y es que ante la presunción de inocencia del presunto implicado o sindicado, el proceso penal también permite o contempla medidas o soluciones para terminar prontamente y al menor costo, con el proceso penal, en este caso judicial, derivado de posibles hechos o actos que, a juicio de laguna funcionario o empleado, pudieran considerarse como indicios de la comisión de un hecho delictivo, y así, el Código Procesal Penal basado en el principio de inocencia y del de *in dubio pro reo*⁶⁹, contiene medidas de solución pronta; estas medidas son denominadas desjudicializadoras.

En los artículos del 24 al 31 del Código Procesal Penal, se encuentra lo que se conoce como desjudicialización, institución en la que caben el criterio de oportunidad, la conversión, la mediación, y **la suspensión condicional de la persecución penal**.

El procedimiento abreviado, al permitir a los fiscales graduar la solicitud de pena con motivo de la aceptación de los hechos por parte del imputado y debido a las circunstancias del hecho delictivo, puede considerarse también como figura de desjudicialización, porque además responde al propósito de simplificación de casos penales.

⁶⁹ Op. Cit. Recuperado el 4 de marzo del 2014, del sitio: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/in-dubio-pro-reo/in-dubio-pro-reo.htm>;

Tiene íntima relación con el derecho a la presunción de inocencia, pero existe entre ellos una diferencia sustancial entre ambos, pues este último derecho desenvuelve su eficacia cuando existe una absoluta falta de pruebas o cuando las practicadas no se han efectuado con las debidas garantías.

De estas medidas de desjudicialización, por no ser este un trabajo de carácter penal, se toman únicamente la suspensión condicional de la persecución penal contenida en el artículo 27 del Código Procesal Penal, que indica:

*“En los delitos cuya pena máxima no exceda de cinco años de prisión, en los delitos culposos, y **en los delitos contra el orden jurídico tributario el Ministerio Público a solicitud del interesado en gozar de este beneficio, y previa comprobación del pago del valor de los impuestos retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios, que acreditará mediante documentación que debe expedir la autoridad tributaria, propondrá la suspensión condicional de la persecución penal.** La suspensión no podrá otorgarse a reincidentes, ni a quien se haya condenado anteriormente por delito doloso.*

El pedido contendrá:

- 1) Los datos que sirvan para identificar al imputado;*
- 2) El hecho punible atribuido;*
- 3) Los preceptos penales aplicables; y,*
- 4) Las instrucciones o imposiciones que requiere.*

*El Juez de Primera Instancia con base en la solicitud del Ministerio Público, deberá disponer la suspensión condicional de la persecución penal **si el imputado manifiesta conformidad admitiendo la veracidad de los hechos que se le imputan y si a juicio del Juez hubiere reparado el daño correspondiente o afianzare suficientemente la reparación, incluso por acuerdos con el agraviado o asumiere o garantizar la obligación de repararlo, garantía que podrá consistir en hipoteca, prenda o fianza.***

De no existir una persona directamente agraviada o afectada y en caso de insolvencia del imputado se aplicará la norma contenida en el párrafo segundo del artículo 25 Bis.

La suspensión de la persecución penal no será inferior de dos años ni mayor de cinco, ni impedirá el progreso de la acción civil derivada del incumplimiento de los acuerdos celebrados entre las partes, en ninguna forma. Transcurrido el período fijado sin que el imputado cometiere un nuevo delito doloso, se tendrá por extinguida la acción penal.”

El artículo 27 citado en el párrafo anterior, específicamente se refiere a delitos contra el orden jurídico tributario en los cuales el Ministerio Público atendiendo al propósito de simplificación de casos penales, por solicitud del interesado en gozar de este beneficio, y previa comprobación del pago del valor de los impuestos retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios, que se acreditará con la documentación que debe expedir la autoridad tributaria, propondrá al Juez de Primera Instancia encargado de tramitar el caso, la suspensión condicional de la

persecución penal. Posteriormente, el Juez de Primera Instancia con base en la solicitud del Ministerio Público, dispondrá la suspensión condicional de la persecución penal si el imputado manifiesta su conformidad admitiendo la veracidad de los hechos que se le imputan y si a juicio del Juez, hubiere reparado el daño correspondiente; la reparación del daño normalmente implica el pago de los impuestos discutidos más las multa o mora y los intereses causados.

La aplicación de esta medida desjudicializadora tiene como consecuencia la suspensión de la persecución penal, la cual no será inferior de dos años ni mayor de cinco, ni impedirá, en ninguna forma, el progreso de la acción civil derivada del incumplimiento de los acuerdos celebrados entre las partes. Transcurrido el período fijado sin que el imputado cometiere un nuevo delito doloso, se tendrá por extinguida la acción penal.

Además, el Código Penal tiene otra clase de soluciones para concluir el proceso penal, el cual está consignado en el artículo 72, disponiendo que:

“Al dictar sentencia, podrán los tribunales suspender condicionalmente la ejecución de la pena, suspensión que podrán conceder por un tiempo no menor de dos años ni mayor de cinco, si concurrieren los requisitos siguientes:

- 1º. Que la pena consista en privación de libertad que no exceda de tres años;*
- 2º. Que el beneficiado no haya sido condenado anteriormente por delito doloso;*
- 3º. Que antes de la perpetración del delito, el beneficiado haya observado buena conducta y hubiere sido un trabajador constante;*
- 4º. Que la naturaleza del delito cometido, sus móviles y circunstancias, no revelen peligrosidad en el agente y pueda presumirse que no volverá a delinquir.*
- 5º. En los delitos contra el Régimen Tributario a que se refieren los artículos 358 “A” 358 “B” y 358 “C”, si el penado ha cumplido con restituir al Estado el valor de los impuestos retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios que previa liquidación fiscal determine la autoridad tributaria, a pedido del Juez competente. En este caso no se tomará en cuenta para el otorgamiento de este beneficio el límite máximo de la pena prevista en la Ley para tales ilícitos.*

Este beneficio se podrá otorgar al momento de dictarse el fallo, o en los casos en que exista sentencia que haya pasado por autoridad de cosa juzgada cuando el penado cumpla con el pago antes indicado. La aplicación del beneficio en este último caso corresponderá al Juez de Ejecución.”

El artículo descrito, va más allá de los anteriores y permite que, aún en el caso en que exista sentencia pasada por autoridad de cosa juzgada⁷⁰, sin importar el límite máximo de la pena, cuando el penado cumpla con el pago indicado de los impuestos retenidos o defraudados, así como los recargos, multas e intereses resarcitorios, podrán los tribunales suspender condicionalmente la ejecución de la pena, en cuyo, caso el sentenciado puede recobrar su libertad.

Las normas de carácter penal, descritas en los párrafos que anteceden, también tienen previstas soluciones para los procesos, lo cual cumple con el postulado constitucional de inocencia del presunto infractor o sindicado, así como el de celeridad y economía procesal, dado que conforme lo dispone la Constitución de la República, la administración de justicia tiene que ser pronta y cumplida según el mandato del Artículo 207, al ordenar que:

*“(...) Los magistrados de la Corte Suprema de Justicia prestarán ante el Congreso de la República, la protesta de administrar **pronta y cumplida justicia.** (...)”.*

La orden que la justicia debe ser pronta y cumplida, a la vez, es un principio constitucional, esto para que se hagan efectivos los principios de justicia y equidad, ya que la justicia que no es pronta, no es justicia, máxime cuando se trata de hechos económicos que implican costos y contingencias económicas para los contribuyentes.

5. Las soluciones administrativas por Infracciones y Sanciones Tributarias

En cuanto a las infracciones tributarias, el Código Tributario establece cuáles considera que son infracciones tributarias, en el artículo 71, así:

“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.”*

⁷⁰Del latín *res iudicata*, y es el efecto ocasionado por una sentencia judicial firme dictada, y una sentencia judicial cuando conforme a derecho ya no caben contra ella medios de impugnación para modificarla.

La nueva Ley Nacional de Aduanas, Decreto número 14-2013, del Congreso de la República de Guatemala⁷¹, en lo que respecta al ámbito aduanero, señala en el primer párrafo del artículo 6, lo que se considera como infracciones aduaneras administrativas, así:

“Es infracción aduanera administrativa toda acción u omisión que implique incumplimiento de normas jurídicas de orden sustancial o formal, relativas a obligaciones administrativas en materia aduanera, establecidas en leyes y disposiciones legales vigentes.

Las infracciones aduaneras administrativas y sus sanciones serán impuestas por la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT- de conformidad con la Ley.

Serán eximentes de responsabilidad, los hechos acaecidos por caso fortuito o fuerza mayor, debidamente comprobados y aceptados por el Servicio Aduanero y estipulados por el CAUCA. Hechos que serán aceptables siempre que el sujeto pasivo no haya contribuido a causarlos por exceso, retardo, omisión o abstención.

No será aplicable lo establecido en estas disposiciones a las acciones u omisiones que se encuentren tipificadas como delitos o faltas, de conformidad con el ordenamiento jurídico vigente, en cuyo caso su conocimiento y sanción corresponden a los tribunales competentes.

Las infracciones aduaneras administrativas se sancionarán con una multa de trescientos Pesos Centroamericanos (\$CA 300.00) o su equivalente en quetzales según el tipo de cambio del día en que se incurrió en la infracción. Cuando en un mismo procedimiento administrativo y disciplinario se genere más de una multa, se aplicará una sola, independiente del número de las infracciones. Las sanciones estarán sujetas a los cargos y rebajas en los términos y condiciones que establece el Código Tributario.”

Como se puede apreciar en las norma citadas, son bastante amplias en cuanto a la gama de infracciones tributarias y aduaneras, que son aquellos comportamientos u omisiones en que incurren los contribuyentes, en perjuicio de los derechos del Estado como fisco o sujeto activo de la obligación tributaria, o se vulnera un mandato, o prohibición de orden sustancial o formal, relativa a obligaciones administrativas en materia tributaria o aduanera, establecidas en leyes y disposiciones legales vigentes, y que a ese comportamiento u omisión, el ordenamiento tributario específicamente le reserve una reacción represiva o de castigo, esto es, una sanción.

El tratamiento de la infracciones no es el objeto de este trabajo, por lo que no se analizan una a una, sino solamente se señalan, lo que sí se pretende es analizar y

⁷¹ Op. Cit.

tratar sobre el procedimiento administrativo tributario que se debe seguir para su determinación, sustanciación y aplicación, que como se ve, las infracciones van desde el no pago de tributos y retenciones, hasta el incumplimiento de deberes de carácter puramente formal⁷².

En este apartado, sí cabe hacer mención en cuanto a la existencia de un mecanismo de solución administrativa de infracciones tributarias de carácter formal al alcance del contribuyente o responsable, para evitar una costosa y dilatada controversia tributaria, y es la presentación voluntaria para solventar las deficiencias u omisiones incurridas, conforme lo regulado en el nuevo artículo 94 “A” del Código Tributario, que dispone una reducción de sanciones e infracciones a deberes formales, al regular que.

“Los contribuyentes o responsables que al percatarse de la comisión de una infracción a los deberes formales, de las establecidas en este Código o en las leyes tributarias específicas, que se sancionen pecuniariamente, sin haber sido requerido o fiscalizado, se presente voluntariamente ante la Administración Tributaria aceptando la comisión de la infracción, se rebajará la sanción que corresponda en un ochenta y cinco por ciento (85%), siempre que efectúe el pago de forma inmediata. Esta rebaja no aplicará en el caso que el contribuyente reincida en la comisión de la misma infracción durante el período impositivo que corresponda.”

Este artículo permite que tanto los contribuyentes como los responsables, al percatarse de la comisión de una infracción a deberes formales, de las que se determinan en el Código Tributario, o en las demás leyes tributarias y aduaneras específicas, como el precitado artículo 6 de la nueva Ley Nacional de Aduanas, que señala en su último párrafo que:

“Las infracciones aduaneras administrativas se sancionarán con una multa de trescientos Pesos Centroamericanos (\$CA 300.00) o su equivalente en quetzales según el tipo de cambio del día en que se incurrió en la infracción. Cuando en un mismo procedimiento administrativo y disciplinario se genere más de una multa, se aplicará una sola, independiente del número de las infracciones. Las sanciones estarán sujetas a los cargos y rebajas en los términos y condiciones que establece el Código Tributario.”

⁷² Las infracciones formales corresponden a la violación o contravención de significativos deberes formales o accesorios impuestos por las leyes a los sujetos pasivos o a responsables en el ámbito de la gestión tributaria.

Infracciones que tienen la característica de que son penadas con sanción pecuniaria, y que para el caso de aquellos presuntos infractores que, sin haber sido requeridos o fiscalizados, por ende tampoco se ha iniciado ningún procedimiento administrativo, se presenten ante la Administración Tributaria aceptando la comisión de la infracción y rectificando o subsanando el hecho que la hubiere generado, puedan gozar de una rebaja de la multa de un 85%, en cuyo caso solo se deberá efectuar el pago inmediato del restante del 15%, dado que por virtud de la ley, también estarán sujetas a las rebajas en los mismos términos y condiciones que fija el Código Tributario, aplicables en principio a infracciones formales como las señaladas en el citado Código Tributario artículo 94, así:

“Constituye infracción a los deberes formales la acción u omisión del contribuyente o responsable que implique incumplimiento de los previstos en este Código y en otras leyes tributarias.

Son infracciones a los deberes formales, las siguientes:

1. *Omisión de dar aviso a la Administración Tributaria, de cualquier modificación o actualización de los datos de inscripción y del nombramiento o cambio de contador. Todo ello dentro del plazo de treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que se produjo la modificación o actualización.*

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso con una sanción máxima de mil quinientos Quetzales (Q.1,500.00).

2. *Omisión o alteración del Número de Identificación Tributaria –NIT- o de cualquier otro requisito exigido en declaraciones y recibos de tributos, documentos de importación o exportación y en cualquier documento que se presente o deba presentarse ante la Administración Tributaria.*

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción no podrá exceder un mil Quetzales (Q.1,000.00) mensuales. En ningún caso la sanción máxima excederá la suma del uno por ciento (1 %) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

3. *Adquirir bienes o servicios, sin exigir facturas o el documento que legalmente soporte la transacción, cuando corresponda.*

SANCIÓN: Multa equivalente al monto del impuesto correspondiente a la transacción. Si el adquiriente denuncia ante la Administración Tributaria a quien estando obligado no emitió y le entregó el documento legal correspondiente, quedará exonerado de la sanción.

4. *No llevar al día los libros contables u otros registros obligatorios establecidos, en el Código de Comercio y las leyes tributarias específicas. Se entiende que están al día, si todas las operaciones se encuentran asentadas en los libros y registros debidamente autorizados y habilitados,*

dentro de los dos (2) meses calendario inmediatos siguientes de realizadas.

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), cada vez que se le fiscalice. Esta sanción se aplicará sin perjuicio de la obligación del contribuyente o responsable de operar debidamente los libros o registros contables respecto de los cuales la Administración Tributaria constató su atraso.

5. *Llevar los libros y registros contables, en forma distinta a la que obliga el Código de Comercio y las leyes tributarlas específicas.*

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00) cada vez que se fiscalice y se establezca la infracción.

6. *Ofertar bienes y servicios sin incluir en el precio el impuesto, cuando corresponda.*

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5000.00) cada vez que se incurra la infracción.

7. *No percibir o retener los tributos, de acuerdo con las normas establecidas en este Código y en las leyes específicas de cada impuesto.*

SANCIÓN: Multa equivalente al impuesto cuya percepción o retención omitiere. La imposición de la multa no exime la obligación de enterar el impuesto percibido o retenido, salvo que ya se hubiere efectuado el pago por el sujeto pasivo.

8. *Extender facturas, notas de débito, notas de crédito u otros documentos que no cumplan con alguno de los requisitos formales según la ley específica.*

SANCIÓN: Multa de cien Quetzales (Q.100.00) por cada documento. El máximo de sanción que podrá aplicarse será de cinco mil Quetzales (Q.5000.00), en cada período mensual. En ningún caso la sanción máxima excederá del dos por ciento (2%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

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

SANCIÓN: Multa de cincuenta Quetzales (Q.50.00) por cada día de atraso, con una sanción máxima de un mil Quetzales (Q.1000.00).

Cuando la infracción sea cometida por entidades que están total o parcialmente exentas del Impuesto Sobre la Renta, por desarrollar actividades no lucrativas, la sanción se duplicará. En caso de reincidencia, además de la imposición de la multa correspondiente se procederá a la cancelación definitiva de la inscripción como persona jurídica no lucrativa en los registros correspondientes.

10. *No concurrir a las oficinas tributarias cuando su presencia sea requerida, como se establece en el numeral 6 del artículo 112 de este Código.*

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1000.00) por cada vez que sea citado y no concurriere.

11. *Que el comprador no realice el traspaso en el registro legal correspondiente, dentro del plazo que establece la ley específica, de la propiedad de los vehículos que adquiera.*

SANCIÓN: Multa equivalente al cien por ciento (100%) del impuesto que corresponda conforme a la tarifa que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

12. *No dar aviso dentro del plazo que establece la ley específica, de cualquier cambio producido en las características de los vehículos inscritos en el registro correspondiente.*

SANCIÓN: Multa de quinientos Quetzales (Q.500.00).

13. *La no presentación ante la Administración Tributaria de los informes establecidos en las leyes tributarias.*

SANCIÓN: Una multa de cinco mil Quetzales (Q.5000.00) la primera vez; de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) la segunda vez y en caso de incumplir más de dos veces se aplicará multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00) más el equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente, durante el último mes en el cual declaró ingresos. Esta sanción será aplicada, por cada vez que incumpla con su obligación.

14. *Utilizar máquinas registradoras, cajas registradoras u otros sistemas autorizados, en establecimientos distintos del registrado para su utilización, sin haber dado aviso a la Administración Tributaria.*

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).

15. *Realizar, sin estar inscrito, actividades para las cuales las normas tributarias hayan establecido la obligación de estar previamente inscrito en los registros habilitados por la Administración Tributaria.*

SANCIÓN: Multa de diez mil Quetzales (Q.10,000.00).

16. *No efectuar el pago de tributos o no proporcionar la información requerida, eventual o periódicamente, por medio de los sistemas o herramientas, formas, formularios electrónicos, informáticos, digitales u otros, que han sido establecidos como de uso obligatorio para el contribuyente o responsable.*

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00), sin perjuicio del cumplimiento de la obligación de presentar la información o pago requerido, utilizando estas herramientas, formas, formularios o similares.

17. *Emitir en forma ilegible, borrosa o incompleta, facturas, facturas especiales, notas de débito, notas de crédito, u otros documentos que la Administración Tributaria haya autorizado.*

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00), en cada período mensual que se establezca la infracción. En ningún caso la sanción máxima excederá del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos

por el contribuyente durante el último período mensual en el que haya reportado ingresos.

18. *El Agente de Retención que no extienda o extienda extemporáneamente, la constancia de retención efectuada que conforme a la ley corresponde.*

SANCIÓN: Multa de un mil Quetzales (Q.1,000.00) por cada constancia de retención no entregada en tiempo.

19. *La no exhibición del protocolo por el notario, a requerimiento de la Administración Tributaria, salvo el caso de testamentos.*

SANCIÓN: Multa de cinco mil Quetzales (Q.5,000.00).

El Organismo Ejecutivo, a propuesta de la Administración Tributaria, formulará por conducto del Ministerio de Finanzas Públicas, la actualización del valor de las sanciones y propondrá al Congreso de la República las reformas pertinentes cada cinco años.”

Infracciones de carácter formal, tales como la omisión de un aviso, de no entregar un aviso o informe en tiempo, omitir un requisito en un formulario, no utilizar el medio de pago que determine las Administración Tributaria, y otras de esta misma índole, pueden ser subsanadas cumpliendo con lo omitido o rectificando el error y pagando una parte de la multa, dado que las infracciones por deberes formales por lo general son sancionadas pecuniariamente con multas relativamente pequeñas. Al aplicar estos mecanismos se descongestiona a la administración tributaria de expedientes de poca importancia, y permiten al presunto infractor, regularizar o solventar su situación en forma pronta y con un costo relativamente bajo.

