

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO



**SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS MEDIDAS CAUTELARES
QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA,
EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

LICENCIADA

SONIA EUGENIA CALDERÓN CONTRERAS

Guatemala, marzo de 2019

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO
MAESTRÍA EN DERECHO TRIBUTARIO

**SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN
EL COBRO DE LA DEUDA, EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO GUATEMALTECO**



Presentada a la Honorable Junta Directiva
de la
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
de la
Universidad de San Carlos de Guatemala

Por la Licenciada

SONIA EUGENIA CALDERÓN CONTRERAS

Previo a conferírsele el grado académico de

**MAESTRA EN DERECHO TRIBUTARIO
(Magister Scientiae)**

Guatemala, marzo de 2019

**HONORABLE JUNTA DIRECTIVA
DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES
DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
VOCAL I:	Lic.	Luis Rodolfo Polanco Gil
VOCAL II:	Lic.	Henry Manuel Arriaga Contreras
VOCAL III:	Lic.	Juan José Bolaños Mejía
VOCAL IV:	Br.	Jhonathan Josué Mayorga Urrutia
VOCAL V:	Br.	Abidán Carías Palencia
SECRETARIO:	Lic.	Fernando Antonio Chacón Urizar

**CONSEJO ACADÉMICO
DE ESTUDIOS DE POSTGRADO**

DECANO:	Lic.	Gustavo Bonilla
DIRECTOR:	Dr.	Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
VOCAL:	Dr.	Nery Roberto Muñoz
VOCAL:	Dr.	Hugo Roberto Jauregui
VOCAL:	M. Sc.	Erwin Iván Romero Morales

TRIBUNAL EXAMINADOR

PRESIDENTE:	M. Sc.	Félix Rodolfo Ayala López
VOCAL:	M. Sc.	Pablo Andrés Bonilla Hernández
SECRETARIA:	M. Sc.	Gladys Elizabeth Monterroso

RAZÓN: “El autor es el propietario de sus derechos de autor con respecto a la Tesis sustentada”. (Artículo 5 del Normativo de tesis de Maestría y Doctorado de la Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, Escuela de Estudios de Postgrado.

Guatemala 28 de junio del 2018

Director
Dr. Ovidio David Parra Vela
Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.

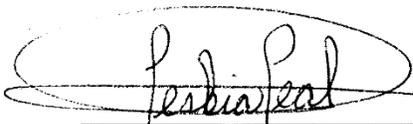
Dr. Parra Vela:

Según Acta del Consejo Académico de la reunión Ordinaria celebrada el 31 de mayo del 2017, en el Acta N°. 02-2017, Punto CUARTO, Inciso 4.4 y de la Acta N°. 13.2017, contenida en el Punto CATORCE, Inciso 14.10, se hace de su conocimiento que se ha facilitado la tutoría y revisión del informe final de tesis titulado "SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA, EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO GUATEMALTECO" de la estudiante Licda. **SONIA EUGENIA CALDERON CONTRERAS**, la cual se enmarca dentro de los contenidos teóricos metodológicos de la Maestría en Derecho Tributario cuyo proceso se realizó durante los meses de enero a junio del 2018.

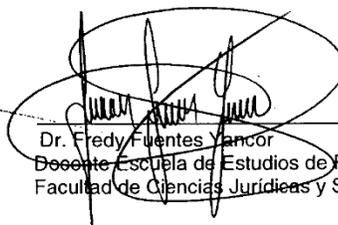
El informe final de tesis de la Licda. **SONIA EUGENIA CALDERON CONTRERAS**, cumple con los requisitos establecidos en el reglamento respectivo de la Escuela de Estudios de Postgrado de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales de la Universidad de San Carlos de Guatemala, por lo tanto extendemos el dictamen de aprobación para que el sustentante pueda continuar con el proceso de tesis.

Así mismo, se deja constancia que la originalidad de los criterios vertidos en la tesis (Seguridad jurídica en las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda en el procedimiento administrativo tributario guatemalteco) son responsabilidad exclusiva de la autora.

Atentamente,



M Sc. María Lesbia Leal
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
.USAC.



Dr. Fredy Fuentes Yancor
Docente Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y SocialesUSAC

Guatemala, 4 de febrero de 2019

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
Director de la Escuela de Estudios de Postgrado
Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales
Universidad de San Carlos de Guatemala.

Señor director:

Por la presente, hago constar que he realizado la revisión de los aspectos de redacción y ortografía de la tesis denominada:

**SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN
EL COBRO DE LA DEUDA, EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO
TRIBUTARIO GUATEMALTECO**

de la licenciada Sonia Eugenia Calderón Contreras, de la Maestría en Derecho Tributario, de la Escuela de Estudios de Postgrado, de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, de la Universidad de San Carlos de Guatemala.

En tal sentido, considero que, después de haber realizado las correcciones indicadas, el texto puede imprimirse.

Atentamente,



Dra. Gladys Tobar Aguilar
Revisora

~~Colegio Profesional de Humanidades
Colegiada 1450~~

Gladys Tobar Aguilar
LICENCIADA EN LETRAS
Colegiada 1450



USAC
TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

D.E.E.P. ORDEN DE IMPRESIÓN

LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS JURÍDICAS Y SOCIALES DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA,
Guatemala, 11 de febrero del dos mil diecinueve.-----

En vista de que la Licda. Sonia Eugenia Calderón Contreras aprobó examen privado de tesis en la **Maestría en Derecho Tributario** lo cual consta en el acta número 76-2018 suscrita por el Tribunal Examinador y habiéndose cumplido con la revisión gramatical, se autoriza la impresión de la tesis titulada **“SEGURIDAD JURÍDICA EN LAS MEDIDAS CAUTELARES QUE ASEGURAN EL COBRO DE LA DEUDA, EN EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO TRIBUTARIO GUATEMALTECO”**. Previo a realizar el acto de investidura de conformidad con lo establecido en el Artículo 21 del Normativo de Tesis de Maestría y Doctorado.-----

“ID Y ENSEÑAD A TODOS”

Dr. Luis Ernesto Cáceres Rodríguez
DIRECTOR DE LA ESCUELA DE ESTUDIOS DE POSTGRADO

Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales



Escuela de Estudio de Postgrado, Edificio S-5 Segundo Nivel. Teléfono: 2418-8409

DEDICATORIA

MI DIOS, mi amado Jesucristo y al Espíritu Santo.

Por su gracia, bendición y amor incomparable, permitiéndome vivir en un reino inefable.

Mi madre

Mi dulce bendición, gracias por tu amor, apoyo y paciencia. Te amo.

Mi padre

Te recuerdo profundamente con mucho amor.

Mis abuelos

Los mejores cómplices en todo tiempo, quienes viven en mi corazón.

Juancarlos e Ileana

Mis amados hermanos, los mejores compañeros de vida.

Mis cuñados

Porque son de bendición, tal cual, como mis hermanos.

Mis cinco hermosos sobrinos

Regalos maravillosos de Dios, quienes me brindan su luz y alegría.

Familia

Gracias por su cariño y ser de bendición.

Amigos y hermanos

Porque compartimos el mismo camino.

“Porque es necesaria la paciencia,
para que habiendo hecho la voluntad de Dios,
obtenzáis la promesa.
Hebreros 10:36

ÍNDICE



Introducción

Capítulo I

Procedimiento Administrativo y Tributario	1
1.1 Actividad administrativa financiera del Estado	2
1.2 El procedimiento administrativo	4
1.3 Principios procedimiento administrativo	5
1.3.1 Principio de legalidad	7
1.3.2 Principio de debido proceso	8
1.3.3 Principio de gratuidad	11
1.3.4 Derecho a ofrecer y producir pruebas	13
1.3.5 Principio de seguridad jurídica	14
1.4 El procedimiento administrativo tributario	16
1.5 Principios del Procedimiento Administrativo Tributarios	22
1.5.1 Principio de seguridad jurídica tributario	24
1.5.2 Principio de legalidad	26
1.5.3 Principio de defensa y debido proceso	30
1.5.4 Principio de juridicidad	31
1.6 Función de cobro de la Administración Tributaria	32
1.7 Formas de realizar el cobro administrativo tributario	34
1.8 Cobro administrativo tributario y la determinación tributaria	
determinación tributaria	36
1.9 Fiscalización Tributaria	43
1.10 La Deuda Tributaria	45
1.11 Procedimiento del cobro de la deuda tributaria	47
1.12 Medidas que aseguran la deuda tributaria	49

Capítulo II

Medidas cautelares tributarias	53
2.1 Definición de las medidas cautelares	54



2.2 Características de las Medidas Cautelares	
2.3 Presupuestos de las medidas cautelares tributarias	
2.3.1 <i>Fumus boni iuris</i> -en las medidas cautelares	62
2.3.2 <i>Fumus boni iuris</i> -en las medidas cautelares	63
2.4 Efectos de las medidas cautelares	64
2.5 Clases de medidas cautelares	67
2.5.1 Medidas cautelares en la doctrina	70
2.5.2 Medidas cautelares en el Código Tributario	71
2.5.3 Medida de resistencia a la acción fiscalizadora	75
2.5.4 Medidas en el Código Procesal Civil y Mercantil	81
Capítulo III	
Principio de seguridad jurídica en las medidas cautelares tributarias	93
3.1 Principio de Seguridad Jurídico	93
3.2 Principio de seguridad jurídico – tributario	94
3.3 Considerandos del legislador en relación con las medidas cautelares	99
3.4 Medidas cautelares en el criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria	103
3.5 Criterios de los órganos jurisdiccionales relacionados a las medidas cautelares y el principio de seguridad jurídica en el procedimiento administrativo tributario	107
3.5.1 Entrevistas a los Juzgados Primero, Segundo y Tercero de lo Económico Coactivo	107
3.5.2 Entrevista en la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo	112
3.6 Medidas Cautelares en la legislación comparada	131
3.7 Aporte al contribuyente sujeto al procedimiento administrativo tributario	136
Conclusiones	139
Referencias	141
Anexos	149

INTRODUCCIÓN



La presente labor, en forma general, se reviste del estudio y análisis de los actos del Estado, derivado de su poder imperio, por medio de los procedimientos en el ámbito administrativo, para cumplir con la función encomendada en la Constitución Política de la República de Guatemala.

La Administración Tributaria como ente encargado de cumplir la función de exigir la deuda de tributos, es el ente especializado, rector del sistema tributario nacional, que realiza un conjunto de pasos o etapas necesarias denominándolas procedimiento administrativo tributario para desempeñar su facultad, siendo esta la de recaudar la deuda al fisco de los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

La deuda tributaria es el resultado de concretarse la obligación tributaria, se exige al contribuyente para que la haga efectiva en el plazo establecido, en la forma más cierta y apegada a su capacidad contributiva, por medio de la auto declaración ante la Administración Tributaria. Cuando realiza el cálculo y este es inexacto, falso o erróneo, cabe la posibilidad en la norma de iniciar el proceso de cobro por la deuda al fisco, asegurándose la Administración Tributaria que el adeudo sea cancelado. Con el propósito de cumplir con el pago, con base en la norma, realiza procedimientos utilizando figuras legales que, en este caso, se denominan medidas cautelares que, a pesar de transcurrir un largo y engorroso tiempo, al valerse de ellas, se obtienen resultados en cuanto al resguardo de la prueba y al cobro de la deuda.

Las medidas cautelares son figuras utilizada en el Derecho Tributario, que resultan de la necesidad de asegurar el cobro de la deuda tributaria y de mantener las pruebas necesarias para determinar la obligación tributaria; al regularlas en Guatemala, el legislador dejó de manera abierta su aplicación en la norma, siendo el motivo para investigarlas en el desenvolvimiento del procedimiento administrativo de la Administración Tributaria, quien podría aprovecharse de la apertura de la norma y adoptar criterios agresivos y violatorios al derecho de audiencia, defensa del contribuyente y

transgredir completamente el principio de seguridad jurídica que de causa en la certidumbre en la expresión de la norma de forma precisa.



La Administración Tributaria en Guatemala, con base en su necesidad de proveerse de medios para cumplir las metas de recaudación, puede valerse de sistemas, métodos y figuras que no sean expresamente normadas y delimitadas, basadas en criterios antojadizos más perjudiciales que beneficiosos. El Congreso de la República para asegurarse de recibir los medios para la subsistencia del Estado, crea el Código Tributario en el año 1991, incluyendo el artículo 170 y, posteriormente, en el año 2012, se adicionó el artículo 170 "A", artículos torales en la investigación que se presenta a continuación, de ellos se desprende la información de las medidas cautelares en el ámbito tributario, de forma amplia, presentándolas como un interés del fisco para realizar la verificación y fiscalización en la percepción de tributos.

En los artículos en primera lectura se prevé la incertidumbre al contribuyente, quien puede esperar de la Administración Tributaria cualquier decisión, incluyendo la presentación de una solicitud ante un juez del ramo penal, sin identificar las causales o limitantes para tal extremo.

Aunado a lo anterior, refieren a la supletoriedad del Código Procesal Civil y Mercantil, la materia tributaria es especial y exige el respaldo de una norma concreta y expresa para defender a los contribuyentes. Es importante analizar el Código Tributario, para verificar si en su amplitud, transgrede principios y garantías constitucionales al solicitar las medidas cautelares ante un ente juzgador, estimando si estos artículos brindan seguridad jurídica, a pesar del poder imperio del Estado.

En la presente investigación se pretende demostrar la importancia e incidencia en la utilización de las medidas precautorias por el Estado en el procedimiento administrativo tributario, asimismo determinar si la norma regulatoria cumple con el principio de seguridad jurídica, fundamentado primordialmente en la Constitución Política de la República y que el Congreso de la República, que al crearlas se debió considerar el punto de vista del sujeto pasivo, no solamente al sujeto activo.

Dentro del campo de estudio, se verifican las normas del Código Procesal Civil y Mercantil, las relacionadas con las medidas cautelares, solicitadas por el ente recaudador ante los juzgados de lo económico coactivo o del orden común, así como por el juez de paz del ramo penal, sin especificar las condiciones, clases y los casos en que pueden solicitarse.



Asimismo, se menciona la necesidad de utilizarlas para la debida verificación y fiscalización, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción del tributo, relacionándolas en el procedimiento administrativo con las sanciones e ilícitos que pueden surgir en materia penal, resultando necesario su estudio.

Se identifica si las medidas cautelares desarrolladas en el Código Procesal Civil y Mercantil, serán las que podrá solicitar la Administración Tributaria para alcanzar sus objetivos, por la supletoriedad de la norma; es decir presentar las medidas de arraigo, anotación de demanda, embargo, secuestro, intervención y demás providencias de urgencia, para cumplir con su fin.

El aporte del presente trabajo es el análisis de una figura valiosa para garantizar las resultas del cobro de la deuda de los tributos, revisando el procedimiento administrativo tributario, que necesita basarse en el principio constitucional de seguridad para que el administrado pueda utilizar formas legales de defensa, hacer valer su derecho, con el fin de evitar una Administración Tributaria excesiva en sus funciones, derivado que la norma no establece presupuestos claros ni determinantes en la imposición de límites al ente recaudador en su función. Es importante entender si la norma deja la puerta abierta al fisco, para solicitar ante los jueces de diferentes ramas, de ser procedente, las medidas cautelares convenientes bajo criterios y fundamentos antojadizos.



CAPÍTULO I

Procedimiento administrativo y tributario



El procedimiento administrativo existe derivado de la misma actividad del Estado, encuentra su asidero en la actividad financiera que realiza, basado en administrar todos los bienes y patrimonio público, como resultado de la recaudación e inversión para alcanzar el bien común, principio consagrado en la Constitución Política de la República.

El Estado realiza su actividad financiera con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos, los que simplemente son destinados para lograr la satisfacción de todas las necesidades de los habitantes y cumplir con sus fines propios; existiendo tres formas de obtener dinero, el agenciarse de recursos por medio del crédito público con deudas internas y externas, la recaudación de tributos y la explotación de su propio patrimonio.

De las anteriores, la recaudación de los tributos es la más importante, valiéndose el Estado de un porcentaje considerable para proveerse del dinero suficiente para administrar y cumplir con su gestión, consistente en la programación, distribución, administración y control de los fondos, para que pueda llegar a todos los ciudadanos en forma de servicios.

En virtud de lo anterior, el Estado ha creado varias entidades encargadas para cumplir sus fines, en el caso de la recaudación, en el año de mil novecientos noventa y ocho (1998), se emite del Decreto 1-98 del Congreso de la República, creando la Superintendencia de Administración Tributaria, ente especializado en la recaudación, para el sostenimiento del Estado. Este organismo se vale de procedimientos administrativos para brindar resultados y poder alcanzar los fines para los cuales fue creado.

Los procedimientos administrativos resultan ser el medio utilizado por la Administración Tributaria para realizar su gestión, siendo la determinación tributaria parte

de las actuaciones principales del fisco, en virtud de que es el punto de partida para saber a cuánto asciende el monto a cobrar a cada contribuyente con una deuda tributaria.



Es importante conocer el procedimiento administrativo del órgano encargado de la recaudación, así como las formas de asegurar el cobro de la deuda tributaria, fundamentado en principios que respetan el debido proceso y el derecho de defensa del administrado. Es necesario estudiar cómo opera la Administración Tributaria para cumplir con sus fines dentro de los procedimientos preestablecidos en la normativa y la manera que se asegura de recibir la cantidad adeudada por los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

1.1 Actividad administrativa financiera del Estado

La actividad administrativa es la forma permanente del Estado de actuar, para recaudar y administrar el dinero que invertirá en el cumplimiento de sus fines y sostenimiento económico de los servicios públicos de acuerdo con las necesidades de todos los habitantes.

Conforme a Pugliese (1939), el Derecho Financiero se refiere a:

La disciplina que tiene por objeto el estudio sistemático del conjunto de normas que reglamentan la recaudación, la gestión y la erogación de los medios económicos que necesita el Estado y los otros órganos públicos para el desarrollo de sus actividades, así como, el estudio de las relaciones jurídicas entre los poderes y los órganos del Estado entre los mismos ciudadanos que derivan de la aplicación de esas normas (p.22).

El Derecho Financiero se entiende como el conjunto de normas jurídicas, tendientes a regular la actividad financiera que realiza el Estado para la obtención, administración y erogación del gasto público.

El autor Sainz de Bujanda (1999), identifica al Derecho Financiero como "una rama del Derecho Público interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines" (p.30).



La actividad financiera del Estado es considerada como principal, en ella se perciben los ingresos económicos para administrarlos de una forma eficiente y eficaz, debiendo ser las distintas instituciones las que se encargan de hacer cumplir los fines de la administración pública, porque sin los ingresos dinerarios el ente central no puede subsistir, porque incumple con la realización de su actividad para lo cual fue instituida, fuera del bien común.

Se puede inferir que la actividad financiera del Estado resulta un instrumento esencial, para obtener recursos y satisfacer cualquier necesidad, tanto en lo individual como en lo colectivo, fundamentándose en la Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 2, específicamente, lo relativo a los deberes del Estado, garantizando a todos los habitantes la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral, a efecto de cumplir con la obligación de captar recursos, como su principal fuente.

El artículo 2 de la Constitución Política de la República está consagrado para garantizar y satisfacer a los habitantes tanto de manera individual como colectiva, sus necesidades básicas, dentro de un marco de Estado de Derecho, respetando su individualidad, base para que pueda existir una convivencia pacífica, libre, segura, justa para todos, con fines al desarrollo integral, dando como resultado que puedan gozarlo todos los guatemaltecos, sin distinción.

A nivel general, todas las normas deben de crearse en beneficio de los administrados, (incluyendo los regidos por el ámbito tributario en su apreciación legislativa), todas las normas, deben brindar la seguridad a los ciudadanos, quienes deben conocer que en su relación con el Estado se le respetará de todas las formas, sin poner en práctica actuaciones inciertas o extra limitantes en la función pública.

El autor de la Garza (1981) define a la actividad del Estado como: “La actividad que desarrolla el Estado con el propósito de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines” (p. 5).



Se entiende como la actividad del Estado a las diferentes acciones que realiza el ente público creado para obtener recursos necesarios para cumplir con el gasto destinado a la satisfacción de necesidades de toda la población, es decir, dentro de su actividad se encuentra el recaudar, administrar y por último gastar o erogar el dinero, siendo sus tres etapas las que determinan su *ius imperium*, valiéndose de procedimientos contemplados en la norma para satisfacer las necesidades públicas.

1.2 El procedimiento administrativo

El Derecho se compone de normas basadas en principios o valores que, instituidas en un Estado de Derecho, crean criterios fundamentales en sí mismas, dando un sentido de justicia al aplicarlas. Jurídicamente, las reglas del Derecho, claras y fundamentales, son los principios que parecen abstractos son los pilares de descanso de las figuras que desarrollan las relaciones entre personas y funciones del organismo de Estado con los administrados.

El procedimiento administrativo constituye una garantía de los derechos de los particulares y asegura la pronta y eficaz satisfacción del interés general, mediante la adopción de medidas y decisiones necesarias, por los órganos de la administración. Por ello, dicho procedimiento sirve como protección jurídica para el particular. (López, 2004, p.197)

El procedimiento administrativo es el fundamento del actuar el Estado para cumplir con la sucesión de pasos concatenados que reflejan un resultado, incluye principios que verifican la legalidad y seguridad del administrado, quien debe recibir una respuesta pronta, en el plazo que norma la Constitución Política con base en el derecho de petición de 30 días, principio preponderante en el Derecho Administrativo.



El procedimiento administrativo regulado por una norma legal, se completa en una garantía para el administrado, de modo que dicho procedimiento es una garantía con muchas garantías. La existencia y regulación del procedimiento, ya de por sí es una garantía, pero además él debe reunir una serie de garantías (Hutchinson, 2002, p.40).

El procedimiento administrativo cumple una función garantista del derecho, puesto que protege tanto al interés público como al interés particular frente a la ilegitimidad en el actuar de la administración pública, si se diera el caso, en virtud de que al reconocer los principios constitucionales se prevé el adecuado funcionamiento de las relaciones entre el Estado y el particular.

Los principios se refieren a pautas o directrices que demuestran la esencia del procedimiento administrativo, justificando su existencia y más aún, permitiendo la continuidad clara, precisa y legal de las solicitudes presentadas y tramitadas en las instituciones de Estado.

Los principios que rigen el procedimiento administrativo -por mencionar algunos que se consideren importantes- se encuentran: de legalidad, debido proceso, seguridad jurídica, celeridad, sencillez, eficacia, eficiencia, publicidad, entre otros.

1.3 Principios del procedimiento administrativo

Los principios jurídicos son tan importantes que no pueden contradecirse, sirven como base de las normas que regulan un tema específico, van más allá, porque son la solución en aquellos casos en que la norma no es completamente clara. Son fuente de los actos de la Administración Pública, conforme la norma lo requiere.

Los principios administrativos, determina Sánchez (2004) en el procedimiento administrativo, se reconocen como:

Una serie de principios que prevén que tanto el particular como la Administración tengan un conocimiento total y acabado de la cuestión planteada. Los principios que rigen el procedimiento son, fundamentalmente, los de legalidad, debido proceso, sin dejar de tener en cuenta que los de seguridad jurídica, estabilidad, celeridad, economía, sencillez, eficacia, eficiencia, publicidad, buena fe, descentralización, desconcentración y de coordinación, también son muy importantes. (p.101)



El autor informa sobre los principios más importantes dentro de un Estado de Derecho, por mencionar algunos, los que pueden encontrarse en todas las legislaciones o como mínimo deben contemplarse y respetarse en la Administración Pública, dentro de cada uno de sus procedimientos administrativos.

Según Gordillo (2000), los principios: “No son reglas de las que se pueda deducir conclusiones por un razonamiento lógico, son formas de comprender y hacer funcionar el Derecho para que sea justo” (p. 5).

Los principios van más allá que solamente meras reglas de conducta de las instituciones, son el fundamento para hacer funcionar todas las actividades del derecho, las normas jurídicas se basan completamente en los principios, engloban un conjunto de reglas que rigen la elaboración de actos administrativos, que da lugar a alcanzar los fines de la Institución como gestor del bien público; sirviéndose de ellos para facilitar la acción diaria de la Administración Pública.

A continuación, se mencionan para un estudio más profundo, los siguientes:

1.3.1 Principio de legalidad

Principio que obliga a la administración pública a someterse a la norma que fue previamente establecida por el órgano que crea las leyes en un Estado. Los actos de la administración deben ajustarse completamente a lo que indica la ley preexistente. La

actividad administrativa debe sustentarse en normas jurídicas con prevalencia en la Constitución Política de la República.



En virtud de este principio, el autor García de Enterría (1983) establece que aceptan ya poderes personales; todo el poder es de la ley, toda la autoridad que puede ejercitarse es la propia de la ley, solo en nombre de la ley se puede exigir la obediencia” (p.132).

La Administración Tributaria debe basar sus actos en leyes vigentes que expresamente informan el claro ejercicio de sus facultades, en virtud de que no pueden extralimitarse en sus decisiones, al grado que los contribuyentes no sean sometidos a criterios antojadizos; al contrario, toda autoridad debe ceñirse en términos claros y precisos a la ley, sino resultaría violaciones de garantías constitucionales.

En efecto, Belsunce (1982), estima que el principio de legalidad se constituye: “Como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la constitución para la sanción de las leyes, y que contienen una norma jurídica” (p.78).

Reconociendo que las disposiciones de la norma constitucional deben acatarse de forma general, todos se encuentran supeditados a lo que la ley regula sin excepción, siempre y cuando se observen todos los presupuestos debidamente ya reglados.

Para Gordillo (2004), lo que busca el principio de legalidad es: “La verdad material, el conocimiento de la realidad. No es posible que la administración se quede con el mero estudio de las actuaciones, sino que debe buscar los medios por los cuales, en el momento del dictado de la decisión, se conozcan todas aquellas cuestiones que permitan el conocimiento exacto o lo más próximo a los hechos” (p.IX-8).

No solamente se trata de la aplicación de la norma, sino también entender que al principio de legalidad deben de adecuarse todos los actos de la administración pública,

incluyendo los procedimientos administrativos; constituir todos los preceptos para conducirse conforme la legislación constitucional.



Este principio conforme lo indica Garza (1997): “Obliga a que la administración se someta a la norma dictada por el Congreso, ajustando sus actuaciones en todo momento a una ley preexistente. La ley constituye el límite de la administración” (p.41).

Las normas que dicta el Congreso de la República son para cumplirse, en cada una de las actuaciones que realizan los órganos estatales, sin evadir los límites previamente establecidos por las leyes.

Las autoridades administrativas no deben ejercer su función basados en facultades discrecionales, con la falta o no de leyes expresas, para que no exista una extralimitación de decisiones al grado que los particulares sean sujetos a caprichos que resultan ser decisiones del jefe inmediato, sin obrar reglamente previo con un procedimiento instituido.

1.3.2 Principio de debido proceso

Se entiende como la garantía de toda persona para ser citada, oída ante un ente que imparcialmente conozca y resuelva su petición; conlleva la facultad de defenderse, aportar todo tipo de pruebas, acceder a la documentación cuando lo requiera e impugnar las resoluciones que se emitan en su contra, para defender lo que considera le asiste.

Responde a la satisfacción del de ser notificado de la existencia del procedimiento, se le da la oportunidad de probar los hechos que necesiten demostrar su descargo y ser analizadas las pruebas por el ente administrativo con objetividad para alcanzar una resolución basada en ley.

El autor Esparza (1995), lo define como:

El debido proceso es el conjunto de garantías que buscan asegurar a los interesados que han acudido a la administración pública o ante los jueces, una pronta y cumplida decisión sobre sus derechos. El incumplimiento de las normas legales que rigen cada proceso administrativo o judicial genera una violación y un desconocimiento del mismo. (p.20)



La Convención de la Corte Interamericana de los Derechos Humanos expresa el derecho de toda persona a ser oída con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación formulada en su contra o para la determinación de sus derechos de carácter civil, laboral, fiscal u otro cualquiera.

Se refiere a una garantía procesal en beneficio de los administrados dentro del Estado de Derecho. Resulta ser un principio *sine qua non*, para la validez de todos los actos y procedimientos de la administración pública, en un escenario de principios obligatorios a cumplir por el ente administrativo y por cualquier persona que presente solicitudes, asegurándole considerar su propuesta, analizarla y emitir la resolución con una respuesta concreta, lo que conlleva a que este principio se incorpora al sistema jurídico y por ende al procedimiento administrativo.

Comprende los diversos aspectos tanto el derecho a ser oído, el derecho a ofrecer y producir nuevas pruebas, asimismo el derecho a obtener una decisión fundamentada en derecho por el ente administrativo.

El principio de debido proceso resulta como la garantía a ser oído y comprende la posibilidad de exponer sus propias razones, determinar sus pretensiones y defensas ante el ente administrativo, asegurándose que el ente director resuelva considerando imparcialmente.

El debido proceso constituye una garantía infranqueable para todo acto en el que se pretenda legítimamente imponer sanciones, cargas o castigos. Constituye un límite al abuso del poder de sancionar y con mayor razón, se considera un principio

rector de la actuación administrativa del Estado y no solo una obligación exigida a los juicios criminales. (Chichizola, 1990, p.26)



El debido proceso es una garantía obligatoria para las actuaciones administrativas, en la defensa de los derechos de los administrados, adecuando el procedimiento a lo estipulado por la norma, sin extralimitarse.

En Guatemala, el debido proceso regulado en el artículo 12 de la Constitución Política de la República, establece someramente que nadie puede ser condenado, ni privado en sus derechos, mientras no haya sido citado, oído y vencido en un proceso ante juez o tribunal competente y previamente establecido por la legislación.

Como parte del debido proceso, se encuentran la garantía de audiencia, que encuentra su fundamento en la Constitución Política de la República, utilizado ampliamente en el procedimiento administrativo, es más, para Nava y Quiroz (2001), el derecho de audiencia resulta cuando: “La administración antes de pronunciarse y dictar resolución, conoce la realidad concreta que examina y oye a los administrados con la amplitud necesaria, recibiendo y valorando las pruebas que éstos presentan y analizan las razones de hecho y de derecho que se deduzcan para evitar pretensiones que puedan resultar injustas o ilegales” (p. 346).

La garantía de audiencia, está aparejada a la necesidad de recibir, escuchar, y analizar la pretensión del interponente, allí radica su importancia, al brindarle la oportunidad de defenderse e informar su verdad.

Debe existir un equilibrio entre el reclamo del administrado y el interés de la Administración Pública, basado en un sistema de garantías al cual sujetarse, para comprender y dar una solución conforme la norma.

El procedimiento administrativo constituye en sí, una garantía dentro de los derechos del particular, asegurando la pronta y eficaz satisfacción de sus intereses en general, esto con el acogimiento de medidas y decisiones que resultan necesarias para las

dependencias del Estado; se entiende como una garantía que sirve como protección jurídica para el gobernado.



1.3.3 Principio de gratuidad

Este es un principio constitucional que garantiza a toda la población el acceso a la justicia de forma gratuita, incluyendo a los entes de los procesos judiciales y a los de la administración pública, conlleva la observancia de actos públicos sin cobro alguno, pues es el propio Estado el que debe sufragar el gasto público.

La tramitación del procedimiento administrativo no genera gastos ni costas, ni los servidores públicos perciben derechos por su intervención (López, 1960, p.26).

La gratuidad incluye la totalidad del proceso, hasta lo relativo a la ausencia de costas; es decir, que el actuar de la administración pública no está basada en un arancel que pueda constituir un obstáculo en el diligenciamiento del procedimiento.

De igual forma, González (2001) define el principio de gratuidad como: “El proceso no conlleva ninguna erogación monetaria para las partes que carecen de recursos económicos para solventar los gastos de sus trámites judiciales” (p. 39).

El principio de gratuidad pretende proporcionar a los administrados un acceso fácil en el sentido de justicia, pues procura responder a las necesidades de las personas sin que estas eroguen un centavo y sean merecedores de justicia.