CAPÍTULO VII
EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO POR INFRACCIONES
TRIBUTARIAS

1. Antecedentes

Nuestra legislación tributaria define como infracción cualquier incumplimiento o transgresión vía acción u omisión a la legislación tributaria, tanto sustantiva como formal, así el Código Tributario expresamente regula en el artículo 69 que:

“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 conforme a la legislación penal.”

Dentro de las infracciones que son consideradas como tales en materia tributaria el artículo 71 del Código Tributario específicamente señala que:

“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. (...)”*

Las sanciones de carácter tributario nacen de la facultad de verificación de la Administración Tributaria, las cuales se señalan en el Capítulo I de este trabajo, y están recogidas en el Código Tributario en el Título IV, Procedimiento ante La Administración Tributaria, Capítulo I de Facultades y Atribuciones de la Administración Tributaria, y específicamente en el artículo 98; en el que se señalan, entre otras obligaciones, que:

“La Administración Tributaria está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias. Para los efectos de este Código se entenderá por Administración Tributaria a la Superintendencia de Administración Tributaria u otra dependencia o entidad del Estado a la que por ley se le asignen funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos. En el ejercicio de sus funciones la Administración

Tributaria actuará conforme a las normas de este Código, las de su Ley Orgánica, y las leyes específicas de cada impuesto y las de sus reglamentos respectivos, en cuanto a la aplicación, fiscalización, recaudación y el control de los tributos.

Para tales efectos podrá:

(...) 3. Verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos de análisis e investigación que estime convenientes, con el fin de establecer con precisión el hecho generador y el monto del tributo correspondiente. Para este efecto, podrá requerir del sujeto pasivo y de terceros cualquier información complementaria, incluso a través de sistemas computarizados, en congruencia con lo que establecen los artículos 30 y 93 de este Código.

(...) 4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias. (...)"

Como ya se indicó y se ratifica en este artículo, la Administración Tributaria como entidad del Estado a la que por ley se le asigna las funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, está dotada de facultades suficientes para investigar y sancionar las infracciones tanto sustantivas como formales cometidas por los contribuyentes y los responsables.

Pero todo este proceso de imposición de sanciones tributarias se debe desarrollar siempre dentro de un Debido Proceso Administrativo, con sujeción a los derechos y principios que tutelan la observancia de las garantías de los contribuyentes como presuntos infractores.

En ese sentido, la Corte de Constitucionalidad ha manifestado, en relación con la facultad de aplicar sanciones administrativas, que:

"En este procedimiento administrativo se desarrolla precisamente el derecho de defensa que establece el artículo 12 constitucional, ya que al supuesto infractor se le debe dar debida noticia y oportunidad de comparecer y de hacer valer los recursos legales para impugnar las resoluciones administrativas que le son desfavorables, pudiendo, incluso, someterlo al contralor jurisdiccional correspondiente. (...) Es de reiterar también, que por tratarse de una cuestión de índole administrativa debe resolverse siguiendo un procedimiento de esta naturaleza, con la observancia del principio del debido proceso, donde no se dejará al sancionado en estado de indefensión puesto que bien puede impugnar las resoluciones que estime perjudiciales a sus intereses mediante el empleo de los correspondientes recursos administrativos, sin perjuicio de que, agotada esta vía, acuda al contralor jurisdiccional (...)" (Sentencia Expediente. 44-87 GJ 5).

Como se puede apreciar de lo señalado por la Corte, insiste en que dentro del procedimiento administrativo siempre debe observarse el Principio del Debido proceso, que en los siguientes apartados veremos cómo se desenvuelve en el ámbito de la imposición de sanciones de carácter tributario.

2. Del Procedimiento Administrativo de Imposición de Sanciones

Ahora bien, en ejercicio de las facultades de fiscalización señaladas, el procedimiento propiamente de imposición de sanciones se desarrolla en el Código Tributario a partir de la Sección Quinta, del Capítulo V, Proceso Administrativo, denominada **Infracciones que se Establezcan con Ocasión de Inspecciones o Actos Similares**, tal procedimiento en el artículo 151, se inicia con las actas administrativas, señalando que:

“De los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, deberá dejarse constancia documentada y se ordenará la instrucción del procedimiento que corresponda.

El contribuyente presunto infractor, deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente. En su ausencia, dicho derecho podrá ejercerlo su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento correspondiente, a quién se advertirá que deberá informar al contribuyente de manera inmediata.

En caso de negativa a cualquier acto de fiscalización o comparecencia, se suscribirá acta, haciendo constar tal hecho.

Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.”

Se pueden extraer varios puntos, el primero es que la Administración Tributaria en el ejercicio de su facultad de verificación o comprobación del debido cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, tanto sustantivas como materiales, si detecta algún incumplimiento o posible infracción, deberá documentar tales hechos y ordenar la instrucción del procedimiento que corresponda, el cual puede iniciarse de oficio, como a petición de parte o por denuncia, esto obedece a los planes de fiscalización que se programen ya sea por sectores en general o contribuyentes en particular derivado de análisis de riesgo.

Estos planes de fiscalización se elaboran en forma anual, y comprende los sectores que el análisis de riesgo detecta como los más vulnerables y que deben ser objeto de un seguimiento, pero deben ser generales a todo el sector seleccionado y no

a determinadas personas, y además, debería ser publicitado, al menos en la página de internet de la Administración Tributaria.

Además, esos planes deben recoger los criterios técnicos de interpretación y aplicación de las normativas tributarias de otras áreas de la administración, tales como la Intendencia de Asuntos Jurídicos, Atención al Contribuyente, Intendencia de Recaudación y Gestión, Asesoría Técnica y el propio Directorio, ya que sería contraproducente que se aplicaran criterios diferentes o contrarios a los de otras áreas de la administración, que aunado a la publicidad de los planes y criterios, haría que se evitaran procedimientos innecesarios solo por aplicación descoordinada de las normas; y por otra, parte lograría un cumplimiento voluntario de las normas tributarias más apegado a los criterios de la Administración Tributaria, al saber de antemano su opinión o la forma en que considera que se debe cumplir con las obligaciones.

De conformidad con los planes de fiscalización o denuncia presentada, el procedimiento se instruye a partir del nombramiento de un auditor, tal como lo señala el artículo 152 del Código Tributario, que ordena:

“Todo procedimiento deberá iniciarse por funcionario o empleado, debidamente autorizado para el efecto por la Administración Tributaria. Esta calidad deberá acreditarse ante el contribuyente o responsable.”

Tal calidad, el funcionario o empleado autorizado por la Administración Tributaria deberá acreditarla ante el contribuyente, lo cual se hace generalmente en el inicio de la presencia fiscal, al requerir información conforme el artículo 30 del Código Tributario, que señala la obligación de proporcionar información, en su primer párrafo, así:

“Toda persona individual o jurídica, incluyendo al Estado y sus entidades descentralizadas o autónomas, las copropiedades, sociedades irregulares, sociedades de hecho y demás entes, aún cuando no tengan personalidad jurídica, están obligados a proporcionar al funcionario de la Administración Tributaria que goce de la delegación para el efecto, la información sobre actos, contratos, actividades mercantiles, profesionales o de cualquier otra naturaleza, con terceros, que sea requerida a efecto de verificar la determinación o generación de tributos, dejando a salvo los datos protegidos por la Constitución Política de la República de Guatemala y leyes especiales.”

Información que se solicita al amparo del principio o deber de colaboración a que están obligados todos los contribuyentes; pero deber hacerse en forma mesurada,

de manera que no se solicite información, o documentos en poder de la administración y en la forma menos engorrosa y onerosa para el requerido.

3. Límites al deber de dar información

Este deber de prestar o brindar información debe tener como límite no requerir presentación de información o documentos que impliquen imposibilidad de cumplirse, ni información o documentación que ya obren en poder de la Administración Tributaria, tal el caso de declaraciones presentadas, avisos o los nombramientos de representantes legales que deben comunicarse con la Administración Tributaria y se haya cumplido con tal obligación al amparo, o por la obligación que señala el Código Tributario, en el artículo 120, que regula lo referente a la inscripción de contribuyentes y responsables, en el cual se indica que:

“Todos los contribuyentes y responsables están obligados a inscribirse en la Administración Tributaria, antes de iniciar actividades afectas.

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

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

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

Toda modificación de los datos de inscripción, debe comunicarse a la Administración Tributaria, dentro del plazo de treinta (30) días de ocurrida. (...)”

Como se puede observar, el deber de colaboración si bien es una obligación impuesta por la ley al contribuyente o responsable, como desarrollo complementario del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos, en este caso regulado a detalle en el Código Tributario, su incumplimiento también otorga a la Administración Tributaria la facultad de sancionar tal conducta; pero tiene como límite no requerir información o documentos que impliquen costos de cumplimiento onerosos, imposibilidad de cumplirse, ni información o documentación que ya obre en poder de la Administración Tributaria, lo cual muchas veces, no es debidamente observado, pero debe tenerse presente que es una importante limitación, y por ende oponible cuando se pretenda exceder; y su incumplimiento no podría constituir resistencia a la acción fiscalizadora.

Adicionalmente, también existe una gran limitación a este deber de colaboración que debe tener siempre presente en el momento de solicitar información, esto es el Derecho contenido en el artículo 16 constitucional de que ninguna persona puede ser obligada a declarar contra sí misma.

Esta garantía se debe considerar dentro del derecho sancionatorio público; por ende, el Estado debe probar los hechos que configuren una posible infracción y no pretender que el contribuyente está obligado a proporcionar información o documentos que lo incriminen, porque todo ciudadano o contribuyente está protegido por la citada garantía de la no autoincriminación, y puede negarse en caso concreto y particulares a presentar algún tipo de información o documento que considere que los auto incriminen.

4. Incumplimiento y sanción del deber de colaboración

En el caso de incumplirse por parte del contribuyente o responsable con el deber de colaboración y la obligación de proporcionar la información pertinente que previamente fuere formal y legalmente requerida por la Administración Tributaria y que no obre ya en sus archivos o registros, se puede iniciar el procedimiento administrativo para sancionarlo administrativamente bajo la figura de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, con una sanción consistente en

multa equivalente al 1% de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto por fiscalizar, y cuando la resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará, entendida como tal, aquellas que ciertas normas exigen que el contribuyente deba tener a la mano o en su establecimiento, como facturas, cajas registradoras o software, y por lo tanto deba presentar en el acto la información o los documentos requeridos, tal como lo señala el artículo 93 del Código Tributario, al señalar que:

“Constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de tres (3) días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento hecho llegar al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

También constituye resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cualquier acción u omisión que le obstaculice o impida el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte, en los casos en que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.

Se consideran acciones de resistencia:

- 1. Impedir u obstaculizar las actuaciones o diligencias necesarias, para que la Administración Tributaria pueda determinar, fiscalizar y recaudar los tributos.*
- 2. Negarse a proporcionar información e impedir el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o al sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, necesarios para establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria.*
- 3. Negarse el contribuyente a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos.*
- 4. No rehacer sus registros contables, o rehacerlos fuera del plazo establecido en el presente Código, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.*

SANCIÓN: Multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos por el contribuyente durante el último período mensual, trimestral o anual declarado en el régimen del impuesto a fiscalizar. Cuando la

resistencia sea de las que se constituyen en forma inmediata, la sanción se duplicará.

Si para el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, es necesaria la intervención de Juez competente, se aplicará lo dispuesto en la resistencia a la acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal.”

Esta norma regula que constituye resistencia cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, después de vencido el plazo improrrogable de 3 días, a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento debidamente notificado al contribuyente para presentar la documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

Ahora bien, ¿qué es en sí la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria? La norma señala específicamente que se configura por cualquier acción u omisión que obstaculice o impida realizar actuaciones o diligencias, así como el acceso inmediato a los libros, documentos y archivos, o sistema informático del contribuyente que se relacionan con el pago de impuestos, así como la inspección o verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, depósitos, contenedores, cajas registradoras y medios de transporte. Negarse a proporcionar la información referente a actos, contratos u otros hechos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos. No rehacer sus registros contables o rehacerlos fuera del plazo fijado en el Código Tributario, en casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos.

Luego del transcurso de los 3 días citados, se debe haber configurado alguno de los hechos descritos anteriormente, por lo cual esa resistencia se debe materializar en la negativa a presentar o proporcionar información, o documentos o haber evitado, impedido u obstaculizado las acciones o diligencias de fiscalización, lo cual debe estar debidamente documentado por la Administración Tributaria por medio de un acta administrativa.

Si para lograr el cumplimiento de lo requerido por la Administración Tributaria, en función del deber de colaboración y acorde a las facultades otorgadas por la ley, ante la negativa o silencio una vez fuere requerido administrativamente, se considera necesaria y por ende se requiere la intervención de juez competente, y si aun así se incumple con prestar la información requerida o permitir los actos de fiscalización pertinentes, se aplicará lo dispuesto para el delito de resistencia a la

acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, tipificado en el Código Penal, que en el artículo 358 D, dispone que:

“Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido por dicha Administración, con intervención de juez competente, impida las actuaciones y diligencias necesarias para la fiscalización y determinación de su obligación, se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para establecer la base imponible de los tributos, o impida el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

El responsable será sancionado con prisión de uno a tres años y multa equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del contribuyente, durante el período mensual, trimestral o anual que se revise.

Si este delito fuere cometido por empleados o representantes legales de una persona jurídica, buscando beneficio para ésta, además de las sanciones aplicables a los participantes del delito, se impondrá a la persona jurídica una multa equivalente al monto del impuesto omitido. Si se produce reincidencia, se sancionará a la persona jurídica con la cancelación definitiva de la patente de comercio.

Si el delito fuere cometido por persona extranjera, luego de imponer las sanciones correspondientes y del cumplimiento de las mismas, se impondrá, además, la pena de expulsión del territorio nacional.”

El delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria se configura solo si, después de haber sido requerido con intervención de juez competente, plasmada en disposición judicial que ordene específicamente proporcionar determinada información, registro o libros contables, el contribuyente o responsable aún se niegue a proporcionar libros, registros u otros documentos contables necesarios para determinar la base imponible de los tributos, o impida u obstaculice el acceso al sistema de cómputo en lo relativo al registro de sus operaciones contables.

5. De las Actas de Presencia en Inspecciones Fiscales

En el caso de una presencia fiscal, como parte del debido proceso administrativo, de los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, como un requisito de validez, deberá dejarse constancia documentada en un acta que debe suscribirse y autorizar, tal como lo regula el artículo 151, del Código Tributario, el que obliga a que:

“De los hechos que pueden constituir incumplimiento de obligaciones o infracciones en materia tributaria, deberá dejarse constancia documentada y se ordenará la instrucción del procedimiento que corresponda.

El contribuyente presunto infractor, deberá estar presente y podrá pedir que se haga constar lo que estime pertinente. En su ausencia, dicho derecho podrá ejercerlo su representante legal o el empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento correspondiente, a quién se advertirá que deberá informar al contribuyente de manera inmediata.

En caso de negativa a cualquier acto de fiscalización o comparecencia, se suscribirá acta, haciendo constar tal hecho.

Las actas que levanten y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria, tienen plena validez legal en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad.”

Esta acta, siempre dentro de la tutela del debido proceso administrativo, viene a constituirse como un inicial mini proceso, pues permite que el contribuyente, por sí mismo o a través de su representante legal o empleado a cuyo cargo se encuentre la empresa, local o establecimiento, pueda pedir que se haga constar o inserte y adjunte los alegatos, hechos o documentos, que a su juicio estime que sean pertinentes en su defensa, o para desvirtuar los hechos observados.

Las referidas actas están dotadas de un principio de prueba tasada, puesto que, según el artículo 186 del Código Procesal Civil y Mercantil, los documentos autorizados por notario, o por funcionario o 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. Ello hace que en principio produzcan fe y hagan plena prueba, al indicar la norma que las actas que autoricen y los informes que rindan los auditores de la Administración Tributaria tienen plena validez legal, pero ello es en tanto no se demuestre su inexactitud o falsedad; esto es que es una presunción legal que admite prueba en contrario, conforme lo dispuesto por el artículo 72 del Código Tributario, referente a las presunciones, al indicar que:

“Las presunciones establecidas en este código y en otras leyes tributarias específicas sobre infracciones y sanciones, admiten prueba en contrario”.

Esta presunción de veracidad que pudiera contener las citadas actas, si bien admite prueba en contrario, su existencia misma en el caso de imposición de sanciones, choca y entra en contradicción con el principio constitucional de inocencia contenido en el artículo 14 de la Constitución de la República, tal como se desprende

de la consideración de la Corte de Constitucionalidad que le da a este artículo, al señalar:

“(...) el artículo 14 constitucional reconoce, en su primer párrafo, el derecho fundamental de toda persona a la que se impute la comisión de hechos, actos u omisiones ilícitos o indebidos a que se presuma su inocencia durante la dilación del proceso o expediente en el que se conozca la denuncia, y hasta en tanto no se le haya declarado responsable judicialmente en sentencia debidamente ejecutoriada. Se trata, entonces, de una presunción iuris tantum (...)” Gaceta No. 47, expediente No. 1011-97, página No. 109, sentencia: 31-03-98.

Por ello se considera que a pesar de la existencia de las referidas actas suscritas por funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de su cargo de fiscalización, todo presunto infractor siempre se considera inocente en tanto no se demuestre su culpabilidad, por lo que tenemos una situación **sui generis**, o sea propia del género de nuestro derecho tributario, que aplica instituciones propias de otras ramas del derecho, pero veremos más adelante como, sin quebrantar el ordenamiento jurídico, se solventa esta situación.

Concluido el proceso de verificación o determinación de oficio de las obligaciones sustantivas y formales de los contribuyentes y suscrita el acta correspondiente con la formalidades enumeradas, la Administración Tributaria ya se encuentra en la condición de proseguir con el procedimiento administrativo y puede proceder, si estima que existen elementos de juicio y pruebas, a considerar formular ajustes o imponer sanciones por incumplimiento de esos deberes, o a sancionar las infracciones tributarias que a su juicio se han cometido.

6. Del mecanismo previo para solucionar el Conflicto Tributario

Pero antes de proceder al paso siguiente, esto es, previo a conceder la audiencia del caso, la legislación tributaria contenida en el Código Tributario ha diseñado un novedoso mecanismo de solución del proceso dentro del ámbito administrativo, si se encuentran inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de la obligación tributaria, siempre que no constituyan delitos o faltas penales, el cual se ha denominado **Mecanismo Previo para Solucionar el Conflicto Tributario**, así se regula en el artículo 145 “A”, introducido al Código Tributario por el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, al indicar que:

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

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

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

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

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

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

Este mecanismo exige varios prerequisites y condiciones; así, procede si se encuentran inconsistencias, errores, acciones u omisiones en la determinación de la obligación tributaria, pero siempre que no constituyan delitos o faltas penales, en cuyo caso debe procederse conforme los establecen los artículos 69 y 70 del Código Tributario⁷³, y luego después de haberse aprobado el acta que haga constar los hechos o circunstancias que constatan la infracción, y presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde (a su juicio) se encuentran posibles

⁷³Si en caso constituye un delito o falta penal, necesariamente debe procederse como lo indican los artículos 69 y 70 del Código Tributario, que ordena en esos casos que cuando se presume la existencia de un delito, la Administración Tributaria deberá denunciar inmediatamente el hecho a la autoridad judicial penal competente, sin perjuicio del cobro de los tributos adeudados al Estado.

inconsistencias, previo a conceder audiencia se podrá citar al contribuyente o responsable **para subsanar las mismas**, aunque ello implica una presunción por parte de los auditores actuantes de la Administración Tributaria de que existe un incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación tributaria.

Por otra parte, el citar o no al contribuyente o presunto infractor o responsable es potestativo, más no obligatorio; pero también hay que acotar que el presentarse o acudir a la citación también es potestativo para el interesado o presunto infractor o responsable.

Pero si es citado y el contribuyente o presunto infractor o responsable decide presentarse, también puede optar, al no ser obligatorio, aceptar en forma expresa, total o parcial, las inconsistencias o errores, en la determinación de la obligación tributaria o infracciones tributarias que se señalan.