Se fundamenta este principio en la igualdad y justicia, en virtud de que todos deben ser tratados iguales, se deben de eliminar los obstáculos para acceder a la justicia sin limitantes. Se refiere a una forma para que puedan los órganos encargados de impartir justicia, hacerlo de manera justa.

Consiste en facilitar a todas las personas el acceso a las instancias gubernamentales en procura de la satisfacción de las pretensiones, sin que las condiciones personales como de índole económica puedan vedar a conseguir la justicia.



La Corte de Constitucionalidad en el Expediente 1220-90 indica que el principio de gratuidad consiste en facilitar a todas las personas el acceso a los tribunales en procura de la satisfacción de sus propias pretensiones, sin que las condiciones personales de índole económica puedan coartar tal derecho.

La obligatoriedad de impartir justicia se encuentra garantizada en el compromiso del Estado en dar protección a la persona y a su familia, con la seguridad de brindar la vida, libertad, justicia, seguridad, paz, desarrollo integral sin costo alguno; velar para que reciba toda la atención en igualdad de condiciones, de forma no onerosa.

La sentencia de la Corte de Constitucionalidad emitida en el expediente 4632-03, indicó la aplicación de los principios de gratuidad e informalismo a favor del administrado, quien podrá ejercer optativamente una defensa material o técnica ante la administración pública, lo que significa que solo en casos excepcionales o extremos -por su complejidad y repercusiones socioeconómicas-, la Administración Pública puede exigir el patrocinio letrado (defensa técnica). Al administrado o representante legal -sin formación académica o experiencia previa e idóneamente comprobada en el campo del Derecho Administrativo- simplemente se les notifica el acto administrativo.

El ente que resguarda el orden constitucional, estima que en todos los casos administrativos prevalece la gratuidad e informalismo de las actuaciones, en virtud del espíritu que plasmó el legislador, de permitir el acceso a la justicia a todos los habitantes sin exclusión alguna, derivado que sin el dinero suficiente, a las personas con escasos recursos se les vedaría el derecho de acceder al conocimiento de su caso, lo que conllevaría a una desigualdad y preferencia a un grupo específico de personas.

La gratuidad incluye recibir las peticiones que los administrados necesitan presentar sin excepción, las mismas no tendrán ningún costo, más que el tiempo de esperar la respuesta por el ente administrativo.



Asimismo, el órgano que conocerá las peticiones no excluye el principio de gratuidad, sin importar la jerarquía a quien van dirigidas, todas deben conocerse y resolverse.

1.3.4 Derecho a ofrecer y producir pruebas

El principio abarca el derecho de ofrecer la prueba necesaria, no importando cual sea, si esta es pertinente debe efectuarse antes de que se adopte alguna decisión sobre el fondo del asunto; radica en brindar las pruebas necesarias para que la Administración Pública requiera y produzca las diligencias necesarias así esclarecer los hechos controvertidos.

Para el autor Bustamante (2001) este principio se refiere a lo siguiente:

Con relación a su contenido, de acuerdo con lo señalado por la doctrina, el derecho a la prueba es reconocido, asimismo, como un derecho de carácter complejo, al encontrarse integrado por otros derechos destinados a garantizar el ofrecimiento o proposición, admisión, actuación, aseguramiento y valoración adecuada y motivada de los medios probatorios en el procedimiento administrativo. (pp.128-129)

Consiste en un derecho otorgado a los administrados, para presentar toda la documentación y cualquier clase de prueba, a efecto de determinar la razón que le asiste o no. Resulta complejo, porque quien valora la prueba es la propia administración pública, siendo necesario cumplir con este principio para el esclarecimiento de la verdad.

Para el escritor Bielsa (1964) se refiere a aportar por las partes los medios de prueba:

No debe olvidarse que como regla general, las actuaciones administrativas en sí mismas consideradas constituyen prueba instrumental incorporada por una de las partes al proceso, sin perjuicio de que alguna de sus piezas pudieran autónomamente revestir naturaleza de instrumentos públicos. En el procedimiento administrativo que se formaliza por medio de actuaciones administrativas, se recolectan en tanto emanen de una sola de las partes, debe ser expresa o tácitamente reconocida por su contraria, y puede ser desvirtuada por otros medios de prueba (p.251).

La prueba que se dilucida en el procedimiento administrativo, es presentada por el sujeto pasivo y recabada por el sujeto activo, se convierte en un instrumento público, formando parte del Expediente y de conocimiento mutuo para las partes.

Se recolecta dentro del procedimiento administrativo, brindándole una valoración estimada por la Administración Pública, según el análisis de cada medio de prueba incorporado.

1.3.5 Principio de seguridad jurídica

El principio de seguridad jurídica preminentemente protege a las personas en el sentido, que ellas conozcan en todo momento cuáles son sus derechos y obligaciones, así como conocer el actuar de la administración pública en cualquier ámbito en que se desarrollen.

La seguridad jurídica para Ossorio (1996), es una condición esencial para la vida y el desenvolvimiento de las naciones y de los individuos que la integran. Representa la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones sin que la arbitrariedad o mala voluntad de las autoridades puedan afectarles sus derechos y causarles perjuicio. A su vez la seguridad limita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos. Como es lógico la seguridad jurídica solo se logra en los estados de derecho.



La condición del principio de seguridad reside en que los individuos saben en que consisten sus derechos y obligaciones, los cuales deben cumplirse y respetarse en todos los procedimientos que se realicen ante el Estado.

Resulta de estar consciente del actuar de las instituciones, con la sola lectura de la norma, encontrando en la ley expresamente todos los elementos, para no dejar a dudas y menos con incertidumbre a los administrados

Para el autor Pérez L. (1994) la seguridad jurídica es: “Un deseo arraigado en la vida anímica del hombre, ante la inseguridad de su existencia, ante la imprevisibilidad y la incertidumbre a que está sometido, por eso es una de las necesidades humanas básicas que el Derecho trata de satisfacer por medio de la dimensión jurídica de la seguridad” (p. 24).

La seguridad deviene de la propia naturaleza del ser humano, que necesita sentirse seguro de los actos que va a realizar, así como de todo lo que se encuentra a su alrededor, con la certeza de estar bien.

El carácter universal de ley comporta necesariamente la exclusión de privilegios y de la incertidumbre en su aplicación, tanto en el ámbito administrativo como judicial, dando paso a la certeza, a la seguridad jurídica (Nieto, 1960, p.25).

Los criterios que deben de cumplirse en el procedimiento administrativo, son con la finalidad de reflejar el bien común, cumpliendo toda función pública con base en la norma establecida. La seguridad de la norma, se basa en observar el dinamismo de las prácticas procedimentales, las que deben actualizarse constantemente, para brindar mejor servicio.

Es parte de la seguridad en la administración pública, que la misma administración mantenga una fluidez dentro de la comunicación interna, puesto que la libertad y responsabilidad de obtener la información no debe de ser burocrática, utilizándose vías

que permitan agilizar los actos, dar respuestas seguras y certeras a las solicitudes en especial que sean legalmente notificadas a los administrados.



Para que una administración sea dinámica y segura es necesario que exista transparencia en sus actividades, de colaboración con la ciudadanía y que los agentes públicos con la finalidad de brindar respuestas prontas, sean canalizadas sus solicitudes en las dependencias adecuadas en los plazos más cortos posibles.

Los funcionarios o empleados de la administración pública deben actuar con pleno conocimiento de las materias relacionadas con las solicitudes, evitando acciones que pongan en riesgo la finalidad de la gestión pública, brindando respuestas idóneas en procedimientos que evolucionen innovando los tiempos y procesos de respuesta.

La forma en que labora la administración pública es fundamental para que el administrado posea la seguridad de que la norma será aplicada; si se brinda certeza en la manera en que se desenvuelven los procesos, es más fácil que se realicen resultados apegados a la norma jurídica.

1.4 El procedimiento administrativo tributario

Se refiere a la sucesión de etapas ordenadas y concatenadas, que diligencia pretensiones de índole administrativa enfocada en tributos y relacionada con actos entre la Administración Tributaria y los contribuyentes.

Para el autor Menéndez (2000), el procedimiento administrativo tributario es aquella manifestación externa de la función administrativa, configurado por una serie de formalidades y trámites de orden jurídico que se establece para poder emitir una decisión por parte de la autoridad tributaria.

Asimismo, Escobar M. (1995), establece que:

Este constituye el procedimiento de determinación de la obligación tributaria, o sea el acto mediante el cual el sujeto pasivo de la relación tributaria y la Administración Tributaria, declaran la existencia de la obligación, calculan la base imponible y su cuantía, o bien declaran la inexistencia, exención o inexigibilidad de la misma y que en su regulación en el Código Tributario, está dividido en una serie de fases definidas. (p.320)



Resulta un procedimiento para que la Administración Tributaria cumpla con su función, declarando en cada uno de sus pasos la existencia de una obligación de pagar al fisco la deuda tributaria derivado del *ius imperium*.

Para Barreix (2003): “El procedimiento de aplicación de los tributos, es el que permite determinar e ingresar al tesoro público la deuda tributaria que de manera abstracta impone la ley, mediante el desarrollo por parte de la Administración y de los obligados tributarios de una serie de actividades que se articulan en distintos procedimientos”. (p.75).

Los procedimientos administrativos tributarios son instrumentos del ente recaudador, para la debida aplicación de la ley, se manifiestan como resoluciones de la autoridad pública, que producen efectos jurídicos para los contribuyentes.

Los actos administrativos son declaraciones unilaterales expedidos por las autoridades públicas con la debida competencia y que producen efectos jurídicos individuales. Los procedimientos administrativos, al igual que los actos administrativos, son instrumentos de la Administración Tributaria para la debida aplicación de los tributos.

Con el procedimiento legal y adecuado inicia la institución pública a exigir la obligación de pagar los tributos a los contribuyentes, valiéndose de procedimientos oportunos y adecuados para el ingreso a las arcas nacionales de la deuda tributaria que impone la ley.

Entendiendo que la obligación tributaria, por Manuel de Juano (1969): “Constituye en esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre el sujeto (contribuyente) a

favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese pago, como consecuencia de su poder imperio”. (p. 224)



En el procedimiento administrativo tributario, las instituciones estatales obtienen los recursos con base en el principio de legalidad, y son necesarios los impuestos para financiar el gasto público. En el Código Tributario y todas las reformas en el Decreto 6-91 del Congreso de la Republica, regula que el procedimiento administrativo de recaudación de los tributos es facultad de la Superintendencia de Administración Tributaria, por ende, es primordial que la Institución ponga en práctica los principios y actos necesarios para que sea cumplida su función.

El autor Giulliani Fonrouge (1976) define a la obligación tributaria como:

Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Esto es, el deber de cumplir la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del Derecho Tributario o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse recursos pecuniarios. (p. 349)

Se entiende como un vínculo que es creado por la ley entre un deudor y un acreedor, siendo este último el Estado, cuyo objetivo es el cumplimiento de una prestación tributaria, es decir la obligación del pago de impuestos.

Para Villegas (2003), la obligación tributaria es: “El vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco, como sujeto activo que pretende el cobro de un tributo, y un sujeto pasivo que está obligado a su pago” (p.318).

Es el vínculo que se fundamenta en una ley, determinando el hacer efectivo el pago de los tributos al Estado para cumplir con su función.

Se define como el conjunto de normas que regulan la relación del sujeto activo con el sujeto pasivo, se inician las acciones fiscales, dividiéndose en sustanciales y formales.



Características de la obligación tributaria: Conforme lo indica la doctrina se puede mencionar las de tipo personal y las de tipo patrimonial.

Tipo personal: La obligación tributaria es un vínculo que se establece entre dos polos, el sujeto activo que es el Estado y el sujeto pasivo que es el particular. Los dos crean una relación basada en la ley, respaldada por principios constitucionales, y verificable en los actos del Estado encaminados a cumplir con la función recaudadora.

Huanes Tovar (2006) establece que: “La característica principal de la obligación tributaria es su naturaleza personal pero a su vez la responsabilidad que de ella se genera es de carácter real, es decir se responde patrimonialmente por ellas, y no con la persona del obligado”. (p.63).

La obligación de carácter personal como lo menciona Fonrouge, es:

El vínculo jurídico creado por la obligación tributaria es de orden personal; establece entre un sujeto activo, que es el Estado o sus delegaciones autorizadas por ley, y un sujeto pasivo que puede ser la persona individual o personas colectivas, tanto cuando tienen plena capacidad jurídica conforme los principios del derecho privado o disponen únicamente de patrimonio propio y constituyen entes con capacidad de desarrollar actividad económica autónoma (p.429).

Esta característica se refiere a que la obligación en el pago de los tributos solamente va dirigida a una persona, es decir, a un contribuyente o responsable, siendo éstos los que se constriñen al cumplimiento de la ley para con el Estado.

Tipo patrimonial: El tipo de obligación debe ser pagada en dinero, como lo indica el autor Jarach (1982):



El tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) a Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo. El tributo es una prestación pecuniaria, objeto de una relación cuya fuente es la ley, entre dos sujetos: de un lado el que tiene derecho a exigir la prestación, al acreedor del tributo, es decir el Estado o la otra entidad pública que efectivamente, por virtud de una ley positiva, posee ese derecho, y de otro lado es deudor, o los deudores, quienes están obligados a cumplir la prestación pecuniaria. (p.11).

La prestación siempre es en forma dineraria, mayormente por acciones realizadas dentro del comercio.

La obtención de los recursos es derivada de los impuestos, para cumplir con el objetivo de proveer al Estado de dinero y, de esta manera, asegurar el desarrollo del país y otorgar cobertura en el financiamiento de programas que conlleven a un adecuado gasto en los servicios básicos.

Para Luqui (1989), la obligación tributaria indica que dentro de la característica de ser la obligación de orden patrimonial, también la suma de dinero debe ser fijada por la ley:

En esencia la obligación tributaria se traduce en una prestación pecuniaria, es decir, en la entrega de una suma de dinero. Es pues, obligación de dar suma de dinero. Esa suma de dinero tiene que estar determinada en la ley, o por lo menos fijar en ella los medios o sistemas que deben aplicarse para determinarla, sea por la administración o sea por el propio contribuyente. (p.26).

La suma de dinero que se cobra a los contribuyentes es también impuesta por la ley, que debe de declarar los hechos generadores, las bases impositivas, y tipos impositivos a determinar para que la deuda sea cumplida.

El autor Zabala (1998) agrega el elemento de sacrificio del contribuyente en relación con la obligación de dar de forma pecuniaria, para alcanzar el bien común:

Esta prestación es, sin duda, de carácter patrimonial e implica que el particular deberá sacrificar parte de su patrimonio a favor del Fisco que ejerce el poder tributario, enterando en sus arcas una cantidad de dinero que más adelante veremos que puede determinar él mismo o la propia administración tributaria. (p.49).



Su fuente es la ley: obligación de carácter *ex lege* o legal, es derivado del principio de legalidad y quiere decir que debe estar contenida en una ley para poder ser exigible.

La fuente de la obligación es la misma ley: “Es una obligación que tiene su fuente exclusivamente en la ley, la que debe establecer todos los elementos necesarios para determinar la existencia y cuantía de aquella” (Valdés, 1992, p.2).

Para ello, es necesario abordar lo que comenta el autor Calvo (2009):

La obligación tributaria, debido a su carácter legal, nace de la realización de un hecho establecido en la ley. Se trata de un hecho jurídico no solo por su origen, sino también por sus efectos: una vez realizado, el sujeto queda vinculado y debe efectuar una prestación obligatoria en favor de una Administración Pública como acreedor. Su carácter de hecho jurídico viene determinado, en consecuencia, por su necesario establecimiento en una ley y por la determinación legal de sus efectos. (p.158).

La obligación tributaria es básica para el cumplimiento de los demás presupuestos en el procedimiento tributario, que inicia con la configuración del hecho jurídico regulado previamente por la norma, en virtud de que, de no encontrarse expresamente determinado en la ley, no podrá cobrarse el pago.

Para la escritora Mabarak (1996):

En el Derecho Fiscal, la ley desempeña el papel de instrumento fundamental en lo tocante a la configuración, nacimiento, exigibilidad y cumplimiento de la obligación fiscal. En la materia que se está estudiando la obligación surge por disposición

expresa de la ley, y queda supeditada a ella la voluntad de los sujetos que intervienen en la relación jurídica (p.147).



El sistema tributario aplicado por la Administración Tributaria deberá estar basado en normativas que regulen de manera más efectiva y eficiente su procedimiento. Los procedimientos deben cumplir con el fin de la institución para el que fue creada, y con todas las necesidades del Estado.

La Administración Tributaria es una entidad del Estado, la cual fue creada con las funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, estando ampliamente dotada de facultades suficientes para investigar y determinar las obligaciones de los contribuyentes para con el fisco, y lo hace todo con base a un procedimiento establecido en la ley, revestido de principios de adecuado debido proceso con sujeción a los derechos y principios que tutelan la observancia de las garantías de los contribuyentes.

1.5 Principios del procedimiento administrativo tributarios

La relación jurídica que deviene de la obligación del contribuyente no se basa solamente en el poder imperio del Estado, sino que a este le son impuestos límites y al mismo tiempo se protege al contribuyente de los abusos de poder de la Administración Tributaria.

Los principios constitucionales tributarios son directrices vinculantes en el desarrollo del procedimiento administrativo, de tal manera que su aplicabilidad se fundamenta en la Constitución Política de la República y en el Código Tributario.

Para el autor Zavala Ortíz (1998), los principios constitucionales en materia tributaria: “Son aquellos límites jurídicos que resguardan la carga tributaria para que la misma sea justa y equitativa en relación con los sujetos a los que va afectar, persiguiendo además el respeto de derechos constitucionales de contenido económico social” (p.16).



Los principios llamados constitucionales tributarios son límites relacionados con la imposición de la carga tributaria que el mismo Estado establece, los que pretenden brindar seguridad y certeza a los contribuyentes sobre los actos de la administración.

El autor Vergara (2010), los principios constitucionales se refieren a: “Los criterios generales plasmados en la Constitución, que deben informar la actuación del Estado y de los demás entes públicos en el ámbito jurídico tributario” (p. 127).

En la Constitución Política de la República se basan todos los lineamientos y fundamentos generales de la doctrina tributaria a considerar en el sistema tributario del país y se entienden los principios tributarios como parte del actuar estatal.

Los principios constitucionales, dentro del procedimiento administrativo tributario, constituyen la principal limitante a la potestad de *ius imperium* del Estado, es decir, en el ejercicio de su poder tributario, busca garantizar los derechos de los sujetos pasivos ante el diligenciamiento de la función de la Administración Tributaria.

Su implementación garantiza el cumplimiento de la Constitución Política de la República por inicio, pudiendo reconocer e incluir a la legalidad, igualdad, debido proceso, defensa, protección judicial, y demás como directrices del ordenamiento legal; permitiendo a los contribuyentes contestar adecuadamente a las decisiones emanadas por la Administración Tributaria, para así contribuir con la consolidación del Estado de Derecho, a salvaguardar el respeto por el orden jurídico, la seguridad, la paz social, el desarrollo del Estado de Guatemala, que necesita una estructura definida, con fundamentos firmes y definidos a los cuales atenerse, para que todos cumplan con la función organizativa del Estado.

Dentro de los principios fundamentados en la Constitución Política de la República de Guatemala, se encuentran:



1.5.1 Principio de seguridad jurídica tributario

El principio de seguridad jurídica es un principio de cualquier sistema jurídico, juega un papel fundamental, sobre todo por buscar que el contribuyente y/o responsable, adquiera plena certeza de los actos de la autoridad administrativa. Se fundamenta en el artículo 2 de la Constitución Política de la República de Guatemala que regula los deberes del Estado. Es deber del Estado garantizarle a los habitantes de la República la vida, la libertad, la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral de la persona.

El contenido de este principio es saber a qué atenerse, respecto de la aplicación de la normativa prevista en la ley. En materia tributaria, es importante conocer cuál será la actuación de la Administración Tributaria, puesto que puede incurrir en irregularidades que atenten contra la misma ley.

En materia tributaria debe destacarse el papel de la ley como instrumento garantizador de un trato objetivo de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos que pueda cometer la autoridad; lo que afirma la importancia de la ley como el vehículo que garantiza la certeza, poniéndola como un mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado.

En el sentir de la doctrina mexicana, se incluye dentro del proceso de amparo la sentencia en revisión 820/2011 que establece:

De esta forma, las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, por medio de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del

fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal fenómeno público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de seguridad por medio del Derecho”. Semanario Judicial de la Federación Mexicana y su Gaceta (2013).



Mencionan dos formas de la manifestación de la seguridad jurídica en materia tributaria, la primera se refiere a dilucidar entre la certeza del derecho sobre la norma, la estabilidad al administrado sobre las actuaciones permitidas y hasta dónde le son permitidas; la segunda incluye los principios de proporcionalidad y jerarquía que deslindan el sistema tributario, en cuanto a que la administración pública realice actos comparables o equiparables con las condiciones de los administrados.

La seguridad jurídica constituye un principio trascendental, que está por sobre todos los demás, asegura la vigencia y eficacia de los demás principios; por lo tanto, con la realización de los demás principios se crea un clima de seguridad jurídica en la Administración Tributaria, siendo una aspiración que debe brindar la norma.

Es el ideal perfecto en el Derecho Tributario, tanto para la administración como para el contribuyente, que tienen las normas claras, creando una situación de seguridad. Se obtiene respetando y observando los demás principios constitucionales en especial los significativos al ramo tributario.

Se presenta como un clima de seguridad para todos, incluyendo en el ramo tributario, para mantener confianza en el Estado. Las personas deben de estar tranquilas en su país, invirtiendo en él, que este les brinde directrices de legalidad, certeza, debido proceso, un escenario propicio para invertir en organizaciones lucrativas. Con la falta de seguridad en los criterios y fundamentos de los poderes del Estado, sumado a un desconocimiento en el actuar de las instrucciones públicas, se genera una verdadera incertidumbre, pánico que da como resultado la falta de declaración del contribuyente en el total de bienes y ganancias que posee, incidiendo en la recaudación.

Cuando existe un ambiente de inseguridad generalizado, las personas no hacen inversiones dentro del país, ya no se generan los negocios comerciales de índole nacional, ni empresas internacionales.



En el artículo 43, el Estado establece que se garantiza la libertad de industria, comercio, trabajo y cualquier actividad mercantil, reconociendo la libertad de acción dentro del país. El Estado con fundamento en esta norma, debe de respetar a todos los ciudadanos su libertad de crear, permanecer, explotar todo lo relacionado con el comercio.

Lamentablemente, los administrados no confían en las instituciones, en el sistema de gobierno, entonces, la seguridad jurídica no se cumple, puesto que siempre se encuentran a la expectativa de esperar lo peor, en el sentido que la Administración Tributaria no cumplirá la ley confirme los principios y fundamentos legales, sino más bien sus acciones serán siempre enfatizadas a obtener el dinero de los contribuyentes cueste lo que cueste.

1.5.2 Principio de legalidad

Definido como de primacía o preeminencia de la ley, se refiere a la totalidad de normas del ordenamiento jurídico que regulan las relaciones entre el Estado y los ciudadanos, ambos deben de cumplir con el procedimiento establecido por la Constitución de crear leyes.

En atención a lo que indicó Zavala (1998), en su libro *Derecho Financiero y Derecho Tributario*, en relación con el principio de legalidad estimó: “Que todos los tributos deben establecerse por medios de normas jurídicas, tanto desde el punto material como formal, es decir por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas por el poder legislativo” (p. 18).

Se entiende que la administración pública está sometida al bloque de legalidad, no puede actuar donde la ley no se lo permite, sin realizar acciones fuera de los preceptos de la norma creada por el mismo poder legislativo del Estado.



Puede verse como un limitante del poder tributario, este principio se fundamenta en que para el establecimiento de los tributos es necesario una ley formal, e implica que el mismo contribuyente conozca qué esperar de la norma para cumplirla; Soler (2002), define el principio de legalidad de la siguiente manera:

Significa que el nacimiento de la obligación tributaria solo debe producirse en base a la existencia de una ley formal que lo establezca, pero además que dicha ley debe establecer claramente el concepto del hecho imponible, definiendo los componentes del elemento objetivo del hecho generador, el elemento subjetivo del mismo, la alícuota aplicable, las exenciones objetivas y subjetivas, es decir todo aquello que resulte sustancial a la materia sobre la cual legisla (pp.103-104).

Para el autor, comprende más que la creación de un tributo por una ley, se refiere a la íntima relación del contribuyente con el nacimiento de la obligación tributaria, que debe producirse con base en la existencia previa de una ley formal que la establezca, misma que debe indicar siempre el concepto de hecho imponible, el hecho generador, el elemento subjetivo, las exenciones incluyendo si son objetivas y subjetivas, por mencionar algunas instituciones tributarias, es decir todo lo que resulte sustancial para su cumplimiento.

El principio de legalidad, para Villegas (2002): “Implica una coacción normada, según la cual, en los Estados de Derecho, la potestad tributaria no es ejercida arbitrariamente (p.153).

Es conocido por la frase latina *nullum tributum sine lege*, es decir que no hay tributo sin ley, allí encuentra su importancia en cuanto a la limitación que ejerce al poder tributario del Estado.

El principio de legalidad se encuentra regulado en la Constitución de la República de Guatemala, en su artículo 239, considerando que las normas que ordenamiento del país deben de ser precisas en sus criterios, de contenidos claros y llenos todos los elementos necesarios para que los contribuyentes conozcan los parámetros básicos que deben de hacer o no hacer como sujetos a la relación jurídica con el mismo Estado.



Es efecto y manifestación directa del sometimiento del poder público al Estado de Derecho, que se encuentra normado. Todo el comportamiento de la administración está directamente afectado por las condiciones que establecen las normas escritas por el ente encargado de crearlas. Se manifiestan en obligación de su aplicación en relación con los casos que se dilucidan dentro de la administración pública.

La Constitución Política de la República, en su artículo 239, establece que derivado del principio de legalidad, le corresponde al Congreso de la República crear y decretar los diferentes impuestos ya sean ordinarios y extraordinarios, incluyendo los arbitrios y las contribuciones especiales, todas estas dependiendo las necesidades que posea el Estado para agenciarse de fuentes. De acuerdo con los principios constitucionales de equidad y de justicia tributaria; asimismo determina cada una de las bases que utiliza el Estado para realizar su función de recaudación, siendo estos el hecho generador de la relación tributaria, las exenciones, el sujeto pasivo del tributo, la responsabilidad solidaria, la base imponible y el tipo impositivo, las deducciones, los descuentos, reducciones, recargos, las infracciones y sanciones tributarias.

Determina que son nulas de pleno derecho todas aquellas disposiciones inferiores a la ley, las que contradigan o tergiversen las normas legales de las bases antes descritas. En el derecho de legalidad todo reglamento solamente puede concretarse a normar lo relacionado con el cobro de los tributos y el procedimiento que sirva para facilitar su recaudación.

El principio de Legalidad o de reserva de la ley, en sí, funciona delimitando el campo de acción legitimada del Estado para imponer tributos, pues no cualquier órgano puede

crear, imponer o modificar normas, sino más bien, está reservado únicamente a quien tiene la potestad para ello, que en el caso de Guatemala, es el Congreso de la República, en virtud, de estar autorizado constitucionalmente para ello.



En un Estado moderno, supuestamente de Derecho, en el artículo 12, de la Constitución Política, se le garantiza al contribuyente la estabilidad y respeto hacia sus derechos, fundados en las normas creadas por el ente rector, que se encargará que su expresión y limitantes sean puestos de manifiesto públicamente, para ser acatados tanto por la Administración Tributaria como por los administrados.

Para poder ampliar el principio de legalidad de Guatemala, es importante recordar el criterio de la Corte de Constitucionalidad, en la Gaceta No. 31, dentro del expediente No. 231-93, sentencia: 08-02-94, que establece, que 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.

Es un principio tan importante en la materia tributaria, que se encuentra regulado en la constitución, dedicado en un artículo que establece como su definición cada uno de los elementos que lo conforman, determina que son nulas las disposiciones que no estén regladas en una norma determinada, lo que lleva a evidenciar el papel que juega en la materia tributaria, pues si un tributo no está especificado en su configuración no puede cobrarse por la Administración Tributaria.

1.5.3 Principio de defensa y debido proceso

El administrado en el procedimiento administrativo puede plantear sus argumentos de defensa, con la garantía que en su duración, al existir inconsistencias, el recaudador actuará permitiéndole defenderse de las pruebas y argumentos estimados.

La defensa del contribuyente podrá darse en la vía administrativa, si no obtiene respuesta positiva, siempre podrá accionar el proceso contencioso administrativo tributario.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en el artículo 12, específicamente establece que se protege la defensa de la persona, así como todos sus derechos, pues éstos son inviolables, porque nadie puede ser condenado, ni privado de sus derechos, sin haber sido citado, oído y vencido dentro del proceso legal y ante juez o tribunal competente que es preestablecido por el órgano judicial del Estado.

Deviene de garantizar que las personas dispongan de las garantías mínimas determinadas para que la consecuencia de un proceso judicial sea justo y equitativo, gracias al principio de debido proceso la actora o demandante puede hacerse escuchar por un juez.

La Corte de Constitucionalidad, en la Gaceta No. 57, expediente No. 272-00, sentencia: 06-07-00, establece que 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, por cuanto determina protección de los derechos de la persona y fortalece la seguridad jurídica.



Consistentemente, el debido proceso debe asegurar los derechos de una persona como se concedió en la ley, tiene derecho a garantías mínimas, que respaldan un actuar administrativo y jurisdiccional justo, con la oportunidad que brinda el poder ser escuchado ante una autoridad imparcial, para reconocer un derecho.

1.5.4 Principio de juridicidad

Es el elemento que contribuye esencialmente en la limitación para la actuación de la autoridad, a efecto evitar posibles abusos del poder que trastoquen la esfera jurídica de los gobernados.

Es un elemento primordial para Vedel (1992) que: “Se emplea para reconocer los derechos inherentes a la persona, además para la protección de sus derechos y su incentivo, la legalidad expresa la conformidad con el derecho y es sinónimo de regularidad jurídica” (p.444).

El Estado, en la búsqueda de ordenar la vida de la sociedad, tiene como obligación el normar con diversos instrumentos jurídicos a los administrados para que estos ejerzan sus derechos dentro del Estado, solamente pueden realizarlo por vías determinadas y específicas, que regulan el ejercicio y cuyo objetivo es el orden social, el cual debe defender a su vez los derechos tanto del ciudadano como el del Estado, de manera objetiva, a manera de evitar el caos social.

El principio de juridicidad tiene su razón de existir e importancia tanto en un Estado de Derecho, como en la vida social de los ciudadanos, porque es el elemento que contribuye a hacer valedero el reconocimiento de forma real y ordenada de los derechos fundamentales de las personas y su ejercicio, sin ningún abuso de poder del aparato estatal.

Este principio está reconocido en el artículo 221 de la Constitución Política de la República y tiene por objeto que toda actividad administrativa debe someterse a los principios generales del derecho, entendiendo que su alcance es más amplio que el principio de legalidad.



Contemplado en el artículo 221 de la Constitución Política de la República de Guatemala, existe un Tribunal especial, denominado de lo Contencioso-Administrativo, su función consiste en controlar la juridicidad de la administración pública, para ello conoce las contiendas derivadas de actos o resoluciones emanadas por la administración, las entidades descentralizadas y autónomas; asimismo en los casos de controversias derivadas de contratos y concesiones administrativas.

En continuación del artículo 221, para recurrir a este Tribunal, no será necesario ninguna clase de pago o caución previa, y deja la posibilidad de poder presentar el recurso de casación al existir resoluciones y autos que pongan fin al proceso.

Este principio es uno de los pilares fundamentales dentro del derecho público guatemalteco, ha sido definido como la sujeción integral de los administrados a los órganos administrativos y judiciales del Estado, garantizando al mismo tiempo el ejercicio del poder público dentro de un Estado de Derecho. Debiendo las instituciones estatales someterse al orden jurídico para evitar cualquier transgresión dentro de sus actividades administrativas regulares, de no serlo, se invalidarían con una orden judicial.

1.6 Función de cobro de la Administración Tributaria

Todo inicia con la actividad administrativa tributaria, encargado el ente especializado de la recaudación, que se pone de manifiesto en las diversas operaciones que constituyen cada uno de sus actos administrativos, *latus senso*.

El acto administrativo es sostenido como: “La declaración de voluntad, de juicio, de conocimiento o de deseo realizada por la Administración Pública, en ejercicio de una

potestad administrativa distinta de la potestad reglamentaria” (García Fernández, 2002, p.550).



Es de indicar lo que establece Julio Comadira (2000): “Toda declaración de un ente del Estado, o ente no estatal, emitida en ejercicio de la función administrativa, bajo un régimen jurídico exorbitante, productora de efectos jurídicos directos e individuales respecto de tercero” (p.4).

La institución del Estado creada específicamente para obtener los recursos necesarios para cumplir con la recaudación, es la encargada específicamente del procedimiento administrativo tributario, conforme lo dispuesto en la legislación. Su importancia radica en la necesidad de financiar el gasto público. La actividad que realiza el Estado en el ámbito tributario, se refiere a un acto indisolublemente ligado a la administración pública, de ahí que se afirme que es un acto jurídico y material que exterioriza el poder público en los contribuyentes.

Por tanto, este procedimiento se inicia con la obligación de los ciudadanos a pagar los impuestos establecidos en el ordenamiento jurídico guatemalteco, aplicando la norma y consagrando la facultad de determinación y recaudación de la Administración Tributaria.

La justicia administrativa avanza y contribuye al fortalecimiento del Estado de Derecho y a la seguridad jurídica, poniendo las bases para el desarrollo y el control contencioso administrativo, traducido en una efectiva y gran protección a los derechos fundamentales de los contribuyentes en relación con el ente estatal encargado de la recaudación.

Conforme se establece en el Código Tributario en su artículo 98, la recaudación es parte de la función administrativa que debe realizar el ente encargado en Guatemala, siendo está la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), que está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias dentro de la administración pública, la recaudación, el control y la fiscalización de los tributos por lo cual podrá: requerir informes a cualquier persona ya sea individual o jurídica, exigiendo a los

contribuyentes que proporcionen los elementos que constituyan la base imponible para la correcta determinación de su obligación.



La SAT se encuentra facultada para el requerimiento del pago, es decir, realiza la actividad de recaudar de los contribuyentes y responsables el tributo correspondiente, facilitando los medios para el cumplimiento de las obligaciones. Asimismo, debe verificar el contenido de las declaraciones e informaciones por los medios y procedimientos legales y técnicos, con el propósito de determinar con precisión el hecho generador y el monto del tributo adecuado. Es decir, que organizará el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos.

Esta entidad está habilitada para sancionar a los contribuyentes responsables, cuando no cumplan con las leyes específicas. Además, brinda a los abogados de la institución la capacidad para actuar dentro de los procedimientos judiciales como parte, con el fin de cobrar judicialmente tributos, multas, intereses, recargos y costas

Dentro de las atribuciones que le asisten, se encuentran: revisar libros, documentos y archivos incluyendo información informática de los contribuyentes y agentes de retención o percepción que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias.

Conforme al Código Tributario artículo 98 “A”, como atribuciones se encuentra el requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos; verificar por los medios idóneos la veracidad de la información brindada por los contribuyentes en el momento de registrarse.

1.7 Formas de realizar el cobro administrativo tributario

La recaudación se lleva a cabo mediante el pago voluntario, el cobro persuasivo o cobro coactivo de la deuda tributaria, conllevan un procedimiento distinto, cumpliendo así con el pago como medio para extinguir la obligación tributaria, sin perjuicio de las

responsabilidades del contribuyente, tal como lo regula el Decreto 6-91 de la República, los efectos del pago y los medios de garantizarlo extinguen la obligación sin perjuicio de las responsabilidades penales si las hubiere.



La SAT puede exigir que se garantice el pago de adeudos tributarios firmes, multas o recargos, por medio de garantías como el depósito en efectivo, fianza o seguro de caución o cualquier otro medio establecido en las leyes.

En el artículo 36 del Código Tributario, en el caso de garantía mediante fianza la Administración Tributaria, en el momento de tener conocimiento del incumplimiento de la obligación garantizada, puede iniciar el cobro y ejecución de la misma. Los cobros se podrán realizar en línea por una página en internet y otra forma es realizar el cobro derivado de las retenciones, considerando esta como un sistema de recaudo anticipado de impuestos que consiste en detraer de los pagos o abonos en cuenta, susceptibles de generar el respectivo tributo, una suma determinada conforme a la ley.

El artículo 36 del Código Tributario continúa indicando que, en el caso de un contribuyente que no presente su declaración en el plazo y formas establecidas en la legislación, entonces, la SAT iniciará el procedimiento de determinación de oficio, e iniciará el procedimiento administrativo especial de determinación de la obligación tributaria, regulado en los artículos 145 al 150 del Código Tributario.

Para poder realizarlo, es necesario contar con toda la información que la SAT pueda recabar del contribuyente, incluyendo dentro de sus obligaciones el facilitar las tareas de determinación, recaudación, fiscalización e investigación de la Administración Tributaria; en muchos casos, el contribuyente no permite la determinación de oficio, resultando el único camino la determinación sobre base presunta de su renta, con el propósito de declarar y cobrar los impuestos.

1.8 Cobro administrativo tributario y la determinación tributaria – determinación tributaria



El ente encargado de realizar el cobro administrativo tributario es la Superintendencia de Administración Tributaria (SAT), con base en la Ley Orgánica, Decreto 1-98 del Congreso de la República, que describe en su artículo 3 el objeto y las funciones de la misma, correspondiéndole con exclusividad el ejercer la administración del régimen tributario, aplicar la legislación específica a todos los habitantes, realizar la recaudación, cumplir con el control y fiscalización de todos los impuestos internos y todos los tributos que gravan el comercio exterior, que debe percibir el Estado, con excepción de los que por ley recaudan las municipalidades.

La SAT tiene la potestad del cobro exclusivo de los tributos, los medios por los cuales basarse radica en la ley, en la relación jurídica tributaria como vínculo entre diferentes sujetos respecto al nacimiento o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones llamado hecho generador.

La Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 24, establece que la autoridad competente del Estado tiene la potestad de revisar los libros, los documentos y archivos que se relacionan con el pago de impuestos, tasa, arbitrio y contribuciones.

La SAT como autoridad del Estado se basa en la ley constitucional y ordinaria del país, brindando un lugar muy importante para el control en el pago de impuestos.

El presupuesto de la relación jurídica tributaria, vínculo entre diferentes sujetos respecto al nacimiento o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones es llamado hecho generador.

Si existe una obligación tributaria, se traduce en que el administrado tiene las facultades para ser susceptibles de derechos y de obligaciones dentro del Estado, de ella nace una relación jurídica de índole tributaria con la Administración Pública, siendo el

punto de partida para identificar los tributos a los que es afecto el contribuyente, además de las obligaciones de pago, el monto y forma de pago.



Para que la obligación tributaria sea completa, Fonrouge, (1970) indica que es necesario que se cumpla la determinación de la obligación tributaria, conocida esta como el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación”. (p.253).

Sucesión de pasos, encaminados a establecer si los contribuyentes deben de realizar el pago de la deuda tributaria, el monto adeudado y la forma de hacerlo efectivo ante la Administración Pública.

“La determinación tributaria puede entenderse como un acto jurídico de la administración en el cual esta manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva” (Jarach, 1969, p. 402).

Se entiende como un acto emanado por la Administración Tributaria y del sujeto pasivo, materializándose el hecho generador, de tal manera que es necesario cuantificar de forma líquida el adeudo, aplicando una tasa imponible ordenada por la ley, que da como resultado el monto a pagarle al Estado. Para llegar a esa liquidación es necesaria una serie de pasos o actos para la comprobación de la deuda tributaria.

La liquidación es necesaria, realizable y enterada al contribuyente o en su caso, realizada de oficio por el fisco, cualquiera de las dos formas da un mismo resultado, el pago del tributo, impuesto por el Estado.

Entendiendo en la doctrina dos tesis sobre la determinación tributaria, siendo estas la tesis del efecto declarativo del contribuyente y la tesis del efecto constitutivo, como lo establece Giannini, comentado por De La Garza (1973):



La Tesis del Efecto Declarativo: enseña que la obligación tributaria como consecuencia de ser una obligación *ex lege*, nace en el preciso momento en que concurren los dos factores: la norma legal, por una parte, y la realización del presupuesto, por la otra parte, aun cuando ello no excluye que el legislador pueda adoptar una regla diversa, cual es la de aplazar el nacimiento de la obligación en el momento en que es determinada posteriormente por la autoridad administrativa, cuya determinación, obviamente, tiene un efecto meramente declarativo (p. 974).

La Tesis del Efecto Constitutivo: sostiene que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre únicamente en el momento en que la Administración Tributaria produce el acto administrativo, al que da el nombre de “acto de imposición”, el cual, por tanto, tiene un efecto constitutivo sobre la obligación, apoyándose para ello en la disposición de una ley que previene que antes de la producción de ese acto administrativo, el contribuyente no puede hacer el pago del tributo, aunque quiera (p. 974).

Doctrinariamente, se establecen dos tesis en la determinación de la obligación tributaria, exactamente lo relacionado en el momento en el que debe configurarse el hecho generador. Primero el efecto declarativo, desde qué momento inicia a contar el monto de la deuda tributaria, que se configura al existir la norma y la propia declaración del contribuyente quien conminado por la ley, establece la base impositiva para aplicar el tipo impositivo. En cambio la tesis relacionada con el efecto constitutivo, se refiere a la imposición de la ley, realizándose solamente cuando lo establezca la norma, sin poder hacerlo efectivo ni antes ni después.

Para conocer mejor la determinación de la obligación tributaria, es importante conocer las varias clases de liquidaciones existen, De La Garza (1973) explica:

- a) Liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de esta, sin la intervención de la autoridad administrativa; a esta forma de liquidación la llaman los tratadistas “autodeterminación”

- 
- b) La determinación que realiza la autoridad tributaria, con la colaboración del sujeto pasivo, que es considerada en Europa como el procedimiento normal de determinación, y que aún puede ser realizada sin la cooperación del obligado.
- c) La determinación de la base imponible por un acuerdo entre los sujetos activo y pasivo, llamado “concordato” (p. 798).

Guatemala define la determinación tributaria en el artículo 13 del Código Tributario, como un acto del sujeto pasivo que declara la existencia de una obligación de pagar impuestos al Estado, calculando la base imponible, es decir la cuantía sobre la que se aplicará el porcentaje del impuesto. También puede declararse la inexistencia, una exención o inexigibilidad de la obligación.

La determinación tributaria es el acto jurídico por medio del cual el contribuyente declara ante el Estado, la existencia de una cantidad de dinero que adeuda al constituirse un hecho generador. Se sustenta en el acto que define la situación jurídica de una persona a consecuencia de la aplicación de uno o varios supuestos.

Parte importante de la determinación es la declaración que realiza el contribuyente, en ella se plasma y se presenta públicamente el resultado de la base imponible, dando paso al hecho generador.

La declaración es un aspecto importante para la determinación tributaria, desde el punto de vista del autor Berliri por medio de De La Garza (1973): Puede resultar difícil para la Administración Tributaria conocer la realización de los hechos generadores que en forma múltiple pueden producirse sin su conocimiento, es lógico que la ley imponga la obligación de informar a la Administración de la realización del presupuesto de hecho, de la entidad de la base imponible, así como de todos los otros elementos necesarios o simplemente útil para la aplicación del tributo y de comunicarle todos aquellos hechos y circunstancias que pueden consentirle un más eficaz desarrollo de su función determinadora (p. 800).

En el sentido de definir a la declaración, puede identificarse como la comunicación realizada por el sujeto a quien obliga la ley, a la Administración Tributaria, después de haberse realizado el presupuesto y los elementos idóneos para fijar en concreto la prestación debida (Vanoni por medio de De La Garza, 1973, p.801).



La declaración administrativa del contribuyente se toma como válida para la administración, a quien le permite estimar sus adeudos, plasmando los resultados de su propia información, y otorgando un carácter de certeza para el ente recaudador.

Asimismo, es interesante saber que es conocido por Vanoni citado por De La Garza (1973): “Como el acto por el cual el contribuyente debe cumplir la obligación de determinar las rentas sujetas a impuesto mediante los datos y los elementos relativos a los hechos y a la situación que constituyen el presupuesto de la obligación tributaria” (p.802).

Determinar el impuesto se realiza en cumplimiento de la ley, al configurarse el hecho generador, considerándose como un acto debido de liquidación, susceptible de ser examinado por la propia autoridad recaudadora, como análisis De La Garza (1973), establece:

Efectivamente, toda declaración contiene cuando menos el reconocimiento de la producción del hecho generador y la expresión de los datos necesarios para cuantificar la deuda tributaria que se pretende sean aceptados por la autoridad. Otras declaraciones van más allá, puesto que contienen también la determinación en cantidad líquida de esa deuda; todas además implican la voluntad de pagar la prestación. Por tanto, la declaración no tiene un contenido meramente informativo, sino la pretensión de que la Autoridad destinataria acepte como verdaderos los datos de la declaración y en algunos casos la misma liquidación de la deuda tributaria. Como consecuencia, se puede definir como el acto jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria cuyo contenido es la comunicación de la producción de un hecho generador de un crédito tributario mediante los datos y elementos relevantes para su determinación, y en algunos casos, además, de la determinación misma de dicho

crédito tributario, con la pretensión, en todo caso de que la Autoridad Tributaria reconozca como válida dicha liquidación. (p.805).



Las declaraciones para la determinación de la obligación tributaria, en la normativa guatemalteca, encuentra su fundamento en el Código Tributario, se refieren a los actos del sujeto pasivo, de la Administración Tributaria o de ambos coordinadamente, en los que declaran la existencia de la obligación tributaria, calculan la base imponible y su cuantía, o declaran la inexistencia o inexigibilidad de la deuda tributaria.

La determinación para la legislación guatemalteca consiste en el conjunto de actos dirigidos a precisar si existe o se mantiene la deuda tributaria, quien es el obligado a pagar al fisco y el importe adeudado, previa declaración del contribuyente en lo individual como autodeterminación o con la ayuda de la Administración Tributaria derivado de la fiscalización, que trae ambos como consecuencia el pago de una deuda fiscal.

En el artículo 105 del Código Tributario se mencionan las clases de determinación, identificando la determinación de oficio, la determinación de base cierta y sobre base presunta. La determinación por el contribuyente o responsable, se efectuará de acuerdo con las declaraciones que deberán presentar los contribuyentes, siendo la Administración Tributaria quien autorizará a los sujetos pasivos para que presenten sus declaraciones o cualquier información que estén obligados a proporcionar para fijar el monto a tributar. El ente encargado de la recaudación establecerá los procedimientos y formalidades a seguir para la presentación de las declaraciones, en papel o por vía electrónica.

La determinación se refiere a la acción pública de la Administración Tributaria, para agenciarse de tributos, permitiéndole al contribuyente la responsabilidad de indicar exactamente cuánto le corresponde pagar.

La determinación de oficio, en el artículo 107 del Código Tributario, inicia cuando el contribuyente omite la presentación de la declaración o no proporciona la información necesaria para establecer la obligación tributaria, consecuentemente la Administración Tributaria “determinará de oficio” los tributos que por ley le corresponde administrar. Si

en un plazo de 10 días no se han presentado las declaraciones, entonces se formulará la determinación de oficio sobre base cierta o sobre base presunta, imponiendo las sanciones e intereses correspondientes.



El término de oficio, se refiere que será la Administración la que tomará el control y decidirá cuanto es el monto que adeuda el contribuyente, que será cubierto en su totalidad.

La determinación de oficio sobre base cierta, en el artículo 108 del Código Tributario, se refiere a la determinación de la obligación realizada directamente por la institución recaudadora, tomando como base los libros, registros y documentación contable del contribuyente, así como cualquier información recabada de terceros.

La determinación sobre base cierta es cuando existe documentación previamente presentada ante la Administración Tributaria o constancia de terceros, en la que puede identificarse el monto exacto a hacer efectivo por el contribuyente, realizando el cobro administrativamente.

La determinación de oficio sobre base presunta se da en los casos en que exista negativa del contribuyente a proporcionar la información, documentación, libros y registros contables a la Administración Tributaria quien determinará la obligación tomando como indicios los promedios de períodos anteriores, declarados por el contribuyente.

La declaración que realiza el contribuyente para la determinación de la obligación tributaria, tiene como fin el pago del impuesto al configurarse el hecho generador, ya sea que lo realice el mismo contribuyente (autodeterminación) o lo realice la Administración Tributaria (determinación de oficio sobre base cierta y base presunta), razón por la que el adeudo tributario nace con la previa obligación jurídica existente y continúa con la voluntad de informar a la Administración Tributaria sobre la deuda emergente, misma que se hace valer derivado de un mecanismo impositivo, que realiza el cobro correspondiente, por medio del procedimiento de liquidación.



Cuando existe una autoliquidación, la Administración Tributaria debe fiscalizarla ampliamente, para comprobar la veracidad de las cifras declaradas por los contribuyentes. Al realizar esa labor, se apoya en las informaciones obtenidas de los contribuyentes, en la tecnología de información y en registros previos. El trabajo consiste en determinar la veracidad de las declaraciones de los contribuyentes, dando como resultado dos posibles situaciones: reafirmar los datos declarados por el contribuyente o en su caso recalcular el impuesto a liquidar.

1.9 Fiscalización tributaria

La figura de la fiscalización tributaria es una facultad derivada del poder imperio del Estado, que goza la Administración Tributaria por precepto legal, tiene la finalidad de comprobar el cumplimiento en la determinación que realizan los contribuyentes de su obligación tributaria, no solamente los convierte en deudores que deben de hacer efectivo el pago de los impuestos, sino también son objeto de la verificación de la Administración Tributaria de todas sus declaraciones, con la potestad de constatar la veracidad de sus pagos.

Para el autor Villegas (1999): “La determinación tributaria implica un lógico control posterior por parte del fisco cuyo objetivo es establecer si los sujetos pasivos cumplieron en forma debida los deberes formales emanados de la determinación. Tal tarea de control se denomina fiscalización de la determinación tributaria” (p.357).

Constituye una de las funciones primordiales del ente encargado del sistema tributario, que busca realizar una investigación completa del contribuyente en el ambiente contable, financiero y administrativo, inspeccionando si ha cumplido con todos sus deberes formales.

Funciona para verificar si su determinación ha sido inexacta, falsa o con error, para poder nuevamente determinar correctamente la deuda tributaria, a continuación Villegas (1999), indica: “Esta labor de fiscalización es accesoria con respecto a la determinación,

puesto que solo habiendo un tributo determinado podrá haber luego un tributo fiscalizado (p.358).



Supone la existencia del deber de los deudores, simplemente será comprobada, encontrándose la Administración Tributaria facultada en el ejercicio de su función fiscalizadora de notificar a los contribuyentes a fin de que le proporcionen toda la documentación, sistemas e información para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible.

La labor investigadora está encaminada primordialmente a prevenir los daños y peligros que puede ocasionar a la colectividad la genérica desobediencia de los administrados a la potestad tributaria en ejercicio (Villegas, 1999, p.358).

Su esencia radica en saber únicamente si los sujetos pasivos de la obligación tributaria, dentro de la actividad de autodeterminación, cumplieron de forma correcta, con los deberes a su cargo, declarando de forma exacta, puntual y respaldando todo con la documentación pertinente.

El procedimiento de fiscalización es aquel que comprueba la correcta determinación de la obligación tributaria, incluyendo las obligaciones formales. Son actos administrativos que incluyen, correr audiencia en cumplimiento del principio de defensa del contribuyente, recibir los medios de prueba que se consideren necesarios para amparar los argumentos, recibir la impugnación que la ley prevé, analizarla y examinar nuevamente la prueba, concluyendo en la resolución final (la que resuelve el fondo del asunto), que determina el derecho al ente recaudador para exigir el adeudo del impuesto dejado de percibir, derivado de la inexactitud, error u omisión en la declaración.

En el Código Tributario de Guatemala, en el artículo 100, se informa sobre las facultades de la Administración Tributaria para la fiscalización e investigación de los sujetos pasivos; para ello, tendrá como base: los libros, documentos, archivos y sistemas de contabilidad, con el fin de establecer la base imponible de los tributos y comprobar la cancelación de la obligación tributaria. Podrá revisar la documentación, archivos que

consten en papel, medios magnéticos, digitales, o cualquier otro dispositivo, obteniendo toda la información necesaria por todos los medios para establecer la situación tributaria.



La importancia de la fiscalización radica en verificar la existencia o no de la deuda tributario con el fisco; si el contribuyente se encuentra solvente en el pago de la totalidad de impuestos, si en caso mantiene alguna omisión en el pago del periodo correspondiente. Verificando si se dirige en actos legales o incurre en comportamientos evasivos, elusivos o en aquellos que hasta demuestren defraudaciones tipificadas penalmente, que de igual forma conllevan a una deuda tributaria.

Las fiscalizaciones de la Administración deben estar basadas en pruebas mayormente contrastables, incluyendo documentos, archivos, sistemas, entre otros.

Determinada la liquidación del impuesto, continúa el procedimiento de recaudación, que se entiende como la percepción de la deuda tributaria liquidada por el contribuyente.

1.10 La Deuda tributaria

La deuda tributaria se constituye por la cuota o cantidad que resulte de la obligación tributaria incluyendo el interés de demora, los recargos, intereses, multas. Está constituida por la cantidad que debe ingresar a las arcas del Estado como consecuencia de la liquidación de un tributo.

Entendiendo a la obligación tributaria para Mabarak (2000) como el: “Vínculo de derecho en virtud del cual el sujeto pasivo denominado contribuyente, debe entregar al fisco una suma de dinero u otros bienes con valor económico, en la forma y términos previstos por la ley tributaria aplicable al caso específico de que se trate”.

Considerada como una relación jurídica que surge necesariamente de normas de derecho público, porque tanto sus fundamentos como sus formalidades o procedimientos emanan de ordenamientos de la misma naturaleza y que conminan a su cumplimiento.

Una vez que el Estado ha decretado mediante una ley la vigencia de un tributo, se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación. Es decir, en el preciso momento en que una persona materialice la situación hipotética prevista por la ley estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago.



El Código Tributario en su artículo 14, la obligación tributaria constituye un vínculo jurídico entre la Administración Tributaria y los sujetos pasivos, cuyo objeto es la prestación de un tributo, surge al realizarse el presupuesto del hecho generador previsto en la ley. (Congreso de la República, 1991,). Entendiendo el hecho generador o hecho imponible como el presupuesto establecido por la ley, para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria.

En virtud de lo anterior, se puede establecer que el nacimiento de la deuda es el elemento vital de la relación jurídico-tributario, porque puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, los presuntos sujetos activo y pasivo, pero mientras no se materialice el hecho generador o no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y por consiguiente no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica de cobro, que obligue al pago del tributo. Esta es la forma de iniciar los presupuestos de cobro de la deuda tributaria, cuando se produce el hecho generador de la norma.

La deuda tributaria se entiende como la cuantía que el contribuyente debe pagar a la Administración Tributaria, en relación con determinados hechos impositivos. Su cálculo dependerá de lo establecido por cada impuesto en su ley específica.

Puede entenderse como la obligación de derecho nacida con la ley y que debe de pagarse al Estado, para que este, a su vez, cumpla con sus atribuciones. Los ciudadanos y los poderes públicos deben de contribuir al sostenimiento de los gastos que afronta el Estado, debiendo de realizarlo con base en la capacidad económica que posean.

El Estado tiene la facultad originaria de establecer los tributos, normando las disposiciones para el recaudo de ellos, con base en la Constitución Política de la

República y demás leyes ordinarias que, en el caso de Guatemala, se rigen por el Código Tributario y demás leyes especiales de los impuestos específicos.



Es decir que, la deuda puede estar constituida solamente por la cuota o por otras cantidades derivadas de obligaciones independientes de la principal y es necesaria para cumplir con el propósito de la Administración Tributaria.

Se encuentra constituida por la obligación sustantiva principal liquidada por el contribuyente, aunado a ello se incluyen las obligaciones accesorias como la multa, intereses, mora, que deben ser liquidados ante la Administración Tributaria. Asimismo está constituida por el impuesto y accesorios que de oficio son liquidados por el ente recaudador.

1.11 Procedimiento del cobro de la deuda tributaria

La deuda tributaria surge como una obligación, es exigible coactivamente, lo que significa que está contenida en la disposición, surge de la ley independientemente de la voluntad de las personas, compuesta por la obligación sustantiva principal, liquidada por el contribuyente, más las obligaciones accesorias. Para realizar su cobro se necesita de un procedimiento interno de la autoridad recaudadora para cumplirse. El procedimiento es de naturaleza administrativo, se manifiesta en actos administrativos de trámite o definitivos.

Los funcionarios responsables no tienen investidura jurisdiccional sino administrativa, sujetos a verificar el cumplimiento de la obligación de los contribuyentes.

El procedimiento administrativo de cobro es el medio legal para determinar el crédito tributario en favor del fisco, siendo especial por contemplar una forma de agenciarse de los tributos.



El procedimiento administrativo de cobro comprende dos aspectos: el pago voluntario y el cobro mediante procedimiento coercitivo. El de tipo voluntario consiste en el pago de forma espontánea e intencional de cumplir la obligación tributaria, que se efectúa sin que exista ninguna medida coercitiva. En cuanto al cobro por medio coercitivo, se da cuando el contribuyente no paga voluntariamente su obligación tributaria en la forma y tiempo establecido en la ley; el órgano administrativo se ve en la necesidad de realizar el cobro de la obligación tributaria e imponer a los contribuyentes una medida de coerción, conforme el procedimiento especial que está regulado en el artículo 145 del Código Tributario.

La función de recaudación del Estado tiene por objeto percibir el pago de la deuda tributaria, también tiene como finalidad la elaboración de la creación de los medios electrónicos y físicos para las declaraciones de liquidaciones de impuestos, así como la fiscalización a los contribuyentes de archivos y documentos, para cumplir con la gestión administrativa del cobro del impuesto y todos sus accesorios.

El procedimiento administrativo tributario en Guatemala encuentra su asidero en el Código Tributario, a partir del Título IV procedimiento ante a Administración Tributaria, iniciando con los artículos 98, 98 "A" que inicia regulando sobre las facultades de la Administración Tributaria, continúa con las figuras generales de la determinación tributaria, la fiscalización, los deberes formales que los sujetos pasivos deben de cumplir, el domicilio fiscal con sus correspondiente inscripción del como contribuyente y responsable de la obligación tributaria.

El procedimiento administrativo del Código Tributario, regulado en el artículo 121, informa que será impulsado de oficio y el artículo 122 será a solicitud de parte, presentando un escrito inicial, que deviene a movilizar el actuar de la administración para continuar con la notificación de toda audiencia, dictamen o resolución que se emane, conforme el artículo 127, para hacer del conocimiento del criterio institucional.

Continúa el periodo de diligenciamiento de la prueba, que fue previamente presentada con el escrito inicial, con base en los artículos 142 "A" y 143, por el periodo de 30 días

hábiles improrrogables. De ser el caso, la Administración antes de resolver ordenará diligencias para mejor resolver conforme el artículo 144, a petición de parte de oficio practicándose en un plazo no mayor de 15 días. La resolución se debe emitir respetando el derecho de petición, con un plazo de 30 días, que regula el artículo 28 de la Constitución Política de la República.



1.12 Medidas que aseguran la deuda tributaria

Para asegurar el cobro de las deudas en cuya recaudación sea competente, la Administración Tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente obstruido.

Como facultad del ente recaudador, se encuentra la posibilidad de adoptar las denominadas medidas cautelares, como parte del ejercicio de sus funciones, con el propósito de asegurar o efectuar el cobro de la deuda tributaria.

La administración desarrolla actividades para comprobar e investigar la existencia de bienes, derechos que puedan tener los administrados, así poder agenciarse de ellos en el momento oportuno.

Para Luque (2009), en relación con las denominadas medidas cautelares:

Las medidas cautelares en el procedimiento administrativo, pueden adoptarse durante la tramitación de los procedimientos tributarios y que responden también a la finalidad genérica de asegurar la eficacia del acto administrativo, cabe incluir, no solo a las que estrictamente aseguran el cobro de la deuda, sino también las que se dirigen a asegurar las pruebas necesarias para determinar la existencia o el cumplimiento de las obligaciones tributarias (p.51).



Lo más destacado del cobro de la deuda tributaria, radica en que la Administración Tributaria tiene la potestad de valerse de figuras como las medidas cautelares dentro del procedimiento administrativo, cuya finalidad radica en asegurar la eficacia del acto administrativo, para que este no sea tiempo ni dinero perdido, sino más bien, pueda asegurar en agenciarse el Estado del adeudo, para cuando se decida a quien le corresponde la obligación tributaria.

Luque (2009) continúa exponiendo, en relación con las medidas cautelares como parte del cobro a la deuda tributaria:

En sí se trata de medidas que se dirigen a conservar o adquirir de forma preventiva datos probatorios que permitan a los órganos de inspección realizar una futura liquidación o evitar tener que recurrir al método de estimación indirecta de la base imponible porque falten datos fácticos que permitan una determinación directa de la deuda tributaria, lo que puede resultar perjudicial para los intereses de la Administración Tributaria (Luque, 2009, p. 52).

Son medidas cautelares debidamente motivadas para impedir que los documentos y pruebas desaparezcan, se destruyan o alteren, como para que se cumpla la obligación tributaria; consiste en la posibilidad de determinar a cuánto asciende la deuda tributaria, para permitir que sea cobrada a los contribuyentes.

Al solicitar la Administración Tributaria la adopción de la medida cautelar en el marco del procedimiento administrativo, deben ser proporcionadas al daño que se pretende evitar y en la cuantía que estrictamente sea necesaria para asegurar el cobro de la deuda tributaria.

Lo primero que hay que destacar es que las medidas cautelares solo podrán recaer sobre aquellas cantidades debidas en concepto de tributos, esto es, impuestos, tasas y contribuciones especiales (Corcuera, 1998, p.107).

Solamente recaen sobre la deuda principal, con el propósito de ~~resguardar los~~ intereses del fisco, identificándolas como el medio por el cual se vale la Administración Tributaria para que el contribuyente haga efectivo al menos los impuestos que ~~asegura~~ ~~deuda~~.



Se puede establecer que las medidas cautelares son las más adecuadas a adoptar, en virtud de que encuentran su fundamento en el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria, para ello la Administración Tributaria podrá adoptarlas al tener indicios racionales de que el cobro se vería afectado en algún momento del procedimiento o proceso.

En conclusión, en el primer capítulo se desarrolla lo relacionado con el procedimiento administrativo como parte de la actividad que realiza el Estado, que busca agenciarse de los recursos financieros necesarios para cumplir con su fin primordial de alcanzar el bien común, el cual se encuentra instituido en la Constitución Política de la República, juntamente con otros principios que fundamentan las actuaciones del Estado, ente ellos el de legalidad, debido proceso, seguridad jurídica.

Para que pueda cumplir con el fin primordial el Estado necesita agenciarse de dinero, por ello, crea la Administración Tributaria, ente que emplea mecanismos y procedimientos para realizar la recaudación, basándose en principios tributarios que observan el adecuado funcionamiento de su actividad; son las directrices que necesita el sistema tributario, para realizar una serie de pasos concatenados, para lograr el recaudo de impuestos, multas e intereses.

Los mecanismos que utiliza para agenciarse del cobro administrativo es la declaración del contribuyente, si en caso no la realiza, busca la manera de determinarla junto con la documentación contable y financiera del mismo, para al final determinar su obligación tributaria; asimismo se vale de la fiscalización y verificación en la exactitud de sus declaraciones, con el propósito de obtener un importe de deuda tributaria, que convierten al contribuyente en deudor tributario.