En el caso de aceptación de la obligación tributaria o la infracción, la consecuencia es que se debe pagar el impuesto que resulte, pero existe el derecho a gozar de una rebaja de los intereses del cuarenta por ciento (40%); y de la sanción por mora en un ochenta por ciento (80%), siempre y cuando efectúe el pago dentro de los siguientes cinco (5) días a partir de la fecha de suscripción del acta administrativa que refiere ese artículo.

Aquí cabe señalar que el artículo concede rebaja de la mora, lo cual se considera así, conforme el artículo 92 del Código Tributario, al señalar que:

“Incorre en mora el contribuyente que paga la obligación tributaria después del plazo fijado por la Ley para hacerlo. La mora opera de pleno derecho.

SANCIÓN: En caso de mora, se aplicará una sanción por cada día de atraso equivalente a multiplicar el monto del tributo a pagar, por el factor 0.0005, por el número de días de atraso.

La sanción por mora no aplicará en casos de reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en los cuales se aplicará la sanción por omisión de pago de tributos establecida en el artículo 89 de este Código.

La sanción por mora es independiente del pago de los intereses resarcitorios a que se refiere este Código.”

Pero al no haberse conferido y notificado audiencia al contribuyente, y si se paga antes de un requerimiento legal y oficial, lo que existe es simple y llanamente un pago voluntario del impuesto, por ende, lo procedente conforme el artículo citado es la aplicación de mora por el pago extemporáneo, esto es fuera del plazo fijado en la

ley, al no existir aún reparos, ajustes a determinaciones incorrectas, o en determinaciones de oficio efectuadas por la Administración Tributaria, en los cuales sí procede aplicar la sanción por omisión de pago de tributos indicada en el artículo 89 de ese Código.

Por el contrario a la mora, si el pago se hace previo requerimiento de la Administración Tributaria, se aplicaría la multa señalado en los artículos 88 y 89 que regulan que:

Artículo 88. Omisión de pago de tributos. *” La omisión de pago de tributos se constituye por la falta de determinación o determinación incorrecta de la obligación tributaria por parte del sujeto pasivo, detectada por la administración tributaria siempre y cuando la falta de determinación no constituya delito.”*

Artículo 89. Sanción. *“La omisión de pago de tributos será sancionada con una multa equivalente al ciento por ciento (100%) del importe del tributo omitido, por la falta de determinación o la determinación incorrecta presentada por parte del sujeto pasivo, detectada por la acción fiscalizadora.”*

Estas multas aplican si la omisión de pago de tributos ha sido detectada y determinada por la Administración Tributaria, y se puede entender que ha sido detectada, si por virtud del debido proceso, dentro del procedimiento administrativo tributario previamente se ha notificado al contribuyente, presunto infractor o responsable, una audiencia, en la que se indica que se han detectado reparos, ajustes o determinaciones incorrectas, o en determinaciones efectuadas de oficio.

Ahora bien, en el caso de que el contribuyente no esté de acuerdo con los supuestos o presuntos ajustes o sanciones señalado por la Administración Tributaria, puede hacer valer sus argumentos, e incluso, presentar las pruebas de descargo que tuviere a la mano o en su poder, ello en virtud que la misma ley en el artículo 145 “A”, del Código Tributario lo permite, al señalar que el objeto de la citación previa es para que *“ si se establecen inconsistencias, errores, acciones u omisiones en cuanto a la determinación de su obligación tributaria (...), después de haberse presentado el informe por parte de los auditores que efectuaron la revisión donde se establecen las inconsistencias que correspondan y previo a conceder audiencia, podrá citar al contribuyente o responsable **para subsanar las mismas.**”*, por lo que la única manera o forma, aparte de aceptar los ajustes, y de subsanar las mismas es escuchando los argumentos de descargo del contribuyente, analizando los medios de prueba

adicionales que tuviere en su poder en ese momento, pues solo así se podría subsanar las inconsistencias, errores, acciones u omisiones señaladas.

Otra de las formas de solucionar pronto el posible conflicto tributario, tanto al aceptar el contribuyente los ajustes, como también al aceptar los argumentos y pruebas, y desde luego, analizándolas y considerándolas la propia Administración Tributaria, para hacer efectivo el mandato constitucional de que el sistema tributario debe ser justo y equitativo.

Para documentar el procedimiento previo de solución del conflicto tributario anterior, se deberá elaborar o autorizar un acta administrativa, en la que intervendrán funcionarios y empleados de las dependencias de la Administración Tributaria que previamente se determine que deban estar presentes; en dicha acta, se hará constar la aceptación expresa, total o parcial del contribuyente o responsable y los montos que se debe pagar. Con la consiguiente consecuencia de que si el contribuyente o responsable no paga o no rectifica pagando el impuesto y sanciones formales determinadas, después de aceptar, el expediente continuará el trámite correspondiente.

También se señala, que el expediente continuará su trámite por las inconsistencias, errores, acciones u omisiones no aceptadas por el contribuyente o responsable, en cuyo caso, el expediente retornará o se desenvolverá según su cauce normal u ordinario.

7. De la Audiencia por Ajustes o Sanciones

Ahora bien ¿cómo se desenvuelve el procedimiento tributario para desvirtuar los hechos observados y documentados por el empleado o funcionario?, esto se desarrolla con el siguiente paso del procedimiento administrativo tributario que como parte del Debido Proceso consiste en el derecho de audiencia del contribuyente, responsable o presunto infractor, como aquel mecanismo por medio del cual se entera de la existencia de una objeción, reparo o señalamiento en su contra por una infracción de carácter tributario, ya sea material como formal, lo que en la legislación está contenido en el artículo 146 del Código Tributario, al regular que:

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

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

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

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

El artículo relacionado, contiene varios actos, el primero de ellos es una predeterminación de los hechos imputados al contribuyente o al responsable presunto infractor, lo cual se hace a través de una providencia, en la cual se señalan y delimitan los hechos y las normas que se consideran violadas o infringidas, en la que también se señala que se otorga la precitada audiencia por el plazo de 30 días si se formulan ajustes por obligaciones materiales de carácter impositivo, o de 10 días hábiles si se trata solo de sanciones⁷⁴, plazos que deben ser contados a partir del día siguiente al de la notificación de tal providencia.

El segundo término, en el precitado artículo 146, también regula cual puede ser la actitud procedimental del contribuyente o responsable presunto infractor, que puede ser de allanarse o sea aceptar los hechos imputados, lo que está regulado en el párrafo 5to., así:

“El contribuyente o el responsable podrá expresar su conformidad con uno o más de los ajustes o las sanciones, sin objetarlos parcialmente, en cuyo caso la Administración los declarará firmes, formulará la liquidación correspondiente y fijará el plazo improrrogable de diez (10) días hábiles para su pago, advirtiendo que si éste no se realiza, se procederá al cobro por la vía Económico Coactiva. En este caso, las sanciones se reducirán al veinticinco por ciento (25%) de su monto original.”

⁷⁴En caso de que también se determinen impuestos dejados de enterar, por economía procedimental se corre audiencia por 30 días hábiles en forma conjunta con los ajustes por falta o determinaciones incorrectas.

En el supuesto que el contribuyente o responsable presunto infractor acepte expresamente los hechos o simplemente no evacue la audiencia, conforme los términos del artículo 147 del Código Tributario:

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

Lo que procede, en virtud de la aceptación tácita, es que se dicte en forma abreviada la resolución correspondiente que determine el tributo, intereses, recargos y multas declarándolos firmes, en cuyo caso al vencimiento del plazo de 10 días para su pago, se procederá a exigirlo. En este caso, la norma también otorga el beneficio de que la sanción por imponerse se reduzca en un 75%, cobrándose sólo el 25% de la suma original, lo cual permite terminar con el procedimiento en forma abreviada, con un costo por la infracción mucho menor.⁷⁵

8. Evacuación de Audiencia y Período de Prueba por Ajustes o Sanciones

Respecto a la prueba Taveira H. (2008) señala que los deberes instrumentales o formales se presentan como óptimos instrumentos para vincular a los contribuyentes al cumplimiento exigencias tributarias, por medio de declaraciones, inscripciones, etc. Mediante éstos las personas que participan efectivamente en el acto declaran sus actividades y resultados, y facilitan elementos de prueba para el control administrativo, con relación a la materia de hecho de las relaciones tributarias ⁷⁶(p 332).

El contribuyente o responsable, presunto infractor, conforme el Código Tributario, también puede optar en evacuar la audiencia oponiéndose a los ajustes formulados o hechos señalados como infracciones, y presentar los descargos y ofrecer los medios de prueba que justifiquen su oposición y defensa, así como solicitar apertura a prueba, en cuyo caso el período de prueba se concederá sin más trámite que la simple solicitud por 10 días hábiles improrrogables que correrán a partir del sexto

⁷⁵El artículo 94 “A” del Código Tributario, también permite a los posibles infractores presentarse voluntariamente a la administración Tributaria antes de haber sido requeridos o fiscalizados y reconocer o allanarse a los hechos que constituyen infracción a deberes formales y obtener rebaja de la sanción del 85%, siempre que se pague de inmediato el restante 15% de la multa.

⁷⁶ Taveira H. (2008). *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Buenos Aires Argentina: Ed. Marcial Pons.

día hábil posterior al del día del vencimiento del plazo conferido para evacuar la audiencia, tal como lo señala el Código Tributario, en el artículo 143, que se refiere al período de prueba, así:

*“Cuando se discutan cuestiones de hecho, el período de prueba será de treinta (30) días hábiles, el cual no podrá prorrogarse.
El período de prueba podrá declararse vencido antes de su finalización, cuando las pruebas se hubiesen aportado y los interesados así lo soliciten”.*

Aquí cabe señalar, que en cuanto a los medios de prueba, lo regulado en el artículo 142 “A”, del Código Tributario referente a los Medios de Prueba, es que:

*“En las actuaciones ante la Administración Tributaria, **podrán utilizarse todos los medios de prueba admitidos en derecho.** Los documentos que se aporten a título de prueba, podrán presentarse en original o fotocopia simple, para tal efecto, se procederá de la siguiente manera:*

- a) En el caso de la presentación de los documentos originales, el contribuyente además, deberá acompañar fotocopia simple del documento, a efecto que la misma pueda ser cotejada con el original, para que posteriormente sea incorporada al expediente, certificando el auditor tributario el haber tenido a la vista el original.*
- b) En el caso de la presentación de fotocopias legalizadas por notario, la Administración Tributaria se reserva el derecho de solicitar la exhibición del documento original para cotejarlo con la copia.*
- c) Certificación contable de los estados financieros u otras operaciones contables del contribuyente.”*

El artículo referido anteriormente, abre una amplia gama de posibilidades administrativas procedimentales de medios de defensa, esto en virtud de la inversión de la carga de la prueba⁷⁷, que es una característica del derecho tributario; ya que se señala que serán admisibles como elementos probatorios todos los admitidos en derecho, lo cual representa un abanico de elementos probatorios, más no todos serán

⁷⁷ Rodríguez-Bereijo, M. (2011). La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la Doctrina del TJUE. Recuperado el 5 de marzo de 2014, del sitio: <http://www.fiscal-impuestos.com/carga-prueba-derecho-tributario-aplicacion-normas-tributarias-anti-abuso-doctrina-tjue.html>

La atribución de la carga de la prueba es una cuestión jurídica importante en materia tributaria y conviene precisar bien sus funciones jurídicas. En las controversias fiscales frente a los Tribunales, la carga de la prueba podría ser decisiva para resolver el caso. Pero además, la carga de la prueba es un instrumento estratégico en manos del legislador para inducir los comportamientos procesales y extraprocesales deseados. Desde este punto de vista, se está empleando como parte de las estrategias normativas para combatir el abuso o fraude fiscal. Con frecuencia, en las situaciones de abuso que incluyen algún componente de extraterritorialidad, transacciones u operaciones transfronterizas, la carga de la prueba se invierte sobre el contribuyente.

los pertinentes y oportunos para desvirtuar los hechos imputados al presunto infractor, pues según sea el señalamiento, no todos serán efectivos para desvirtuarlo.

Ante la posibilidad de utilizar todos los medios de prueba admitidos en derecho, la pregunta sería entonces cuáles son los pertinentes. Este cuestionamiento en parte se puede aclarar comentando una sentencia dictada por la Corte de Constitucionalidad en el Expediente 2123-2010, por apelación de una Sentencia de Amparo, el 16 de febrero de 2011, al examinar la sentencia dictada por la Sala Segunda de la Corte de Apelaciones del Ramo Civil y Mercantil, constituida en Tribunal de Amparo, en cuyo caso la Corte consideró y señaló:

“En el presente caso se advierte que el postulante planteó nulidad contra la resolución que denegó la admisión de las pruebas de reconocimiento y la testimonial que en el momento oportuno propuso y que, a su vez, confirmó los ajustes formulados sin que previamente diligenciara los medios de prueba propuestos. Adujo el nulidicente que la Administración Tributaria inobservó el artículo 142 “A” del Código Tributario que establece que en las actuaciones ante la Administración Tributaria, podrán utilizarse todos los medios de convicción admitidos en derecho. La relacionada nulidad fue declarada improcedente, con el argumento de que, conforme el último párrafo del artículo 160 del Código Tributario, el recurso idóneo era el de revocatoria. Las constancias procesales evidencian que la autoridad impugnada, en la resolución que el ahora postulante impugnó mediante nulidad, declaró inadmisibles las pruebas de reconocimiento y testimonial propuestas por considerar que no eran medios idóneos para desvanecer los ajustes formulados; sin embargo, omitió exponer los motivos específicos de su decisión, pues se limitó a considerar que no era necesario realizar prueba de reconocimiento ni declaración testimonial por no ser medios idóneos para desvanecer los ajustes debido a que de conformidad con el proceso administrativo, en esa fase de las actuaciones el contribuyente debe presentar sus argumentos de defensa contra los ajustes formulados y pruebas de descargo de conformidad con el artículo 12 de la Constitución Política de la República de Guatemala y lo establecido en el artículo 146 del Código Tributario y sus reformas. En otros términos, este rechazo lo dispuso la autoridad impugnada sin asentar las explicaciones que basaron su decisión, lo que denota falta de fundamentación en la resolución dictada, violando con ello el derecho del contribuyente a obtener una respuesta concreta a su pretensión que fuera razonable, aunque no la compartiera. Dicho extremo evidencia que la autoridad impugnada omitió indicar de manera descriptiva las razones por las cuales devienen inidóneas las pruebas ofrecidas por el contribuyente - ahora amparista-. Aunado a lo anterior, en la misma resolución por la que rechazó aquellas pruebas confirmó los ajustes formulados al contribuyente. Esta situación denota que la autoridad impugnada, en una misma resolución,

realizó pronunciamientos que ameritaban la emisión de resoluciones independientes, habida cuenta que la resolución por la que se admiten o rechazan medios de prueba dentro de un procedimiento administrativo regulado en el Código Tributario no debe ser la misma en la que se resuelva el fondo del asunto principal, pues debe conferírsele oportunidad al contribuyente de refutar las inadmisiones que se asuman con infracción a las leyes. Esta sola circunstancia hace que el recurso de revocatoria, autorizado para debatir el fondo del asunto, sea inidóneo para atacar la inadmisión de los medios probatorios, razón por la cual la argumentación esgrimida por la autoridad impugnada en el acto reclamado es incorrecta. [En similar sentido se pronunció esta Corte en sentencias de veintiséis de octubre de dos mil seis, cinco de septiembre de dos mil siete y once de enero de dos mil ocho, dictadas dentro de los expedientes dos mil doscientos setenta y cuatro - dos mil seis (2274-2006), un mil novecientos cuarenta y dos – dos mil siete (1942-2007) y tres mil cuarenta y siete – dos mil siete (3047-2007)]”.

Del análisis de la precitada sentencia se puede extraer varias conclusiones; una de ellas es de que toda resolución que no admita un medio de prueba en el Procedimiento Administrativo Tributario, debe exponer razonadamente los motivos específicos de su decisión, pues no puede simplemente limitarse a considerar que no era necesario realizar la prueba, por ejemplo de reconocimiento o declaración testimonial, por no ser medios idóneos para desvanecer los ajustes.

El rechazar la prueba referida sin señalar concreta y razonadamente las explicaciones o consideraciones en que se basaron para considerar inidóneas las pruebas ofrecidas por el contribuyente y adoptar la decisión administrativa, denota falta de fundamentación o motivación en la resolución dictada, violando con ello el derecho del contribuyente a obtener una respuesta justificada y concreta de su pretensión, que fuera razonable y explicara las razones técnicas y legales por las que la administración tributaria estima que no es aceptables determinado medio de prueba propuesto, aunque no lo compartiera.

Asimismo, se asienta otro criterio, como es que consideró la Corte de Constitucionalidad que en una misma resolución se hicieron varios pronunciamientos lo que ameritaban la emisión de resoluciones independientes, porque la resolución por la que se admiten o rechazan medios de prueba dentro de un procedimiento administrativo regulado en el Código Tributario, no debe ser la misma en la que se resuelva el fondo del asunto principal, pues debe conferírsele oportunidad al contribuyente de refutar las inadmisiones que se asuman con infracción a las leyes.

Como consecuencia, concluye la Corte que esa sola circunstancia hace que el recurso de revocatoria, para debatir el fondo del asunto, sea inidóneo para atacar la inadmisión de los medios probatorios, razón por la cual los motivos esgrimidos por la autoridad impugnada en el acto reclamado es incorrecta, y señala que, para los efectos positivos del amparo, debe ordenarse a la autoridad impugnada que dicte una nueva resolución en la que admita la nulidad, anule la resolución impugnada y dicte una en la que exprese de manera adecuada la decisión de admitir o no las pruebas propuestas, con el propósito de proporcionarle al contribuyente la oportunidad de hacer valer su derecho de defensa, oponiendo en su momento oportuno las impugnaciones pertinentes que regula la ley de la materia.

Lo expuesto por la Corte abriría el procedimiento administrativo a una fase previa antes de dictar la resolución administrativa final que determine la obligación tributaria, lo que implicaría que antes, y por separado, se debe emitir una providencia o resolución que se pronuncie sobre la inadmisibilidad de los medios de prueba, la cual sería recurrible tanto en sede administrativa como judicial, y solo al estar firme se pueda proceder a emitir la resolución final.

Este paso previo señalado por la Corte más bien implica la aplicación en el proceso administrativo de instituciones y criterios procesales civilistas, que tornarían el proceso administrativo en judicial, dado que la discusión de si es o no pertinente un medio de prueba eventualmente se volvería en bizantina⁷⁸ y estéril, pues se discutiría en esa etapa la aceptación por el mero hecho de proponerla, y la esencia del derecho administrativo de anti formalista y ágil se perdería en medio de discusiones y recursos procesales formales, que en nada ayudarían a solventar la situación de fondo sobre la idoneidad de algún medio de prueba.

Por el contrario el señalamiento no implica que no se deban razonar adecuada y legalmente las resoluciones en las que se deniegan medios de prueba, lo que asimilándolo al procedimiento Procesal Civil y Mercantil, que sí aplica al procedimiento administrativo tributario por disposición del Código Tributario contenida en el artículo 185, que se refiere a la supletoriedad, así:

“En lo que no contraríen las disposiciones de este código y en todo lo no previsto en esta sección, se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.”

⁷⁸Se aplica a la discusión que es demasiado sutil o insignificante, o que no conduce a nada.

Esta normativa permitiría que el rechazo se pueda discutir en la siguiente instancia administrativa, esto es por la vía del recurso de Apelación o Revocatoria, según sea el caso, a ser conocido y resuelto por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El razonamiento debido no solo salvaguarda el debido proceso, al permitir un análisis de los medios de prueba y argumentos técnicos y legales, y hace posible aún la aplicación del antiformalismo y celeridad del proceso en la sede administrativa, y siempre es susceptible de ser verificada su legalidad, más adelante, en sede judicial por medio del Proceso Contencioso Administrativo.

Referente a la pertinencia de los medios de prueba, se debe considerar que los hechos objeto de prueba, deben cumplir ciertas características para que se puedan admitir como prueba, ya que los conceptos de impertinencia e inutilidad son amplios y pueden llevar a considerar incorrectamente la calidad de las pruebas para acreditar o desvirtuar los hechos señalados.

La pertinencia y utilidad implican algunos requisitos o condiciones que deben satisfacer los medios de prueba para ser considerados como admisibles; aunque la ley no señala qué debemos entender por prueba impertinente o por prueba inútil, y la jurisprudencia tampoco, a veces se emplea como equivalentes las nociones de pertinencia, necesidad y utilidad.

Ahora bien, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia⁷⁹, se han propuesto diferentes acepciones sobre la pertinencia de la prueba a los hechos discutidos, los que

⁷⁹ Sala de lo Contencioso Administrativo. (11 de junio de 2009). Sentencia del Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Bogotá D. C. Colombia. Recuperado el 16 de mayo de 2013, del sitio web: [http://www.google.com.gt/url?q=http://190.24.134.67/sentencias/SECCION%2520CUARTA/2009/66001-23-31-000-2008-00010-01\(17437\).DOC&sa=U&ei=zCGVUYacAcbW0QHThwDw&ved=0CCoQFjAE&usg=AFQjCNGGnDcuJImhF22oLG6MBqYIUohgaw](http://www.google.com.gt/url?q=http://190.24.134.67/sentencias/SECCION%2520CUARTA/2009/66001-23-31-000-2008-00010-01(17437).DOC&sa=U&ei=zCGVUYacAcbW0QHThwDw&ved=0CCoQFjAE&usg=AFQjCNGGnDcuJImhF22oLG6MBqYIUohgaw);

INSPECCION JUDICIAL - No es una prueba conducente porque no es el medio para verificar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del Estatuto Tributario/ CALIDAD DE ARRENDAMIENTO- No se determina a través de una inspección judicial/ DEDUCCION DE GASTOS DE ARRENDAMIENTO. La inspección no es el medio para probarlos. Lo relevante en el presente caso para poder deducir el gasto de arrendamiento es probar que dicha erogación fue necesaria, tiene relación de causalidad con la actividad y es proporcional, evento que no requiere que el juez se desplace físicamente a las instalaciones o que el perito lo determine. Este hecho puede ser corroborado con los antecedentes administrativos y con las pruebas aportadas al proceso, como la contabilidad de la sociedad, lo importante será la valoración que de éstos se haga. Por ello, la prueba solicitada para este evento no es conducente porque no es el medio más idóneo para verificar el cumplimiento de los requisitos del artículo 107 del ET. De otra parte la calidad de arrendatario no la determina el juez o un perito, sino el respectivo contrato de arrendamiento, documento idóneo en el cual debe aparecer individualizadas las partes y el inmueble objeto del mismo.

no son unánimes acerca de los requisitos o condiciones que han de cumplirse o tenerse presentes para que la prueba pueda ser calificada de pertinente.

De las propuestas existentes, dos serían las más admisibles, la que incluye en la evaluación o calificación de la pertinencia de la prueba todas las características que ha de reunir el objeto de la prueba; y la otra, que determina que la pertinencia se determine sólo por el hecho de que tenga relación con el objeto de la prueba dentro del proceso.

La pertinencia, es aplicable tanto al objeto de la prueba como a los medios a utilizar para probar los hechos alegados, por lo que uno y otros deben estar armoniosamente vinculados para que puedan surtir efectos probatorios; todo lo cual debe ser analizado, aplicado y razonado por el funcionario que tiene a su cargo la emisión de la resolución, a nivel administrativo o del juez a nivel jurisdiccional.

9. De la Carga de la Prueba en las infracciones o Sanciones Tributarias

Tratándose de la imposición de sanciones, diferente de como sucede en el campo de la determinación tributaria o sus ajustes, por el principio de la inversión de la carga de la prueba⁸⁰, la carga de la prueba ya no recae en el presunto infractor, por el contrario, la carga de la prueba ahora corresponde a la Administración Tributaria⁸¹, esto en vista de que en este campo del **derecho tributario sancionatorio**⁸² aplican los principios del Derecho Penal, en el cual el *onus probandi*⁸³, o sea la carga de la prueba corresponde al Estado, dado que el derecho sancionatorio en general se basa en la

⁸⁰ Moreno, R. (s. f.). *Teoría general de la prueba*. Recuperado el 6 de abril de 2014, del sitio: <http://www.monografias.com/trabajos71/teoria-general-prueba/teoria-general-prueba2.shtml#ixzz2vEFmGTyK>

La carga de la prueba recae exclusivamente en el contribuyente, él es quien tiene que probar ante el fisco que no debe ningún tipo de tributos.;

⁸¹ La responsabilidad nace por la mera infracción al orden jurídico o por la simple desobediencia a las normas que lesionan intereses de la administración. En las sanciones administrativas el principio de culpabilidad se vincula con la diligencia exigible en el conocimiento de las normas y su cumplimiento|| La administración, al producirse los hechos descritos en la norma, no está obligada a probar el elemento subjetivo de la conducta del autor Para ello basta comprobar que el hecho acreditado sea consecuencia normal de negligencia o de falta de previsión por parte de los responsables.

⁸² Torres, F. (2009). *El derecho sancionador*. Es la rama del derecho que estudia las sanciones que se imponen a los sujetos de derecho. Además estudia los eximentes, atenuantes, faltas y delitos. Recuperado el 16 de mayo de 2013 del sitio web: http://www.monografias.com/usuario/perfiles/fernando_jesus_torres_manrique.

⁸³ El *onus probandi* o carga de la prueba, es una expresión latina del principio jurídico que señala quién está obligado a probar un determinado hecho ante los tribunales. El fundamento del *onus probandi* radica en un viejo aforismo de derecho que expresa que "lo normal se presume, lo anormal se prueba". Por tanto, quien invoca algo que rompe el estado de normalidad, debe probarlo ("*affirmanti incumbit probatio*": a quien afirma, incumbe la prueba).

presunción de inocencia, como sucede en cualquier sistema jurídico que respete los derechos humanos.

Sobre el tema el Autor Taveiras, H. (2008) señala que, en el caso del procedimiento administrativo, es posible usar el sistema probatorio inquisitivo, que pretende llegar a la verdad material, en este el fisco soporta la carga de la prueba, en el casos de que la legislación no la traslade al contribuyente (inversión de la carga de la prueba) o cree casos de presunciones, para garantizar una segura orientación y valoración de a prueba por parte de la autoridad competente⁸⁴. (p. 330)

En nuestro caso, se basa también en la norma constitucional contenida en el artículo 14, sobre que toda persona es inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada.

Lo expuesto significa que en general, para toda persona se presume su inocencia hasta que no se demuestre su culpabilidad, lo cual también aplica al ámbito del Derecho Tributario y al sujeto, como lo es el contribuyente o responsable presunto infractor.

Esta presunción es *Iuris Tantum*⁸⁵, o sea, una presunción que admite prueba en contrario, pero en la cual lo relevante es que quien acusa en el ámbito tributario sería la propia Administración Tributaria, y por ende, es quien tiene que demostrar los hechos y pruebas en que fundamenta la acusación, es decir, el acusado o presunto infractor no tiene que demostrar su inocencia, ya que de la presunción de su inocencia se parte en todo proceso sancionatorio, y el proceso administrativo tributario no puede ser la excepción.

10. Del Análisis de la Suficiencia de la Prueba y Diligencias para Mejor Resolver

Una vez evacuada la audiencia, la Administración Tributaria en cumplimiento del principio del debido proceso, debe analizar todos y cada uno de los argumentos de defensa y las pruebas acompañadas o aportadas, y si del análisis considera que aún se

⁸⁴ Ob. Cit. (p 332)

⁸⁵ Una presunción en Derecho, es una ficción jurídica en la que se establece un mecanismo legal, que considera que un determinado hecho o acontecimiento, se entiende probado simplemente por darse los presupuestos para ello. La presunción de hechos y derechos, faculta a los sujetos a cuyo favor se da, a prescindir de la prueba de aquello que se presume cierto *ope legis*. Todo esto favorece de entrada a una de las partes del juicio (el que se beneficia de la presunción) que normalmente es el que se encuentra en una posición defensiva, y cuya verdad formal presumida, tendrá que ser destruida aportando para ello pruebas en contra, por quien sostenga otra verdad distinta a la presumida.

requieren de otros o mayores elementos de juicio para dictar la resolución, conforme el artículo 148 del Código Tributario, puede decretar que se dicten medidas para mejor resolver⁸⁶, pues el artículo comentado señala que:

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

Estas medidas o diligencias también pueden ser solicitadas por el contribuyente o responsable presunto infractor, pero al ser discrecional de la Administración Tributaria, también se debe realizar el análisis de su pertinencia y si existen hechos o elementos que señalen la necesidad de decretarlas para contar con mayores elementos de juicio para emitir una resolución debidamente fundamentada en los hechos y pruebas suficientes y pertinentes. Estas diligencias para mejor resolver también se encuentran reguladas por el artículo 144 del Código Tributario, que señala, en forma similar que:

“La Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver:

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.*
- b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.*
- c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.*

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

El artículo relacionado en el párrafo anterior, complementa lo referente a las diligencias para mejor resolver, señalando el tipo de actuaciones que se pueden realizar, y el tipo de medios de prueba a recabar no tiene límites, pues se puede pedir que se tenga a la vista cualquier documento o diligencia que se estime conveniente, así como que se practiquen diligencias o se amplíen las ya realizadas, y tampoco se limita solo a que el contribuyente aporte medios o elementos de prueba, sino que la misma

⁸⁶ Rodríguez, P. (s.f.). *Medidas Para Mejor Resolver: La Necesidad de su Eliminación en el Nuevo Código de Procedimiento Civil*. Su fundamento por otra parte, al consagrarse en términos amplios, radica en considerar que no existen procesos totalmente privados, sino por el contrario en todo proceso va envuelto un interés social, el cual le concierne al Estado velar por el mismo. Estas medidas tienden a satisfacer no tanto el interés de las partes sino el interés del órgano jurisdiccional, del juez llamado a fallar el asunto, ya que es él, el que está en duda frente a algún medio probatorio, y así lograr una decisión acabada, todo ello, amparadas en una "difusa meta justiciera" lo cual se denomina el "decisionismo judicial". Recuperado el 16 de mayo de 2013, del sitio: http://www.institutoderechoprocesal.org/upload/biblio/contenidos/ponenia_de_paula_salas.pdf

administración puede realizarlas, e incluso puede pedir a otras instituciones públicas o terceros que proporcionen pruebas o informes, con lo cual se permite ampliar y hacer efectivo el derecho de defensa y debido proceso del contribuyente o responsable presunto infractor; en busca de la verdad para realizar el fin de justicia y equidad del sistema tributario.

11. De la emisión de la Resolución Administrativa

Luego del análisis de los hechos señalados o imputados al contribuyente o responsable presunto infractor, las pruebas y actuaciones recabadas por la Administración Tributaria, los argumentos legales y prueba aportada por el contribuyente o responsable presunto infractor, la administración debe emitir la resolución final, conforme lo señala el Código Tributario que indica en el artículo 149 que:

“Concluido el procedimiento, se dictará resolución dentro de los treinta (30) días hábiles siguientes”.

Esta resolución administrativa debe cumplir una serie de requisitos mínimos de validez señalados por el artículo 150 siguiente que señala:

“La resolución deberá contener como mínimo los siguientes requisitos:

- 1. Número de la resolución e identificación del expediente.*
- 2. Lugar y fecha.*
- 3. Apellidos y nombres completos, razón social o denominación legal del contribuyente o responsable y en su caso, del representante legal y su número de identificación tributaria (NIT), domicilio fiscal del contribuyente o responsable, si estos extremos constaren en el expediente.*
- 4. Indicación del tributo y del período de imposición correspondiente, si fuere el caso.*
- 5. Consideración de los hechos expuestos y pruebas aportadas.*
- 6. Los elementos de juicio utilizados para determinar la obligación tributaria.*
- 7. La especificación de las sumas exigibles por tributos, intereses, multas y recargos, según el caso.*
- 8. En su caso, determinación del crédito que resulte a favor del contribuyente o responsable, ordenando que se acredite o devuelva conforme a lo dispuesto por el artículo 111 de este código.*
- 9. Consideración de los dictámenes emitidos, y de los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución.*
- 10. La firma del funcionario que la emita.”*

En estos requisitos, se puede observar en los puntos 5, 6, 7 y 9, que la resolución debe estar debidamente motivada o razonada⁸⁷, haciendo un análisis pormenorizado de los hechos expuestos, tanto por la administración como por el posible infractor; así también se deben analizar los elementos de juicio, o sea el análisis lógico jurídico de las base legales que se consideran infringidas, cómo se constataron esos hechos y cómo la administración comprueba los hechos, así como los medios de prueba aportados, tanto por la Administración Tributaria como por el presunto infractor para desvirtuarlos, tanto para verificar, como para desvirtuar los hechos, todo ello recogido en los fundamentos de hechos y de derecho de la resolución, a que se refiere el numeral 9 del precitado artículo.

Sobre el tema de la motivación de la resolución señala el Autor Jinesta, E. (2002), que *“El motivo, o como también se le denomina causa o presupuesto, está constituido por los antecedentes jurídicos y fácticos que permiten ejercer la competencia casuísticamente, su ausencia determina la imposibilidad de ejercerla, exclusivamente, para el caso concreto [...] Habrá ausencia de motivo o causa cuando los hechos invocados como antecedentes y que justifican su emisión son falsos o bien, cuando el derecho invocado y aplicado a la especie fáctica no existe –v. gr. si la ley o el reglamento que le dan sustento se encuentran derogados, modificados reformados o anulados por inconstitucionales. El acto administrativo, sea reglado o discrecional, debe siempre fundamentarse en hechos ciertos, verdaderos y existentes, lo mismo que en el derecho vigente, de lo contrario faltará el motivo [...] La relevancia del motivo es capital, puesto que, el motivo es el antecedente inmediato del acto administrativo, que crea la necesidad pública o particular, y lo hace posible o necesario. Desde tal perspectiva, la adecuación del acto administrativo al fin depende de la verificación el motivo, por lo que la ausencia del último determina la ausencia del fin del acto administrativo.”*⁸⁸(p.p. 370-372).

⁸⁷ Enciclopedia Jurídica. [En línea]. En un Estado democrático de derecho cuya constitución garantiza, además, la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos, los ciudadanos tienen derecho a conocer las razones tanto fácticas como jurídicas en que se apoyan las decisiones administrativas. Según el profesor García, de Enterría: «motivar un acto administrativo es reconducir la decisión que en el mismo se contiene, a una regla de derecho que autoriza tal decisión o de cuya aplicación surge. Por ello, motivar un acto obliga a fijar, en primer término, los hechos de cuya consideración se parte y a incluir tales hechos en el supuesto de una norma jurídica, y, en segundo lugar, a razonar cómo tal norma jurídica impone la resolución que se adopta en la parte dispositiva del acto». La motivación, pues, es un elemento material de los actos administrativos y no un simple requisito de forma. Recuperado el 16 de enero del 2014, del sitio Web:

<http://www.enciclopedia-juridica.biz14.com/d/motivacion/motivacion.htm>;

⁸⁸ Jinesta, E. (2002). *Tratado de Derecho Administrativo*. (Tomo I). Biblioteca Jurídica.

El debido proceso se debe concretizar y evidenciar no solo durante la dilación del procedimiento administrativo, sino también en el acto final o sea la resolución, que evidencie los hechos o circunstancias fácticas que se le señalaron al presunto infractor como los hechos concretos, y que se verificaron y comprobaron, se analizó la coincidencia o no ellos con las leyes que señalaban determinadas conductas y que se consideró inobservadas o infringidas, y que los medios de prueba aportados desvirtuaron o no los hechos señalados, esto es que se evidenció fehacientemente si la infracción a deberes sustantivos o formales, se consumó o no.

Todo esto se debe desarrollar dentro del más estricto apego a los principios de legalidad y debido proceso, observando en todo momento y en cada etapa procesal administrativa, cuidadosa y meticulosamente, las garantías y derechos individuales del contribuyente o responsable presunto infractor, toda vez que se le debe considerar inocente en tanto no se compruebe lo contrario.

De lo anterior, puede resultar que la resolución determine la comisión de la infracción señalada, o por el contrario que no existe coincidencia entre los hechos y la norma, o que no fueron comprobados los hechos por carecer de suficientes medios de prueba o ser impertinente, con su consiguiente pronunciamiento en esos términos en la parte considerativa y resolutive.

Una vez emitida la resolución administrativa, con los requisitos señalados, que compruebe y sancione las infracciones a las normas sustantivas (referidas al cumplimiento de la forma de determinar hechos generadores y calcular y pagar impuestos) o a las formales, ésta puede ser aceptada por el infractor, quien conforme el sexto párrafo del artículo 146 del Código Tributario, goza del derecho a renunciar asu derechos a plantear un recurso de alzada como el de Apelación o el de Revocatoria, para obtener un descuento en la sanción del 50%, al señalarse que:

“Si el contribuyente acepta pagar voluntariamente el monto de los impuestos sobre los cuales se hayan formulado ajustes, sin impugnarlos por medio del recurso de revocatoria o renuncia a éste, se le aplicará una rebaja de cincuenta por ciento (50%) de la multa impuesta.”

Para poder gozar de este derecho a obtener una rebaja de la multa, necesariamente se tienen que aceptar los ajustes formulados o las sanciones señaladas. Pero la renuncia a este derecho también puede venir a constituirse en una forma de solucionar el conflicto tributario al permitir este artículo que el contribuyente o responsable presunto infractor, si lo considera conveniente a sus derechos, no obstante

que se haya planteado un recurso de alzada como el de apelación o revocatoria, y si aún no se ha emitido y notificado la resolución correspondiente, todavía pueda desistir o renunciar a él, en cuyo caso las cosas vuelven al estado anterior en que se encontraban y ser beneficiado con la rebaja de las multas señaladas.

12. Del Derecho de Impugnar la Resolución Emitida

Cabe señalar que lo resuelto por la Administración Tributaria, en materia de confirmación de ajustes o imposición de sanciones, si fuere desfavorable para el contribuyente o responsable, como para el presunto infractor, puede ser impugnado acudiendo a una instancia administrativa superior, dentro del ámbito administrativo en general, y tributario y aduanero en particular, también existe una forma ulterior de hacer valer y mantener los derechos del contribuyente o responsable, así como del presunto infractor, esto es por medio de los remedios o recursos administrativos de alzada.

Este derecho está garantizado y recogido por la propia constitución en el artículo 14, que se refiere a la presunción de inocencia y publicidad del proceso, que recoge el principio de que la persona es considerada inocente, mientras no se le haya declarado responsable judicialmente, en sentencia debidamente ejecutoriada. Respecto a este principio la Corte de Constitucionalidad se ha pronunciado en el sentido de que:

“(...) el artículo 14 constitucional reconoce, en su primer párrafo, el derecho fundamental de toda persona a la que se impute la comisión de hechos, actos u omisiones ilícitos o indebidos a que se presuma su inocencia durante la dilación del proceso o expediente en el que se conozca la denuncia, y hasta en tanto no se le haya declarado responsable judicialmente en sentencia debidamente ejecutoriada. Se trata, entonces, de una presunción iuris tantum...” Gaceta No. 47, expediente No. 1011-97, página No. 109, sentencia: 31-03-98.

El concepto de ejecutoriada se vincula también al principio de doble instancia, por el cual se tiene derecho a la impugnación es un instrumento procesal por el que los ciudadanos pueden recurrir las decisiones de la Administración Pública en general, que permite revisar el acto administrativo por parte del superior jerárquico del órgano que lo dictó, lo cual no es más que una forma de garantizar y mantener la tutela de los derechos o garantías, revisión que se realiza sólo por petición del Administrado o contribuyente, en sede administrativa.

Uno de estos mecanismos, dentro del ámbito de la legislación tributaria que regula los impuestos internos, es por medio del recurso de revocatoria que establece el artículo 154 del Código Tributario al indicar 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.

En este último caso, el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal, ante el funcionario que dictó la resolución o practicó la rectificación a que se refiere el último párrafo del artículo 150 de este Código, dentro del plazo de diez (10) días hábiles, contados a partir del día siguiente al de la última notificación. Si no se interpone el recurso dentro del plazo antes citado, la resolución quedará firme.