La Administración Tributaria gestiona el cobro de la deuda tributaria con los mecanismos conocidos como parte del procedimiento administrativo, para cumplir con sus atribuciones de realizar la gestión del sistema tributario del país.



Dentro de esos mecanismos de los que se vale la Administración para realizar el cobro de la deuda tributaria, se encuentran las medidas cautelares tributarias, mismas que buscan asegurar el cobro de la deuda, por parte del contribuyente, las que si son adoptadas en una legislación, deben de contar con principios que establezcan los límites rectores para su utilización.

En el Derecho Tributario se estima que, como parte de las medidas que aseguran la deuda tributaria, las medidas cautelares resultan una potestad o privilegio de la Administración, y su fundamento es el de asegurar la pronta y eficaz satisfacción del interés general representado por la Administración.

La adopción de las medidas cautelares encuentra su fundamento en el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria. Para ello, la Administración adopta medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, el cobro se ve frustrado o gravemente imposibilitado, es por ello que no pueden ser consideradas garantías de la deuda tributaria ni medidas de aseguramiento definitivas.

Las medidas que aseguran la deuda nunca constituyen un fin en sí mismas, sino que tratan de garantizar la efectividad de la providencia de urgencia que se dicte, en su caso.

Significa que esta figura podrá adoptarse tanto en periodo voluntario como ejecutivo, en lo administrativo como en lo judicial, incluso después de iniciar el proceso económico coactivo.

CAPÍTULO II

Medidas cautelares tributarias



El tema relacionado con la tutela cautelar, dentro de un procedimiento administrativo tributario y judicial, es enriquecedor para investigar y analizar, puesto que, dentro del procedimiento administrativo y el proceso judicial, el Código Tributario instruye sobre las medidas que buscan asegurar el cobro de la deuda tributaria, por parte de la Administración Tributaria, con el propósito de agenciarse los medios necesarios para cumplir con las metas de recaudación. Su mecanismo de acción le permitirá requerir a los contribuyentes el hacer efectivo el pago de sus impuestos, multas e intereses.

Por ello, no es una figura más en el estudio tributario, sino más bien, un instrumento que si en caso no conoce el contribuyente, la Administración Tributaria al hacerla valer, puede violentar las garantías constitucionales de los sujetos pasivos.

Esta investigación se centra en el estudio de las medidas cautelares, sus características, presupuestos y efectos que causa hacia la propia administración y en relación con el contribuyente quien debe de cumplir con su obligación tributaria, pero la administración debe siempre respetar y cuidar que se cumplan todas las garantías que legalmente lo revisten.

Es importante entender la figura de las medidas cautelares tributarias en el ordenamiento guatemalteco, las clases de medidas que puede presentar la Administración Tributaria, la forma de presentarlas, ante que autoridad deben solicitarse, para no excederse en su diligenciamiento, de lo contrario deben preverse mecanismos para limitar su función.



2.1 Definición de las medidas cautelares

Se refieren a garantías de la deuda tributaria, medidas en sí, que puede adoptar el ente recaudador para el aseguramiento definitivo de los impuestos, se encuentran previamente establecida en la normativa tributaria.

Son conocidas para Corcuera (1998) como: “Las medidas o reglas para prevenir la consecución de determinado fin o precaver lo que pueda dificultarlo” (p.20).

Siendo su naturaleza como una medida a adoptar o una mera regla necesaria para adelantarse a lo que pueda suceder al finalizar un acto.

Se entiende, entonces, para Corcuera (1998), que el fundamento de la existencia de su adopción estriba:

En que el mero transcurso del tiempo en el que ha de desarrollarse una actuación con consecuencias jurídicas puede conllevar la imposibilidad de su cumplimiento final, bien porque el futuro obligado realice actos que tiendan a dificultar o impedir la producción del resultado debido, o bien porque otro tipo de circunstancias ajenas a la voluntad de los participantes pongan en peligro la solución establecida en la norma. Ante el perjuicio que ello producirá en alguna de las partes que componen la relación jurídica, el ordenamiento va a prever la eventualidad de arbitrar los remedios necesarios para obviar de la mejor manera posible estos riesgos, que llevan aparejados la duración de un proceso jurídico genéricamente considerado (p.20).

La norma prevé cualquier eventualidad que pueda ocurrir en el transcurso del tiempo, puesto que las consecuencias jurídicas de los actos administrativos conllevan a la exigencia de la obligación tributaria, que necesita tener los medios de qué valerse para agenciarse del pago derivado de la deuda.

Para el autor Belluscio (2006): “Son aquellas que constituyen una garantía jurisdiccional de la persona o de los bienes para hacer eficaces las sentencias asegurando los elementos formales y materiales del proceso y preservando de daño a los sujetos del interés sustancial, mediante la guarda y satisfacción de sus necesidades urgentes” (p.10).



Las medidas cautelares constituyen una tutela anticipada y provisional en la pretensión de un proceso, se adoptan para asegurar que el fin sea efectivo en el aseguramiento de bienes o personas. Refiriéndose a disposiciones que se dictan para garantizar el resultado de un proceso y asegurar el cumplimiento del final del procedimiento.

“Definidas como cualquier acto que tenga por finalidad o bien asegurar la ejecución de un proceso judicial o bien la producción de un resultado establecido en una norma jurídica, que puede o debe producirse en el futuro” (Corcuera, 1998, p.20).

Tienen por objeto asegurar la deuda tributaria en el procedimiento de recaudación y de evitar la desaparición o destrucción de pruebas, que en su momento pudieran ser determinantes para comprobar la obligación tributaria.

Como ha expresado Corcuera (1998), hay tres criterios que se han empleado para su clasificación: “El órgano que las adopta, el objeto sobre el que recaen y la finalidad o efecto que se quiere producir con las medidas cautelares”. (p.25).

En relación con los tres criterios, (Rodríguez-Bereijo, 2013) es importante verificar en qué se caracterizan las medidas cautelares, las cuales pueden adoptarse en los procedimientos tributarios de gestión, inspección o recaudación. Es la propia Administración tributaria, en el curso de un procedimiento de gestión, inspección o recaudación, la que decide unilateralmente adoptar la medida que considera más conveniente, para asegurar que los efectos que han de emanar del acto administrativo tributario se produzcan eficazmente.



Es evidente que, para presentar las medida cautelares existen criterios que verificar, junto con ello el procedimiento dentro del cual serán solicitadas, incluyendo a un procedimiento administrativo o a un proceso judicial; ambos se presentan con una finalidad común y es la de aseguramiento.

Lo que establece Chinchilla (1991), en relación con los criterios a identificar en las medidas cautelares:

Según el órgano que las adopta, se distingue entre medidas cautelares jurisdiccionales y no jurisdiccionales, lo cual puede ocurrir en las relaciones en las que intervenga una Administración Pública. Esta clasificación contradice, sin embargo, una de las características que tradicionalmente se han predicado de la figura de las medidas cautelares: la jurisdiccionalidad. Esta característica se predicaba de las medidas cautelares por cumplir una de las funciones propias del proceso, la finalidad aseguratoria, por contener elementos jurisdiccionales típicos, como la declaración con fuerza de cosa juzgada y por ser instrumentales respecto de un ulterior pronunciamiento jurisdiccional.

Es evidente, (Rodríguez-Bereijo, 2013) que en el ámbito de los procedimientos administrativos, también en los tributarios, la Administración puede adoptar medidas cautelares que, idénticas en su contenido y efectos al resto, no se pueden caracterizar de jurisdiccionales. Las medidas cautelares a adoptar durante la tramitación de los procedimientos tributarios son evidentemente medidas cautelares no jurisdiccionales, pues se acuerdan por la Administración en el transcurso de sus procedimientos.

Las medidas cautelares dentro del procedimiento administrativo tributario, con base en la doctrina, no necesitan ser solicitadas ante un juez jurisdiccional, sino, más bien, es la propia administración pública, derivado del *ius imperium*, la que tiene la facultad, si es reglada en la ley, de solicitar las medidas cautelares, para asegurar las resultas del proceso final. Lo que lleva a la jurisdiccionalidad como parte de las características, solamente dentro de un proceso judicial.

El autor Luque (1999) las medidas cautelares se pueden fundamentar de la siguiente manera:



Es la propia Administración Tributaria, en el curso de un procedimiento de gestión, inspección o recaudación, la que decide unilateralmente adoptar la medida que considera más conveniente para asegurar que los efectos que han de emanar del acto administrativo tributario se produzcan eficazmente. Para lograrlo, la medida cautelar ha de ser funcional y homogénea con la clase de pretensión que haya de ejercitarse o asegurarse, ha de adaptarse perfectamente a la naturaleza del derecho que se pretenda. Hasta el punto de que esta nota ha sido resaltada como al que permite diferenciarlas con el resto de medidas instrumentales existentes en el proceso: una medida cautelar es tanto más eficaz cuanto más se parece a la correspondiente medida que integrará la futura ejecución, y solo la prudencia y el respeto por los derechos de quien aún no ha sido condenado marcan los límites de esta verosimilitud (p.40).

La Administración Tributaria podría adoptar las medidas cautelares en el procedimiento administrativo, solicitándolas ante el juez competente, para asegurar el acto administrativo, deben ser acordes a la deuda del contribuyente, es decir proporcionales.

Las medidas deben de mantener una relación proporcional con la finalidad del procedimiento que se persigue y con la gravedad del hecho que se encuentra en investigación.

En el recurso utilizado de las medidas es importante establecer sus límites, como lo indica Corcuera (1998):

Las medidas cautelares también tienen límites constitucionales, que deben ser tenidos en cuenta, pues, por una parte, el hecho de que afecte a algunos derechos y libertades fundamentales (libertad, propiedad, domicilio, etc) ha de restringir adecuadamente las posibilidades del sujeto que puede adoptarlas, y, por otra parte, la existencia de intereses contrapuestos hace que deban establecerse las

oportunas garantías que eviten la producción de situaciones abusivas, siendo especialmente relevante la ponderación de los citados derechos y garantías acudiendo a criterios básicos, como son, por ejemplo, el principio de proporcionalidad o la seguridad jurídica, en su faceta de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (p. 21).



Cuando el ente recaudador opte por considerar el solicitar las medidas cautelares en contra de los contribuyentes, debe de fundamentarse en todas las garantías constitucionales para hacerlo, incluyendo una extensa motivación de su requerimiento, para que cada uno de sus argumentos resulte totalmente válido, es decir, de buen derecho; ejerciendo la norma conforme al espíritu con el cual fue creado, en sí no se basa solo en la legalidad de la medida, sino también la concordancia de todo el marco de principios que lo respalde y ponga límites al poder imperio.

2.2 Características de las medidas cautelares

Las características en la doctrina que se encuentran ampliamente desarrolladas, son las siguientes para Corcuera (1998):

La instrumentalidad, pues depende de un proceso judicial o un procedimiento administrativo, a partir de la cual nacen para garantizar la eficacia de una decisión posterior definitiva que puede derivarse de esa situación.

En segundo lugar, se destaca como característica de las medidas cautelares la provisionalidad o temporalidad de las medidas, debido que esta tiene una vocación temporal que se extingue, cuando la situación de la que depende sea definitiva y ya no exista el peligro que impedía su eficacia inmediata.

Siguiente rasgo distintivo es la característica de urgencia, que supone su adopción inmediata, para eliminar cualquier circunstancia que pueda hacer imposible el resultado pretendido por la norma. Incluyendo como característica la homogeneidad con las medidas ejecutivas siendo estas como anticipación en la ejecución (pp.22-23).

La instrumentalidad se refiere a que no constituyen un fin en sí mismas, sino que tratan de garantizar la efectividad de la providencia que se dicte; esta figura podría adoptarse en el procedimiento administrativo y en el proceso judicial. Son instrumentos utilizados por la Administración Tributaria.



La provisionalidad y temporalidad aluden a la adopción de medidas cautelares de carácter provisional, es decir que las medidas cesarán cuando se conviertan en procesales o judiciales, y desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción. El plazo debe de cumplirse como lo establece la norma.

La urgencia de la adopción se refiere a que se abre la posibilidad de solicitar las medidas que aseguren el cobro, cuando la deuda tributaria no se encuentra firme, líquida ni exigible.

La instrumentalidad es la característica esencial de las medidas cautelares, según Luque (1999):

Con relación al derecho sustancial, una tutela mediata: más que hacer justicia, contribuye a garantizar el eficaz funcionamiento de la justicia. Si todas las resoluciones son un instrumento del derecho sustancial que se actúa por medio de ellas, en las medidas cautelares se encuentra una instrumentalidad cualificada, o sea, elevada, por así decirlo: son en efecto, de una manera inevitable, un medio predispuesto para el mejor éxito de la resolución definitiva, que a su vez es un medio para la actuación del derecho; esto es, son instrumento del instrumento (p. 75).

En la doctrina se sostiene un criterio de instrumentalidad de las medidas cautelares, puesto que son vistas más como un instrumento para garantizar la eficacia práctica de la resolución que se pretende conseguir, más que solamente el asegurar o anticipar la ejecución. Pueden considerarse como un instrumento o el medio dentro del proceso, accesorio al acto principal, que sirve para prevenir, proteger la eficacia en la obtención

del adeudo, al obtener un fallo; de tal manera es un instrumento para garantizar la efectividad y hasta la eficacia del proceso.



Son instrumentales, puesto que por ellas mismas no constituyen un fin, sino que dependen de que exista un proceso principal, al que le sirven para asegurar su cumplimiento, toda vez exista una resolución.

Provisionalidad: Las medidas cautelares pueden ser utilizadas de tal manera, que pueden modificarse o suprimirse, si cambian las circunstancias dadas desde que se decretaron.

Para Luque (1999), la provisionalidad de las medidas se refiere a que:

Antes de la iniciación del procedimiento tributario, el órgano competente, en los casos de especial urgencia, podrá adoptar las medidas cautelares necesarias en aquellos supuestos previstos expresamente por una norma de rango de ley. Las mismas deberán ser confirmadas, modificadas o levantadas en el acuerdo de iniciación del procedimiento, quedando sin efecto si este no contiene un pronunciamiento expreso acerca de las mismas (p. 86).

La provisionalidad radica en el carácter no definitivo de las medidas cautelares, porque estas desaparecen perdiendo su eficacia sin necesidad de que exista una solicitud que las revoque; cuando estas cesan, los presupuestos que las originaron, terminan con el procedimiento o proceso principal, para el cual fueron requeridas.

Lo normal será que cuando el proceso termine y se desestime, la solicitud de las medidas cautelares se extingue, porque no hay efectos que requieran ser asegurados por más tiempo. Su carácter provisional, subsistirá mientras dure la circunstancia que la determinó.

En cualquier momento se podrá pedir la sustitución, reducción o levantamiento de la medida, por otra, cuando la que se decretó sea mayor al valor resguardado en sí sea excesiva o ventajosa.



Urgencia: Otro rasgo característico de las medidas cautelares, es que han de adoptarse con urgencia, para Luque (1999), esto se refiere a:

No obstante con que haya un estado de peligro y que la medida cautelar tenga por ello la finalidad de prevenir un daño solamente temido, sino que es preciso además que, a causa de la eminencia del peligro, la medida solicitada tenga carácter de urgencia, en cuanto sea de prever que si la misma se demorase, el daño temido se trasformaría en daño efectivo, o se agravaría el daño ya ocurrido; de manera que la eficacia preventiva de la medida resultaría prácticamente anulada o disminuida...(…)…Además en el ámbito tributario existen procedimientos que se deben desarrollar en un breve espacio de tiempo, es por ello su importancia como urgente (p.102).

La urgencia se refiere a que cualquiera que sea el peligro y este no se puede evitar, se adoptaran para cumplirse inmediatamente, es una característica que tienen las medidas, en cuanto a la brevedad en su solicitud, para que sean consideradas sin dejar pasar la oportunidad.

La mayoría de casos es de extrema urgencia el plantearlas y se deberá de justificar la adopción ante el ente juzgador que las decrete.

2.3 Presupuestos de las medidas cautelares tributarias

Son tres presupuestos para la doctrina que deben de suscitarse al adoptar las medidas cautelares tributarias, siendo estas el peligro en la demora –*periculum in mora*- la apariencia de buen derecho –*fumus boni iuris*- y la presentación de caución por el solicitante. Siendo estos los límites en los que están revestidas las medidas cautelares.

2.3.1 Presupuesto de *periculum in mora* en las medidas cautelares tributarias



Se refiere al peligro en la tardanza, adecuándola para el aseguramiento del derecho referente al interesado tributario, que en este caso se refiere al sujeto activo o Estado, quien lo solicita.

Para Luque (1999) este presupuesto radica en que: “El peligro vendría causando el daño derivado de la espera, al final de la cual la medida principal, aun siendo objetivamente eficaz, llegaría demasiado tarde para poder ayudar”.

Conocidas como el peligro de la demora procesal. Las medidas deben ser oportunas para asegurar la eficacia de la resolución que se dicte, realizarla en el momento exacto para no perder la oportunidad. Claro no deben de presentarse cuando cause algún perjuicio o violación, contra quien se solicita, puesto que puede ser de difícil reparación.

Como lo señala Calamandrei (2017), la medida cautelar ha de basarse en un preventivo cálculo de probabilidad sobre la existencia de ese peligro o daño, que además debe ser un cálculo que alcance a la certeza y no a la mera verosimilitud.

Al autor Chinchilla (1991), para este presupuesto indica que:

Es preciso, que los daños que fundamenten la adopción de la medida cautelar sean reales, efectivos y concretos, aunque ello no significa que hayan de ser actuales, puede tratarse de un daño futuro y eventual. El daño ha de ser de difícil o imposible reparación, lo que no significa necesariamente que sea irreversible” (p. 42).

Las medidas cautelares que se examinan tienen por finalidad el asegurar la eficacia de la Administración Tributaria, garantizando el cobro a los contribuyentes, cuidando de los medios de prueba en la actividad fiscalizadora.

El ente recaudador se vale de ellas para asegurarse el cobro de la deuda tributaria, aunque existe el peligro de presentarlas ante los órganos competentes, con riesgo de resultar infructuosas, causando un daño no esperado.



2.3.2 Presupuesto *fumus boni iuris*-en las medidas cautelares tributarias

Conocida como la apariencia de buen derecho. Se concretan en solicitarlas cuando se quiere expresar los elementos de juicio suficiente como para hacerlas valer.

Para Calamandrei (2017), este presupuesto se refiere a: “El juicio de probabilidad y de verosimilitud de que la resolución principal declarará el derecho en sentido favorable a aquél que solicita la medida cautelar, con valor no de declaración de certeza sino de hipótesis” (p.77).

Como se expuso, la regulación de este presupuesto en las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria requiere, como regla general, que exista una deuda tributaria líquida y ello conlleva a priori, que las medidas solamente podrán recaer sobre aquella cantidad que sea debida a la administración en concepto de tributos.

La adopción de la medida cautelar solo es posible cuando el derecho que se pretende cautelar aparezca poco probable, siendo necesario un verdadero juicio de posibilidad respecto a la resolución principal, que declara el derecho en sentido favorable a quien solicita las medidas, en este caso a la Administración Tributaria.

Como parte de la tutela cautelar del procedimiento administrativo, se intenta comprobar la existencia del derecho que ostenta el contribuyente, la probabilidad que su actuar no concuerda con la norma, siendo procedente el cobro de la deuda.



Continúa Luque (1999) indicando lo siguiente:

La tutela cautelar en el ámbito de los procesos administrativos tiene algunas peculiaridades importantes respecto a este presupuesto del *fumus boni iuris*, como ya ha señalado la doctrina administrativa, pues se trata de comprobar de un lado la aparente existencia de un derecho o interés del administrado o recurrente y de otro la posibilidad de que el acto administrativo sea ilegal. En el ámbito de los procedimientos tributarios y las medidas cautelares se aseguran la eficacia de la Administración, no se exige expresamente la existencia del *fumus boni iuris*, quizá porque va implícito en la presunción de legalidad de los actos administrativos (p.141).

La apariencia de buen derecho asegura que el proceso desde su inicio alcance su verdadero sentido, puesto que su finalidad será evitar todo obstáculo para no retardar los procedimientos, que den como resultado una sentencia negativa. Cuando se solicita desde su inicio la tutela cautelar se extiende en todo lo largo del procedimiento administrativo. Lo más importante es la presentación de la medida de forma clara y precisa, justificando cumplidamente la concurrencia de los presupuestos legalmente exigidos para su adopción.

2.4 Efectos de las medidas cautelares

Al solicitar las medidas cautelares dentro del procedimiento administrativo tributario, los efectos más significativos radican en que el bien o derecho del que se vale la Administración Tributaria asegura la deuda tributaria, para un efectivo cobro, aunque sea para el final del procedimiento o proceso, evitando su destrucción, enajenación, pérdida.

Son los remedios procesales que nos encontramos analizando tendrán por finalidad asegurar los bienes y las personas involucradas en un proceso judicial, mediante el mantenimiento de la situación o por el contrario, innovando sobre la situación existente,

de manera que la sentencia a dictarse pueda resultar de cumplimiento no posible (Kielmanovich, 1999, p.14).



Utilizados dentro de los procedimientos y procesos administrativos, tienen por finalidad el asegurar la existencia de bienes y derechos para cuando el Estado proceda al cobro de la deuda tributaria.

Asimismo, la causa de la pretensión cautelar reside en la acreditación de hechos que demuestren solo la verosimilitud del derecho que se alega como fundamento de la pretensión. En tanto, en la pretensión de fondo, la causa está enderezada a la demostración de la certeza sobre la existencia del derecho que se intenta hacer valer (Belluscio, 2006, p.22).

Se puede entender que su finalidad radica en que son figuras que tienden a la obtención de una resolución judicial que asegure el cumplimiento de una eventual sentencia o resultado en un proceso ya sea de conocimiento o ejecución, pero que en el Derecho Tributario encuentra un lugar especial dentro del procedimiento administrativo.

Respecto a la finalidad que persiguen las medidas cautelares, o el efecto que pretenden lograr estas se distinguen para Luque (1999), “en que puede ser desde garantizar la entrega de una cosa, el cumplimiento de una obligación o el pago de una deuda. (p.26).

Las medidas cautelares adoptables en el procedimiento tributario casi siempre son en favor de la Administración Pública, respondiendo a una finalidad común, que consiste en garantizar la eficacia del acto administrativo en beneficio del sujeto activo, es decir del Estado.

Para el autor especialista en la materia, Corcuera (1998):

El fundamento de la existencia, y en su caso, adopción de las medidas cautelares estriba en que el mero transcurso del tiempo en el que ha de desarrollarse una



actuación con consecuencias jurídicas puede conllevar la imposibilidad de su cumplimiento final, bien porque el futuro obligado realice actos que tiendan a dificultar o impedir la producción del resultado debido, o bien porque otro tipo de circunstancias ajena a la voluntad de los participantes pongan en peligro la solución establecida en la norma. Ante el perjuicio que ello producirá en alguna de las partes que componen la relación jurídica, el ordenamiento va a prever la eventualidad, de arbitrar remedios necesarios para obviar de la mejor manera posible estos riesgos que llevan aparejado la duración de un proceso jurídico genéricamente considerado (p.20).

Su finalidad es asegurar la posible satisfacción futura del cobro de la deuda, no producen una satisfacción de la pretensión deducida en el procedimiento tributario (Rodríguez-Bejeiro, 1981, p.26).

Su importancia radica en el momento de presentarlas, para que sus efectos permanezcan.

El objetivo de las medidas cautelares es evitar la insolvencia del deudor, también se busca, con dichas medidas, asegurar el cumplimiento de la obligación por parte de este, porque si no responde por el cumplimiento, se pueden rematar sus bienes y de esta manera cumplir con la obligación.

Para García de Enterría (1995) las medidas recogidas en la ley abogan por la utilización de medidas que devienen del procedimiento administrativo indicando:

Estas medidas tendrían lugar cuando un acto de la Administración perjudica de tal manera a un ciudadano, por imponerle una obligación o prohibirle una actuación concreta, que el mero transcurso del tiempo hasta la resolución final del proceso produjera perjuicios de imposible o muy difícil reparación. Para estos casos deberían adoptarse medidas cautelares más allá de la mera suspensión del acto administrativo impugnado, por las que se impusiera a la Administración la

realización de una determinada conducta o por las que se habilita al ciudadano para desarrollar otra determinada (p.247).



Las medidas cautelares no se solicitan con el fin de afectar al contribuyente, sino más bien de resguardar en el transcurso del tiempo el adeudo, puesto que la Administración Tributaria considera que le asiste el derecho de poseerlo, razón de crear las medidas, para cumplir con recaudar, ejerciendo el Estado su función.

Su finalidad es asegurar la posible satisfacción futura del cobro de la deuda, no producen una satisfacción de la pretensión deducida en el procedimiento tributario, sino más bien para tener al final asegurado el recaudo; la finalidad común resulta en garantizar la eficacia del acto administrativo, beneficiando a la propia administración.

2.5 Clases de medidas cautelares

Son varias las medidas cautelares que pueden hacerse valer dentro del procedimiento administrativo tributario, para que se asegure el cobro de la deuda, siendo importante que la Administración Tributaria observe el principio de proporcionalidad al solicitarlas.

Para Corcuera (1998), se puede decir que las medidas que se adoptan pueden incluirse:

Entre las medidas cautelares que se pueden adoptar durante la tramitación de los procedimientos tributarios y que responden también a la finalidad genérica de asegurar la eficacia del acto administrativo cabe incluir, no solo a las que estrictamente aseguran el cobro de la deuda, sino también las que se dirigen a asegurar las pruebas necesarias para determinar la existencia o el cumplimiento de las obligaciones tributarias (p.52).

Esto quiere decir que las que pueden adoptarse dentro de los procedimientos tributarios, no son solamente las que aseguran el cobro de la deuda, sino también pueden

considerarse las que son necesarias para resguardar las pruebas dentro del procedimiento administrativo, siendo también muy importante puesto que puede determinarse si le asiste o no al contribuyente la obligación tributaria.



Entre las medidas cautelares que se pueden adoptar de asegurar el cobro de la deuda y las tendientes a asegurar las pruebas necesarias para determinar la existencia o el cumplimiento de las obligaciones tributarias, Luque (1999) manifiesta que las medidas que aseguran las pruebas:

Son medidas que se dirigen a conservar o adquirir de forma preventiva datos probatorios que permitan a los órganos de inspección realizar una futura liquidación o evitar tener que recurrir al método de estimación indirecta de la base imponible porque falten datos facticos que permitan una determinación directa de la deuda tributaria, lo que puede resultar perjudicial para los intereses de la Administración Tributaria (p.52).

Es importante identificar que también pueden presentarse, dentro del procedimiento administrativo, las medidas que ayuden a conservar los datos o documentos probatorios, para que éstos puedan ser utilizados con posterioridad. Las medidas podrán consistir en el depósito o incautación de los libros, registros, documentos, archivos, locales o equipos electrónicos de tratamiento de datos que puede tener en su poder el contribuyente.

Corcuera (1998), indica que las clases de medidas cautelares se dividen conforme el objeto sobre las cuales recaen:

Según el objeto sobre el que recaen las medidas cautelares, existen medidas personales y medidas reales o patrimoniales. Las primeras, como su propia denominación indica, actúan sobre la esfera personal del sujeto afectado, y de forma especial sobre su libertad individual, bien de forma absoluta, como la detención o la prisión provisional, o bien de forma relativa, impidiendo la realización de actos concretos que podrían llevarse a cabo normalmente de no existir la cautela, lo que ocurre en la libertad provisional. Las medida reales o patrimoniales, por el contrario recaen sobre los bienes o derechos del sujeto, suponiendo una

limitación a las facultades que emanan del título jurídico que se ostenta sobre ellos. Dentro de ellas puede citarse a título de ejemplo el embargo preventivo o depósito o secuestro de bienes, la fianza, etc. (pp. 25-26).



Las medidas cautelares que pueden adoptarse dentro de un procedimiento administrativo tributario, son de carácter reales o patrimoniales, en virtud de que primero la persona no puede ser afectada en su integridad por una deuda con el Estado, en consecuencia, solamente los bienes o el patrimonio, son los cuales se podrá ver afectado.

Luque (2009), distingue las especialidades de cada medida cautelar, entre las medidas cautelares: “Que aseguran la eficacia de la Administración Tributaria y las que están al servicio de la tutela judicial efectiva. En estas últimas, diferenciaremos, a su vez, según si se adoptan en el ámbito administrativo o en el judicial” (p.113).

El autor claramente estima una diferencia, entre las que se presentan en el ámbito administrativo y las que se presentan en el ámbito judicial; son diferentes pero no pierden su naturaleza; el problema se verifica al sobrepasar el ente recaudador su potestad, requiriendo acciones ante el órgano jurisdiccional que resultan violatorias y por demás inseguras para el contribuyente.

Existen clases de garantías doctrinariamente, la primera se refiere a las medidas cautelares en el procedimiento de recaudación: el aseguramiento del cobro de la deuda tributaria y el aseguramiento de la prueba.

En la doctrina, el autor español Amable Corcuera Torres establece que las más importantes y utilizadas en el procedimiento administrativo son las medidas cautelares que se refieren a la retención del pago de devoluciones tributarias y el embargo preventivo.



2.5.1 Medidas cautelares en la doctrina

Retención del pago de devoluciones tributarias: medidas cautelares en las que la Administración Tributaria, ya cuenta con el dinero líquido, pero debe devolver y previo a ello se asegura de la procedencia en la devolución.

Entendiéndola Diez-Picazo (1976) al derecho de retención como aquella facultad concedida u otorgada por la ley a un acreedor, permitiéndole continuar en la detentación de una cosa más allá del tiempo en que debió entregarla a su deudor o bien como el derecho del detentador de una cosa a retardar la restitución hasta obtener la satisfacción de un crédito de que es titular (p.542).

La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la hacienda pública, es la clase de medida cautelar que la Administración Tributaria puede adoptar para asegurar el cobro de la deuda tributaria, sobre todo en el procedimiento de la autoliquidación, cuando el sujeto solicita la devolución de la cantidad pagada, pero que la Administración Tributaria considera que no está ajustado a derecho devolverla, procediendo a retener el importe hasta que se resuelva la controversia.

Embargo preventivo: Como parte de las medidas más utilizadas y que generan confianza, al ser las entidades bancarias o registrales quienes las ejecutan.

El autor Corcuera (1998), explica que: “La Administración Tributaria proceda al embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que corresponda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas” (p.161).

“En cuanto al objeto del embargo, podrá constituirlo todos los bienes y derechos del obligado al pago, incluyendo el poder embargarse bienes temporalmente indisponibles, porque este tipo de embargo está destinado al aseguramiento y no a la ejecución forzosa”. (Rodríguez-Bejeiro, 1981, p.115).

El embargo preventivo, ya sea de dinero o mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda que se exija por actividades lucrativas o actividades establecimiento sin declarar.



El objeto del embargo preventivo Rodríguez - Bejeiro (2013), radica en que se efectuará sobre los bienes del deudor en cuantía suficiente para cubrir el importe de la deuda tributaria, es decir que se solicitan con el fin del aseguramiento, y esto se hace por medio de la anotación preventiva del embargo.

Prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes y derechos: Incapacidad del dueño contribuyente de disponer del bien, antes que sea solventada su situación jurídico-tributaria.

Clase de medida cautelar incorporada al procedimiento de recaudación en la Ley General Tributaria de España, y para Rodríguez –Bejeiro (2013), se trata de un mecanismo previo a la adopción de un posible embargo, busca plantearse ante los registros públicos para no permitir la disposición del bien, sus efectos son sobre la solvencia registral del bien o derecho, debe de adecuarse al principio de proporcionalidad, límite indiscutible a observar.

Clase de medida que crea en el contribuyente contratiempos muy negativos, si no es proporcional la deuda tributaria con los bienes afectados con la anotación en los registros de bienes muebles o inmuebles y de derechos; para el fisco resulta un medio para asegurar la existencia de patrimonios suficientes para cobrar la deuda tributaria en el momento oportuno.

2.5.2 Medidas cautelares en el Código Tributario

En el Código Tributario, Decreto 6-91 se regulan las medidas cautelares en el Título V de lo contencioso administrativo, Capítulo III medidas de garantía y precautorias, es decir que las medidas cautelares fueron concentradas por el legislador dentro del título

que regula el proceso contencioso administrativo tributario, deduciéndose de la connotación y posición normativa, radica supuestamente en el ámbito judicial.



Para analizar la figura de las medidas cautelares en la legislación, es adecuado conocer los considerandos del Código Tributario inicial, el cual indica en sus estimaciones sobre la conveniencia de ajustar las normas a la Constitución Política de la República de forma armónica, unitaria, para uniformar los procedimientos evitando la contradicción, la repetición y falta de técnica legislativa, enfocándose en las arbitrariedades, abusos de poder y cuidando la relación entre el fisco y el contribuyente.

Obviamente, el legislador prevé las arbitrariedades y abusos de poder, desde los considerandos, creando una normativa basada con principios rectores dentro de las actuaciones procedimentales del ente fiscalizador y recaudador.

La adecuación que se le ha otorgado en la norma ordinaria, al artículo 170 del Decreto 6-91, Código Tributario es sobre su procedencia, indicando que la Administración Tributaria podrá solicitar ante los juzgados de lo económico coactivo o del orden común, que se dicten las medidas cautelares necesarias para asegurar los intereses del fisco en la percepción de tributos, a efecto realizar la debida verificación y fiscalización, al existir resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de tributos; también podrán solicitarse al juzgador del ramo penal; asimismo podrá solicitar las providencias de urgencia que sean más idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión de fondo, aplicando el artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil. La solicitud del afectado por las medidas, el juez podrá solicitar que se garanticen las medidas para cumplir con las obligaciones tributarias.

Como puede evidenciarse, el presente artículo relata la procedencia de solicitar medidas cautelares ante el juez competente, ya sea el de lo económico coactivo o ante el juez del orden común, aunque esta es una discusión dividida, si se refiere al juez del ramo civil, o en su caso al Tribunal de lo Contencioso Administrativo, en virtud el artículo se encuentra incluido en el título relacionado al recurso contencioso administrativo.

Por otra parte, indica que se solicitarán las medidas que se estimen necesarias para asegurar los intereses del fisco, dejando muy amplia la apreciación en su modificación, solicitud por parte de la Administración Tributaria, es decir, que las medidas se pueden solicitar sin limitación alguna, siempre y cuando se aseguren los intereses del fisco.



Se aplicarán siempre para la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden y que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, significa que su finalidad reside en permitirle a la Administración Tributaria la verificación o fiscalización de la obligación tributaria efectuada por el deudor; la Administración Tributaria podrá modificarla cuando constate la omisión o inexactitud en la información proporcionada, ya sea cuando emita la resolución de la determinación del impuesto o en lo resuelto por la multa aplicable.

Se propondrán al existir resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de tributos, puesto que el riesgo de dejar de recibir el pago que realmente adeuda el contribuyente por el largo tiempo de espera a la finalización de los procesos, pone en riesgo la percepción del tributo, contando con las presentes medidas para asegurar su cobro; dejando en duda el artículo si se refiere en su presentación desde el momento del procedimiento administrativo, continuando por el proceso contencioso administrativo y terminando por el juicio económico coactivo o solamente pueden incluirse en la vía judicial.

Asimismo, las medidas podrán ser solicitadas ante el juez del ramo penal, es decir que en el mismo artículo se contemplan todas las ramas del derecho, a las cuales recurrir para alcanzar conminar al cumplimiento del pago de tributos; incluyendo las actitudes que parezcan ilícitos que denunciar ante los entes contralores de la persecución penal.

Establece que se podrán solicitar las providencias de urgencia que sean más idóneas para asegurar las resultas del proceso, dejando el espacio sumamente abierto para presentar cualquier medida, con la nominación que más se acople a la necesidad del momento.

En analogía se aplica el artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, en su parte conducente regula que quien muestre suficiente motivo para temer en el tiempo necesario para hacer valer su derecho, por medio de los procesos instituidos por el proceso civil o se halle amenazado por un perjuicio inminente e irreparable, se puede solicitar providencia de urgencia que asegurará las circunstancias, que sean más idóneas para afirmar los efectos del final. Es decir que, la nominación y presentación de las providencias de urgencia como forma de presentar la medida cautelar no solo es amplia, sino que permite crear y plantear con el nombre que más se ajuste a la necesidad de utilizarla, siendo su fin principal que asegure la resulta del proceso o en su caso tributario, que asegure el cobro de la deuda.

En el Código Procesal y Mercantil, Decreto 107 del Jefe de Estado en sus artículos 523 al 537, se encuentran desarrolladas las medidas cautelares, las cuales por analogía se aplican al procedimiento y proceso administrativo tributario, fundamentado en los artículos 165 y 185 del Código Tributario, que establecen que todo lo no previsto en el Código Tributario, se aplicarán las normas contenidas en la Ley de lo Contencioso Administrativo y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial.

Artículo 170 “A” del Código Tributario: El artículo describe que el juez competente que resuelva favorablemente la solicitud realizada por la Administración Tributaria en relación con la medida cautelar encaminada a permitir la verificación y fiscalización que manda la ley, requerirá que el contribuyente o quien deba cumplirla lo haga en un plazo de 10 días, contados a partir de la notificación de la resolución por un ministro ejecutor, bajo el apercibimiento que si no lo hace, se procederá a certificarle lo conducente, que deberá ser emitida por un juez, en el plazo de diez (10) días contado a partir de finalizado el plazo anterior.

El presente artículo fue adicionado al Código Tributario con el Decreto 4-2012 del Congreso de la República, ideando un procedimiento para la presentación de la medida cautelar ante el juez competente, con la finalidad de permitir la verificación y fiscalización de la obligación tributaria. Es de indicar, que a partir del año 2012, con las nuevas normas

incluidas en el sistema tributario, se pretendió mejorar el procedimiento estableciendo un plazo al ministro ejecutor para el apercibimiento correspondiente del monto adeudado, ese plazo debe ahora ser cumplido para no violentar derechos constitucionales.



La inclusión del artículo al Código Tributario genera más inseguridad en la certeza de la aplicación por el ente recaudador, en virtud de que la resistencia a la acción fiscalizadora es expuesta a un plano de medida cautelar que debe ser solicitada como una providencia de urgencia, siendo el trámite que se dilucida en los juzgados de lo económico coactivo del país.

Su contenido no parece enmarcarse propiamente dentro de la figura de la resistencia a la acción fiscalizadora, sino más bien adecuada a cualquier medida cautelar tendiente a asegurar el cobro de la deuda tributaria, máxime si se considera lo que establece el artículo 186 el Decreto 6-91, Código Tributario “Los epígrafes de los artículos de este Código no tienen validez interpretativa”.

Las medidas cautelares que pueden solicitarse son las encaminadas a la verificación y fiscalización de la obligación tributaria, en sí son herramientas que le servirán a la Administración Pública para ejercer el control de los ejercicios contables, pareciendo dejar una puerta abierta a solicitar medidas que no sea necesariamente la resistencia a la acción fiscalizadora; el problema de ello, radica en que la norma no es totalmente clara, evidenciando que de ella puede tomar el ente recaudador, la base para ejercer el control de la actividad contable de cada uno de los sujetos pasivos.

2.5.3 Medida de resistencia a la acción fiscalizadora

Es una medida nominada que se encuentra en la legislación tributaria, con una naturaleza muy especial, en virtud de que tiende a asegurar la verificación y fiscalización de la obligación tributaria, se encuentra regulada con naturaleza sancionatoria, en el artículo 93 del mismo cuerpo legal.



El Estado se fundamenta en su ordenamiento jurídico para realizar adecuadamente sus facultades, requiere a quienes están subordinados para el cumplimiento de cada una de las obligaciones, en este caso tributarias, quienes deben someterse a la potestad del *ius imperium* del Estado, para contribuir con base en los principios constitucionales, al pago de tributos, para sufragar las necesidades y demandas de la población, así cumplir con sus fines; es por ello que al incumplir la persona con el sostenimiento fiscal, este constituye primero una infracción que da como consecuencia un ilícito tributario que afecta al desarrollo entero del país.

El autor Osorio (2006) establece que resistencia es la: “Oposición material o moral a una fuerza (p. 844).

Considerada como la actuación humana que consiste en una acción renuente a obedecer o a cumplir un requerimiento, exigencia, obligación o instrucción.

La acción fiscalizadora radica en la potestad del sujeto activo de ejercer la función que establece la norma, es decir de fiscalizar, revisar, controlar, determinar y vigilar, para garantizar que se cumpla la obligación tributaria de los contribuyentes.

Consisten a grandes rasgos en oponer fuerza a la acción de la administración o de los entes enviados en nombre del Estado, para impedirles efectivamente que puedan revisar documentación contable y financiera, es considerada una falta administrativa dentro del derecho sancionatorio, pero también un delito con su correspondiente sanción.

Para entenderla, primero debe exponerse lo relacionado a qué significa la resistencia en sí, pues para Llorente (1979) “englobaría a una serie de conductas cuyo denominador común es el de implicar todas ellas un enfrentamiento con el poder no solo como enfrentamiento fáctico, sino también jurídico, como desconocimiento o negación de la pretensión de la legitimidad del poder o de la justicia de su actuación” (p.910).

La resistencia es en contra del enfrentamiento a una autoridad pública, en el sentido de que el particular se opone con cualquier medio, incluso hasta llegar a la fuerza, contra

un poder legítimo, que ejerce una potestad conforme a derecho o que se opone a ello, supone una disposición ante la normativa que claramente expresa la ley.



La propia violación de la norma por el poder público estaría en su caso justificando o legitimando la existencia de la resistencia por el administrado, es de verificar el procedimiento que soporta la norma, para determinar su legalidad o no; si en caso es legal y aun así la persona jurídica o individual no ceden, sino más bien se oponen a la actuación administrativa, se está ante una resistencia a la acción fiscalizadora. Es decir una contraposición normativa que es materializada ante el ente público, que busca preservar y establecer el imperio de la norma.

La resistencia de la acción fiscalizadora es de parte del sujeto pasivo del tributo, manifiesta objeción, oposición, renuncia para dar cumplimiento a una obligación tributaria que fue previamente establecida.

Derivado que la norma le otorga la potestad como sujeto activo al Estado de ejercer acciones de fiscalización, revisión, verificación, que garanticen el oportuno y adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, el contribuyente debe de permitírsele, brindarle toda la información que le solicite para determinar si ha cumplido con su obligación tributaria.

Significa una conducta del sujeto pasivo que de manera consciente omite cumplir con lo que la norma lo conmina, oponiéndose de manera material, desobedeciendo la potestad del Estado de ejercer su acción fiscalizadora, a efecto dejar de garantizar el pago adecuado y oportuno de los impuestos.

Para el autor guatemalteco Lemus (2006), la resistencia a: “La acción fiscalizadora puede tipificarse como infracción o contravención tributaria, ilícito que se encuentra regulado por el ordenamiento jurídico del sistema tributario guatemalteco, donde es tipificado y puede ser sancionado como una infracción o contravención tributaria o como un delito”.

Llega a la instancia del delito para proteger el principio de autoridad de la entidad estatal sobre los administrados, en este caso sobre los contribuyentes; a efecto se desempeñe el servicio público, favoreciendo el colectivo sobre la individualidad, dentro de un Estado democrático.



La legislación nacional faculta a la Superintendencia de Administración Tributaria para realizar la acción fiscalizadora, basada en lo regulado por el Código Tributario de Guatemala, Decreto 6-91.

La resistencia a la acción fiscalizadora constituye una acción u omisión que obstaculiza o impide la revisión contable, para que se pueda determinar, fiscalizar y recaudar tributos, después de vencido el plazo que la ley determina como improrrogable de tres días, contados a partir del día siguiente de la notificación del requerimiento que se le realizó al contribuyente, a efecto presente la documentación e información tributaria, contable, y financiera con la que cuente en sus manos el sujeto pasivo, para poder revisarla, determinar la base imponible y comprobar la obligación tributaria.

También, se considera resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, cuando se impide la revisión de libros, documentos, archivos, sistemas informáticos, que se relacionen con el pago de impuestos, así como la inspección y verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas de depósito, contendedores, cajas registradoras y medios de transporte. Podrá el ente recaudador tener el acceso inmediato a esos lugares para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de cualquier evidencia. También lo constituye el negarse a proporcionar información mercantil de actos, contratos y otros hechos relacionados con terceros, generadores de tributos.

Se consideran acciones de no rehacer los registros contables, rehacerlos fuera del plazo establecido, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravió, o delitos contra el patrimonio que se produzca respecto de libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos. La sanción para esta acción será una multa equivalente al uno por ciento de los ingresos brutos obtenidos en el último periodo declarado en el régimen

del impuesto a fiscalizar. Dejando la puerta abierta para solicitar la intervención del Juez del ramo penal, según lo regulado en el Código Penal de ser necesario (Congreso de la República, 1998, artículo 93).



La resistencia a la acción fiscalizadora en el artículo 93 del Código Tributario, es considerada como una sanción que el sujeto activo encuentra asidero para conminar al contribuyente a cumplir con su obligación tributaria, además de ejercer su poder de verificar si realmente está efectuando el pago que tiene por mandato constitucional realizar. Con esta figura la Administración Tributaria puede garantizarse que el pago de los tributos sea adecuado y en el periodo que establece la ley.

Para comprender la naturaleza de la resistencia a la acción fiscalizadora, en el Código Tributario Guatemalteco, es necesario estudiar los artículos 93 y 170 "A".

El primero se desarrolla en el Título de infracciones y sanciones, Capítulo de infracciones específicas, el cual considera que el organismo ejecutivo podrá establecer sanciones administrativas, es decir que se le otorga esta facultad a la Superintendencia de Administración Tributaria.

La resistencia a la acción fiscalizadora como parte de las sanciones a imponer del ente recaudador, deviene de la acción u omisión que simplemente impide la fiscalización a la información contable, al cumplirse el plazo de tres (3) días para reunir los documentos o registros de al menos cuatro años de anterioridad, lo que a veces parece imposible para las personas jurídicas o individuales, quienes presentan en ocasiones en forma parcial lo requerido y se ven a merced de la instancia impositiva de la institución, inconforme con el resultado de la búsqueda del contribuyente.

Supuestamente, su finalidad es evitar el riesgo de la alteración o destrucción de las evidencias que consten en los registros o sistemas contables, aunque el plazo es de corta espera, como para poder comprobar si realmente es íntegra la contabilidad. La consecuencia de incumplir con el requerimiento es muy alta, porque se paga con una sanción equivalente al uno por ciento (1%) de los ingresos brutos del último periodo

declarado, lo que ampara la naturaleza sancionatoria que se evidencia en el artículo 93 del Código Tributario.



El epígrafe del artículo 170 “A” –Apercibimiento en medida cautelar por resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria – no se refiere a la sanción a imponer, sino más bien el procedimiento administrativo que desemboca en la certificación de lo conducente al juez; dentro del capítulo de medidas de garantía y precautorias en el proceso contencioso administrativo, colocándola en una posición muy diferente al derecho sancionatorio que impera en el artículo 93.

Se puede establecer que la resistencia a la acción fiscalizadora no tiene una naturaleza definida en la legislación guatemalteca, pues es utilizada como parte del derecho sancionatorio, pero se presentan ante el juez de lo económico coactivo como una providencia de urgencia, visión de una medida cautelar.

Es incierto que inicie con una naturaleza cautelar y finalice en el derecho sancionatorio como un delito, con base en el artículo 358 “D” del Código Penal; lo que resulta ser contradictorio puesto que en el Código Tributario el artículo 170 “A”, se encuentre dentro del título del proceso contencioso administrativo.

Derivado que el artículo 185 del Código Tributario establece la supletoriedad, en lo que contraríen las disposiciones del código y en todo lo no previsto en él, se aplicarán las normas del Código Procesal Civil y Mercantil y la Ley del Organismo Judicial, lo que identifica que en relación con todo lo que desarrolle a las medidas cautelares, debe de acudir al Código Procesal Civil y Mercantil, porque es allí donde se regulan.

Es más, el artículo 170 del Código Tributario establece que se podrán solicitar las medidas cautelares que se estimen necesarias para asegurar el interés del fisco en la oportuna percepción de impuestos; además remite lo relacionado a la forma de presentar las medidas cautelares, al artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, lo que denota que la Administración Tributaria podrá recurrir por supletoriedad a la ley que establece varias clases de medidas cautelares.

2.5.4 Medidas cautelares del Código Procesal Civil y Mercantil



Las medidas cautelares se encuentran reguladas en el Código Procesal Civil y Mercantil denominándolas “Providencias Cautelares”, que inician desde el Capítulo: Alternativas comunes a todos los procesos; dentro del Título I: Providencias Cautelares, designando al Capítulo I: La seguridad de las personas y al Capítulo II: Las Medidas de Garantía.

Normado en los artículos 523 al 537, las clases de medidas de garantía, siendo estas:

- El arraigo,
- La anotación de demanda,
- El embargo,
- El secuestro,
- La intervención
- Providencias de urgencia, cuando sea necesario hacer valerlas al estar un derecho amenazado.

Arraigo: La medida del arraigo es solicitada ante un juez a petición de parte, cuando existe el temor de que no comparezca ante el acto jurídico que se está dilucidando.

López G. (2007) el arraigo consiste en: “La prevención que el juez le hace al demandado, de que debe proceder al nombramiento de un representante legítimo suficientemente instruido para sostener el proceso. Es procedente cuando existe temor de que una persona que ya es demandada o va a ser demandada se ausente u oculte” (p.267).

Tiene como fin que una persona no solamente esté presente, sino también que responda sobre lo demandado; quien la interpone debe de presentar su demanda rápidamente en un plazo determinado por la norma para hacer valer sus pretensiones.

Regulada en el artículo 523 que establece que cuando hubiere temor de que se ausente u oculte la persona a quien se demandará, el interesado solicitará el embargo en el lugar donde se seguirá el proceso.



Definiéndola claramente, al indicar que el requisito esencial para otorgarla es que exista temor que la persona a la que se demandará no se encuentre en el lugar de la demanda.

Anotación de la demanda: Cuando la pretensión se refiera a los derechos que previamente se encuentran inscritos, esta medida cautelar consistirá en que se demandará ese derecho o bien en el registro correspondiente.

Conforme Pérez R. (2010), la medida de anotación de demanda es conocida en el siendo que:

Es conocida también como anotación de Litis, tiene por finalidad asegurar la publicidad de los procesos sobre los bienes muebles o inmuebles inscritos. Para que las sentencias que se dicten en tales procesos puedan ser opuestas a terceros adquirentes del bien litigioso; por consiguiente la anotación de demanda en el registro tiene como única finalidad advertir al posible comprador del bien (p.215).

Es una medida muy clara en cuanto a brindarle la oportunidad al demandante de estar tranquilo, derivado de la conservación de la cosa que se está discutiendo para cuando finalice la etapa judicial.

Legalmente están reguladas en el artículo 526 del Código Procesal Civil y Mercantil, indicando que el actor podrá solicitar la anotación de demanda cuando se discuta la declaración, constitución, modificación o extinción de algún derecho real sobre un inmueble o un bien mueble registrable.

Efectuada la demanda obviamente no habrá perjuicio para el solicitante, de que el bien sea susceptible de cualquier enajenación o gravamen sobre el bien de la Litis.

Embargo preventivo de bienes y derechos: El embargo como medida cautelar, en lo tributario, no debe confundirse con el embargo ejecutivo, que se dirige directamente e inmediatamente al cobro forzoso de la deuda.



El artículo 527 del Código Procesal Civil y Mercantil podrá decretarse precautoriamente el embargo de bienes que alcancen a cubrir el valor de lo demandado. Existe embargo, cuando la persona no puede disponer de su bien, haciendo el uso diario, derivado del embargo, si en caso es una cuenta bancaria, la persona no podrá realizar cualquier movimiento desde esa cuenta.

Secuestro: Para el connotado jurista Herrarte (2008): “Determina que es una coerción real decretada por el estado, por medio del cual y para los fines de la prueba se limita temporalmente el derecho de propiedad sobre un mueble, sometiéndola a una custodia especial” (p.235).

El secuestro es la incautación que se realiza, con orden del juez o tribunal, de cosas y documentos relacionados con el proceso, que no han querido ser entregados voluntariamente por sus tenedores, con el fin de conservarlos y asegurar su valoración de distintos medios de prueba. La orden de secuestro podrá solicitarse, inmediatamente después la autorización judicial y consignar las cosas o documentos ante juez o tribunal competente.

Como se establece en el artículo 200 del Código Procesal Civil y Mercantil, en caso de que el tribunal no autorice el secuestro, las cosas o documentos serán devueltos.

Es una medida cautelar para asegurar el cumplimiento o ejercicio de un derecho legalmente reconocido, para lo cual se opta por secuestrar documentos o cosas para preservarlos hasta la hora en que la justicia tome la decisión final; De acuerdo con dicha decisión, el bien se regresa a su propietario o se le hace entrega a quien alega un derecho, quien lo recibe como garantía, pago o indemnización.



Intervención: La medida cautelar que se realiza en una empresa, consiste en que el objeto del litigio, continúe normalmente en su actividad, con la diferencia quien la administra o contrala es un ministro interventor, lo que judicialmente también dicta el juez jurisdiccional, creando para el afectado serios problemas por no mantener el control de su empresa.

Resulta ser para Ascarelli (1978): “La intervención litigiosa es un proceso cautelar, por el que se garantiza la ejecución satisfactiva que más tarde puede recaer sobre esos bienes, mediante la adopción de una medida que no pone en depósito al bien en cuestión, sino que lo somete a una fiscalización o control judicial mediante la intervención” (p.34).

La fiscalización consistirá en la vigilancia de los bienes objeto de la medida, para que no sufran deterioro, menoscabo y lo más importante las entradas, gastos, costos, todo el manejo del bien, para saber si realmente es acorde a los registros que se presentan en juicio.

Se encuentra regulado en el artículo 529 del Código Procesal Civil y Mercantil, entendiéndose que la medida recae sobre un establecimiento o propiedad de naturaleza comercial, industrial o agrícola, casos de condominio o sociedad, a efectos de evitar que los frutos puedan ser aprovechados indebidamente por un dueño en perjuicio de los demás.

Ninguna cosa comercial se detiene o se congela, el funcionamiento del bien mueble es el mismo, solamente que cambia de administrador, para que pueda fiscalizar todos los actos y procesos de la empresa.

Providencias de Urgencia: Existen las medidas cautelares innominadas es decir, que la ley otorga la oportunidad de que se presenten medidas diferentes a las ya establecidas, cuando resulte necesario, el Código Procesal Civil y Mercantil en el artículo 530 del Código Procesal y Mercantil, establece que en relación con las medidas cautelares, quien con fundado motivo, considere su derecho amenazado, por un perjuicio inminente e

irreparable, puede pedir por escrito las providencias de urgencia al juez, provisionalmente los efectos de la decisión de fondo.



Señala el autor Rocco (1977), que la medida cautelar:

No es más que una acción tendiente a obtener una providencia, llamada cautelar, que conservando el estado de derecho y de derecho determinado por cierta situación de hecho y jurídica, incierta o controvertida, evita el peligro de que en virtud de posibles o probables eventos, naturales o voluntarios, sean abolidos o restringidos aquellos intereses jurídicos, de derecho sustancial o procesal, tutelados por el derecho objetivo, que de tal situación derivan o pueden derivar, mientras está pendiente un proceso o en previsión de un proceso futuro.

Establece que la acción de presentar una medida cautelar ante un órgano, tiene el fin de obtener una providencia, que se le ha denominado cautelar, puesto que busca evitar el peligro de posibles eventos en el futuro.

El nombre que recibe la medida es cautelar, pero se presenta como una providencia de urgencia, que recibe un carácter de urgencia en la solicitud y otorgamiento de la medida, también el carácter de provisoriedad por el tiempo en que persisten, en comparación con el principal.

Tabla 1

Cuadro comparativo de medidas cautelares en el Código Tributario, Decreto 0093 de 2007
 Congreso de la República



Elemento	Artículos del Código Tributario	Análisis
<p>Proceso Contencioso Administrativo</p>	<p>Artículo 163 del Código Tributario. Medidas cautelares dentro del recurso contencioso administrativo. La Administración Tributaria podrá solicitar ante la Sala de lo Contencioso Administrativo, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco, en cuanto a los impuestos, multas, intereses, verificación y fiscalización que manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos</p>	<p>Este artículo, en su epígrafe indica específicamente: medidas cautelares dentro del proceso contencioso administrativo. Se solicitan ante el órgano jurisdiccional específico. Su finalidad consistente en asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos. Dentro del proceso contencioso se podrán solicitar cuando sea necesario: la verificación, la fiscalización, en casos de resistencia, defraudación o algún riesgo para la percepción de tributos. Lo último no es del todo parte del proceso contencioso administrativo, puesto que dentro del mismo, solamente se verifica la juridicidad del acto, es decir, establecer a quien le compete la obligación tributaria.</p>



		<p>Otorga a los magistrados la potestad de ordenar las medidas que fueren solicitadas, cuando existieren casos de índole penal y administrativos que incluyen la verificación y fiscalización.</p>
<p>Medidas de Garantía y Precautorias</p>	<p>Regulada en el Título V. De lo Contencioso Administrativo. Capítulo III. Artículo 170.</p> <p>La Administración Tributaria podrá solicitar ante los juzgados de lo económico coactivo o del orden común, que se dicten las medidas cautelares necesarias para asegurar los intereses del fisco en la percepción de tributos, para realizar la verificación y fiscalización. Cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de tributos; también podrán solicitarse por cuestión de horario ante el juez de paz penal. Se solicitarán las providencias de urgencia más idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión de fondo, aplicando el artículo 530 del Código Procesal Civil</p>	<p>El artículo 170, se encuentra dentro del apartado del proceso contencioso administrativo, su descripción inicia con el juzgador a quien se le puede solicitar el decreto de las medidas cautelares, incluyendo los jueces de lo contencioso administrativo, al del orden común (puede considerarse al juez de lo económico coactivo, al juez del ramo civil, al juez del ramo penal), y por el horario al juez de paz penal.</p> <p>El incluir a todos los jueces para solicitarlas, solamente permite más espacio para que la Administración Tributaria acuda al ente jurisdiccional que se le antoje, porque la norma no es clara al indicar en qué casos se recurrirá a un juzgador determinado.</p>



	<p>y Mercantil. Dependiendo el caso, el juez podrá solicitar que se garanticen las medidas para cumplir con las obligaciones tributarias.</p>	<p>Además, se repite el mismo contenido que el artículo 186 del mismo Código Tributario en cuanto a solicitarlas para la verificación, fiscalización y cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos; solamente aumenta lo relacionado a las providencias de urgencia, las que supletoriamente pueden fundamentarse en el Código Procesal Civil y Mercantil, pero no se enumera los casos de procedencia para solicitarlos, y se desconoce cuándo las hará valer la Administración Tributaria.</p>
<p>Medidas de Garantía y Precautorias</p>	<p>Regulada en el Título V De lo Contencioso Administrativo. Capítulo III. Artículo 170 "A". En su epígrafe, describe: Apercibimiento en medida cautelar por resistencia a la acción fiscalizadora. Inicia indicando que el juez competente que resuelva la solicitud de una medida cautelar encaminada a permitir la verificación y</p>	<p>En su epígrafe (que no tiene validez interpretativa según el artículo 186), se refiere a la nominada medida cautelar de resistencia a la acción fiscalizadora. En el contenido de ese artículo, se entiende que es una medida encaminada a permitir la verificación y la fiscalización al contribuyente, otorgando el plazo de 10 días para que el</p>



	<p>fiscalización, requerirá su cumplimiento en el plazo de 10 días, bajo apercibimiento que si no lo hace, se procederá a certificarle lo conducente, por un juez en el plazo de 10 días.</p>	<p>contribuyente la cual, ante un ministro ejecutor, notifica, de no cumplirla, se certificará lo conducente, entendiéndose que constituye el delito del artículo 358 "D" del Código Penal.</p> <p>Es decir que, en un proceso contencioso administrativo, un juez del orden común puede solicitar la medida cautelar de resistencia a la acción fiscalizadora para la fiscalización al contribuyente, sin embargo, el proceso contencioso es un proceso de conocimiento que verifica la juridicidad del acto emanado por la Administración Tributaria, entonces si este acto es afectado con circunstancias nuevas derivado de una fiscalización, los hechos controvertidos que fueron resueltos por el órgano superior del ente recaudador, quedan obsoletos ante la nueva medida, abriendo la puerta a un nuevo procedimiento, sin haberse dilucidado el antiguo. Regulación que no es del todo</p>
--	---	--



		<p>clara, precisa y conforme con un proceso contencioso administrativo, ni dentro de un juicio económico coactivo, el cual, para iniciarlo es necesaria una cantidad determinada, líquida y exigible.</p>
<p>Procedimiento Económico Coactivo</p>	<p>Regulado en el Título V. De lo Contencioso Administrativo. Capítulo IV. Sección Segunda. Procedimiento. Se mencionan las medidas cautelares en tres artículos: Artículo 174, se ordenará el requerimiento de pago al obligado y el embargo de bienes en su caso, Artículo 174 "A". La anotación y levantamiento de medidas cautelares en destinatarios a registros públicos, instituciones financieras, serán decretados por Juzgados de lo Económico Coactivo, agilizándose por los sistemas y medios informáticos. Artículo 174 "B" El juez de lo económico al recibir la demanda, tiene un plazo de cuarenta y ocho (48) horas para resolver las medidas</p>	<p>Como resultado de la ejecución de lo resuelto por la sala sentenciadora de lo contencioso administrativa, que resuelve a favor del fisco, o en su caso, el simple cobro del fisco derivado de lo resuelto por la entidad tributaria, dentro de la demanda se solicitan las medidas cautelares, las cuales son nominativas, incluyendo solamente el embargo, limitándose a las cuentas bancarias, de depósito, sueldos, cuentas, acciones, entre otras.</p>



	<p>cautelares solicitadas, entre las cuales se encuentran el embargo de cuentas, depósitos, sueldos, créditos, acciones o inversiones, por medio de medios informáticos. La razón para resolver en un plazo tan corto las medidas cautelares, no solamente coincide con el principio de celeridad, sino también busca que se pueda resguardar el monto adeudado y en su caso los medios pruebas pertinentes.</p>	
--	--	--

Fuente: Elaboración propia

Las medidas cautelares que se encuentran reguladas en el Código Tributario, Decreto 6-91, son las concernientes al proceso contencioso administrativo y al proceso económico coactivo, cada proceso está normado en artículos determinantes para las medidas de garantía y precautorias, las cuales dictan que pueden presentarse las que se estimen necesarias para asegurar los intereses del fisco.

Lo interesante estriba en que, el contenido de dos artículos es casi el mismo, puesto que en ambos se establece que se plantearán para la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden, así como en la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo para la percepción de los tributos, intereses y multas. Dando como resultado una confusión de la figura en la ley, puesto que están normadas dentro del Título de lo Contencioso Administrativo, pero ambas en su descripción no parece que encaje dentro de un proceso contencioso.

En atención a las clases de medidas que describe el proceso económico coactivo a parecer solamente se regula el embargo; pero la Administración Tributaria planteando el juez de lo económico coactivo las medidas de arraigo e intervención, aduciendo utilizar el artículo 170 del Código Tributario, el cual se encuentra normado dentro del proceso contencioso administrativo. Como consecuencia la norma no es clara, ni precisa, no es correcto realizar una integración analógica, artículo 5 del Código Tributario, transgrediendo probablemente el principio de legalidad.



Concluyendo con el análisis de las medidas cautelares tributarias, estas se entienden como los medios que utiliza la Administración Tributaria para asegurar el cobro de las deudas tributarias, prevalece su carácter de provisionales, instrumentales y de urgencia, derivado de indicios racionales que el cobro del tributo se puede ver frustrado e incumplido.