Si del escrito que se presente, se desprende la inconformidad o impugnación de la resolución, se tramitará como revocatoria, aunque no se mencione expresamente este vocablo.

El funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo. Si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de la Administración Tributaria o al Ministerio de Finanzas Públicas, en su caso, dentro del plazo de cinco (5) días hábiles. Si lo deniega, deberá razonar el rechazo.

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria o el Ministerio de Finanzas Públicas resolverá confirmando, modificando, revocando o anulando la resolución recurrida, dentro del plazo de treinta (30) días hábiles a partir de que el expediente se encuentre en estado de resolver.

El memorial de interposición del recurso deberá llenar los requisitos establecidos en el artículo 122 de este Código.”

Este recurso de revocatoria en la forma como se regula, es un típico recurso administrativo de alzada, que se interpone ante el funcionario que emitió la resolución administrativa que determina un ajuste o impone la sanción por la infracción; el cual luego de un análisis sobre su procedencia, y si se encuentra ajustado a derecho, concede el recurso y lo eleva a conocimiento y resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

A su vez el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, al recibir el recuso y el expediente, una vez, recabados los dictámenes u opiniones que estime convenientes, finalmente resuelva el recurso declarándolo con lugar, sin lugar,

o anulando la resolución, en cuyo caso revocará, confirmará o anulará la resolución recurrida.

13. Recursos en el Procedimiento Tributario Aduanero

En materia aduanera se establecen dos recursos, el de reposición y el de Apelación. Estos recursos de reposición y el de Apelación están considerados dentro de la legislación Aduanera, más específicamente en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-, y su Reglamento (RECAUCA).

Sobre el recurso de apelación, el Autor Brigante, R. (2001), al mencionar al Autor Guerra, R. (2001), comentando las disposiciones del Código Contencioso Administrativo de su país⁸⁹, Ecuador, se refiere a los distintos recursos aplicables dentro del procedimiento en vía gubernativa: los de reposición, apelación y de queja. Comenta el citado tratadista que el objetivo de dichos recursos es siempre el mismo *“Obtener que se revoque, modifique o aclare la decisión adoptada, pero el recurso de reposición se distingue de los otros porque su conocimiento le corresponde al mismo funcionario del cual ha emanado la decisión, mientras que los otros deben ser conocidos por el superior administrativo del autor de la providencial”*.

Una vez interpuesto, el recurso queda sometido al procedimiento fijado en la ley, incluyendo la posibilidad de practicar las pruebas que asistan al administrado, aunque en la legislación del vecino país, la regla general es que el recurso se resuelve "de plano", y las pruebas proceden sólo de oficio, si la administración lo estima conveniente.

Refiriéndose a la legislación argentina, el Autor Brigante, R., al continuar mencionando al Autor Guerra, R. (2001), analiza el llamado "recurso de reconsideración", al que "también se lo llama recurso de oposición, reposición, revocatoria o revocación". Este recurso, al igual que el nuestro de reposición, se debe sustanciar ante el mismo funcionario del que emanó el acto, teniendo también carácter optativo, al no ser requisito previo para la interposición del recurso jerárquico, ni para la impugnación judicial. Finalmente, el profesor argentino expresa que la finalidad de este recurso administrativo es *“cuestionar la legitimidad u oportunidad del obrar”*.

⁸⁹Brigante, R. (2001). *La Derogatoria del Recurso de Reposición en el Procedimiento Administrativo Tributario*. Revista Jurídica, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Política. Universidad de Guayaquil. Tomado el 17/05/2013, del sitio: http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=157&Itemid=57;

Cita a los españoles Eduardo García de Entería y Tomás Ramón Fernández, que por su parte, critican duramente el sistema de recursos administrativos de su país, establecido por la Ley de Procedimiento Administrativo de 1958 (LPA), y determinado por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común (LPC), de 1992.

A diferencia de los sistemas de otros países inspirados en el sistema francés e italiano (como los de los dos países antes analizados, Ecuador y Argentina), en que la interposición de los recursos administrativos es facultativa del administrado, los citados tratadistas españoles refieren que los recursos administrativos en su país poseen un carácter obligatorio, al igual que en Guatemala y su interposición es necesaria e indispensable para dejar expedito el acceso a la tutela en la vía jurisdiccional.

Se entiende que en un sistema en el que los recursos administrativos revisten un carácter obligatorio, la impugnación ante la propia autoridad, como sucede en la reposición, puede involucrar mayores atrasos y desventajas que auténticos beneficios para el contribuyente o administrado.

En lo relacionado con el Ecuador, el Autor Guerra, R. (2001) concluye que las características y finalidades esenciales del recurso de reposición, anotadas por los juristas extranjeros indicados, se pueden apreciar también en las derogadas disposiciones del Código Tributario, así como en otras normas aun en vigencia: “(...) *el recurso de reposición busca brindar a la autoridad administrativa la oportunidad de enmendar sus errores, sin necesidad de intervención del superior jerárquico, o de la función judicial, sin que se trate de un procedimiento obligatorio para lograr el agotamiento de la vía administrativa.*”

El Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA IV-; y Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano -RECAUCA IV-, Resoluciones 223-2008 y 224-2008 del Comité de Ministros de Integración Económica de Centroamérica -COMIECO-, en vigencia a partir del 25 de agosto de 2008, estableció el Capítulo II, referente a las Reclamaciones y Recursos Aduaneros, y así el artículo 127, en cuanto a la impugnación de resoluciones y actos, regula que:

“Toda persona que se considere agraviada por las resoluciones o actos finales de las autoridades del servicio aduanero, podrá impugnarlas en la forma y tiempo que señale el Reglamento.”

Para la aplicación de los recursos administrativos contra las resoluciones finales, en el Capítulo III, se creó el Tribunal Aduanero, señalándose en el artículo 128, la Creación del Tribunal Aduanero, así:

“Se crea el Tribunal Aduanero en los Estados Parte como órgano de decisión autónomo a los Servicios Aduaneros, el que conocerá en última instancia en la vía administrativa de los recursos en materia aduanera, conforme lo señale el Reglamento.”

Este Tribunal Aduanero está concebido como un órgano técnico administrativo autónomo del servicio aduanero, que agota en última instancia, la vía administrativa para poder acceder a los recursos en sede judicial a través del recurso de lo Contencioso Administrativo.

En Guatemala, el planteamiento, conocimiento y resolución de los recursos que el referido CAUCA y el RECAUCA, se consideran como obligatorios, con el objeto de agotar la vía administrativa, y poder acceder a la vía judicial, y en el caso del de Apelación está a cargo del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria por haber sido conformado y estructurado con las funciones y competencias de Tribunal Aduanero Nacional –TAN- por el Acuerdo Gubernativo 208-2008 del 14 de agosto del año 2008, esto es antes de la vigencia del nuevo CAUCA y RECAUCA⁹⁰, que inició el 25 de agosto de 2008, tal como lo permitía la disposición transitoria y final de los referidos instrumentos legales, en virtud de que en el artículo 645, de la Disposición Transitoria (Tribunal Aduanero), se ordena que: .

“Los Estados Parte que tengan conformado el Tribunal Aduanero, el mismo podrá seguir regulándose por las normas de su creación.

En los Estados Parte cuyo superior jerárquico del Servicio Aduanero sea un órgano colegiado, éste podrá considerarse como Tribunal Aduanero, siempre que su composición se adecue a los requisitos señalados en el artículo 630 de este Reglamento”.

Esto ha implicado para el caso de Guatemala, contrario a la corriente que impera en Latinoamérica, y fue la intención de los Gobiernos Centroamericanos al emitir el nuevo Código Aduanero Uniforme Centroamericano, que las funciones técnicas, atribuciones y competencias del Tribunal Aduanero Nacional, aún se mantengan asignadas al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

⁹⁰Vigente a partir del 25 de agosto de 2008.

14. El Recurso de Revisión Aduanera

El referido RECAUCA, en el Título VIII regula las impugnaciones de las resoluciones y actos del Servicio Aduanero, contenido en el Capítulo I de los Recursos, el artículo 623, el Recurso de Revisión, así:

“Contra las resoluciones o actos finales dictados por la Autoridad Aduanera, que determinen tributos o sanciones, podrá interponerse, por parte del consignatario o la persona destinataria del acto, el recurso de revisión ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de los diez días siguientes a la notificación de la resolución que se impugna.

Dicho recurso deberá ser presentado ante la autoridad que dictó el acto o ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, en ambos casos el expediente que dio lugar al acto deberá remitirse dentro del plazo de cinco días siguientes a la fecha de recepción del recurso a la autoridad superior.

Dentro del plazo de veinte días siguientes a la recepción del expediente administrativo por la autoridad superior del Servicio Aduanero, ésta deberá resolverlo.”

También el Decreto 14-2013, que contiene la nueva Ley Nacional de Aduanas en el artículo 51, al referirse al Recurso de Revisión, señala que:

“El recurso de revisión establecido en el RECAUCA, también procede contra las resoluciones o actos que emita la Autoridad Aduanera, que causen agravio al destinatario de la resolución, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento.”

El Recurso de Revisión como se indica, es contra todas las resoluciones o actos finales dictados por la Autoridad Aduanera, entendiendo en este caso como tal al Administrador de Aduanas, que determinen tributos o sanciones, o que causen agravio al destinatario de la resolución, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el Código Aduanero Uniforme Centroamericano y su Reglamento; y, recurso que se interpone por el consignatario o persona destinataria del acto.

Cabe señalar que el recurso podrá ser presentado indistintamente ante la autoridad que dictó el acto o ante la Autoridad Superior del Servicio Aduanero, y si bien es de alzada o jerárquico porque se plantea contra resoluciones de autoridades aduaneras, como los Administradores de Aduanas, aún no agota la instancia administrativa, dado que conoce y resuelve la Autoridad Superior del Servicio Aduanero, que en nuestro medio es el Intendente de Aduanas, quien a su vez, actúa

por delegación del Superintendente de la Administración Tributaria, esto en virtud de lo señalado en la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en el artículo 31, que se refiere a la autoridad y jerarquía de los Intendentes, al disponer que:

“Los Intendentes son los funcionarios del mayor nivel jerárquico de las Intendencias respectivas. Serán nombrados y removidos por el Superintendente, y son responsables del cumplimiento de las funciones y atribuciones asignadas a su respectiva Intendencia, de conformidad con esta ley, los reglamentos internos de la SAT y las demás leyes aplicables. Por delegación del Superintendente, ejercen la representación legal de la SAT.”

En cuanto al trámite y forma de resolver el recurso de revisión, dado que ni el CAUCA ni el RECAUCA regulan específicamente como habrá de tramitarse ni resolverse, por disposición del artículo 1 del Código Tributario, que señala que:

“Las normas de este Código son de derecho público y regirán las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las relaciones tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria.”

Por virtud de esta norma, se aplica supletoriamente, en lo que fuere aplicable, el artículo 159, que se refiere al trámite y resolución de los recursos.

15. El Recurso de Apelación Aduanera

Sobre este recurso de apelación, comenta el Autor Brigante R. (2001), en su artículo la Derogatoria del Recurso de Reposición en el Procedimiento Administrativo Tributario⁹¹ (p. 276); con mayores o menores variantes en su procedimiento, se encuentra consagrado como un medio impugnatorio propio del procedimiento en vía gubernativa en la legislación de distintos países, principalmente en aquellos que, al igual que el Ecuador, confieren al administrado la facultad de doble impugnación, administrativa y judicial.

El RECAUCA en el Título VIII, al regular las impugnaciones de resoluciones y actos del Servicio Aduanero, en el Capítulo I de los Recursos, estableció un recurso típicamente jerárquico, como lo es el Recurso de Apelación que cabe contra las resoluciones o actos finales de la Autoridad Superior del Servicio Aduanero - Intendente de Aduanas quien a su vez, actúa por delegación del Superintendente-,

⁹¹ op. cit. (p. 276)

relacionados con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el CAUCA y RECAUCA, por los que se determinen tributos, sanciones, se cause agravio o se deniegue total o parcialmente el Recurso de Revisión, señalando así el artículo 624 que:

“Contra las resoluciones o actos finales que emita la autoridad superior del Servicio Aduanero, por los que se determinen tributos, sanciones o que causen agravio al destinatario de la resolución o acto, en relación con los regímenes, trámites, operaciones y procedimientos regulados en el Código y este Reglamento, o que denieguen total o parcialmente el recurso de revisión, cabrá el recurso de apelación, el que deberá interponerse dentro del plazo de diez días siguientes a la notificación de la resolución o acto final respectivo.”

El Recurso de Apelación debe ser presentado o interpuesto ante la Autoridad Superior del Servicio Aduanero, dentro del plazo de diez días siguientes a la notificación de la resolución o acto final; quien al recibirlo lo calificará y si estima que procede, lo elevará dentro de los 3 días siguientes al órgano de decisión superior, constituido por el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, en funciones y competencia del Tribunal Aduanero Nacional, con el efecto que al ser resuelto, da por agotado el trámite en sede administrativa, tal como lo señala el artículo 625:

“El recurso de apelación se interpondrá ante la autoridad superior del Servicio Aduanero, la que se limitará a elevar las actuaciones al órgano de decisión a que se refiere el artículo 128 del Código, en los tres días siguientes a la interposición del recurso.

Interpuesto el recurso el órgano competente deberá resolver en un plazo de treinta días contados a partir del día siguiente al de la recepción del recurso. El órgano competente que resuelva dará por agotada la vía administrativa”.

Asimismo, en el artículo 628 de dicho Reglamento se regula que:

“Presentado el recurso y cumplidas las formalidades establecidas, el órgano al que compete resolver continuará con el trámite que corresponda o mandará a subsanar los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos señalados en el artículo 627 de este Reglamento, dentro del plazo de tres días posteriores a su interposición. En este caso, se emitirá el correspondiente auto de prevención el cual deberá notificarse al recurrente, quien tendrá un plazo de cinco días contados desde el día siguiente a la notificación para evacuar las prevenciones. Si las prevenciones formuladas no fueran evacuadas en la forma requerida y dentro del plazo antes señalado, el recurso será declarado inadmisibile.

La admisión de los recursos establecidos en este Capítulo suspenderá la ejecución de la resolución recurrida. No se exigirá garantía ni pago alguno como requisito para admitir los recursos.”

Con dicha base legal, la Intendencia de Aduanas, como Autoridad Superior del Servicio Aduanero por delegación del Superintendente de Administración Tributaria (ante quien se interpone el recurso de apelación), se debe limitar a verificar y calificar si en él se han cumplido las formalidades determinadas en el CAUCA y RECAUCA, y a elevar las actuaciones al “órgano” de decisión que le compete resolver el recurso, que es el Directorio en el ejercicio de las funciones y competencias de Tribunal Aduanero Nacional⁹².

En cuanto al trámite y forma de resolver el recurso de Apelación, al igual que el de Revisión, dado que ni el CAUCA ni el RECAUCA regulan en detalle cómo habrá de tramitarse ni resolverse el mismo, por disposición del artículo 1 del Código Tributario, se aplica supletoriamente, y en lo que fuere aplicable el artículo 159, que se refiere al trámite y resolución de los recursos; el cual indica que una vez cumplidos los trámites señalados y dentro del plazo señalado en el artículo 157 de ese Código, se resolverá el recurso respectivo, rechazando, confirmando, revocando o anulando la resolución recurrida.

⁹² Presidente de la República, (2008, agosto 14). Acuerdo Gubernativo 208-2008. Publicado en el Diario Oficial el 20 de agosto de 2008, emitido al amparo y vigencia del CAUCA III, estableció que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, ejercerá las funciones y competencias del Tribunal Aduanero Nacional. Guatemala.

CAPÍTULO VIII
ALTERNATIVAS COMUNES DE PROCEDIMIENTO EN LOS RECURSOS EN
MATERIA TRIBUTARIA Y ADUANERA

1. Del otorgamiento y Alzada de los Recursos

Ahora bien, a pesar de que las normas no lo señalan, como todo recurso de alzada o jerárquico, tanto el recurso de Revisión como el de Apelación y de Revocatoria, no deben ser elevados al superior jerárquico sin analizar previamente el cumplimiento de presupuestos jurídico-procesales, así como las formalidades de ley, necesarios para admitirlos para su trámite.

De acuerdo con la doctrina y el derecho procesal administrativo, todo escrito que plantee un recurso debe cumplir con determinados presupuestos jurídico-procesales, tales como idoneidad, oportunidad o temporalidad y legitimidad; es decir, el recurso debe ser el idóneo para impugnar la resolución de que se trate, interponerse dentro del plazo legal y lo debe interponer quien tenga interés personal, legítimo o directo en el asunto; asimismo, en el caso de los recursos aduaneros, llenar las formalidades que prescribe el artículo 627 del RECAUCA.

El cumplimiento de dichos presupuestos y formalidades para el trámite del recurso de alzada o jerárquico debe ser analizado por el juez *a quo* (desde el cual)⁹³, DRAE (2001: 129), para otorgar o denegar su trámite y elevarlo para su diligenciamiento, conocimiento y resolución por el tribunal *ad quem* (al cual)⁹⁴, DRAE (2001: 34) tal como se regula en el derecho común, en el artículo 604 del Código Procesal Civil y Mercantil y, el artículo 154 del Código Tributario, pues el artículo 604 del Código Procesal Civil y Mercantil, regula que:

“Efectos de la interposición. Desde que se interpone la apelación, queda limitada la jurisdicción del juez a conceder o denegar la alzada (...)”.

En tanto que, por su parte el artículo 154 del Código Tributario, estipula:

“(...) el recurso se interpondrá por escrito por el contribuyente o el responsable, o por su representante legal ante el funcionario que dictó la resolución (...).

El funcionario ante quien se interponga el recurso, se limitará a conceder o denegar el trámite del mismo. Si lo concede no podrá seguir conociendo del

⁹³ op Cit. (p. 129).

⁹⁴ op Cit. (p. 34.)

expediente y se concretará a elevar las actuaciones (...). Si lo deniega, deberá razonar el rechazo”.

Los artículos citados en los párrafos precedentes expresan que la autoridad que dictó la resolución, y ante quién se interpone el recurso de alzada o jerárquico, se limitará a conceder o denegar su trámite, y si lo concede no podrá seguir conociendo del expediente y se concretará a elevar las actuaciones.

Eso significa que la limitación que la autoridad recurrida tiene es para conocer el fondo del recurso, pero no para conocer y resolver sobre su admisión del trámite, la cual es de su completa y exclusiva competencia, y conlleva la calificación de la verificación del cumplimiento de los presupuestos jurídico-procesales del recurso, así como de las formalidades dispuestas por la ley, por lo que está facultado para rechazar *in limine litis* (en los preliminares del juicio)⁹⁵, Osorio, M. (1999: 500) el recurso interpuesto.

El RECAUCA en el artículo 627, también dispone en cuanto a las formalidades para la interposición de los recursos aduaneros que:

“Los recursos se interpondrán por escrito en papel común y deberán contener al menos lo siguiente:

- a) Designación de la autoridad, funcionario o dependencia a que se dirija;*
- b) Nombres, apellidos, calidades o generales de ley del recurrente; cuando no actúe en nombre propio debe además acreditar su representación;*
- c) Dirección o medios para recibir notificaciones;*
- d) Identificación de la resolución o acto recurrido y las razones en que se fundamenta la inconformidad con el mismo, haciendo relación circunstanciada de los hechos y de las disposiciones legales en que sustenta su petición;*
- e) Petición que se formula; y,*
- f) Fecha y firma”.*

En tanto, que el artículo 628, siguiente, al referirse a la admisión de los recursos, regula que:

*“Presentado el **recurso y cumplidas las formalidades establecidas**, el órgano al que compete resolver continuará con el trámite que corresponda o mandará a subsanar los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos señalados en el Artículo 627 de este Reglamento, dentro del plazo de tres días posteriores a su interposición. En este caso, se emitirá el correspondiente auto de*

⁹⁵Ossorio, M. (1999). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, 26ª edición actualizada, corregida y comentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta S. R. L.

prevención el cual deberá notificarse al recurrente, quien tendrá un plazo de cinco días contados desde el día siguiente a la notificación para evacuar las prevenciones. Si las prevenciones formuladas no fueran evacuadas en la forma requerida y dentro del plazo antes señalado, el recurso será declarado inadmisibile.