Los efectos que genera su presentación serán en cuanto a asegurar la existencia de los bienes y derechos de los deudores, para cuando el fisco realice el cobro correspondiente de los impuestos, multas e intereses, beneficiándose a la Administración Tributaria como sujeto activo de la obligación tributaria.

Las clases de medidas cautelares que regula el Código Tributario, solamente se refiere a las que servirán para asegurar los intereses del fisco, incluyendo a la resistencia a la acción fiscalizadora como parte de las medidas que permitan la debida verificación y fiscalización.

CAPÍTULO III



Principio de seguridad jurídica en las medidas cautelares tributarias

De los principios más importantes que fundamentan el procedimiento administrativo, se encuentra el de seguridad jurídica, en virtud de que la norma debe ser clara, precisa, coherente, es decir, que las actuaciones carecerán de interpretaciones extensas que vulneren el derecho de los administrados.

Es importante determinar si la norma aplicable al caso en concreto realmente brinda la seguridad jurídica, imponiendo los límites necesarios para que la Administración Tributaria no exceda de sus funciones, resultando importante su estudio en el presente capítulo de investigación.

3.1 Principio de seguridad jurídica

Es un principio que está regulado en la Constitución Política de la República, es fundamento en el ordenamiento jurídico guatemalteco el cual se extiende al ramo tributario, de gran importancia, en virtud de presentar límites al actuar de la Administración Tributaria y expectativas del contribuyente, quien debe cumplir con sus obligaciones, para que se cumpla con el fin de la recaudación.

El principio de seguridad lo supone Fernández (2003) como:

La certeza, estabilidad y razonabilidad en las normas y actos que dicten las autoridades; es decir, la seguridad jurídica se opone a las modificaciones bruscas, ilegítimas o irrazonables. La situación de un sistema jurídico en el cual las normas o los actos gozan de estabilidad, considerada como certidumbre en que los eventuales cambios normativos serán razonables y previsibles, realizados por las autoridades legítimamente investidas de poder para ello, respetarán siempre los derechos de las personas, permitiendo a los actos del sistema estimar con un

margen de alta probabilidad las consecuencias legales futuras de sus conductas presentes, y resguardando en todo momento una esfera mínima de derechos protegidos de toda arbitrariedad (p.207).



3.2 Principio de seguridad jurídico – tributario

La seguridad jurídica consiste en la estabilidad de las instituciones, la vigencia auténtica de la ley, con el respeto de los derechos proclamados y su amparo eficaz ante desconocimientos o transgresiones, por la acción restablecedora de la justicia en los supuestos negativos, dentro de un cuadro que tiene por engarce el Estado de Derecho (Cabanellas Tomo VI, 1979, p.67).

El autor Novoa (2000), define al principio de seguridad jurídica como:

La seguridad jurídica es especialmente referible al Derecho Tributario; tanto por la condición de obligación legal del tributo, lo que convierte al ordenamiento fiscal en un ordenamiento integrado por “obligaciones tasadas” de dar que deben ser “previsibles” para el ciudadano, como por la producción amplia e intensa de normas tributarias, lo que propicia situaciones de inseguridad; inestabilidad normativa, inseguridad en las derogaciones, propensión a la aplicación retroactiva de las normas... Es por ello que resulta perfectamente posible poder hablar de una exigencia de seguridad en el ámbito tributario (p.14).

En ese sentido, la seguridad jurídica exige que la norma sea rígida sin excepciones, oponiéndose a la discrecionalidad en su aplicabilidad y determinación de la obligación tributaria, de manera que se obliga a cumplir con actos y procesos suficientemente establecidos en la ley.

Por su parte, Fernández (1981), en su *Diccionario de Derecho Público*, conceptualiza ampliamente al principio de seguridad jurídica de la siguiente forma:

Es el conjunto de condiciones indispensables para la vida y el desarrollo de las naciones y de los individuos que las integran. Añadiendo que, constituye la garantía de la aplicación objetiva de la ley, de tal modo que los individuos saben en cada momento cuáles son sus derechos y sus obligaciones, sin que el capricho, la torpeza o la mala voluntad de los gobernantes puedan causarles perjuicios. A su vez la seguridad delimita y determina las facultades y los deberes de los poderes públicos. Como es lógico, la seguridad jurídica solo se logra en el Estado de Derecho, porque en el régimen autocrático y totalitario las personas están siempre sometidas a la arbitrariedad de quienes detentan el poder. Puede decirse que todo el derecho y los mecanismos que la ley organiza para su aplicación convergen hacia el objetivo común de suministrar seguridad jurídica a todos los habitantes de un país. (p. 698)

De acuerdo con los anteriores autores, la seguridad jurídica es entendida como un principio existente solamente en un Estado de Derecho, viendo al Estado como órgano soberano limitado en condiciones que aseguran a los civiles garantías en el ámbito judicial, legislativo y administrativo, todos aquellos en que se puede desenvolver.

Dentro de las esferas de actuación del Estado, se origina la potestad de imponer tributos, siendo importante para el derecho, que la actividad impositiva se realice en un marco de seguridad jurídica, limitante y determinante en garantías para los contribuyentes; en virtud de que la actividad financiera dividida en el recaudo y egreso del erario público, se debe de conocer con antelación los razonamientos, criterios, formalismos, actuaciones en que se desenvuelve el Estado para cumplir con su función; conocer las limitantes del *ius puniendi*, a efecto utilizarlos, para no verse en indefensión contra el monstruo en el que se puede convertir el Estado.

En el ramo tributario es donde el principio de seguridad jurídica cobra singular importancia, por ello, Einaudi cita a Adam Smith (1963), quien sostenía que la certeza de la cantidad que está obligado a pagar cada uno es una cuestión tan importante en materia de impuestos que un grado bastante considerable de desigualdad parece ser, si

se juzga a la luz de la experiencia universal de los pueblos, un daño en cantidad en comparación con un pequeñísimo grado de incertidumbre (p. 104).



Lo anterior, refleja la conceptualización del principio dentro del Estado, como forma básica de entender el actuar del Estado, expone su relevancia al existir ocasiones que la seguridad jurídica se entrelaza con la esencia en la idea de justicia tributaria.

El principio es tan importante que resulta posible identificar una serie de normas constitucionales que lo regulan implícitamente; tácitamente, en materia tributaria, se encuentra en normas que buscan establecer reglas mínimas que el Estado debe de cumplir como órgano impositivo, el cual busca mantener un marco jurídico en lineamiento con los deberes y derechos individuales de los administrados.

El autor Novoa (2000) en el ordenamiento constitucional se encuentra implícito el principio de seguridad, en virtud de que:

El poder tributario, como expresión del poder normativo del Estado para imponer obligaciones, es decir, como manifestación de una forma de injerencia del Estado, supone, desde la óptica constitucional, el condicionamiento de esa injerencia por una determinada ordenación superior. Desde el momento histórico de la constitucionalización del tributo, la seguridad va a ser un componente fundamental de la posición del ciudadano frente al poder del Estado. Lo que nos puede llevar a defender que, junto con la formulación tradicional de los “principios constitucionales propios” del Derecho Tributario, aparezca también el principio de seguridad jurídica (p .16).

Se puede decir que, aunque pareciera un principio abstracto, no es ajeno a la legislación, sino más bien tiene una aplicación de carácter jurídico positivo, que demanda una materialidad concreta; como principio impositivo conlleva límites a modo de establecer restricciones constitucionales en el ambiente legislativo, judicial y administrativo, sin rebasar los parámetros que se encuentran contemplados en la Carta Magna.

El principio de seguridad jurídica constitucionalmente en Guatemala se encuentra regulado en el Título I, la persona humana, fines y deberes del Estado, artículo 2, indicando que como deber del Estado se encuentra el garantizar a todos los habitantes de la República, desde la vida, su libertad, el acceso a la justicia, la seguridad, la paz y el desarrollo integral en forma individual.



La Corte de Constitucionalidad de Guatemala en la Gaceta No. 86, expediente 235-2007, estima sobre la seguridad jurídica:

La Constitución Política de la República de Guatemala establece, en su artículo 2, como deberes del Estado garantizarles a los habitantes de la República justicia adoptando las medidas pertinentes conforme las demandas del pueblo, así el ciudadano obtiene la confianza en los sistemas de justicia y el marco regulatorio en un Estado de Derecho.

Si bien la seguridad jurídica se refiere al sistema establecido en términos iguales para todos, mediante leyes susceptibles de ser conocidas, que solo se aplican a conductas posteriores y no previas a su vigencia, que son claras, que tienen cierta estabilidad y que son dictadas adecuadamente por quien está investido de facultades para hacerlo; este principio también abarca el conocimiento que tienen los sujetos en cuanto a la ley que regirá la tramitación de tanto los procesos administrativos o judiciales porque los sujetos de derecho deben poder desenvolverse con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos y del marco regulatorio que los rige.

En su contenido abarca múltiples aspectos, porque un primer momento es visible cuando el legislador observa dentro del proceso de la creación de la ley, todos los principios que deben respetar el marco constitucional, otorgando una seguridad al administrado. Al existir la norma, también debe de identificarse que los supuestos de hecho, al materializarse el hecho generador, las reacciones de las instituciones respeten la garantía de la seguridad, como principio garantiza un actuar limpio y ecuánime. Consecutivamente, la autoridad cuanto ha aplicado la norma dentro de su esfera jurídica en el ejercicio de la potestad que se le ha otorgado, debe de cumplir con la norma tal cual

se invoca, sin interpretaciones contrarios, ambiguos, dilatorios, entre otros, que su motivación debe estar fundamentada con la legislación en su contexto, para así brindar una certidumbre que garantice momento a momento los derechos básicos del contribuyente.



Hensel (2005) establece que la seguridad jurídica no solo es el brindar conocimiento pleno o certeza de los actos de autoridad; la seguridad jurídica está concebida de forma amplia, desde antes de la existencia de la norma, durante su vigencia y posterior a su aplicación (p. 363).

El verdadero valor del principio estudiado radica en que no importa la situación administrativa, sino más bien, que en todo momento se deben de cuidar los derechos del administrado, a manera de no afectarle, no solo en su economía, sino también en cuanto a la expectativa que tiene de su legislación, a la que deben ceñirse los sujetos que intervienen en la relación, sean públicos, privados, individuales o jurídicos.

Para efecto de asegurar el verdadero derecho del administrado con el cumplimiento de la actividad del Estado, resulta necesario saber que la seguridad jurídica no solo debe llamarse así, sino que, para Hensel (2005), es conocida como la certeza ordenadora, es cuando está en el proceso de creación de la ley; la certeza jurídica, cuando dicha ley tiene vigencia, pero aún no es aplicada, exigiéndose como requisito que la norma sea clara e inteligible; certidumbre jurídica, la cual se refiere en el momento en que una autoridad aplica la norma positiva en la esfera jurídica del causante (p.363 y 364).

Estas tres definiciones: certeza ordenadora, certeza jurídica y certidumbre jurídica, pueden parecer iguales, pero en esencia, identifican los momentos en que debe ser aplicable la seguridad jurídica, porque resulta lógico que el legislador desde la idea de creación de cualquier norma tributaria, se debe velar por el cumplimiento de los principios constitucionales que generen la seguridad al administrado del actuar del ente público junto a sus limitaciones.



En el sentido amplio del principio de seguridad, Novoa (2000) indica que el principio debe ser previsible en materia tributaria, pudiendo establecer:

La seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de previsibilidad. La idea de “previsibilidad” por la que tenemos que optar es la de “previsibilidad” objetiva de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario; pues solo la seguridad de un ordenamiento de consecuencias previsibles garantiza el contraste constitucional de las normas tributarias (p.19).

La idea de “previsibilidad” es un elemento fundamental del sistema tributario, porque solo la seguridad jurídica de un ordenamiento normativo prevé las consecuencias y las garantiza con el cúmulo de derechos constitucionales, que en este caso se refiere al ámbito tributario, otorgando límites para contrarrestar la arbitrariedad de quien tiende a aplicar la legislación en el Estado de Derecho.

3.3 Considerandos del legislador en relación con las medidas cautelares

Conocer el sentir del legislador en la creación del Código Tributario, amparado con los principios constitucionales para la adecuada relación con el contribuyente, es parte importante de la investigación del presente proyecto. Identificar las medidas cautelares como figura regulada desde los inicios de la legislación tributaria es valioso, para determinar las razones de su creación.

Con el propósito de profundizar en la figura de las medidas cautelares en la legislación, es adecuado iniciar con la revisión de los considerandos del Código Tributario, en atención al proyecto de Código de 1991, dentro del expediente de iniciativa de ley, que se encuentra en el Congreso de la República, realizándose como parte de la investigación de campo, la visita al Archivo del Órgano Legislativo.



La búsqueda dio inicio en los expedientes relacionados con las iniciativas de la ley de los siguientes: Decretos 6-91 que da vida al actual Código Tributario, Decreto 58-91 las primeras reformas al Código Tributario, que incluyeron la modificación del artículo 170 y por último, la iniciativa del Decreto 4-2012 que reformó el Código Tributario, adicionando el artículo 170 "A".

En atención al considerando original del Código Tributario, su razón de ser, se estima sobre la conveniencia de ajustar las normas a la Constitución Política de la República de forma armónica, unitaria, para uniformar los procedimientos evitando la contradicción, la repetición y falta de técnica legislativa, enfocándose en las arbitrariedades, abusos de poder y cuidando la relación entre el fisco y el contribuyente.

Denotando como espíritu de la norma, el evitar los criterios variantes y arbitrarios del Estado en su función recaudadora, obviamente el legislador prevé los abusos de poder, desde los considerandos, creando una normativa basada con principios rectores dentro de las actuaciones procedimentales del ente fiscalizador y recaudador.

En relación con el expediente de 1991, en la creación del Decreto 6-91 Código Tributario, se puede verificar que el artículo 170 correspondiente a la procedencia de las medidas cautelares, se encuentra ubicado desde el principio en el capítulo tercero y en el Título V de lo contencioso administrativo, informando que la Administración Tributaria podrá solicitar las medidas de garantía o precautorias que establece la ley, cuando exista riesgo en la percepción de tributos, intereses, recargos y multas, excepto al arraigo personal; siendo el juez quien las limitara a ciertos y determinados bienes o créditos ofrecidos por él mismo.

Se puede identificar que, desde su creación, las medidas precautorias han sufrido carencia del principio de seguridad, en virtud de que permiten la solicitud de las mismas, al existir riesgo en la percepción de los tributos, lo cual puede incidir en el procedimiento administrativo.

Al analizar el expediente, se identificó la exposición de motivos del Código Tributario realizado por el Colegio de Abogados de Guatemala, ente que incluyó en los aspectos procesales a las medidas cautelares, pudiendo presentarlas en su totalidad y en todos los procedimientos a excepción de las medidas de arraigo, para no lesionar los derechos humanos.



En el diario de sesiones del Congreso de la República del periodo legislativo de 1991, correspondiente a la tercera lectura, que es de artículo por artículo, se pudo encontrar que, específicamente, al artículo 170 no le fue hecho ningún comentario, ni discusión con variación a la redacción original.

Posteriormente, el 16 de mayo de 1996, se presentó ante el Congreso de la República el proyecto de iniciativa 1517 para dar lugar a las reformas al Código Tributario, aprobado por la Comisión de Finanzas y Moneda, convirtiéndose en su aprobación el Decreto 58-96, cuya modificación incluyó al artículo 170, estimando en su redacción el incluir la forma de solicitar las medidas cautelares por medio de las providencias de urgencia, incluye al artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil en las figuras, además la Administración Pública queda relevado de constituir garantía, prestar fianza o caución, cuando las solicite, y será responsable de los daños y perjuicios que causen.

Se establece la vía procesal para iniciarlas, incluyendo la utilización del Código Procesal Civil y Mercantil, en todo lo relacionado en las medidas cautelares. Entonces el artículo 47 del Decreto 58-96 reforma el artículo 170, establece que se podrán disponer cualquiera de las medidas que aseguren los intereses del fisco cuando exista riesgo en la percepción de los tributos.

Amplía la figura para prestarle las normas del Código Procesal Civil y Mercantil, más no establece nada en relación con la vía administrativa o judicial; al estimarlo así de amplio puede de igual manera inferirse que carecen del principio de seguridad jurídica.

En relación con el Decreto 4-2012, se localizó el diario de sesiones del Congreso de la República, del periodo legislativo 2012-2013, suscitado el 26 de enero de 2012, dentro

de la sesión ordinaria número 3, para verificar la modificación por adición del artículo 170 “A” del Código Tributario.



El artículo 62 del Decreto 4-2012, adicionó el artículo 170 “A” en el Código Tributario, estableciendo desde el principio, la redacción relacionada con el apercibimiento en la medida cautelar por la resistencia a la acción fiscalizadora, como parte de su epígrafe, aunque en el cuerpo del artículo no hace referencia alguna a la resistencia a la acción fiscalizadora.

El artículo desde el inicio establece que las medidas cautelares serán para permitir la verificación y fiscalización y se requerirá al contribuyente la presentación de la documentación, de no hacerlo, será apercibido de certificar lo conducente.

En la discusión del Congreso de la República de la tercera lectura, no consta ninguna objeción o modificación del texto original, mismo que al ser aprobado es tal cual, el publicado y vigente actualmente.

En el artículo 170 “A”, se estima la naturaleza de la resistencia a la acción fiscalizadora, como una medida cautelar ante el órgano jurisdiccional, sin mayores comentarios ni estimaciones por el ente legislador, sino más bien pasa sin problema ante el pleno del Congreso.

En los expedientes del Congreso de la República, relacionados con la creación y modificación de los artículos 170 y 170 “A”, no consta mayor información sobre la discusión y estimación de motivos de éstos, su lectura pasó sin mayor problema o profundo análisis tanto de la comisión de finanzas, así como del Pleno del Congreso.

Intuyendo que los artículos estudiados no fueron analizados profundamente en su regulación, demuestra espacios que tiene como consecuencia en futuras aplicaciones que la Administración Tributaria las utilice de forma antojadiza, y que la incidencia para los contribuyentes es desventajosa.

El espíritu de la norma, relacionado al presente tema, solamente se conoce en sus considerandos, más que en la información de su creación, en virtud de que en los expedientes de proyectos de ley, archivados en el Congreso de la República no consta mayor comentario, discusión o información respecto a la razón de su creación y modificación. Pero se entiende que la figura fue creada con el propósito de dotar a Administración Tributaria de herramientas para cumplir con su función recaudadora.



3.4 Medidas cautelares en el criterio de la Superintendencia de Administración Tributaria

La técnica de investigación que se plasma en la presente investigación es en atención a la figura de las medidas cautelares, se basa en el análisis del documento emanado por la Superintendencia de Administración Tributaria que sirve para entender el cumplimiento de la función encaminada a la verificación y fiscalización de la obligación tributaria.

Se analiza el documento de la Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente de la Intendencia de Asuntos Jurídicos, que informa sobre el criterio de la Medida Cautelar de Providencia de Urgencia, conforme los artículos 93, 170, 170 "A" del Código Tributario y 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, documento creado con el objeto de orientar al contribuyente sobre las obligaciones como sujeto pasivo frente a la Administración Tributaria, así como a las consideraciones para evitar incurrir en infracciones.

El documento se encuentra publicado en el año 2017, en el portal virtual de la Superintendencia de Administración Tributaria, con el título: Medida cautelar de providencia de urgencia conforme los artículos 170 del Código Tributario y 530 del Código Procesal Civil y Mercantil.

Su razón de ser radica en la orientación hacia el contribuyente responsable, quien al presentar su documentación contable y acceder a una verificación, permite que se cumpla eficazmente con la actividad estatal. El resultado de la intención de la

Administración Tributaria es informar el procedimiento adecuado para solicitar las medidas cautelares.



El documento inicia con la descripción de los artículos 112 y 112 "A", los deberes formales de los contribuyentes y responsables, los aspectos legales a cumplir, como llevar los libros contables, conservar los documentos de sus actuaciones, presentar declaraciones, entre otras.

El contribuyente tiene la obligación de proporcionar información a la Administración Tributaria, observando las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos, esto incluye la información respecto a terceros, el ente recaudador podrá requerir a cualquier persona individual o jurídica, información de otra persona sobre registros de asuntos tributarios de un tercero para corroborar información.

Incluye la explicación de la resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria, como se constituye una resistencia, cualquier acción u omisión que obstaculice o impida la acción fiscalizadora del Estado; incluyendo libros, documentos, archivos que se relacionen con el pago de impuestos, así como la verificación de cualquier local, establecimiento comercial o industrial, oficinas, lugares en los que la Administración Tributaria deba requerir el acceso inmediato, para evitar el riesgo de la alteración o destrucción de evidencias.

La acción a la resistencia fiscalizadora, se configura con una multa del uno por ciento (1%) de los ingresos brutos obtenidos durante el último periodo declarado, si en caso, el contribuyente no presenta la documentación requerida en el plazo de tres días, para el efecto se solicita la intervención del juez de lo económico coactivo que deberá realizar el requerimiento y de no cumplirlo, podrá certificar lo conducente a un juez del ramo penal por la tipificación del delito de resistencia a la acción fiscalizadora contenido en el artículo 358 "D" del Decreto 17-73 del Congreso de la República.

Se describen las facultades y atribuciones de la Administración Tributaria, cada una de las mencionadas en el artículo 98 del Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso

de la República incluyendo solicitar información, fiscalizar, sancionar a los responsables al infringir la ley, cobrar los adeudos tributarios entre otras muchas más funciones.



Como elementos de la fiscalización que realiza la Superintendencia de Administración Tributaria, se encuentra toda la documentación de libros, archivos, registros, actividades, que pueden servir para determinar la obligación tributaria.

Describe las razones para solicitar las medidas cautelares, la existencia de un fundado motivo para temer que cambien los resultados del proceso, un decreto amenazado, un perjuicio inminente e irreparable, son idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión de fondo. Se solicitan ante los juzgados de lo económico coactivo o del orden común, para asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos, permiten la verificación y fiscalización. También se solicitan las providencias de urgencia que sean más idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión, en atención a lo que indica el artículo 530 del Código Procesal Mercantil.

El apercibimiento de la medida cautelar por resistencia a la acción fiscalizadora, hace referencia al juez competente que resuelve favorablemente la solicitud de la medida encaminada a permitir la verificación y fiscalización, para realizarlo en un plazo de ocho a diez días, a partir de la notificación de la resolución por el ministro ejecutor. Si en caso no cumple se certifica lo conducente, el propósito es fiscalizar el cumplimiento de la obligación tributaria conforme lo estipulado en el artículo 98 del Código Tributario.

Explica que el plazo del juez para emitir la certificación de lo conducente, es dentro de los diez (10) días contados a partir de finalizado el requerimiento.

Expone sobre el procedimiento relacionado con la medida cautelar de providencia de urgencia, asegurando los intereses de la Administración Tributaria, derivado del requerimiento de información al contribuyente para que presente la documentación necesaria. Es decir que inicia con un requerimiento de información, debidamente notificado al contribuyente en su domicilio fiscal. Posteriormente goza de un plazo de tres

(3) días para presentar la documentación, de no cumplir se incurre en infracción tributaria.



La infracción se materializa con el inicio de la acción judicial ante el Juzgado de lo Económico Coactivo, interponiendo la providencia de urgencia; precisamente esta medida se encuentra encaminada a permitir la verificación y fiscalización de la información requerida, posteriormente notificada por el ministro ejecutor, acto que interrumpe la prescripción, consecuentemente la Administración Tributaria posee el plazo de cuatro años para requerir la información al contribuyente.

Derivado del requerimiento, se concede el plazo de diez (10) días para presentar la documentación, de no hacerlo se certifica lo conducente por el delito de resistencia a la acción fiscalizadora, artículo 358 “D” del Código Penal.

Por último asegura el documento, que si el contribuyente no proporciona la documentación requerida, constituye una infracción tributaria, la que se convierte en un ilícito.

Evidentemente, la Superintendencia de Administración Tributaria emite el documento relacionado con las medidas cautelares de providencia de urgencia, para dejar claro al contribuyente las acciones pertinentes que estima realizar el ente estatal cuando no se presente la documentación requerida, incluyendo todos los libros contables, declaraciones, registros, archivos y sistemas necesarios a efecto fiscalizar la obligación tributaria.

La Administración Tributaria se fundamenta en la Constitución Política de la República de Guatemala, en su artículo 24 sobre la inviolabilidad de la correspondencia, abriendo el camino para cumplir con los derechos y garantías de los contribuyentes, quienes se encuentran administrados bajo la potestad del ente recaudador, quien en los artículos 98 y 112 “A”, se explican las legalidad del ejercicio del Estado al solicitar información a los contribuyentes, quienes deben de cumplir con los plazos establecidos en el

procedimiento, conforme la norma indica en los artículos 93, 170, 170
Tributario.



El documento da a entender al contribuyente que es una facultad de la Administración Tributaria la fiscalización y que puede valerse de la resistencia a la acción fiscalizadora al no obtener la respuesta deseada, indicándole más bien, el procedimiento que incluirá la solicitud ante el juez competente.

Hace ver su visión de cumplir su facultad recaudadora por medio de las medidas cautelares y solamente se fía de la resistencia a la acción fiscalizadora, no hace mención de otras medidas cautelares que contempla el Código Procesal Civil y Mercantil, que pueden iniciarse como providencias de urgencia, no hace mención de otra medida, más que la descrita, infiriéndose que por el momento su criterio es determinado, sin embargo mañana se desconoce cuál será su actitud, solo en el tiempo se conocerá.

3.5 Criterios de los órganos jurisdiccionales relacionados a las medidas cautelares y el principio de seguridad jurídica en el procedimiento administrativo tributario

El instrumento de investigación utilizado en el presente trabajo es la entrevista en los tres juzgados de lo económico coactivo, donde las personas entrevistadas han expuesto lo que día a día reflejan las solicitudes de la Administración Tributaria relacionadas con las medidas cautelares, resultando de mucha utilidad cotejar la doctrina y las normas tributarias, con la práctica en los organismos judiciales.

3.5.1 Entrevistas a los Juzgados Primero, Segundo y Tercero de lo Económico Coactivo

Iniciando las entrevistas con los Juzgados de lo Económico Coactivo, se entrevistó a los jueces primero, segundo y tercero de lo económico coactivo.



Es de indicar que todos coincidieron en sus respuestas. Las preguntas que se formularon en el procedimiento administrativo tributario relacionado con las medidas cautelares se pueden aplicar al mismo, por ende, solamente se plasman ocho (8) preguntas totales que enmarcan la investigación de campo.

- Pregunta uno (1). ¿Cuáles son las medidas cautelares solicitadas por la Administración Tributaria?
- Pregunta dos (2). ¿Qué artículos utiliza la Superintendencia de Administración Tributaria para solicitar las providencias de urgencia?
- Pregunta (3). ¿Cuál es el procedimiento que utilizan los juzgados de primera instancia para las providencias de urgencia considerando los artículos 170 y 170 "A" del Código Tributario?
- Pregunta (4). ¿Qué artículos utiliza la Superintendencia de Administración Tributaria para solicitar el juicio económico coactivo?
- Pregunta (5). ¿Tiene injerencia el juzgado de primera instancia de lo económico coactivo para ordenar medidas cautelares en el procedimiento administrativo tributario?
- Pregunta (6). ¿Se considera la resistencia a la acción fiscalizadora para una infracción dentro del derecho sancionatorio o es una medida cautelar?
- Pregunta (7) ¿Solicita la Administración Tributaria otra medida cautelar en el procedimiento administrativo tributario diferente a la resistencia a la acción fiscalizadora?
- Pregunta (8) ¿Considera usted que podría la Administración Tributaria solicitar otra medida cautelar diferente a la resistencia a la acción fiscalizadora en el procedimiento administrativo tributario?

Como resultado del trabajo de campo se plasman las respuestas en general, de los entrevistados, siendo coincidentes en cuanto a teoría, doctrina y práctica.

Se han unificado, en virtud de que fueron sumándose los conocimientos entrevista con entrevista, exponiéndose a continuación las respuestas:



Pregunta número uno:

La totalidad de las medidas cautelares solicitadas en providencias de urgencia, corresponden a la resistencia a la acción fiscalizadora, derivado de la falta de cumplimiento de la presentación de la documentación.

En sí otras medidas no pueden presentarse en el procedimiento administrativo tributario.

En los registros de los juzgados solamente se encuentran inscritas las solicitudes de arraigos, embargos, intervenciones, solamente dentro de la demanda que da inicio al juicio económico coactivo y no pueden otorgarlas en el procedimiento administrativo.

No se han presentado solicitudes por la Administración Tributaria, medidas cautelares diferentes a la resistencia a la acción fiscalizadora, en el procedimiento administrativo tributario.

Pregunta número dos:

En las providencias de urgencia solicitadas por la Administración Tributaria, el fundamento legal utilizado en sus memoriales ante los juzgados de primera instancia de lo económico coactivo son los artículos 93, 170 y 170 "A", derivado del incumplimiento en la presentación de la documentación solicitada por el ente recaudador.

Pregunta número tres:

La Administración Tributaria presenta la solicitud de providencia de urgencia y el juzgador notifica al contribuyente otorgando un plazo de diez (10) días para presentar la documentación ante el ente recaudador, quien la examinará en sus instalaciones, por ser el ente especializado; de no presentarla, es la misma administración quien solicita ante el juzgado de lo económico coactivo la certificación de lo conducente.



Pregunta número cuatro:

En el artículo 174 del Código Procesal Civil y Mercantil, mandamiento de ejecución, embargo de bienes, los que serán solicitados continuando con las demás medidas.

En la demanda la Administración Tributaria, presenta su solicitud de medidas cautelares con base en el artículo 170, 174 "B" del Código Tributario.

Asimismo, puede darse el caso que inicia con providencia de urgencia las medidas cautelares y en el artículo 535 del Código Procesal Civil y Mercantil, la Administración Tributaria tiene un plazo de 15 días para presentar la demanda del juicio económico coactivo, si el actor no cumple con presentarlo, la providencia se puede revocar en incidente.

Pregunta número cinco:

No, los juzgados de lo económico coactivo, no tiene más injerencia que en el ámbito procesal, más no en el administrativo, a partir del título ejecutivo en un económico coactivo. No pueden realizar solicitudes en el procedimiento administrativo, solamente se cumple con lo judicial. Lo administrativo es en la Superintendencia de Administración Tributaria y lo judicial en el juzgado de lo económico coactivo.

Pregunta número seis:

Es una diligencia de medida cautelar, no se considera como un procedimiento, basado en el artículo 174, 174 "A", 174 "B". La solicitud la realiza la Administración Tributaria para conminar al contribuyente para la presentación de la documentación ante la Administración Tributaria. Sirviendo como medio para hacer llegar el requerimiento al contribuyente.

La figura debería ser completamente administrativa, aunque se encuentra en el Código Penal otorgándole un grado delictivo al hecho de no presentar documentación ante la institución de recaudación.



Pregunta número siete:

No, la Administración Tributaria no presenta otra medida cautelar en el procedimiento administrativo tributario, solamente se concentra en presentar las providencias de urgencia solicitando la resistencia a la acción fiscalizadora y la demanda en lo económico coactivo al contar con el título ejecutivo líquido y exigible.

Solamente utilizan las medidas cautelares de embargo, arraigo, intervención dentro de la demanda del juicio de lo económico coactivo, y en las providencias de urgencias solamente la resistencia a la acción fiscalizadora.

Pregunta número ocho:

Podría ser que lo realice, pero, tal vez, agotando todo el procedimiento de la resistencia a la acción fiscalizadora. Por otra parte, con la creación de los tribunales tributarios, se podrán realizar las gestiones de imposición de medidas que coadyuven a cumplir con su función.

Los procesos que se dilucidan en los Juzgados de lo Económico Coactivo, son muy lineales, están establecidos y no pueden salirse ni un poco. Las solicitudes siempre son las mismas relacionadas al Juicio Económico Coactivo y a las providencias de urgencias de resistencia la acción fiscalizadora, en ellos, se espera la misma solicitud con el resultado dependiente del pago o no del contribuyente, quien al volverse demandado, hace valer su pretensión permitiendo el cobro o no del adeudo.

Resulta interesante el criterio uniforme de los jueces de lo económico coactivo, sin imaginar una nueva forma de presentar solicitudes, como las medidas cautelares en el

procedimiento administrativo tributario, dejando muy claro que solamente se puede ejercer como normalmente se resuelven en el juzgado.



3.5.2 Entrevista en la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo

Entrevista al magistrado presidente de la Sala Cuarta del Tribunal de lo Contencioso Administrativo, a quien le fueron dirigidas las preguntas relacionadas a las medidas cautelares fundamentadas esencialmente en el artículo 170, y 170 “A” del Decreto 6-91, Código Tributario, como accesorio el artículo 93 del mismo cuerpo normativo; y el artículo 4 del Decreto 2-89 la Ley del Organismo Judicial.

Se inició con comentarle en relación con la falta de seguridad jurídica en los artículos 170 y 170 “A del Código Tributario, los cuales fueron analizados y dentro de su exposición respondió a las siguientes preguntas:

1. ¿Cómo considera a la resistencia a la acción fiscalizadora versus medidas cautelares en el procedimiento administrativo?

La Administración Tributaria solicita la validez de la resistencia a la acción fiscalizadora como una sanción, y además requiere se otorguen medidas cautelares, lo que parece una falta al principio de proporcionalidad en su totalidad, porque no se ha discutido sobre la juridicidad del acto. Existen casos de solicitud de embargo de bienes inmuebles, cuando al deuda es mucho menor que el valor del bien.

2. ¿Considera que puede la Administración Tributaria presentar medidas cautelares en el procedimiento administrativo, según la apertura de la norma, artículo 170 del Código Tributario?

Si es posible, pueden ser presentadas dentro del procedimiento administrativo de forma discrecional. Muy aparte significa plantearlas en el ámbito judicial, siendo importante realizar la diferencia.

El artículo rector, brinda la oportunidad para presentar las medidas cautelares en el procedimiento administrativo.



3. ¿Cuándo el tribunal se asegura en dictar las medidas cautelares?

Cuando la solicitante, llámese Administración Tributaria, ampara fehacientemente su requerimiento con cualquiera de los tres requisitos que establece el artículo 170 del Código Tributario, es decir cuando en la actitud del contribuyente exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.

4. ¿Qué jurisdicción existen en el artículo 170 del Código Tributario, en relación con las medidas cautelares?

En el ramo penal, solamente cuando exista el delito de defraudación tributario o defraudación aduanera, puede acudir a los jueces del ramo penal.

En cuanto a asistir a Salas de lo contencioso, debe de discutirse la juridicidad del acto, como para plantearlas.

En general, se plantean en la vía económico coactivo.

5. ¿Se ha planteado alguna medida cautelar para ser aplicadas en el procedimiento administrativo, en alguna de las Salas de lo Contencioso Administrativo?

No, ninguna dentro del procedimiento administrativo; sin embargo fue planteada una solicitud dentro del proceso contencioso administrativo, en el cual se discute la juridicidad del acto. Es importante para otorgarlas, que exista un riesgo de no poder cobrar en su momento el monto discutido; el solo hecho de requerirlas sin fundamentar o presentar argumento alguno, no es suficiente motivo para concederlas.



6. ¿Considera que en el Código Tributario en atención a la figura de las medidas cautelares, la norma no es cerrada, sin limitantes expresos para las autoridades de la Administración Tributaria?

En Guatemala la norma es muy abierta, deja la figura de las medidas cautelares en extensión a la voluntad y decisión de la Administración Tributaria, es allí donde el juzgador ejerce el papel de imponer límites, buscando no violentar el derecho de los contribuyentes.

Es más, hasta pueden solicitarse a un juez penal, sorprendiendo con el posible fallo del juez, pues solamente debe de sustentar el riesgo.

7. ¿Conoce algún país en el que funcionen las medidas cautelares en el procedimiento administrativo?

Si en España, utilizan medidas de contragarantía, al analizar el comportamiento de la empresa o sociedad y verificar que existe una anomalía, rápido solicitan el embargo de las cuentas bancarias y de los bienes. Las medidas son ejecutivas “discrecionales” dentro de la Administración Tributaria, las acciones no son judiciales.

8. ¿Por qué considera que la Administración Tributaria no ha hecho valer las medidas cautelares en el procedimiento administrativo, si el artículo deviene desde el año 1996?

Las medidas cautelares parece una figura que existe, se encuentra regulada, pero no lo utilizan. Otro ejemplo claro de ello, es la institución de fraude de ley, artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial, que sin razón alguna nunca se ha planteado dentro del proceso de lo contencioso administrativo.

9. ¿Si la Administración Tributaria desea plantear las medidas cautelares de considerar para su planteamiento?



Cuando deseen plantear las medidas cautelares, la Administración Tributaria debe de sustentarlas ante el tribunal, aún ante juez de cualquier ramo, incluyendo el ramo penal. No se trata solo de presentar su escrito y de solicitarlas, sino también ampararlas en razones de peso para que puedan ser otorgadas; es más en discusiones con otros magistrados, se arribó a la misma conclusión.

10. ¿Considera adecuado que el Capítulo III, medidas de garantía y precautorias, que regula los artículos 170 y 170 “¿A”, se encuentre ubicado dentro del Título V, de lo contencioso administrativo?

Personalmente, no debería de estar ubicado en el título del proceso contencioso administrativo; el problema reside en el artículo 168 del Código Tributario, lo relativo a las normas aplicables, que indican que para resolver lo relacionado al recurso de lo contencioso administrativo, que no esté previsto en el Código Tributario, se aplicarán las normas contenidas en primer lugar en la Ley de lo Contencioso Administrativo y supletoriamente el Código Procesal Civil y Mercantil.

El Derecho Civil no tiene nada de relación con el Derecho Tributario, pero como es poco desarrollado, lo que se realiza en la práctica es superponer las normas de carácter civil a las normas de carácter administrativo. La discusión entre los particulares (ámbito civil), no tiene reciprocidad en las relaciones entre el Estado y el contribuyente; es decir, que los principios son distintos, la naturaleza de cada derecho es distinta.

El verdadero problema se produce al tener que acudir al proceso civil para resolver los conflictos, cuando en la vía administrativa y contencioso administrativo tienen sus propios problemas.



11. ¿Qué clases de medidas cautelares considera podrían solicitarse en el procedimiento administrativo?

Podría solicitarse la totalidad las medidas de garantías y precautorias que obran en el Código Procesal Civil y Mercantil, dentro del procedimiento administrativo. La Administración Tributaria está perdiendo un elemento importantísimo.

12. ¿Considera viable que la Administración Tributaria solicite medidas cautelares dentro del proceso contencioso, basándose en el capítulo III del Título V del Código Tributario?

Resultaría impropio otorgar medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo, en virtud de que existe la presunción de certeza y se está discutiendo sobre el derecho mismo.

La Administración Tributaria en una oportunidad, en el proceso contencioso administrativo, solicitó como medidas de garantías: el embargo de cuentas, la intervención a la empresa, el embargo de dos propiedades, secuestro del vehículo, derivado que en el Proceso Contencioso Administrativo, se está discutiendo el cumplimiento de la obligación tributaria por un monto altísimo, el ente recaudador en su solicitud no justificó ninguna de las tres condiciones que establece el artículo 170 del Código Tributario, porque no demostró la existencia del riesgo, defraudación o resistencia a la acción fiscalizadora, como para fallar a su favor y otorgarlas.

El caso no era justificable, en virtud de que no consistía en una resistencia a la acción fiscalizadora (presupuesto descartado), no consistía en un delito de defraudación de ningún tipo y la existencia del riesgo no fue fundamentada de ninguna manera, siendo imposible otorgar la medida.

La Administración Tributaria las solicitó para asegurar las resultas del juicio, es de indicar que dentro del proceso contencioso no implican garantía en el juicio, sino para

proteger tres elementos: en caso de la resistencia, en caso de la defraudación, cuando hubiere riesgo en la percepción del tributo.



13. ¿Qué trámite le daría la Sala de lo Contencioso Administrativo, si la Superintendencia de Administración Tributaria le solicitara las medidas cautelares dentro del procedimiento administrativo?

No podría presentarse en las salas de lo contencioso, de realizarlo sería remitida la solicitud al juez de lo económico coactivo, porque no son otorgadores de medidas precautorias. La jurisdicción de orden común que se menciona en el Artículo 170 del Código Tributario, se refiere a todos los órganos jurisdiccionales posibles que menciona la Ley del Organismo Judicial.

14. ¿Considera que existe un conflicto entre el artículo 93 y el artículo 170 “A”, ambos del Código Tributario?

La naturaleza resistencia a la acción fiscalizadora es sancionatoria, en la doctrina es un delito y se verifica siempre en la vía penal. Es de indicar que en la legislación Guatemalteca, se incluyó como una sanción administrativa.

15. ¿Considera propio de la Administración Tributaria, que, en el momento de presentar las providencias de urgencias ante los Juzgados de lo Económico, se fundamenten en los tres artículos 93, 170 y 170 “A”?

No es propio que lo presenten de esa manera, incluir los artículos 93, 170 y 170 “A”, en una providencia de urgencia de resistencia, máxime que están normados en el capítulo del proceso contencioso administrativo.



16. ¿Quién es el calificado para determinar cuándo se configura la resistencia a la acción fiscalizadora?

Como la ley no regula los requisitos para determinar la configuración de la resistencia a la acción fiscalizadora, los auditores tributarios en Guatemala, ejercen ese papel; aunque no poseen la suficiente objetividad para determinar con qué documentos un contribuyente está cumpliendo o no con su obligación.

Como ejemplo, en España los auditores son acompañados por un abogado para buscar la objetividad de la fiscalización.

Pero al final, le debe de corresponder al juez el determinar tal extremo, quien establece los límites para determinar si se cumple o no con la resistencia a la acción fiscalizadora; es una forma de brindarle al demandado seguridad y certeza jurídica, aunque la norma no sea clara, pero es el juzgador quien decide.

17. ¿Considera que los artículos 170 y 170 "A" brindan seguridad jurídica a los contribuyentes, en el procedimiento administrativo?

No, en virtud de que al solicitar al juez de lo económico coactivo, podrían extenderse en otras medidas y los jueces podrían certificar lo conducente ya no solamente por resistencia a la acción fiscalizadora, sino dirigirlo por una falsedad, si fuera el caso. Se abre la puerta a muchas posibilidades, dejando en indefensión al contribuyente.

Tabla 2

Cuadro Resumen y Análisis de respuestas de entrevista al magistrado presidente de la Sala Cuarta de lo Contencioso Administrativo



Elemento de investigación	Respuestas de la Entrevista al magistrado presidente de la Sala Cuarta de lo Contencioso Administrativo	Análisis de la entrevista
<p>Figura de las Medidas Cautelares</p>	<p>Resultan ser medios legales para proteger el cobro de la deuda tributaria, más que figuras utilizadas para asegurar las resultas del juicio. En virtud de que es muy diferente la naturaleza de las medidas cautelares que describe el Código Procesal Civil y Mercantil, a la naturaleza tributaria que conllevan esas medidas.</p>	<p>Las medidas cautelares en el procedimiento administrativo tributario tienen como objetivo asegurar la deuda tributaria del contribuyente con la Administración Tributaria, dentro del procedimiento de recaudación. En el Código Tributario, se mencionan en los artículos 170 y 170 "A", describiendo cuando proceden, la jurisdicción ante quien se plantea, las garantías que puede ordenar el juez y el apercibimiento al contribuyente en su aplicación.</p> <p>En el Código Tributario, Decreto 6-91, no se desarrolla el procedimiento de las medidas cautelares, clases, plazo para decretarlos y levantarlos, sino que por supletoriedad se utiliza el Código Procesal Civil y Mercantil, artículos 516 al 537;</p>



		<p>a pesar de ser tributario, se verifica su planteamiento y desarrollo en el área civil, lo que difiere en el Derecho Tributario.</p>
<p>Medidas Cautelares en el Procedimiento Administrativo Tributario</p>	<p>El solicitar medidas cautelares en el procedimiento administrativo tributario, si es posible. Deben de presentarse en forma muy discrecional. Existen requisitos para plantearlas, entre ellos los argumentos suficientes al realizar el planteamiento; existe diferencia en el resultado entre lo administrativo y lo judicial. Si se podrán presentar la totalidad de las medidas de garantías y precautorias que regula el Código Procesal Civil y Mercantil, en el procedimiento administrativo. La Administración Tributaria está perdiendo un elemento importantísimo para recuperar la deuda tributaria, si no lo presentan ante los jueces de lo económico coactivo.</p>	<p>En el Código Tributario los Artículos 170 y 170 "A", contemplan a las medidas cautelares. El artículo 170, incluye la presentación de la solicitud ante los juzgados de lo económico, ante el orden común y al juez de paz del ramo penal; lo que denota la amplitud de ámbitos en los cuales pueden solicitarse las medidas cautelares. Como parte de su finalidad, se encuentra la percepción de los tributos, la verificación y fiscalización, figuras que indica la ley cuando exista resistencia, defraudación y riesgo en la percepción de tributos. Muestra una amplitud para su planteamiento, en las vías administrativa y judicial, puesto que debe considerarse que una verificación y fiscalización, solamente pueden realizarse en el procedimiento administrativo.</p>



<p>Medidas Cautelares en el Proceso Contencioso Administrativo</p>	<p>El entrevistado considera que no deberían de estar ubicadas las medidas y garantías del Título V -proceso contencioso administrativo-, en este título, en virtud de que en un proceso contencioso administrativo, se dilucida la juridicidad del acto, es decir, si el contribuyente tiene la obligación o no del pago de la deuda tributaria. Como se observa los requisitos de la norma no se relacionan con un proceso contencioso administrativo. El problema reside en el artículo 168 del Código Tributario, lo relativo a las normas aplicables, al proceso contencioso administrativo, es decir que puede utilizarse la Ley de lo Contencioso Administrativo, el Código Procesal Civil y Mercantil y Ley del Organismo Judicial; ellas regulan lo relacionado con el Derecho Civil, el cual no tiene nada de relación con el Derecho Tributario y el contribuyente; es decir que los principios de ambas ramas son</p>	<p>La ubicación dentro Tributario, Decreto 6 se regulan las medidas cautelares, es en el Capítulo Título V de lo contencioso administrativo; figura que encuentra su descripción en el artículo 170, que explica su procedencia y 170 "A", en su epígrafe, regula el apercibimiento en la medida cautelar por resistencia a la acción fiscalizadora. El normar la resistencia de la acción fiscalizadora dentro de un proceso contencioso administrativo, no es viable, en virtud de que en este se conoce la juridicidad del acto y se otorga el derecho al contribuyente si le asiste o no, el pago de la deuda tributaria. Los casos en los cuales existe verificación y fiscalización de la obligación tributaria, es dentro del procedimiento administrativo, no así uno judicial; más aún una defraudación tributaria que no puede ser conocida por una sala de lo contencioso administrativo.</p>
--	---	--



	<p>distintos, la naturaleza de cada derecho es distinta.</p> <p>El verdadero problema se produce al tener que acudir al proceso civil para resolver los conflictos del ramo administrativo y contencioso.</p> <p>Resultaría impropio otorgar medidas cautelares en el proceso contencioso administrativo, en virtud de que existe la presunción de certeza y se está discutiendo sobre el derecho mismo.</p> <p>La Administración Tributaria en una oportunidad dentro del proceso contencioso administrativo, solicitó como medidas de garantías: el embargo de cuentas, la intervención a la empresa, el embargo de dos propiedades, secuestro del vehículo, por un monto altísimo. El ente recaudador en su solicitud, no justificó ninguna de las tres condiciones que establece el artículo 170 del Código Tributario, porque no estableció si existía riesgo, defraudación o resistencia a la</p>	<p>El Artículo 168 del Código Tributario, informa que se aplican otras leyes dentro del proceso contencioso administrativo. El artículo 170 del Código Tributario, remite específicamente al artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil, que se refiere a las providencias de urgencia, es decir que ampliamente se pueden aplicar todas las medidas posibles, hasta cualquiera que sea más idónea. El ejemplo más cercano, es una solicitud que planteó la Administración Tributaria dentro del proceso contencioso administrativo, con un requerimiento deficiente, sin explicar adecuadamente las razones para su justificación, por esa razón la Sala de lo Contencioso Administrativo no las otorgó.</p>
--	---	---



	<p>acción fiscalizadora, como para fallar a su favor y otorgarlas.</p>	
<p>Requisitos contemplados en el Código Tributario, artículo 170, para otorgar las medidas cautelares</p>	<p>La Administración Tributaria, debe fundamentar su solicitud de medidas cautelares en el procedimiento administrativo y en el proceso contencioso administrativo justificándolas suficientemente cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.</p> <p>Cuando deseen plantear las medidas cautelares, la Administración Tributaria, debe de sustentarlas ante el tribunal, aún ante Juez del ramo penal. No se trata solamente de presentar su escrito para solicitarlas, sino también justificarlas en razones de peso para que puedan ser permitidas.</p>	<p>Para la presentación de la medida cautelar por parte de la Administración Tributaria, esta debe de cumplir con los requisitos que establece el artículo 170 del Código Tributario, dejando plenamente demostrada la necesidad en que se deben aplicar en contra de los contribuyentes.</p> <p>Es imposible otorgarlas al dejar de justificar su preminencia en la solicitud.</p> <p>Además la Administración Tributaria debe dejar en claro, que le son necesarias para asegurar los intereses del fisco, que con ellas se obtiene un beneficio en cuanto a resguardar el patrimonio para cubrir la deuda.</p> <p>Lo más importante radica en que estas sirven para la verificación y fiscalización de los libros, sistemas, documentos contables, así determinar correctamente la obligación tributaria.</p>



		<p>Si se deja de cumplir este requisito, los Magistrados de la Sala de lo Contencioso Administrativo posiblemente no podrán otorgarlas.</p>
<p>Actuaciones de la Administración Tributaria ante las Medidas Cautelares</p>	<p>La Administración Tributaria no ha planteado ninguna medida cautelar en el procedimiento administrativo.</p> <p>A excepción de una solicitud dentro del Proceso Contencioso Administrativo, la Administración Tributaria no fundamentó su requerimiento, no presentó argumentos válidos para justificarlo, por lo que la Sala no accedió a otorgarla.</p>	<p>A pesar que la figura de las medidas cautelares consta en el código desde su creación, con varias reformas, incluyen los años 1996, 2001 y 2002, esta ha sido utilizada por la Administración Tributaria, solamente en atención a la medida de resistencia la acción fiscalizadora.</p> <p>Pero esto no significa que puede valerse de interpretaciones que varíen el criterio en cuanto a solicitar otras medidas cautelares que le puedan desfavorecer al contribuyente, en virtud de que los artículos no poseen limitaciones expresas en cuanto a su procedencia, al órgano jurisdiccional ante quien debe plantearse, que va desde el juez de lo económico coactivo, al juez del ramo penal y del orden común, entendiéndose que pueden plantearse las</p>



		<p>medidas cautelares órgano que imparta Se refiere a otros códigos para desarrollar su procedimiento demás elementos, siendo incierta la actitud que pueda tomar el día de mañana la Administración Tributaria en relación con el cobro de la deuda tributaria.</p>
<p>Criterio judicial ante la actitud de la Administración Tributaria al solicitar las medidas cautelares</p>	<p>En Guatemala la norma es muy abierta, deja la figura de las medidas cautelares en extensión a la voluntad y decisión de la Administración Tributaria, es allí donde ejerce el juzgador el papel de poner límites, buscando no violentar el derecho de los contribuyentes. Es una institución que se encuentra regulada, pero no lo utilizan. Otro ejemplo claro de ello, es la institución de fraude de ley, artículo 4 de la Ley del Organismo Judicial. El ente juzgador competente para conocerlas podría más encuadrar con el Juez de lo Económico Coactivo y no en</p>	<p>El magistrado de la Sala Cuarta de lo Contencioso Administrativo, enfatizó al advertir, que como juzgador, son los encargados de la jurisdicción del acto procesal contencioso administrativo, además que les compete establecer los límites a la acción de la Administración Tributaria, quien en su empeño de agenciarse el monto de la deuda tributaria y recaudar lo más que le sea posible, utilizará cualquier actitud para alcanzarlo, incidiendo si se le permite en violaciones a los derechos de los contribuyentes. Para dar el mayor cumplimiento a la norma, deja muy en claro que el solicitante debe de</p>



	<p>las Salas de lo Contencioso Administrativo.</p> <p>La jurisdicción de orden común que se menciona en el artículo 170 del Código Tributario, se refiere a todos los órganos jurisdiccionales regulados en la Ley del Organismo Judicial. El Criterio del juzgador en un caso concreto, en el cual la Administración Tributaria solicitó las medidas cautelares dentro del proceso contencioso administrativo, consistió en buscar la justificación correcta para la existencia del riesgo, pero como esta no fue fundamentada de ninguna manera, no fue posible otorgarla.</p> <p>El juzgador más conveniente para solicitar las medidas cautelares tributarias es el de lo Económico Coactivo.</p>	<p>justificar fehacientemente las razones por las cuales se solicitaron las medidas cautelares, además de exponer la necesidad en la verificación y la fiscalización al contribuyente. Aunque la ley establece que puede solicitarse al juez del orden común, probablemente la jurisdicción más conveniente para solicitarlas es al Juez de lo Económico Coactivo, en virtud de que la Sala de lo Contencioso Administrativo, revisa la procedencia de la obligación tributaria del contribuyente.</p> <p>El fundamento que solicita el criterio del juzgador, radica en que la Administración Tributaria debe de identificar dentro de las razones, la existencia del riesgo en el pago de la deuda tributaria.</p>
<p>Resistencia a la Acción Fiscalizadora, artículo 170 "A" del Código Tributario</p>	<p>La naturaleza de la resistencia a la acción fiscalizadora es sancionatoria. En la doctrina es un delito y se verifica siempre en la vía penal; pero en la legislación Guatemalteca, se incluyó</p>	<p>La resistencia a la acción fiscalizadora está regulada como parte de las sanciones e infracciones administrativas, en el Artículo 93 del Código Tributario, indicando el procedimiento a seguir, la</p>



	<p>como una sanción administrativa.</p> <p>Es inapropiado que la Administración Tributaria solicite la validez de la resistencia a la acción fiscalizadora como una sanción y además solicite se le otorguen medidas cautelares, cuando la juridicidad del acto no se está discutiendo.</p> <p>No es propio que en el memorial de solicitud de resistencia a la acción fiscalizadora, se utilicen como fundamentos los artículos 93, 170 y 170 "A", máxime que los últimos dos artículos están normados en el capítulo del proceso contencioso administrativo.</p> <p>Como la ley no regula con detalle los requisitos para determinar la configuración de la resistencia a la acción fiscalizadora, los auditores tributarios en Guatemala, ejercen ese papel, aunque no poseen la suficiente objetividad para determinar con qué documentos un</p>	<p>sanción impuesta con el requerimiento que se realiza.</p> <p>En el Artículo 170 "A" también se encuentra regulada como una medida cautelar, que se solicita en providencia de urgencia ante el Juez de lo Económico Coactivo, siendo contradictoria la naturaleza de la figura de resistencia a la acción fiscalizadora, que por un lado se depone como una infracción al no presentar la información contable con su respectiva sanción, trascendiendo a certificar lo conducente al juez del ramo penal, encuadrándose en un delito y por otro lado en el mismo código, la manera en la que inicia el procedimiento es con una providencia de urgencia, fundamentado en una norma de índole civil (artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil) con efectos tributarios como una medida para asegurar los intereses del fisco en la percepción de tributos, intereses y multas. Parece una naturaleza indefinida y contradictoria, que</p>
--	--	--



	<p>contribuyente está cumpliendo o no con su obligación.</p> <p>En España, los auditores son acompañados por un abogado para buscar la objetividad de la fiscalización. Pero al final, le debe de corresponder al Juez el determinar tal extremo.</p>	<p>da como resultado seguridad jurídica normativa.</p> <p>El artículo 186 del Código Tributario es claro al indicar que los epígrafes de los artículos no tienen validez interpretativa, sin embargo, al observar el artículo 170 "A", en su cuerpo, no expresa, lo relacionado a la resistencia a la acción fiscalizadora, más solamente regula el procedimiento de requerir al contribuyente o responsable el cumplimiento de lo resuelto por la Administración Tributaria dentro de un plazo de diez días. Cabe la posibilidad que al no ser clara ni precisa la norma, el ente recaudador puede cambiar su interpretación y requerir cualquier otra medida cautelar, con el mismo procedimiento.</p>
<p>Principios de Seguridad Jurídica y Proporcionalidad</p>	<p>Debe de tenerse cuidado cuando Administración Tributaria solicita las medidas cautelares y estas carecen de proporcionalidad.</p> <p>Pero al final, le debe de corresponder al juez el</p>	<p>En el Código Tributario no se contempla la proporcionalidad que deben de tener las medidas cautelares, cuando son solicitadas; por ende la Administración Tributaria al presentar su escrito pide las</p>



	<p>determinar tal extremo, quien establece los límites si se cumple o no con la resistencia a la acción fiscalizadora.</p> <p>Es una forma de brindarle al demandado seguridad y certeza jurídica, aunque la norma no sea tan clara, es el juzgador quien decide.</p> <p>Los artículos 170 y 170 "A" del Código Tributario no generan seguridad jurídica para el contribuyente, o demandado en el caso del proceso contencioso administrativo. Es más, si se solicitan las medidas cautelares al juez de lo económico, podrían extenderse a nominar otras, como ejemplo podría certificar lo conducente ya no solamente por resistencia a la acción fiscalizadora, sino dirigirlo por una falsedad, si fuera el caso.</p> <p>Se abre la puerta a muchas posibilidades, dejando en indefensión al contribuyente.</p>	<p>medidas cautelares desproporcionada a la de la deuda tributaria. Esa parte no es el ente recaudador quien lo verifica, sino que el ente jurisdiccional, que le corresponde establecer los límites a las partes para otorgar o no la resistencia a la acción fiscalizadora.</p> <p>Conforme al principio de seguridad jurídica, las normas deben asegurar al contribuyente la actitud de la Administración Tributaria, en virtud de los límites expresos en procedimientos y apercibimientos. La normativa relacionada con las medidas cautelares en Guatemala no es explícita, sino más bien da para muchas interpretaciones, si en caso se quiere exceder el ente recaudador.</p> <p>Es claro que los artículos 170 y 170 "A" del Código Tributario, Capítulo III Medidas de Garantía y Precautorias, que los contienen, no brindan seguridad jurídica a los contribuyentes, quienes en el procedimiento administrativo</p>
--	---	---



		<p>pueden sufrir por medidas perjudicadas Superintendencia Administración Tributaria, que puede llegar a solicitar ante el juez competente las providencias de urgencia a su conveniencia, para obtener el cobro de la deuda tributaria; solicitando a los jueces medidas como embargos, anotaciones de demanda, providencias de urgencia con denominaciones antojadizas para obligar al pago correspondiente.</p>
--	--	--

Fuente: Elaboración propia

Lo más destacado para mencionar, de la entrevista realizada al magistrado de la Sala Cuarta de lo Contencioso Administrativo sobre la figura de las medidas cautelares en el Código Tributario, Decreto 6-91, es lo relacionado con el lugar del título en que se encuentra normado, pues pertenece al proceso contencioso administrativo, sin embargo, son medidas que pueden utilizarse en el procedimiento administrativo; aunque, existen dudas en cuanto al juez a quien se deban solicitar, porque al mencionar al juez del orden común, es tan amplio que en cualquier jurisdicción podrá hacer uso de ellas.

Otra conclusión valiosa, extraída de la entrevista, se relacionó con la incertidumbre de la norma ante el planteamiento toda medida precautoria contemplada en el Código Procesal Civil y Mercantil, así como cualquiera que pueda ser utilizada para determinar la obligación tributaria, por medio de una providencia de urgencia; verificándose un gran espacio a aprovechar por el ente recaudador, quien, en lugar de tener límites, puede violentar completamente los derechos de los contribuyentes.

En sí, el principio de seguridad jurídica no está del todo presente en las normas investigadas, en virtud de que es incierta la actitud de la Superintendencia de Administración Tributaria, en el momento de desear agenciarse de los tributos: esperando solamente en los órganos judiciales que utilicen criterios para brindar seguridad, proporcionalidad, respeto al debido proceso que debe de prevalecer en el sistema tributario.



3. 6 Medidas cautelares en la legislación comparada

Con el objeto de analizar las medidas cautelares y la seguridad jurídica que puede brindar su regulación en el Código Tributario, Decreto 6-91 del Congreso de la República, es necesario observar y analizar su integración en legislaciones de otros países, haciendo la comparación con Guatemala, con el propósito brindar amplios argumentos en relación con las medidas cautelares en el procedimiento administrativo tributario.

Se incluye la figura de las medidas cautelares de los países de España y El Salvador, en comparación de sus elementos con la ley guatemalteca. Para el efecto se presenta el cuadro resumen y de análisis, sobre el presente tema.

El análisis es entre la Ley General Tributaria de España, el Código Tributario Salvadoreño y el Código Tributario de Guatemala, regulando cada uno de diferente forma las medidas cautelares, resultando interesante verificar tal figura en el derecho internacional.



Tabla 3

Análisis de la comparación entre legislaciones de España y El Salvador, en atención a la figura de las medidas cautelares tributarias.

Elemento	España	El Salvador	Guatemala
Ley que lo regula y año de emisión.	Ley 58/2003 de 17 de diciembre, Ley General Tributaria	Código Tributario. Decreto 230. Año 2001	Código Tributario, Decreto 6-91. Año 1991.
Títulos, Capítulos y Secciones que los contienen	Título II Los tributos Capítulo IV La deuda tributaria	Título IV Procedimientos tributarios Capítulo II Fiscalizaciones. Sección Segunda Medidas Precautorias	Título V De lo contencioso administrativo Capítulo III Medidas de garantía y precautorias
Artículos que los regulan	Artículo 81 Medidas Cautelares, artículos 168 al 173 Procedimiento de recaudación.	Artículos 176 al 178 Fiscalizaciones.	Artículos 170 y 170 "A" De lo contencioso administrativo
Finalidad para que sean solicitadas	Para asegurar el cobro de la deuda tributaria. Se presentarán con carácter provisional cuando existan indicios racionales de que en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o	Para llevar a cabo el proceso de fiscalización, inspección, investigación y control de los impuestos	Para asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas



	gravemente dificultado.		
Órgano a quien se solicita	La propia Administración los impone bajo su cuenta y riesgo	Al fiscal general quien a su vez las solicitará al juez correspondiente.	Al juez económico al del orden común y si es necesario por el horario, al juez de paz penal.
Clases de medidas cautelares	<p>a) La retención del pago de devoluciones tributarias.</p> <p>b) El embargo preventivo</p> <p>c) Prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes</p> <p>d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de otras</p> <p>e) Cualquier otra prevista en la ley</p>	<p>Establece que se solicitan las tres medidas, una da pie a la siguiente.</p> <p>a) Allanamiento</p> <p>b) Registro de oficinas, domicilios particulares, bodegas,</p> <p>c) Secuestro de documentación, registros contables y libros</p>	<p>a) Resistencia a la acción fiscalizadora,</p> <p>b) Providencias de urgencia en congruencia de lo que establece el artículo 530 del Código Procesal Civil y Mercantil.</p>
Expresamente se indica que pueden ser presentadas en el	Si, podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos.	En ejercicio de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, con el fin de	La Administración Tributaria podrá solicitarlas para que permitan la debida verificación y fiscalización que le



Procedimiento Administrativo		garantizar el interés del Fisco en lo que concierne la percepción oportuna e íntegra de los tributos, las solicitará la Administración Tributaria.	manda la existencia de defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.
Procedimiento para solicitarlas	Explica paso a paso el procedimiento de apremio, detallando las medidas de embargo.	El juez a solicitud del fiscal general ordenará las medidas, las que serán ejecutadas por la Fiscalía con apoyo de la Policía Nacional Civil y participación de delegados de la Administración Tributaria	La resistencia a la acción fiscalizadora: El juez le requerirá al contribuyente del pago en un plazo de 10 días, bajo apercibimiento que si no lo hiciere se le certificará lo conducente en un plazo de 10 días.