La admisión de los recursos establecidos en este Capítulo suspenderá la ejecución de la resolución recurrida. No se exigirá garantía ni pago alguno como requisito para admitir los recursos”.

Conforme lo analizado, la limitación a que se refiere el artículo 625 del RECAUCA, cuando se refiere a *“la que se limitará a elevar las actuaciones al órgano de decisión a que se refiere el Artículo 128 del Código”*, es a la competencia para conocer el fondo del recurso, pero no para verificar el cumplimiento de los presupuestos jurídico-procesales para el trámite del recurso de apelación (idoneidad, oportunidad y legitimidad); pues el elevar las actuaciones presupone haber calificado su cumplimiento, y no sólo de ellos, sino también de los demás requisitos o formalidades de ley.

El artículo 625 del RECAUCA se complementa con lo regulado en el artículo 628 del RECAUCA, el cual debe interpretarse conforme a su texto y contexto. En efecto, el epígrafe de este artículo se titula *“Admisión del Recurso”*, lo cual denota su finalidad, que no es otra más que confirmar el procedimiento que se lleva a cabo en esta fase del proceso administrativo aduanero, que es declarar la admisión o inadmisibilidad del recurso.

Asimismo, el epígrafe del Artículo 628 del RECAUCA, no se refiere específicamente a la *“admisión del recurso de apelación”*, tampoco en su contenido aparece la palabra *“apelación”*, para entenderse que aplica sólo a este recurso; por lo que está destinado a ser aplicable también para el de revisión, por lo que se sobreentiende que es de aplicación general para ambos recursos, al igual que los demás artículos incluidos en el Capítulo I Recursos, del Título VIII Impugnación de Resoluciones y Actos del Servicio Aduanero, de dicho reglamento; artículo 626 (diligencias para mejor resolver), artículo 627 (formalidades para la interposición de los recursos), y artículo 629 (notificación de resoluciones).

Esta norma inicia con la frase: *“Presentado el recurso”*, que debe interpretarse en el sentido que una vez ejercido el derecho del contribuyente a recurrir, deberá verificarse que cumple con los presupuestos jurídico-procesales, que son idoneidad,

oportunidad y legitimidad, pues conforme lo dispuesto por la Ley de lo Contencioso Administrativo, en su artículo 10, al regular sobre la legitimación, dispone que:

“Los recursos de revocatoria y de reposición podrán interponerse por quien haya sido parte en el expediente o aparezca con interés en el mismo.”

Por lo que para admitirse como tal, es uno de los elementos que debe verificarse; asimismo, continúa indicando:

“(...) y cumplidas las formalidades establecidas (...)”.

Esto se refiere a que debe comprobarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 627, arriba transcritos; y seguidamente, señala que:

“(...) el órgano al que compete resolver continuará con el trámite que corresponda (...)”.

Lo cual no se refiere al órgano al que compete resolver el “fondo” del Recurso de Apelación (Tribunal Aduanero Nacional), sino al que conoce de “la admisión” de ese recurso o el de revisión, porque a esto se circunscribe la norma, de acuerdo con su texto y contexto, como se indicó en el párrafo que precede.

A continuación, el artículo 628 del REUCA bajo análisis, regula otra alternativa que tiene el órgano al que le compete resolver el trámite, al indicar:

“(...) o mandará a subsanar los errores u omisiones de cualquiera de los requisitos señalados en el Artículo 627 de este Reglamento, dentro del plazo de tres días posteriores a su interposición”.

La norma precitada, regula el procedimiento para subsanar dichos errores u omisiones, señalando el “auto de prevención”; como el procedimiento pertinente para subsanar errores u omisiones, el que es aplicable no sólo para las formalidades, sino también para depurar algunos de los presupuestos jurídico-procesales que son subsanables.

Además, esta disposición refuerza la interpretación que la admisión del recurso de apelación la debe realizar la Intendencia de Aduanas, como **Autoridad Superior del Servicio Aduanero** por delegación del Superintendente de Administración Tributaria, ante quien se interpone esta impugnación conforme el artículo 625 del referido reglamento, ya que debe mandar a subsanar los errores u omisiones indicados dentro del plazo de tres días posteriores a su interposición, lo cual materialmente no lo puede efectuar el Tribunal Aduanero Nacional, al no interponerse dicha impugnación

ante él, toda vez que a éste se elevan las actuaciones en los tres días siguientes de su interposición, cuando ya es admitida conforme dicho artículo 625.

También en materia de recursos aduaneros, cabe señalar que conforme lo dispone expresamente el artículo 628 del RECAUCA, una vez otorgado o admitido para su trámite uno de los recursos, la administración aduanera suspenderá la ejecución de la resolución recurrida.

Adicionalmente, éste artículo recoge una garantía constitucional contenida en el artículo 221 que dispone respecto del Tribunal de lo Contencioso-Administrativo, que:

“Su función es de contralor de la juridicidad de la administración pública y tiene atribuciones para conocer en caso de contienda por actos o resoluciones de la administración y de las entidades descentralizadas y autónomas del Estado, así como en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

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.

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.”.

Al referirse éste artículo 628, a que no se exigirá garantía ni pago alguno como requisito para admitir los recursos aduaneros, con la finalidad de no obstaculizar ni hacerlo gravoso desde el punto de vista económico el acudir a esta vía para obtener la protección de los derechos y garantías del contribuyente.

La admisibilidad de los recursos, al respecto, cabe considerar lo resuelto en dos casos similares por la Sala Segunda del Tribunal de lo Contencioso Administrativo:

Primer caso: En sentencia del proceso P-99-99, oficial 2º del 25 de septiembre de 2001, resolvió:

“DECLARA: I) ANULAR todo lo actuado a partir de la providencia -que concedió el trámite de recurso de reposición-; y, II) ORDENA se resuelva conforme el artículo 154 del Código Tributario, sin perjuicio de velar especialmente porque se observen todas y cada una de las fases que constituyen el proceso administrativo. Al considerar que se incurrió en error de procedimiento porque se inició el trámite del recurso de reposición, inobservando dicho artículo, porque siendo originaria la resolución de la ex Dirección General de Rentas Internas, resultaba improcedente el recurso de

reposición, por consiguiente estaba en el deber de denegarlo, en atención del 4º párrafo del artículo citado, al no hacerlo así, y al haber elevado las actuaciones a su superior jerárquico, es decir, al Ministerio de Finanzas Públicas, vició el proceso y siendo una violación de ley, ha lugar a la anulación del proceso.”

Segundo caso: En sentencia del proceso 105-2000, oficial y notificador 1º del 7 de junio de 2002, consideró que:

“(…) en relación al argumento que se esgrime por parte de la entidad contribuyente, en el sentido que por haber transcurrido los quince días que la Administración Tributaria tenía para resolver el ocurso planteado y no lo hizo, éste se tuvo por concedido, es de advertir, que ese derecho tiene como presupuesto jurídico obligado que el mismo se haya pedido en tiempo, en caso contrario no se genera la consecuencia jurídica señalada, y la autoridad superior que de él conoce se limita únicamente a emitir resolución rechazándolo por extemporáneo; como la resolución que se impugna se dictó en tal sentido, lo procedente es confirmarla por estar ajustada a la ley.”

Dichas sentencias, a pesar de su antigüedad, revelan la importancia que jurisdiccionalmente tiene el observar todas y cada una de las fases que constituyen el procedimiento administrativo, así como el cumplimiento de los presupuestos jurídicos en la admisión del trámite de un recurso administrativo, derivado de la disposición constitucional del artículo 221, que atribuye a los tribunales de lo Contencioso Administrativo la función jurisdiccional de contralores de la “juridicidad” de los actos de la Administración Pública (tanto tributaria como aduanera), lo cual presupone su obligación de respetar dicho principio, que sólo se define en la doctrina, y consiste en tomar en cuenta todo el derecho incluyendo sus principios generales y la misma doctrina.

Adicionalmente, sí le correspondiera a la misma autoridad superior (que si resolverá el fondo del recurso), también la función de admitir o denegar el trámite de los recursos, haría nugatoria la aplicación del ocurso (queja) dispuesto en el Código Tributario, toda vez que esa misma autoridad no puede conocer su propia denegatoria, sino que le corresponde conocer la denegatoria de la autoridad ante la cual se plantea el recurso, y en análisis de las causas o motivos de la denegatoria a la autoridad superior que debe conocer y resolver de los recursos de alzada.

Al analizar el contenido de los artículos 625 y 628 del RECAUCA, y 154 del Código Tributario, de acuerdo con su texto, contexto, el derecho procesal

administrativo, y la jurisprudencia guatemalteca, se evidencia que a la Intendencia de Aduanas o Servicio Aduanero o autoridad recurrida, le corresponde la función de verificar el cumplimiento de los presupuestos jurídico-procesales y demás formalidades de ley de los recursos, para resolver su admisión o inadmisibilidad y no al Tribunal Aduanero Nacional o autoridad superior, que conocerá de ellos.

En aplicación de lo dispuesto por los artículos 1, 4, 5, 154 y 185 del Código Tributario, se justifica adecuadamente que la autoridad que dictó el acto impugnado, sea la que verifique el cumplimiento de los presupuestos jurídico-procesales, tales como idoneidad, oportunidad y legitimidad; así como las formalidades de ley, para conceder o denegar el trámite del recurso de apelación o revocatoria planteado para que si lo concede, eleve las actuaciones, y si lo deniega, razone el rechazo.

Para efectuar el análisis indicado, la autoridad administrativa contra quien se recurra un acto, tiene un plazo breve para analizar su procedencia y resolver sobre su otorgamiento o no, tal como lo regula el segundo párrafo del artículo 155 del Código Tributario al señalar que:

“Si la Administración no resuelve concediendo o denegando el recurso de revocatoria dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria”.

Esto implica que la función calificadora debe ser muy breve, dado que es un análisis de forma y no de fondo, por lo cual los presupuestos procesales administrativos por observar no debieran requerir de un exhaustivo ni prolongado análisis, lo que conlleva a la presunción legal de que si no se resuelve pronto debe tenerse por otorgado el recurso. Ahora bien, la consecuencia de esto es que ya no procede resolver su inadmisión luego de este plazo, lo cual podría dar lugar a plantear un ocurso, si se deniega fuera de este plazo.

2. De la denegatoria del trámite de los Recursos de Alzada o Jerárquico

Como se ha indicado, todo escrito que plantee un recurso debe cumplir con determinados presupuestos jurídico-procesales, idoneidad, oportunidad o temporalidad y legitimidad; es decir, el recurso debe ser el idóneo, interponerse dentro del plazo legal y lo debe interponer quien tenga interés personal, legítimo o directo en el asunto, y en el caso de los recursos aduaneros, debe llenar las formalidades que prescribe el artículo 627 del RECAUCA.

Asimismo, que el cumplimiento de dichos presupuestos y formalidades para otorgar el trámite del recurso de alzada o jerárquico debe ser analizado por el funcionario o juez *a quo* (desde el cual), en este caso, la autoridad administrativa impugnada, y para el caso de estimarse que no se cumplen los presupuestos procesales administrativos señalados para denegar su trámite se debe exponer con claridad tales motivos y las bases legales, esto implica que debe ser debidamente razonado o motivado.

Ahora bien, ante el caso de una denegatoria del recurso, cómo se puede tutelar o verificar el debido cumplimiento de los principios y derechos del contribuyente como ciudadano con derecho a un debido procedimiento administrativo, pues al denegar el trámite del recurso se le cierran la posibilidad de elevarlo al superior jerárquico para su diligenciamiento, conocimiento y resolución por parte de una autoridad administrativa superior *ad quem* (al cual), en cumplimiento al derecho a una doble instancia administrativa, expresado como el derecho de recurrir del fallo ante juez o tribunal superior.⁹⁶ Pacto de San José (1969:)

Esta tutela del debido proceso administrativo se realiza a través de una revisión de las razones o motivos de no admisibilidad de un recurso, y está recogida y tutelada en el ámbito del procedimiento administrativo tributario, por medio de una figura similar de como se recoge en la legislación Procesal Civil y Mercantil, por medio de la figura del Ocurso regulado por el Código Procesal Civil y Mercantil, en el artículo 611, que señala:

“Cuando el juez inferior haya negado el recurso de apelación, procediendo éste, la parte que se tenga por agraviada, puede ocurrir de hecho al superior, dentro del término de tres días de notificada la denegatoria, pidiendo se le conceda el recurso.”

Ocurso que a su vez también está regulado por el artículo 155 del Código Tributario, al señalar en su primer párrafo que:

“Cuando la Administración Tributaria deniegue el trámite del recurso de revocatoria, la parte que se tenga por agraviada podrá ocurrir ante el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, dentro del plazo de los tres (3) días hábiles siguientes al de la notificación de la denegatoria, pidiendo se le conceda el trámite del recurso de revocatoria.”

⁹⁶La Convención Americana Sobre Derechos Humanos (Pacto De San José), establece este principio que en aplicación del derecho sancionatorio administrativo-tributario, se puede aplica como un derecho o principio observable.

Como se puede apreciar de esta norma, el mecanismo para revisar el acto administrativo del rechazo o denegatoria del recurso, por parte de la autoridad administrativa que debía conocer del fondo del recurso al ser otorgado, es la de **ocurrir** ante el Directorio de la Administración Tributaria, pero su conocimiento por razones obvias se verá limitado solo a conocer los motivos por los cuales se denegó el otorgamiento, no pudiendo en consecuencia conocer ni resolver sobre el fondo.

En cuanto al trámite del ocurso, el artículo 156 del Código tributario, primer párrafo, señala que:

“Trámite y resolución. El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria remitirá el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria, para que informe dentro del perentorio plazo de cinco (5) días hábiles. Sin embargo, cuando el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria lo estime necesario, se pedirá el expediente original.

El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria resolverá con lugar el ocurso, si encuentra improcedente la denegatoria del trámite del recurso de revocatoria y entrará a conocer de éste. De igual manera procederá, cuando establezca que transcurrió el plazo de quince (15) días hábiles sin que la Administración Tributaria resolviera el ocurso, concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria.”

Sobre el trámite, cabe señalar que este Ocurso no es propiamente de los denominados de alzada o jerárquico, aunque tiene algunas características que hacen pensar que sí lo es, como el que a pesar de que se debe presentar ante el propio órgano o superior jerárquico del órgano administrativo que denegó el recurso de alzada previo. Por esa característica de acudir directamente ante el superior jerárquico que debía conocer del recurso, se denomina en la doctrina y otras normas, como Ocurso de Queja.

Sobre esta solución procesal, el Autor Márquez, J.⁹⁷ (2010), señala que se trata de un instrumento para solucionar defectos de tramitación dentro de un procedimiento que aún no ha concluido, por lo que se ha venido a denominar remedio procesal, en tanto que carece de efectos revocatorios o anulatorios.

⁹⁷ Márquez, J. (2010). *El Recurso de queja en Materia Tributaria*. Recuperado el 20 de junio de 2013 del sitio: http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CCwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.ipdt.org%2Feditor%2Fdocs%2F05_Rev50_JLM.pdf&ei=UU-aUbn7F8TA0AHtmYHABA&usg=AFQjCNE7uMHQeLwE0KdtAgYbNn09_X9nNA&bvm=bv.46751780,d.dmQ&cad=rja;

Lo expresado por el Autor Márquez, J. (2010), se refiere a que este Ocurso no es propiamente un recurso, dado que sólo viene a subsanar errores dentro del procedimiento administrativo que no ha concluido, y esto es cierto dado que lo que se pretende revisar con este remedio, es un tema eminentemente de procedimiento sobre la procedencia del mismo, puesto que lo motiva el rechazo del trámite de un recurso de alzada o jerárquico, esto es que el órgano administrativo *a quo*, ha considerado que el recurso planteado en su contra por alguna causa, incumple presupuestos jurídico-procesales, como idoneidad, oportunidad o temporalidad y legitimidad; es decir, el recurso, o no es el idóneo, o no se interpuso dentro del plazo legal o no lo interpuso quien tiene interés personal; y por ende, lo rechazó para su trámite.

El órgano administrativo superior, al revisar el razonamiento o motivación del acto ocurrido, analiza las causas y bases legales señaladas para su denegatoria, y de su confrontación con las normas que le dan sustento a la procedencia del recurso, arriba a una conclusión sobre si están o no fundados los hechos y bases legales para su denegatoria o rechazo.

Para lo anterior, la norma comentada regula que el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria al emitir una resolución para ordenar el trámite del ocurso, debe dictar una resolución de trámite en la cual, opte por:

- a) Remitir el ocurso a la dependencia que denegó el trámite del recurso de revocatoria, para que informe dentro del perentorio plazo de cinco (5) días hábiles; o,
- b) Si estima necesario, pedirá el expediente original.

Ello implica que puede resolver con un informe o analizar los hechos directamente, para concluir sobre los fundamentos jurídicos del rechazo.

En cuanto a la resolución del Ocurso, por su parte, el artículo 156, en su segundo párrafo indica que:

“El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria resolverá con lugar el ocurso, si encuentra improcedente la denegatoria del trámite del recurso de revocatoria y entrará a conocer de éste. De igual manera procederá, cuando establezca que transcurrió el plazo de quince (15) días hábiles sin que la Administración Tributaria resolviera el ocurso⁹⁸ (recurso), concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria.”

⁹⁸En este caso es evidente que se trata de un error en la referencia a *Ocurso* en la ley, puesto que interpretado en su contexto, el ocurso técnico y materialmente no puede ser resuelto por la administración tributaria, sino por el Directorio; por lo que debió referirse al recurso de revocatoria.

Una vez recibido el informe del ocurso, o el expediente original, y emitido el dictamen del caso, si lo requiere el Directorio de SAT, como órgano superior que resolverá, el expediente se encuentra en estado de resolver, para lo cual tiene las opciones de confirmar la resolución ocurrida, si a su juicio y razonando debidamente los hechos y el fundamento legal, encuentra que el recurso adolece de un vicio que significa el incumplimiento de los presupuestos legales necesarios para su procedencia y admisión.

Por otra parte, pudiese ser que del análisis de los hechos y normas legales que regulan lo referente a los presupuestos procesales, el órgano competente para resolver el Ocurso⁹⁹ considere que el rechazo del recurso no se encuentra ajustado a derecho, en cuyo caso declara con lugar el Ocurso procediendo a revocar la providencia de trámite y ordenará conocer el recurso, previo el trámite legal correspondiente.

Otro caso regulado por la ley para que se declare con lugar el Ocurso, es cuando el órgano administrativo *a quo*, en un plazo de 15 días hábiles, no emita una resolución de trámite concediendo o denegando el trámite del recurso de revocatoria. En este caso, el Ocurso realmente funciona como de queja, pues de alguna manera se plantea por el retardo de la administración *a quo*, en conocer el recurso, otorgarlo y elevarlo para conocimiento del superior jerárquico, esto es el Directorio.

3. De la posibilidad de ampliar los Recursos presentados

En cuanto a poder ampliar los recursos planteados, tanto el CAUCA, el RECAUCA, como el Código Tributario no contienen ninguna consideración sobre esta posibilidad, pero como al procedimiento administrativo tributario le es plenamente aplicable lo dispuesto por el Código Procesal Civil y Mercantil, por disposición del propio Código Tributario en su artículo 185 al señalar que:

“Supletoriedad. En lo que no contraríen las disposiciones de este código y en todo lo no previsto en esta sección, se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial”.

Asimismo en un texto similar pero anterior a la última reforma del artículo 156 del mismo Código Tributario, se decía: *“Si la Administración no **resuelve concediendo o denegando el recurso de revocatoria** dentro de los quince (15) días hábiles siguientes a su interposición, se tendrá por concedido éste y deberán elevarse las actuaciones al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.”*, por ende el plazo de 15 días se refiere al trámite del recurso de revocatoria.

⁹⁹ El Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Por lo que se pueden sus disposiciones, siendo el procedimiento administrativo tributario eminente simple y anti formalista, siempre que no se contraríen sus normas específicas, si las hubiere, y como indicamos que en la legislación específica tributaria y aduanera no se regula nada sobre esta posibilidad, aplica lo señalado sobre el particular en la normativa procesal civil, así es plenamente pertinente poder ampliar lo dispuesto en el artículo 110 del Código Procesal Civil y Mercantil, que señala:

“Podrá ampliarse o modificarse la demanda antes de que haya sido contestada.”

Esta norma de carácter procesal apoyada en el artículo 28 de la Constitución Política de la República referente a que 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**, por lo que las normas señaladas son las que configuran las bases legales para solicitar cualquier ampliación a un recurso ya presentado directamente a la autoridad que debe conocer y resolverlo, siempre que haya sido otorgado; así, esta posibilidad podría ser aplicable hasta antes de emitir la resolución definitiva del recurso de que se trate, y la misma debe obligadamente ser conocida y resuelta por la autoridad superior a la que se debe dirigir y que es la que conoce y resuelve el recurso.

4. De la forma de resolver los Recursos de Alzada o Jerárquicos

Sobre la forma de resolver los recursos de alzada o jerárquicos que compete resolver a la autoridad superior de la Administración Tributaria, esto es al Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, el artículo 159 del Código tributario señala que:

”Trámite de los recursos. La Secretaría del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, al recibir las actuaciones que motivaron el recurso de revocatoria o después de la presentación del recurso de reposición, deberá recabar dictamen de la Asesoría Técnica de dicho órgano. Este dictamen deberá rendirse dentro del plazo de treinta (30) días. (...)”.

Como lo indica la norma anterior, una vez calificado como admisible el recurso con sus antecedentes, se eleva a la Secretaría del Directorio, conforme lo dispuesto por el artículo 8 literal b) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria:

“El secretario del Directorio es el Superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria. (...)”

c. El Superintendente de Administración Tributaria, quien participará con voz pero sin voto, y quien actuará como Secretario del Directorio. Su suplente será el intendente que él designe. (...)”

Para que se emita la resolución de trámite, se debe dictar de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1 del de la Ley de Lo Contencioso Administrativo, la que en su segundo párrafo indica que:

“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.”

Esta norma contiene otro principio de economía y celeridad procesal, y ello implica que la Secretaría del Directorio, o quien haga sus veces¹⁰⁰, al recibir un recurso debe elaborar una providencia administrativa en la cual de una sola vez, señale todos los pasos o diligencias previsibles y necesarios para la debida tramitación del expediente que contiene el recurso.

Las diligencias o pasos que normalmente se pueden dictar serían recabar el dictamen de la Asesoría Técnica del Directorio que deberá rendirse dentro del plazo de treinta (30) días; y, luego proceder a elaborar un proyecto de resolución o propuestas dirigida por el Secretario al Directorio y lo ponga a disposición del Directorio para incluirlo en una futura convocatoria a sesión, para conocerlo, discutirlo y resolverlo.

Sobre el tema de recabar dictamen u opinión de la Asesoría Técnica del Directorio; y el tipo de dictámenes u opiniones que debe emitir un asesor, el licenciado Aitkenhead R. (2014), exministro de Finanzas Públicas en el período de 1991-1993; con buen tino y dada la experiencia como funcionario público que tuvo a su cargo de emitir diversas resoluciones administrativas, incluyendo resolución de recursos de Revocatoria, señala que *“Los asesores independientes con criterio objetivo y experiencia entienden que su visión es importante, que deben explicitarla con claridad, que cuando son consultados sobre un curso de acción deben señalar*

¹⁰⁰ El superintendente de la Superintendencia de Administración Tributaria, puede delegar esta función, toda vez que la ley Orgánica se lo permite, al señalar en los artículos 29 y 30 que actuará bajo el principio de delegación de funciones.

los aspectos positivos y negativos que podrían derivarse de la misma y, si solicitado, el curso de acción que sugieren tomar. No importa que su opinión sea o no del agrado del asesorado. Este, por su parte, debe profundizar sobre la lógica de las recomendaciones que recibe, evaluar si existen factores objetivos que las sustentan, calcular los riesgos de los cursos de acción sugeridos, para al final tomar su decisión. La autoridad y responsabilidad será siempre de él, nunca del asesor. Este, sin embargo, al mantener su independencia de criterio es efectivo y genera valor agregado.”¹⁰¹

Los dictámenes que deben ser recabados o emitidos por la Asesoría Técnica del Directorio, si bien no son vinculantes, como todas las opiniones o dictámenes de la administración pública, es obligatoria su emisión y su falta causaría la nulidad de la resolución; dicho dictamen debe versar sobre los distintos aspectos de la resolución recurrida y el recurso planteado en su contra, así como sus argumentos técnicos y legales y pruebas o medios de prueba ofrecidos y aportados; debiendo hacer un exhaustivo análisis de forma y fondo de las actuaciones.

El dictamen debe profundizar principalmente sobre el debido cumplimiento de las normas que regulan el procedimiento administrativo, así como la normativa tributaria aplicable al caso, desde las normas Constitucionales, normativa procesal (Código Tributario, CAUCA, RECAUCA, Ley de lo Contencioso Administrativo, Ley del Organismo Judicial Código Procesal Civil y Mercantil; etc.), así como las sustantivas concretas de cada caso, tales como Impuesto Sobre la Renta, Al Valor Agregado, Timbres Fiscales, De Solidaridad, Impuestos específicos al consumo, regímenes especiales como Zona Francas, Maquila; etc. etc., porque la materia que versa los recursos son eminentemente de aplicación de la normativa tributaria, tanto adjetiva como sustantiva, porque si se diera una violación cabría la enmienda del procedimiento, o la nulidad de la resolución recurrida, o de la providencia o diligencia en la cual se dio.

Si no se advirtieran vicios de procedimiento o violación de normas adjetivas como sustantivas, se debe proceder a dictar o proferir la opinión o dictamen sobre decisión o acto administrativo recurrido, y formular una propuesta de cómo debe pronunciarse o resolver el Directorio, con los hechos y pruebas en que se basa, su

¹⁰¹ Aitkenhead, R. (2014, 20 de enero). Asesores Sin Criterio Propio. La tarea de los lambiscones es negar los costos derivados de la decisión equivocada. El Periódico. Recuperado el 23 de enero de 2014, del sitio: <http://www.elperiodico.com.gt/es/20140120/opinion/241201/>

valoración, así como si se consideraron los alegatos y fundamentos legales del contribuyente y valoraron los medios de prueba aportados; y finalmente, la aplicación e interpretación correcta de las normas legales aplicables al caso.

Por lo expuesto, el dictamen debe analizar todo lo indicado y señalarlo, dado que si bien, como ya se dijo, los dictámenes no son vinculantes, sí deben orientar la decisión del órgano que solicita que sean recabados.

En el caso concreto del recurso de alzada por disposición del artículo 159 del Código Tributario, *se deberá recabar dictamen de la Asesoría Técnica de dicho órgano*, lo cual torna en obligado el dictamen, y por ende, también debe contener todos los elementos técnico-jurídicos necesarios para orientar la decisión del órgano encargado de resolver.

Por ende en vista de la no obligatoriedad o vinculación del dictamen, será decisión del órgano superior jerárquico, quién bajo su propia responsabilidad si se aparta del dictamen técnico, dada la independencia de criterio con que deben actuar, en vista de lo dispuesto en el la ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria en su artículo 18, que sobre la responsabilidad señala:

“Los integrantes del Directorio desempeñarán sus funciones bajo su exclusiva responsabilidad de acuerdo con la ley, y actuarán con absoluta independencia de criterio, así como de cualquier interés distinto al de la Superintendencia. Sin perjuicio de lo que establecen otras leyes, los miembros del Directorio, serán solidariamente responsables por los daños y perjuicios que causen por los actos y omisiones en que incurran en el ejercicio de sus funciones, excepto si hacen constar sus objeciones en el acta de la sesión respectiva o razonan su voto adverso.”

Como lo señala el Autor Hermida, R., en su monografía El Dictamen Jurídico en el Marco del Debido Proceso Administrativo¹⁰², *“Toda actividad de la Administración debe encontrarse subordinada al ordenamiento jurídico. En función de ello, debe respetar los postulados de jerarquía normativa, igualdad, razonabilidad, legalidad y control judicial.”*(P. 3).

¹⁰² Equipo Federal del Trabajo (s. f.) Edición N° 34 - Sección: Notas de catedra universitaria. El Dictamen Jurídico en el marco del Debido Proceso Administrativo. Recuperado el 18 de enero de 2013 del sitio:

http://www.e-pol.com.ar/newsmatic/imprimir.php?pub_id=99&sid=1174&aid=28567&eid=34&NombreSeccion=Notas%20de%20c%C3%83%C2%A1tedra%20universitaria&Accion=Imprimir&NombrePublicacion=EquipoFederal%20delTrabajo;

Es en este sentido que también la función del órgano consultivo es velar por la observancia y el cumplimiento de estos principios, los que necesariamente debe recoger el dictamen sobre la observancia de los postulados y principios constitucionales, así como las normas sustantivas y adjetivas aplicables al caso concreto; y, la función del órgano ejecutivo es considerarlos y actuar con arreglo a ellos, por lo que el profesional o técnico que emitió el dictamen no está exento de responsabilidad administrativa si no actúa con la diligencia debida en la observancia de los principios que informan el Debido Proceso¹⁰³, así como por lo señalado por el artículo 8 de la Ley de Probidad y Responsabilidades de Funcionarios y Empleados Públicos, que indica:

“Responsabilidad administrativa. La responsabilidad es administrativa cuando la acción u omisión contraviene el ordenamiento jurídico administrativo y las normas que regulan la conducta del funcionario, público asimismo cuando se incurriere en negligencia, imprudencia o impericia o bien incumpliendo leyes, reglamentos, contratos y demás disposiciones legales a la institución estatal ante la cual están obligados o prestan sus servicios; además, cuando no se cumplan, con la debida diligencia las obligaciones contraídas o funciones inherentes al cargo, así como cuando por acción u omisión se cause perjuicio a los intereses públicos que tuviere encomendados y no ocasionen daños o perjuicios patrimoniales, o bien se incurra en falta o delito.”

Por lo tanto, con base en dicha normativa, la responsabilidad del profesional que dictamine será de carácter administrativa cuando contravenga el ordenamiento jurídico administrativo y normas que regulan la conducta del funcionario público; cuando se incurriere en negligencia, imprudencia o impericia o incumpliendo leyes, reglamentos, contratos y disposiciones de la institución en la que presten sus servicios; cuando no se cumplan con diligencia las obligaciones o funciones inherentes al cargo, así como cuándo se cause perjuicio a los intereses públicos pero no ocasionen daños o perjuicios patrimoniales, pues si esto ocurre será también la responsabilidad será de carácter civil o de restitución patrimonial; o si se incurre en falta o delito, la responsabilidad será de carácter penal.

¹⁰³La responsabilidad de los técnicos que emiten los dictámenes es de carácter administrativo-laboral, si no emplean y aplican sus conocimientos con el debido profesionalismo, en cuyo caso podrán ser sancionados administrativa y civilmente por los daños y perjuicios patrimoniales que hubieren causado por su culpa debido a negligencia, impericia o imprudencia.

5. De las diligencias previas para resolver Recursos de Alzada o Jerárquicos

Otro aspecto que puede surgir luego de emitido el dictamen y que también puede ser considerado o recomendado en el dictamen, es que en la etapa de análisis y resolución, el Directorio considere que aún le faltan elementos técnicos o probatorios, y que deben recabarse mayores elementos técnicos de juicio o traerse a la vista, previo a resolver, alguna diligencia, dictamen o prueba que estime pertinente de conformidad con lo señalado en el artículo 159 que en su segundo párrafo prevé que el Directorio:

“(…) También podrá acordar diligencias para mejor resolver, para lo cual procederá conforme a lo que establece el artículo 144 de este Código.”.

La referida norma del artículo 144 del Código Tributario a que se hace alusión señala en su parte conducente que:

“La Administración Tributaria, antes de dictar resolución final podrá de oficio o a petición de parte, acordar, para mejor resolver:

- a) Que se tenga a la vista cualquier documento que se crea conveniente.*
 - b) Que se practique cualquier diligencia que se considere necesaria o se amplíen las que ya se hubiesen hecho.*
 - c) Que se tenga a la vista cualquier actuación que sea pertinente.*
- Estas diligencias se practicarán dentro de un plazo no mayor de quince (15) días hábiles. Contra la resolución que ordene las diligencias para resolver, no cabrá recurso alguno.”*

Esas diligencias para mejor resolver son una herramienta legal que permite válidamente que se puedan agregar al expediente administrativo documentos, dictámenes, o diligencias, tales como exhibición de documentos o libros y registros contables en poder del contribuyente, como lógico y legítimo tenedor de ellos; así como informe sobre opiniones de otros órganos de la Administración Tributaria, e incluso, opiniones externas a la propia Administración Tributaria.

Cabe indicar que las diligencias para mejor resolver, son eminentemente discrecionales o potestativas de la autoridad que resolverá, pero la ley también prevé que puedan ser solicitadas por los contribuyentes o interesados, lo cual se puede hacer cuando se señalan o también cuando se amplían los recursos con argumentos o medios de prueba que pudieran introducir algún elemento de duda razonable, que implique que la autoridad tributaria busque tener más elementos sobre esos medios de

prueba, para que la resolución por emitir considere y motive en forma suficiente los argumentos y pruebas aportadas.

6. De la resolución de los Recursos de Alzada o Jerárquicos

Agotada la etapa de recabar más o mejores elementos de juicio para emitir la resolución final dentro del procedimiento Administrativo Tributario, conforme el segundo párrafo del artículo 159 del Código Tributario, ya se está en la plena posibilidad y obligación de resolver el recurso, al señalar la norma referida que:

“Una vez cumplido lo anterior y dentro del plazo señalado en el artículo 157 de este Código, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria resolverá el recurso respectivo, rechazando, confirmando, revocando, modificando o anulando la resolución recurrida. También podrá acordar diligencias para mejor resolver, para lo cual procederá conforme a lo que establece el artículo 144 de este Código.

La resolución del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria debe emitirse dentro de los treinta días (30) días siguientes a la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, conforme el artículo 157 de este Código.”

Luego de haberse concluido con la tramitación del expediente, esto es recabados los dictámenes o agotadas las diligencias para mejor resolver que se hubieren acordado, el expediente debe ser conocido y resuelto por el Directorio, de conformidad con lo estipulado por el Código Tributario, en el artículo 157 en su último párrafo:

“Se entenderá que el expediente se encuentra en estado de resolver, luego de transcurridos treinta (30) días, contados a partir de la fecha en que el expediente retorne de la audiencia conferida a la Asesoría Técnica del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, conforme el artículo 159 de este Código. Si transcurren estos treinta (30) días sin que se dicte la resolución, el funcionario o empleado público responsable del atraso será sancionado de conformidad con la normativa que para el efecto emita la Administración Tributaria.”

Esta norma implica que a partir de la emisión del último dictamen o diligencia de medidas para mejor resolver, el Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria tiene un plazo de 30 días para conocer, discutir y resolver el recurso, y si no se hubiere efectuado, surgen algunas consecuencias legales de incumplimiento.

La primera sería la de sancionar administrativamente al empleado o funcionario responsable del atraso, que podrían ser los propios integrantes del Directorio o el secretario del Directorio de la Superintendencia de Administración Tributaria, para lo cual habría que iniciar un proceso administrativo de determinación de responsabilidad según lo ordene la normativa que para el efecto debe ser emitida por la Administración Tributaria como lo señala y ordena el precitado último párrafo del artículo 157 del Código Tributario.

La segunda consecuencia es el derecho que le asiste al ocurrente o interesado de aplicar lo que sobre el particular señala el Código Tributario en su artículo 157, primer párrafo, en cuanto al silencio administrativo:

“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 corresponda, 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 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.”

El tener por agotada la vía administrativa es un derecho, más no una obligación del ocurrente, dado que la norma expresa en el párrafo segundo que es optativo para el interesado, derecho que también se entiende así, está recogido en la Ley de lo Contencioso Administrativo en su artículo 16, referente al silencio administrativo, al señalar que:

“Transcurrido treinta días a partir de la fecha en que el expediente se encuentre en estado de resolver, sin que el ministerio o la autoridad correspondiente haya proferido resolución, se tendrá, para el efecto de usar la vía contencioso administrativa, por agotada la vía gubernativa y por confirmado el acto o resolución que motivó el recurso.”

El optar por tener o dar por agotada la vía gubernativa y por confirmada la resolución administrativa, para hacer uso del recurso de lo Contencioso Administrativo, implica estar muy atentos a las fechas, porque habría que determinar con precisión la fecha de emisión del dictamen o última resolución, y a partir del día siguiente, comenzar a contar los 30 días hábiles, y a su vencimiento, a su vez, contar el

plazo para la interposición del Contencioso Administrativo, pues en caso contrario, su interposición sería prematura si es antes o extemporánea si se hace después.

Pero la Ley de lo Contencioso Administrativo, también en el precitado artículo 16 da otra alternativa, al señalar que:

“El administrado si conviene a su derecho, podrá accionar para obtener la resolución del órgano que incurrió en el silencio.”

Esta otra alternativa para el contribuyente o administrado como lo llama la Ley de lo Contencioso Administrativo por ser general para todo tipo de procedimientos administrativos, significa que en ese momento tiene la alternativa de accionar o presentar alguna petición por escrito a la propia administración urgiéndole que resuelva; o expedita la vía de acudir a la justicia constitucional, por medio del Recurso de Amparo, según lo regulado por la referida normativa de amparo al señalar el artículo 10 que:

“Procedencia del amparo. La procedencia del amparo se extiende a toda situación que sea susceptible de un riesgo, una amenaza, restricción o violación a los derechos que la Constitución y las leyes de la República de Guatemala reconocen, ya sea que dicha situación provenga de personas y entidades de derecho público o entidades de derecho privado.

Toda persona tiene derecho a pedir amparo, entre otros casos: (...)

f) Cuando las peticiones y trámites ante autoridades administrativas no sean resueltos en el término que la ley establece, o de no haber tal término, en el de treinta días, una vez agotado el procedimiento correspondiente; así como cuando las peticiones no sean admitidas para su trámite; (...)

Lo determinado en los incisos anteriores, no excluye cualesquiera otros casos, que no estando comprendidos en esa enumeración, sean susceptibles de amparo de conformidad con lo establecido por los artículos 265 de la Constitución y 8 de esta ley.”

En esta instancia del procedimiento, nuevamente el contribuyente o infractor puede aceptar los hechos y gozar de un descuento en la sanción impuesta, la cual conforme el sexto párrafo del artículo 146 del Código Tributario sería de un 25% del monto de la sanción.

En el caso de ambos procedimientos, de ser confirmada la resolución recurrida, el presunto infractor aún tiene un remedio procesal a su alcance, como lo es el recurso de lo Contencioso Administrativo, cuyo objeto en revisar la juridicidad de lo actuado por la Administración Tributaria.

7. Control de la legalidad de la función pública

Este control de la legalidad de la Jurisdicción Pública, no es más que un mecanismo de carácter constitucional, también plasmando en la propia Constitución, y que está considerado en el artículo 221 de la Constitución de la República, al regular que:

“Tribunal de lo Contencioso-Administrativo. Su función es contralor 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.

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.

Contra las resoluciones y autos que pongan fin al proceso, puede interponerse el recurso de casación.”

Como se puede apreciar, la Constitución Política de la República de Guatemala, encomendó a los tribunales de lo Contencioso Administrativo y a la Corte Suprema de Justicia la tarea de velar por la juridicidad de los actos de la Administración Pública, ello implica que en esa nueva etapa jurisdiccional, el legislador constitucional les delegó velar por el control de la legalidad de los actos de la administración pública, tanto de las garantías, principios y derechos de los contribuyentes, como del resto de la normativa, esto es de toda la legislación aplicable dentro de un procedimiento administrativo, tanto la sustantiva como la adjetiva.

Sobre el particular, la Corte de Constitucionalidad ya se ha pronunciado en el sentido de que:

“(...) La Constitución establece (artículo 221), el principio de control jurídico de los actos de la administración, de manera que sus resoluciones directas o de sus entidades, pueden ser revisadas a fin de evitar a los gobernados la lesión de sus derechos fundamentales y legales. El cuerpo procesal aplicable para tal objeto es la Ley de lo Contencioso Administrativo, la que, a fin de concentrar y reducir diversos medios impugnativos dispuestos en materia administrativa, para agotar esta vía que previamente obliga a acudir a la jurisdiccional, los redujo a los recursos de revocatoria y reposición, aplicables a toda la administración pública centralizada y descentralizada, salvo excepciones muy específicas (...)” Gaceta No. 56, expediente No. 219-00, página No. 594, sentencia: 15-06-00.

Este control jurídico, es la instancia en sede judicial en la cual se busca tutelar los derechos de los administrados contribuyentes, aunque en la etapa o sede administrativa, también los funcionarios o empleados públicos, siempre dentro del ámbito de su competencia, también están obligados a velar porque los actos administrativos se resuelvan con apego a los principios y normas tanto constitucionales como ordinarias, tal como se desprende del contenido del artículo 154 de la Constitución, al señalar que la función pública se ejerce con sujeción a la ley, y que los funcionarios y empleados públicos son depositarios de la autoridad, responsables legalmente por su conducta oficial, sujetos a la ley y jamás superiores a ella; así como que los funcionarios y empleados públicos están al servicio del Estado y no de partido político alguno. Añadiendo, finalmente, que la función pública no es delegable, excepto en los casos señalados por la ley.

La función pública y su control, es inherente como una contracara de la obligación del sujeto pasivo, o ciudadano de cumplir con el pago de sus impuestos, que implica poder tutelar ese pago correcto, pero también que se haga no más allá de lo que le corresponde, ni en forma arbitrario ni antojadiza.

El artículo 135, inciso d) de la Constitución Política de la República de Guatemala, estipula como derechos y deberes de los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos, en la forma prescrita por la ley. Ahora bien, el pago de impuestos es una obligación, pero como contrapartida o derecho, le otorga el que pueda defenderse de una exacción ilegal o excesiva más allá de la ley, pero también el poder fiscalizar el uso adecuado de sus aportes; y no está demás, que reciba un retorno vía bienes materiales e inmateriales que le brinde un bienestar colectivo aceptable, pues el *pacto societatis*, o pacto social al que se sometieron todos los individuos en beneficio colectivo, aceptando sujetar su patrimonio al ejercicio del Estado de sus potestades tributarias, como un *pacto sujectionis*, es para hacer efectivo el mandato de alcanzar un bien común, que abarque a todos, percibido como un acceso a la educación, salud seguridad y otros bienes de carácter social, encomendado por la colectividad de individuos al ente público, pues el cumplimiento debido de los ciudadanos del pago de los impuestos, a su vez, permite al Estado brindar condiciones y oportunidades para el desarrollo, promoción del bien común, protección del medio ambiente, consolidación del régimen de legalidad, la seguridad, la justicia, la igualdad, la libertad y la paz, y a la vez, hacer efectivos los derechos a la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la

paz y el desarrollo integral de la persona, como sujeto y razón de ser del orden social y del Estado de Derecho, establecido en el artículo 2 de la Constitución y reiterado por el artículo 140, de que Guatemala es un Estado organizado para garantizar a sus habitantes el goce de sus derechos y de sus libertades.

CONCLUSIONES

En el Procedimiento Administrativo, verificar el cumplimiento debido de los tributos es un derecho del Estado, en cuyo ejercicio también se debe respetar ciertos límites establecidos en las normas constitucionales, que vedan a la administración tributaria exigir tributos o aplicar procedimientos y penas a los contribuyentes sin verificar una previa y amplia defensa de sus derechos, observando principios de Amplia defensa, Contradicción; Imparcialidad, Independencia, Publicidad o notificación, Economía y Celeridad; que están comprendidos y recogidos en el Debido Proceso.

El Procedimiento Administrativo Tributario dentro del ordenamiento jurídico Tributario constituye en sí mismo una garantía de la observancia de los derechos de los ciudadanos, que permite observar y tutelar los citados principios constitucionales, ya que por su medio se desenvuelven todas las etapas por la que la actividad de la Administración Tributaria, en ejercicio de su derecho de fiscalizar, expresa sus objeciones sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, notifica sus observaciones confiriendo audiencia, recibe los argumentos técnicos o legales, y pruebas, analiza, valora y determina la existencia o no de un incumplimiento de una obligación o infracción tributaria, por medio de una resolución debidamente razonada o fundamentada.

Dentro de las garantías del ciudadano como sujeto obligado a contribuir a los gastos públicos, también está la de que el sistema tributario debe ser justo y equitativo, y para ello se debe lograr una pronta, eficiente y económica forma de solucionar los conflictos tributarios, lo cual sí faculta el procedimiento administrativo tributario de determinación y cobro de impuestos, así como en la aplicación de sanciones, lo cual al ser plenamente observado, permite al Estado, a la vez de tutelar los derechos del contribuyente y fortalecer el Estado de Derecho, consolidar el régimen de legalidad, la seguridad, la justicia, la igualdad, la libertad y la paz, cumpliendo con sus función de velar por el pago de las contribuciones de sus ciudadanos, para proveer las condiciones para el desarrollo de la persona como sujeto y razón de ser del orden social establecido.

La simplificación y correcta aplicación del procedimiento administrativo tributario, evitaría en gran medida, la fuga contributiva que actualmente se produce con la elusión y evasión fiscales y ayudaría a lograr las metas propuestas en la captación de impuestos.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

LIBROS

Almaguer, T., Rodríguez, H., Urzúa C. (Ed.) (2012). *Construyendo el futuro de México: Propuestas de políticas públicas*. Recuperado el 3 de noviembre de 2013, del sitio:

http://sitios.itesm.mx/egap/libros/construyendo_futuro_mexico.pdf

Altamirano, A. (2008). *El Contencioso Tributario (Desde el contexto de las prerrogativas del Estado y los derechos del Contribuyente)*. (Tomo II) Buenos Aires. Argentina: Marcial Pons.

Alveño, M. (2009). *Consideraciones sobre la denominación de Hecho Generador en el Derecho Tributario Guatemalteco*, Tesis de Maestría en Derecho Tributario. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Postgrado, Guatemala.

Alveño, M. (2012). *El análisis de la validez científica que sostiene la extinción del Derecho Positivo en los estadios superiores de la sociedad*. Tesis Doctoral, Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado. Guatemala.

Amatucci, A. (2008). *El Rol de la Capacidad Contributiva en el ámbito del concepto del tributo*. (Tomo I). Buenos Aires, Argentina: Ed. Marcial Pons.

Anzola, O. (2008). *La Elusión Fiscal y los Medios para Evitarla*. Isla Margarita, Venezuela. Recuperado el 3 de noviembre de 2011, del sitio: <http://www.docstoc.com/docs/114539556/LA-ELUSI%EF%BF%BDN-FISCAL-YL-OS-MEDIOS-PARA-EVITARLA>

Aparicio, A. (2010) *El Deber de Información Tributaria en el Ámbito de la Colaboración con La Hacienda Pública*. p.p. 3-4. Recuperado el 12 de febrero de 2014, del sitio <http://www.uned.es/ca-gijon/web/actividad/publica/entemu01/a2.PDF>;

Aristóteles. (1873). *Moral a Nicómaco* (Tomo 1). Proyecto Filosofía en español. Recuperado el 12 de febrero del 2014 del sitio: <http://www.filosofia.org/cla/ari/azc01146.htm>;

Arriola, A. (2003). *El principio de Generalidad Tributaria*. Recuperado el 04 de marzo de 2013, del sitio: <http://www.diccionariojuridico.mx/?pag=vertermino&id=414>

Ávila, R. (2001). *El Procedimiento Administrativo Tributario Guatemalteco*. Recuperado el 03 de enero de 2014, del sitio: http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&frm=1&source=web&cd=1&cad=rja&ved=0CCkQFjAA&url=http%3A%2F%2Fbiblio3.url.edu.gt%2FLibros%2F2011%2Fproc_adm.pdf&ei=tDrHUvvBJ-am2gWLsoGwCA&usg=AFQjCNFWzfFBz3wHR_zVGC97zYNeXoQTsQ

Brigante, R. (2001). *La Derogatoria del Recurso de Reposición en el Procedimiento Administrativo Tributario*. Revista Jurídica, Facultad de Jurisprudencia y Ciencias Sociales y Política. Universidad de Guayaquil. Recuperado el 17 de mayo de 2013, del sitio:

http://www.revistajuridicaonline.com/index.php?option=com_content&task=view&id=157&Itemid=57;

Cabanellas, G. (1992). Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos. (4ª. Edición) Buenos Aires, Argentina: Ed. Heliasta S.R.L. ampliada por Ana María Cabanellas.

Calderón J. (2009). *El Derecho de los contribuyentes al secreto tributario. Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*. Colección Estudios Tributarios. Edit. Netbiblio. S.L. La Coruña, España. Recuperado el 3 de febrero de 2014, del sitio: <http://www.netbiblio.com>

Calvo, R. (2012). *Hay un Principio de Justicia Tributaria*. Cuadernos Civitas. (1ra. Edición.) Editorial Aranzadi, S.A. Pamplona. España.

Casás, J. (s. f.) *El Deber de Contribuir Como Presupuesto para la Existencia Misma del Estado*. [En línea] Revista Jurídica, Facultad de Derecho, Universidad Católica de Guayaquil. Recuperado el 4 de febrero de 2013 del sitio: http://www.revistajuridicaonline.com/images/stories/revistas/2008/23-tomo-2/23b_el_deber_de_contribuir_como_presupuesto.pdf;

Estévez, J. (2006/07). Pacto de unión (*Pactum Unionis o Societatis*). Recuperado el 1 de marzo de 2013 del sitio: <http://ocw.usal.es/ciencias-sociales-1/derecho-politico-i/contenidos/apuntes-y-presentaciones/tema-4-apuntes-2>;

García H. (1992) *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina:Edit. Abeledo-Perrot.

Giuliani C. (1993). *Derecho Financiero*. (10ª. Edición). Buenos Aires, Argentina: Ediciones La Ley.

Gómez, J., Jiménez P., Podestá, A. (2010). *Evasión y Equidad en América Latina*. Santiago de Chile. Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL). XXII Seminario Regional de Política Fiscal. Recuperado el 07 de julio de 2012, del sitio: http://www.eclac.cl/ilpes/noticias/paginas/5/38375/Juan_C_Gomez_Sabaini.pdf;

González, E. (2008). *Material y Derecho Tributario Formal. El Tributo y su Aplicación Perspectivas Para el Siglo XXI*. (Tomo I) Buenos Aires, Argentina: Marcial Pons.

Jiménez, A. (s. f.). *En torno a los conceptos de equidad, justicia e igualdad espacial*. Universidad Nacional de la Pampa, Argentina. Recuperado el 07 de enero de 2014 del sitio: www.biblioteca.unlpam.edu.ar;

Jinesta, E. (2002). *Tratado de Derecho Administrativo*. (Tomo I). Biblioteca Jurídica.

Lejeune, E. (1980). *Seis estudios sobre el Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid. España:Editorial Edersa.

Márquez, J. (2010). *El Recurso de queja en Materia Tributaria*. Recuperado el 20 de junio de 2013 del sitio:

http://www.google.com.gt/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=0CwQFjAA&url=http%3A%2F%2Fwww.ipdt.org%2Feditor%2Fdocs%2F05_Rev50_JLM.pdf&ei=UU-aUbn7F8TA0AHtmYHABA&usg=AFQjCNE7uMHQeLwE0KdtAgYbNn09_X9nNA&bvm=bv.46751780,d.dmQ&cad=rja;

Masferrer, A. (2006). *Concepto del vitalismo. El Mínium Vital*. Recuperado el 30 de marzo de 2013 del sitio: <http://www.listasal.info/articulos/libros/minimum-vital.shtml>

Mayora, E. (2009) *El Control Jurisdiccional de la Legalidad*. Tesis Doctoral. Universidad autónoma de Barcelona. Cataluña, España.

Melzi, F. (2005). *Algunas reflexiones sobre el Secreto Fiscal, el Secreto Profesional y la Declaración de actividades presuntamente sospechosas del cliente*. Recuperado el 2 de febrero de 2014 del sitio:

https://www.google.com.gt/search?q=Anzola%2C+la+elusi%C3%B3n+fiscal+y+los+medios+para+evitarla&rlz=1C1SFXN_enGT501GT524&oq=Anzola%2C+la+elusi%C3%B3n+fiscal+y+los+medios+para+evitarla&aqs=chrome..69i57.48096j0j9&source=id=chrome&espv=2&es_sm=93&ie=UTF-8#q=Flavia+Melzi%2C+Algunas+reflexiones+sobre+el+secreto+fiscal;

Moreno, R. (s. f.). *Teoría general de la prueba*. Recuperado el 6 de abril de 2014, del sitio: <http://www.monografias.com/trabajos71/teoria-general-prueba/teoria-general-prueba2.shtml#ixzz2vEFmGTyK>

Nina, O. & Nina E. (2004). *El Efecto Redistributivo de los Impuestos y del Gasto Social Corriente en Bolivia* Recuperado el 29 de mayo del 2013 del sitio: <http://www.del.org.bo/info/archivos/impuestos%20y%20gasto%20social.pdf>

Pérez, A. (2001). *Presunciones Tributarias en el Derecho Mexicano*. Buenos Aires, Argentina: Editorial Porrúa.

Pérez, F. (2006). *Derecho financiero y tributario*. (Parte General). Madrid, España: Editorial Civitas Ediciones, S. L.

Perozo, J. & Montaner, J. (2007). *Tutela Judicial Efectiva en la Constitución de la República Bolivariana de Venezuela*, recuperado el 16 de enero de 2014 del sitio:

http://www.scielo.org.ve/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1315-62682007000300004&lng=es&nrm=iso;

Quiroa, N. (2006). *Análisis del Delito de Defraudación Tributaria Como Mecanismo de Evasión Fiscal*. (Tesis Licenciatura). Guatemala. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Universidad de San Carlos de Guatemala.

Ramírez, E. (2009). *Derecho Penal*, recuperado el 12 de junio del 2013 del sitio: <http://www.monografias.com/trabajos76/derecho-penal/derecho-penal2.shtml#ixzz2KtUEqSwr>;

Ríos G. (2010). *Las Infracciones Tributarias en el Sistema Tributario Mexicano*. Recuperado el 7 de enero de 2014, del sitio: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/boletin/cont/114/art/art7.htm>

Rodríguez-Bereijo, M. (2011). *La carga de la prueba en el derecho tributario: su aplicación en las normas tributarias anti-abuso y en la Doctrina del TJUE*. Recuperado el 5 de marzo de 2014, del sitio: <http://www.fiscal-impuestos.com/carga-prueba-derecho-tributario-aplicacion-normas-tributarias-anti-abuso-doctrina-tjue.html>

Smith, A. (s. f.) *La riqueza de las naciones. El Principio de Economía*. Recuperado el 04 de marzo de 2013 del sitio: <http://www.taringa.net/posts/apuntes-y-monografias/14887096/Derecho-fiscal-principios-fundamentales-de-adam-smith.html>;

Taveira H. (2008). *Derecho Tributario y Derecho Privado*. Buenos Aires Argentina: Ed. Marcial Pons.

Uckmar, V. (2008). *El Principio de Igualdad Tributaria. El Tributo y su Aplicación Perspectivas Para el Siglo XXI*. (Tomo I). Buenos Aires. Argentina: Marcial Pons.

Velásquez, I. (2008). El Derecho de Defensa en el Nuevo Modelo Procesal Penal, en *Contribuciones a las Ciencias Sociales*. Recuperado el 29 de mayo de 2013, del sitio: www.eumed.net/rev/cccs;

DICCIONARIOS

Cabanellas, G. (1979) *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual*, Tomo III (E-I), 14ª. Ed. Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires, Argentina.

Diccionario de la Lengua Española (DRAE). (2001) (22.ª Edición), recuperada el 07 de enero de 2014, del sitio: <http://lema.rae.es/drae/?val=justicia>;

Ossorio, M. (1999). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*, 26ª edición actualizada, corregida y comentada por Guillermo Cabanellas de las Cuevas. Buenos Aires, Argentina: Editorial Heliasta S. R. L

Garrone, J., (2005). *Diccionario Jurídico* (Tomo III), Buenos Aires, Argentina: Ed. Lexis Nexis

Stamatoulos, C. (2013). En la Enciclopedia Jurídica. [Online]. Recuperado el 12 de mayo de 2013, Del sitio: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/>

PERIÓDICOS:

Ramírez, M. (2005, septiembre 10). Los costos de cumplimiento de las normas tributarias. *El Comercio* de Lima, Perú el día 10 de septiembre de 2005. Recuperado del 6 de febrero de 2014. <http://peru.com/noticias-de-diario-comercio>;

Aitkenhead, R. (2014, 20 de enero). *Asesores Sin Criterio Propio*. La tarea de los lambiscones es negar los costos derivados de la decisión equivocada. El Periódico. Recuperado el 23 de enero de 2014, del sitio: <http://www.elperiodico.com.gt/es/20140120/opinion/241201/>

Verdi, M. (2011, 30 de septiembre). *Los Tributos para Combatir Desigualdades*. La República. Recuperado el 4 de noviembre del 2011, del sitio: <http://www.lr21.com.uy/economia/473884-la-evasion-y-la-inflacion-son-los-impuestos-mas-injustos>

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) y el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Estadísticas tributarias en América Latina 1990-2012. El Periódico. Recuperado el 21 de enero de 2014 del sitio: <http://www.elperiodico.com.gt/es/20140121/economia/241264/>

ORGANIZACIONES PRIVADAS

O.P.M. Corporation Org. (s.f.). *Paraísos Fiscales*. Recuperado el 21 de enero de 2014, del sitio: <http://www.paraisosfiscales.org/>;

ORGANIZACIONES PÚBLICAS

CEPAL (2013) *Cumplimiento con el sistema fiscal*. Recuperado el 17 de enero de 2014, del sitio: http://www.cepal.org/ofilac/noticias/paginas/5/50275/Pecho_Vasconez_sesionV.pdf

Organización Internacional del Trabajo -OIT- (s.f.) Diálogo Social. Recuperado el 04 de marzo del 2013, del sitio <http://www.ilo.org/public/spanish/dialogue/themes/sp.htm>

Sala de lo Contencioso Administrativo. (11 de junio de 2009). Sentencia del Consejo de Estado de Colombia. Sección Cuarta. Bogotá D. C. Colombia. Recuperado el 16 de mayo de 2013, del sitio web: [http://www.google.com.gt/url?q=http://190.24.134.67/sentencias/SECCION%2520CURTA/2009/66001-23-31-000-2008-00010-01\(17437\).DOC&sa=U&ei=zCGVUYacAcBW0QHThoHwDw&ved=0CCoQFjAE&usg=AFQjCNGGnDcuJImhF22oLG6MBqYIUohgaw](http://www.google.com.gt/url?q=http://190.24.134.67/sentencias/SECCION%2520CURTA/2009/66001-23-31-000-2008-00010-01(17437).DOC&sa=U&ei=zCGVUYacAcBW0QHThoHwDw&ved=0CCoQFjAE&usg=AFQjCNGGnDcuJImhF22oLG6MBqYIUohgaw);

Servicio de Administración Tributaria, Secretaría de Hacienda y Crédito Público. (2010). Recuperado el 16 de mayo de 2012 del sitio: <http://www.sat.gob.mx>

LEYES

- Constitución Política de la República de Guatemala
- Código Tributario
- Código Aduanero Uniforme Centroamericano –CAUCA-.
- Código de Comercio

- Código Civil
- Código Penal
- Código Procesal Penal
- Código Procesal Civil y Mercantil
- Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria
- Ley de lo Contencioso Administrativo
- Ley del Organismo Judicial
- Ley de Acceso a la Información Pública
- Ley de Amparo, Exhibición Personal y de Constitucionalidad
- Ley Nacional de Aduanas
- Ley Orgánica del Presupuesto
- Reglamento del Código Aduanero Uniforme Centroamericano –RECAUCA–