Fuente: Elaboración propia

Al comparar las normas tributarias de los países de España, El Salvador y Guatemala, relacionadas con la figura de las medidas cautelares, se puede observar que existen grandes diferencias entre ellas, especialmente lo desarrolladas que se encuentran en los otros países.

El Salvador a pesar de ser contiguo a Guatemala, parece tener una Administración Tributaria con más poder y autoridad, sin dejar de contar el desarrollo de España, que incorpora la descripción de la finalidad, clases de medidas cautelares, incluyendo su

forma de iniciarlas, el diligenciamiento, extinción, periodo de vida y procedimiento.



Las tres legislaciones consideran medidas cautelares muy distintas, coinciden en que pueden presentarse otras medidas de ser necesario, conforme las circunstancias para asegurar los efectos de la decisión final; quiere decir que permite sean presentadas otras medidas cautelares que no se han nominado previamente, pero que de necesitarse, deben de justificarse para que sean otorgadas.

El Título y Capítulo en los que se encuentran reguladas, puede observarse que en España y El Salvador se desarrollan evidentemente dentro de un procedimiento administrativo, sin tan si quiera dudarlo; máxime si el contenido demuestra que hacen referencia a figuras que se confrontan en un procedimiento administrativo. En Guatemala no es expreso en su contenido, aunque se deduce, que podrán solicitarse para permitir la debida verificación y fiscalización que establece la ley, esto es parte de un procedimiento y no de un proceso contencioso administrativo, en el cual la fase de fiscalización y determinación ya concluyó.

Asimismo, en Guatemala el artículo 170 del Código Tributario, describe que procede presentar las medidas cautelares cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas, aunque estas figuras no coinciden con un proceso, siendo contradictorio y dudoso si realmente se refiere a un procedimiento, a un proceso o inclusive ambos.

En El Salvador y en España se regulan las medidas tributarias, identificadas en su propio Código Tributario, sin remitir a otra legislación para su trámite o supletoriedad, sino más bien establece los casos cuando corresponde solicitarlas, su diligenciamiento, procedencia, clases de medidas, dejando bien determinadas las acciones de procedencia. A diferencia de Guatemala, no indica los casos por los cuales procede su solicitud, su trámite en general, diligenciamiento y ejecución, plazo para el cese de las medidas.

Se puede entender que la norma en Guatemala deja el espacio amplio para que la Administración Tributaria, sin límites realice el cobro tributario de cualquier impuesto sin un permiso expreso de la ley.



3.7 Aporte al contribuyente sujeto al procedimiento administrativo tributario

Cuando una norma no resulta lo convenientemente clara, crea incertidumbre en las solicitudes que pueda presentar la Administración Tributaria ante los órganos jurisdiccionales, resultando conveniente mantenerse en todo procedimiento administrativo de forma atenta a las actitudes del ente recaudador, puesto que lamentablemente el Código Tributario, como no establece los casos de procedencia en que se solicitarán las medidas cautelares, sino solamente indica que serán las que sean de interés al fisco, es pernicioso dejar a la deriva los actos administrativos, aunque sea un requerimiento de la Administración Tributaria.

La acción que le compete al sujeto pasivo de la obligación tributaria, si la Administración Tributaria presenta una medida cautelar fuera de las nominadas o contempladas en la legislación guatemalteca dentro del procedimiento administrativo tributario, sería presentar una acción constitucional de amparo, aduciendo como principios violentados en primera instancia el de seguridad jurídica, en virtud de que la norma es muy amplia, para hacer interpretaciones de cobro de impuestos extralimitantes. Aunado a ello, otro principio que puede argumentar que se violenta es el de proporcionalidad, en virtud de que el adeudo debe ser equivalente al daño causado con las medidas solicitadas.

Es importante verificar que el ente juzgador que conoce las medidas y las resuelve favorablemente, no se deje llevar por requerimientos sin la justificación suficiente para solicitarlas, porque es el único encargado de establecer límites al accionar del Estado en contra del administrado. En virtud de que para otorgarlas deben ser ampliamente justificadas en cuanto a la posible pérdida o destrucción del bien sujeto a garantizar el cobro de la deuda tributaria.

Es necesario derogar por medio del Congreso de la República los artículos 170 y 170 "A", para establecer la improcedencia de las medidas cautelares en el procedimiento administrativo, sino solamente en los procesos judiciales, en el cual se identifican las clases de medidas cautelares a dilucidar. Lo que resultará equiparar la naturaleza de la resistencia a la acción fiscalizadora, unificando la información del artículo 170 "A" al artículo 93.

Es necesario saber la forma en que la Superintendencia de Administración Tributaria conoce las medidas cautelares, instruyendo al contribuyente con documentos actualizados y revisados por la institución, para que los administrados estén seguros del criterio a tomar en todos los casos; es por ello que se hizo un análisis del documento que emitió el ente recaudador, en el cual expone su criterio y formas en las cuales utiliza las medidas cautelares, documento que demuestra sobre la medida más utilizada en el procedimiento administrativo tributaria, que es la de resistencia a la acción fiscalizadora, sin considerar más opciones que las que ya se presentan en el juicio económico coactivo.

Como conclusión del presente capítulo, relacionado con el principio de seguridad jurídica, puede establecerse que es uno de los principios primordiales a estudiar dentro de las medidas cautelares tributarias, en virtud de que la norma y el mismo procedimiento administrativo debe de ser lo suficientemente claro, preciso, de sencillo entendimiento por parte del contribuyente, quien debe conocer los límites del Estado dentro de su actividad, para no violentar sus derechos, solicitando medidas en su detrimento.

A raíz de varias entrevistas a los tres jueces de los Juzgados de Primera Instancia de lo Económico Coactivo, se puede extraer, que la Administración Tributaria solamente presenta las providencias de urgencia por resistencia a la acción fiscalizadora y los juicios económicos coactivos con demandas, solicitando el embargo precautorio en su mayoría.

Derivado de la entrevista efectuada al Presidente de la Sala Cuarta de lo Contencioso Administrativo, se puede inferir que los Artículos 170 y 170 "A" del Código Tributario carecen del principio de seguridad jurídica, derivado que no son claros en su redacción e interpretación, puesto que pareciera que pueden utilizarse la totalidad de medidas

cautelares descritas en el Código Procesal Civil y Mercantil, Decreto Ley 27073 dentro de procedimiento administrativo.



CONCLUSIONES



La Administración Tributaria, en su actividad recaudadora, derivado de las actividades tributarias, debe basar sus hechos en principios y garantías constitucionales, considerando a la legalidad, seguridad jurídica y debido proceso, para que el administrado posea la certidumbre en las decisiones de las instituciones públicas, sin que estas actúen de forma discrecional y basadas en criterios antojadizos.

Existe falta de seguridad jurídica en la norma tributaria, en virtud de que los contribuyentes desconocen el criterio y destino de las acciones de la Superintendencia de Administración Tributaria, que pueden resultar subjetivos y cambiantes, limitados a documentos emitidos por la Administración Tributaria y publicados en el portal de la institución, para saber qué esperar en el procedimiento administrativo en aplicación de las medidas cautelares.

La figura de las medidas cautelares, regulada en los artículos 170 y 170 "A" del Código Tributario, no indica expresamente que pueden aplicarse en el procedimiento administrativo o solamente en los procesos judiciales; asimismo, no indica las clases de medidas a solicitar. Por su redacción, da indicios de que en la vía administrativa pueden hacerse valer, con el propósito de permitir al ente recaudador la debida verificación, fiscalización, cuando exista resistencia o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.

En Guatemala, le corresponde a los órganos jurisdiccionales establecer los límites a la Administración Tributaria, si en caso realizan la solicitud de medidas cautelares en el procedimiento administrativo tributario, siendo los juzgadores quienes defienden la juridicidad del acto, verificando los argumentos que justifiquen la validez de otorgar las medidas cautelares.

Como resultado de las entrevistas a los Juzgados de lo Económico Coactivo y en la Sala Cuarta de lo Contencioso Administrativo, en relación con la falta de seguridad

jurídica en los artículos 170 y 170 “A”, los juzgadores coinciden en la posibilidad que la Administración Tributaria, solicite las medidas cautelares que más le convenga para cumplir con el cobro de la deuda tributaria, dejando en indefensión a los contribuyentes derivado de sus criterios variables.



REFERENCIAS



- Altamirano Catalán, M. y Felipe Muñoz, B. (2006). *Derecho Tributario parte General, determinación de la obligación tributaria*. Chile: Legal Publishing.
- Arrijo Vizcaino, A. (2003). *Derecho Fiscal*. México: Themis.
- Barreix, A. y Roca J. (2003). *Un Nuevo Modelo de Administración Tributaria*. (Tesis Doctoral no publicada). Universidad Católica de Uruguay. Facultad de Ciencias Jurídicas. Uruguay.
- Bielsa, R. (1964). *Sobre lo contencioso administrativo*, España: Santa Fe.
- Blanco R.; (1976). *Derecho Tributario, Parte General y Legislación Española*. España: Ariel.
- Bravo Arteaga, J. (1997). *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*. Colombia: Rosaristas.
- Broseta Pont, M. (1978). *La empresa, la unificación del derecho de obligaciones y el derecho mercantil*. Madrid: Tecnos.
- Bustamante Alarcón, Reynaldo. (2001). *El Derecho a Probar como Elemento Esencial de un Proceso Justo*. Lima: ARA.
- Cabanellas, G. (1979). *Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual. Tomo VI*. Buenos Aires: Heliasta
- Calamandrei, P. (2017). *Introducción al estudio sistemático de las providencias cautelares*. Chile: Olejnik

- Calvo Ortega, R. (2009). *Curso de Derecho Financiero I, Derecho Tributario, Parte General*. Madrid, España: Civitas.
- Carrasco Iriarte, H. (2004). *Glosario de términos fiscales, aduaneros y presupuestales*. México: IURE
- Carrera Raya, F. (1994). *Manual de Derecho Financiero, Volumen II, Derecho Tributario*. Madrid, España: Tecnos.
- Corcuera Torres, Amable (1998). *Las medidas cautelares que aseguran el cobro de la deuda tributaria*. España: Marcial Pons
- Chicas Hernández R. (1992). *Apuntes de Derecho Tributario y legislación*, Guatemala: Universidad de San Carlos.
- Chichizola, M. (1990). *El debido proceso como garantía constitucional*. Buenos Aires, Argentina: La Ley S.A.
- Chinchilla Marín, C. (1991). *La tutela cautelar en la nueva justicia administrativa*. Madrid: Cívitas
- De Juano, M. (1969); *Curso de finanzas y Derecho Tributario, tomo I*. Argentina: Molachino.
- De la Garza, S. (1981). *Derecho Financiero Mexicano*. México: Editorial Porrúa S.A.
- Díez-Picazo. (1976) *Fundamentos de Derecho Civil (Tomo I, Volumen II). Derecho General de las Obligaciones*. Barcelona: Bosh
- Einaudi, L. (1963). *Mitos y Paradojas de la Justicia Tributaria*. Barcelona: Ariel.
- Esparza Leibar, J. (1995). *El principio del debido proceso*. Barcelona, España: Bosch.





- Fernández de Soto Blass, M. (2005). *Practikum del Derecho Tributario Español*. Madrid, España: Dykinson.
- Fernández Lamela, P. (2003). *Emergencia pública e inseguridad jurídica. Navegando a bordo del Titanic institucional*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Fernández Martínez, R. (1999). *Derecho Fiscal*. México: McGraw-Hill Interamericana.
- Fernandez Vasquez, E. (1981). *Diccionario de Derecho Público*. Buenos Aires: Astrea.
- García Belsunce, H. (1982). *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot.
- García de Enterría, E. (1995). *La batalla por las medidas cautelares. Derecho Comunitario Europeo y proceso contencioso-administrativo español*. Madrid, España: Civitas.
- García de Enterría, E. y Ramón-Fernández. (2006). *Curso de Derecho Administrativo I*. Editorial Aranzadi. Madrid: Tecnos.
- García Vizcaíno, C. (1996). *Derecho Tributario, Consideraciones económicas y jurídicas, Análisis de la legislación, doctrina y jurisprudencia*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Giuliani Fonrouge, C. (1997). *Derecho Financiero*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- González, García, E. (2000). *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- Gordillo, Agustín, A. (2000). *Introducción al derecho*, Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- Gordillo, Agustín. (2004). *Tratado de Derecho Administrativo. La defensa del usuario y del administrado*. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.



Hensel, A. (2005). *Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons.

Herrarte, A. (1978). *Derecho Procesal Penal*. Guatemala: José de Pineda Ibarra

Huanes Tovar, J. (2006). *Derecho Tributario I*. Perú: Uladech.

Hutchinson, T.(2002). *Régimen de procedimientos administrativos. Ley 19.549*. Buenos Aires: Astrea.

Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: AbeledoPerrot.

Jarach, D. (1982). *El Hecho Imponible, Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Buenos Aires, Argentina: AbeledoPerrot.

Kielmanovich, J. (1999). *Tutela urgente y cautelar*, Argentina: Astrea.

López González, J. (2007). *Lecciones de Derecho Procesal Civil*. San José, Costa Rica: Juricentro.

López Nieto, F. (1960). *El procedimiento administrativo*. Barcelona: Bosch.

López Oliveira, M. (2002). *La Instancia Administrativa*, Argentina: EDIAR.

Luque Mateo, M. (2009). *Las medidas cautelares tributarias*. Barcelona: Atelier.

Luqui, Juan C. (1989). *La obligación tributaria*. Argentina: Depalma.

Mabarak Cercedo, D. (1996). *Derecho Financiero Público*. México: McGraw- Hill Interamericana de México, S.A de C.V.



- Margain Manautou, E. (1978). *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- Martin, J. (2006), *Principios del Derecho Tributario argentino*. Argentina: Ediciones Contabilidad Moderna.
- Mehl, L. (1964). *Elementos de Ciencia Fiscal*, Barcelona: Bosch.
- Menéndez Moreno, A. (2009). *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. España: Lex Nova, S.A.
- Morales Pérez E. (2013). El Debido Proceso Administrativo para la Aplicación de los Tributos en República Dominicana. Recuperado el 20 de abril de 2018, de [http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/C9280A53BA88AC5E05257B39005EBA31/\\$FILE/2013_tesis_procedimientos_tributarios_morales.pdf](http://www2.congreso.gob.pe/sicr/cendocbib/con4_uibd.nsf/C9280A53BA88AC5E05257B39005EBA31/$FILE/2013_tesis_procedimientos_tributarios_morales.pdf)
- Nava Negrete, A. y Quiroz Acosta, E. (2001). *Procedimiento administrativo, Nuevo diccionario jurídico mexicano. P- Z*. México: UNAM-Porrúa.
- Ossorio M. (2006). *Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales*. Argentina: Heliasta S.R.L.
- Ossorio, M. (1981). *Diccionario de Ciencias Jurídicas. Políticas y Sociales*. Argentina: Heliasta.
- Pérez Luño, A. (1994). *La seguridad jurídica*. Barcelona: Ariel.
- Porrás Rodríguez, L. (1994). *Hacienda Pública y Administración Pública*, Guatemala: USAC.
- Pugliese, Mario. (1939). *Instituciones de Derecho Financiero y Derecho Tributario*. México: Editorial Fondo de Cultura Económica.



- Pugliese, Mario. (1976). *Instituciones de Derecho Financiero*. México: Porrúa.
- Querlat, J. y Lozano Serrano C. (2008). *Derecho Tributario*. España: Thomson Aranzadi.
- Rocco, Ugo. (1977). *Tratado de Derecho Procesal Civil. Tomo V. Parte Especial Proceso Cautelar*. Argentina: Depalma.
- Rodríguez Lobato, R. (1986). *Derecho Fiscal*. México: Melo, S.A.
- Rubio Llórente, R. (1975). *La doctrina del derecho de resistencia frente al poder injusto y el concepto de Constitución. En el Libro homenaje a J. Sánchez*. Caracas: Covisa
- Saccone, M. (2002). *Manual de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Editorial la Ley.
- Sánchez Vázquez, R. (2004). *Los principios generales del derecho y los criterios del poder judicial de la federación*. México: Porrúa.
- Soler, O. (2002). *Derecho Tributario*. Argentina: La Ley.
- Valdés Costa, R. (1992). *Instituciones de Derecho Tributario*. Buenos Aires, Argentina: Depalma.
- Vedel G. y Devolvé, P. (1983). *Derecho Administrativo (Droit Administratif)* Paris, Francia: T.I.
- Vergara Sandoval R. (2010). *Lecciones de Derecho Tributario Inspiradas por un Maestro*. Bogota, Colombia: Universidad del Rosario.
- Villegas, H. (1994). *Curso de Finanzas Derecho Financiero y Tributario*. Argentina: Depalma.

Villegas, H. (2002). *Curso de finanzas, Derecho Financiero y tributario*. Buenos Aires:
Astrea.

Zavala, J. (1998). *Manual de Derecho Tributario*. Chile: Jurídica Conosur.







Anexos



Anexo I

Documento de la Superintendencia de Administración Tributaria.

Titulado: Medida cautelar de providencia de urgencia conforme los artículos 170 del Código Tributario y 530 del Código Procesal Civil y Mercantil.

**MEDIDA CAUTELAR DE PROVIDENCIA DE URGENCIA
CONFORME LOS ARTÍCULOS 170 DEL CÓDIGO
TRIBUTARIO Y 530 DEL CÓDIGO PROCESAL CIVIL Y
MERCANTIL.**



Es de interés para la Superintendencia de Administración Tributaria informar y orientar a los contribuyentes, notarios y obligados, a efecto que conozcan las disposiciones legales tributarias y procesales relacionadas con las Medidas Cautelares que puede solicitar la Administración Tributaria y dictar los Juzgados correspondientes, en contra de contribuyentes que incumplan con sus obligaciones Tributarias, contribuyendo con ello al proceso de transparencia y fortalecimiento de una adecuada relación fisco-contribuyente, basada en el respeto, la certeza y equidad tributaria.

INTRODUCCIÓN

El presente documento tiene por objeto, orientar al contribuyente, responsable tributario y asesores en relación al proceso cautelar de Providencia de Urgencia, relacionado con los requerimientos de información efectuados por la Administración Tributaria, lo concerniente a la Medida Cautelar de Providencia de Urgencia, las obligaciones como contribuyente y la Infracción de Resistencia a la Acción Fiscalizadora regulada en el artículo 93 del Código Tributario, así como las consideraciones para evitar incurrir en la Infracción Tributaria antes indicada. Además es necesario que el contribuyente esté consciente de la facultad que otorga la Constitución Política de la República de Guatemala a la Administración Tributaria para verificar el adecuado cumplimiento de sus obligaciones tributarias y que el no presentar la documentación requerida conlleva el inicio de una medida cautelar de "Providencia de Urgencia" que asegura a la Administración Tributaria el cumplimiento por parte del contribuyente en la presentación de documentación.

La orientación adecuada hacia el contribuyente, responsable tributario y asesores, permitirá que se cumpla eficazmente con el requerimiento de información que muchas veces por desconocimiento o mala orientación se evade. Citando como ejemplo el típico

caso en donde el contribuyente tiene la idea errónea en relación a que presentando una denuncia de robo o extravío de la documentación, quedará exento de responsabilidad, situación que no es cierta, pues el Código Tributario establece en el artículo 112 "A", la obligación que tienen los sujetos pasivos de la obligación tributaria, de rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, *"dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse"*.

Conforme lo estipulado en el artículo 297 del Código Procesal Penal, cualquier persona deberá comunicar, por escrito u oralmente, a la policía, al Ministerio Público o al tribunal el conocimiento que tuviere acerca de la comisión de un delito, y que el denunciante deberá ser identificado. En ese sentido, el contribuyente deberá interponer la denuncia correspondiente.

Es intención de la Administración Tributaria que todo contribuyente que posea un expediente en el cual se haya iniciado el trámite ante el Juzgado de lo Económico Coactivo, tenga el conocimiento de qué es y cuál es el procedimiento de una Providencia de Urgencia y sin temor a equivocarse se avoque a la brevedad posible a la Intendencia de Asuntos Jurídicos a solventar su situación en virtud que el proceso permite que la

documentación sea presentada en cualquier instancia del proceso judicial.



**DEBERES FORMALES DE LOS
COTRIBUYENTES Y RESPONSABLES.**

Aspectos legales a considerar:

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...
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, documentos y comprobantes de mercaderías, relacionados con hechos generadores de obligaciones tributarias.
 5. Comunicar cualquier cambio de la situación tributaria de los contribuyentes o responsables...¹

¹ Decreto Número 6-91 del Congreso de la República de Guatemala, Código Tributario, artículo 112.

Son también obligaciones de los contribuyentes y responsables:

1. Conservar en forma ordenada, mientras no haya transcurrido el plazo de prescripción, libros, documentos y archivos, estados de cuenta bancarios o sistemas informáticos del contribuyente, que se relacionan con sus actividades económicas y financieras, para establecer la base imponible de los tributos y comprobar el cumplimiento de sus de sus obligaciones tributarias.
2. Conservar por el plazo de la prescripción, los documentos en que conste el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
3. Los sujetos pasivos autorizados a presentar declaraciones, anexos e informaciones por vía electrónica o medios distintos al papel, deberán conservarlas por el mismo plazo en los medios en que fueron presentadas o en papel, a su elección.
4. Rehacer sus registros contables, en los casos de destrucción, pérdida, deterioro, extravío, o delitos contra el patrimonio que se produzcan respecto de los libros, registros, documentos, archivos o sistemas informáticos, dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha en que ocurrió el hecho, circunstancia que deberá acreditarse.
5. Permitir a la Administración Tributaria revisar los registros informáticos que contengan información relacionada con la realización de hechos generadores de tributos o al registro de sus operaciones contables y tributarias, ya sea en línea, o a determinado período de tiempo que establezca la Administración Tributaria, ello para fines exclusivos vinculados a la debida fiscalización tributaria; para el efecto, la Administración Tributaria deberá formular el requerimiento pertinente.
6. Los contribuyentes, responsables o personas exentas que presten servicios de atención médica a través de hospitales, sanatorios, casas de salud, clínicas, consultorios o centros de salud, que reciban pagos de terceros a favor de médicos u otros profesionales sean o no técnicos de la salud, los cuales correspondan a servicios que se hubieran prestado, en sus instalaciones, a terceros y cuyos servicios no se hubieren facturado por los hospitales, empresas, instituciones u organizaciones antes mencionadas deberán informar a la Administración Tributaria por medio de una declaración jurada mediante documento o vía electrónica en el formulario y forma que para el efecto proporcione la Administración Tributaria, dentro de los primeros diez (10) días hábiles del mes siguiente en el que se recibió el pago de un tercero,

a favor de los técnicos, profesionales, médicos u otros, antes mencionados. Para el efecto deberá indicar el Número de Identificación Tributaria y el nombre completo del médico, profesional o técnico así como el número de factura emitida por las personas antes indicadas. Igual obligación tendrán los contribuyentes o responsables en relación a los servicios que hubieren prestado los profesionales o técnicos referidos anteriormente².

Además son obligaciones de los contribuyentes, sean sujetos de imposición o no, entre otros, de suministrar a la Superintendencia de Administración Tributaria la información que requiera para el cumplimiento de sus funciones, en la forma y plazos que establece la ley.³



OBLIGACIÓN DE PROPORCIONAR INFORMACIÓN.

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.

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

² Ibid, artículo 112 "A".

³ Decreto Número 37-2016 del Congreso de la República de Guatemala, Ley para el Fortalecimiento de la Transparencia Fiscal y La Gobernanza de la Superintendencia de Administración Tributaria, artículo 51, el cual adiciona el artículo 21 "B" al Código Tributario, vigente a partir del 23 de febrero de 2017

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

Tributaria observará las disposiciones y procedimientos legalmente establecidos.

La Administración Tributaria avisará a los contribuyentes o terceros, por los medios que estime pertinentes, que deben informar de sus actividades afectas generadoras de tributos, exentas o efectuadas con terceros, en forma electrónica, con determinada periodicidad, facilitando para el efecto los medios, formatos, contenidos u otros elementos que contendrán la información que se le solicite.

Las certificaciones, constancias u otras informaciones que requiera la Administración Tributaria a instituciones públicas, serán expedidas dentro de un plazo no mayor a treinta (30) días y sin generar honorarios⁴.

Información respecto de terceros:

La Superintendencia de Administración Tributaria a través de la autoridad superior podrá requerir de cualquier persona individual o jurídica, el suministro periódico o eventual de información referente a actos, contratos o relaciones mercantiles con terceros, generadores de tributos, en forma escrita, electrónica, o por otros medios idóneos, siempre que se relacionen con asuntos tributarios, no transgreda el secreto profesional ni la garantía de

confidencialidad establecida en la Constitución Política de la República, leyes especiales y lo dispuesto en este Código. En todo caso, la Superintendencia de Administración Tributaria recibirá la información bajo reserva de confidencialidad. Dicha información deberá ser presentada utilizando formulario u otro medio que facilite la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, dentro del plazo de veinte días de recibido el requerimiento⁵.

Asimismo, podrá requerir a las entidades sujetas a la vigilancia e inspección de la Superintendencia de Bancos, cooperativas de ahorro y crédito, entidades de microfinanzas, y de los entes de microfinanzas sin fines de lucro, información financiera y de servicios realizados por cualquier persona individual o jurídica, entes o patrimonio en aquellos casos que exista duda razonable en torno a actividades u operaciones que ameriten un proceso de investigación y siempre que dicha información se solicite con propósitos tributarios, bajo garantía de confidencialidad, a través de juez competente.⁶

⁴ Decreto Número 6-91, Op. Cit., artículo 30.

⁵ Ibid., artículo 30 "A"

⁶ Decreto Número 37-2016, Op. Cit., artículo 52. el cual adiciona el artículo 30 "C" al Código Tributario, vigente a partir del 23 de febrero de 2017.



**RESISTENCIA A LA ACCIÓN
FISCALIZADORA DE LA
ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.**

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.

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

- Omitir el registro en los libros de contabilidad, de las cuentas bancarias e inversiones, que posea en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala o en el extranjero, de conformidad con lo establecido en el Código de Comercio. Se entiende que hay omisión de registro en los libros contables, si el contribuyente no registra una o varias cuentas bancarias que se encuentren a su nombre en los distintos bancos o grupos financieros de la República de Guatemala, o fuera de ella; no elabora las conciliaciones bancarias que determinen la razonabilidad del saldo contable y las partidas de diario no están soportadas por los documentos que originan la transacción.⁷

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

⁷ Decreto Número 37-2016, Op. Cit., artículo 54, el cual adiciona el numeral 5 al artículo 93 del Código Tributario, vigente a partir del 23 de febrero de 2017.

acción fiscalizadora tipificada en el Código Penal⁸.



DELITO DE RESISTENCIA A LA ACCIÓN FISCALIZADORA

Comete el delito de resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria quien, después de haber sido requerido, 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 de este delito será sancionado con prisión de uno a seis años y multa equivalente al uno por ciento (1%)

⁸ Decreto Número 6-91. Op. Cit., artículo 93.

**Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos**

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 se le impondrá, además de las penas a que se hubiere hecho acreedora, la expulsión del territorio nacional, que se ejecutará inmediatamente que hayan cumplido aquellas⁹.



**FACULTADES Y ATRIBUCIONES
LEGALES DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA.**

⁹ Decreto Número 17-73 del Congreso de la República, Código Penal, artículo 358 "D".

La Administración Tributaria, en el ejercicio de sus funciones podrá:

1. Requerir informe de cualquier persona individual o jurídica, esté o no inscrita como contribuyente o responsable y en su caso, declare los tributos que de acuerdo con las leyes le corresponda. Exigirá que liquiden y paguen los tributos, intereses, recargos y multas que procedan.

Asimismo exigirá a los contribuyentes responsables, que proporcionen los elementos que constituyen la base imponible para la correcta determinación de la obligación tributaria.

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.
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 del Código Tributario.

4. Sancionar a los contribuyentes y responsables, de acuerdo con este código y demás leyes tributarias.
5. Organizar el sistema de recaudación, cobro, fiscalización y control de los tributos a su cargo.
6. Los abogados que laboren en la Administración Tributaria podrán actuar en todos los procedimientos judiciales en que sea parte dicha Administración, por designación de su titular; así como cobrar judicialmente los tributos, multas, intereses, recargos y las costas que correspondan, conforme a la normativa específica de la Administración Tributaria. En consecuencia, dichos profesionales aunque laboren a tiempo completo, podrán ejercer la profesión de abogados, cuando actúen en los procedimientos a que se refiere este inciso.
7. Contratar profesionales de las disciplinas jurídicas, económicas, financieras u otras especialidades científicas o técnicas, en los casos en que sea necesario para el mejor cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación.
8. Establecer índices generales de rentabilidad, promedios o porcentajes de: Utilidad bruta, utilidad neta, ingresos o ventas por ramo de actividad económica, respecto de un mismo giro comercial, industrial, agropecuario, de explotación de recursos naturales, de empresas de servicios, así como de otras actividades profesionales o técnicas para la mejor determinación de los tributos.
9. Efectuar tasaciones de bienes o derechos en los casos en que el contribuyente, previo requerimiento, no aporte los documentos o elementos que permitan establecer el verdadero valor de los mismos. La Administración Tributaria al fijar esos valores tomará en consideración el valor normal de adquisición a la fecha de la operación.
10. Verificar los inventarios de bienes o mercancías y valores. Así como verificar bienes o mercancías objeto de transporte. Para tal efecto, las personas individuales o jurídicas que presten el servicio de transporte, incluyendo al conductor del respectivo vehículo, están obligadas a exigir del remitente los comprobantes de propiedad y otros documentos aprobados conforme al régimen aduanero, que amparan los bienes o mercancías transportadas; igualmente están obligados a portar dichos documentos mientras dure el traslado y, al igual que el propietario de los bienes o mercancías, a presentar los mismos a los funcionarios designados por la

Administración Tributaria, cuando estos así lo requieran. Para el cumplimiento de esta atribución, las fuerzas de seguridad pública deberán proporcionar de inmediato el apoyo que la Administración Tributaria les solicite.

11. Solicitar la colaboración de otras dependencias del Estado, entidades descentralizadas, autónomas, y cualquiera otra entidad del sector privado para realizar estudios económicos, financieros y tributarios, tendientes a establecer la realidad mercadotecnia y de rendimiento normales de determinadas actividades económicas, para poder establecer y aplicar con equidad las normas tributarias.

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.

13. Revisar los libros, documentos y archivos de los contribuyentes y agentes de retención o de percepción, que se relacionen con la determinación y el pago de las obligaciones tributarias, incluyendo el sistema informático que utilice el contribuyente para registrar sus operaciones contables y tributarias. Para tales efectos podrá requerir, en cada caso, información o documentación relacionada con el

equipamiento informático, incluyendo la de programas fuente, diseño y programas utilizados, así como la relacionada con los instrumentos materiales que permitan acceder a la información vinculada con los registros contables. Asimismo, podrá requerir la producción de listados e integraciones, y la realización de pruebas.

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 del Código Tributario¹⁰.

Asimismo, la Administración Tributaria podrá:

1. Establecer de mutuo acuerdo con el contribuyente, una dirección electrónica en Internet, o buzón electrónico, para cada uno de los contribuyentes y responsables, a efecto de remitirles los acuses de recibo de las declaraciones y pagos efectuados, boletines informativos, citaciones, notificaciones y otras comunicaciones de su interés, cuando correspondan. Establecida la dirección electrónica, el contribuyente debe notificar a la Administración Tributaria los cambios de la misma.

¹⁰ Decreto Número 6-91, Op. Cit., artículo 98.

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

2. Establecer procedimientos para la elaboración, transmisión y conservación de facturas, recibos, libros, registros y documentos por medios electrónicos, cuya impresión pueda hacer prueba en juicio y los que sean distintos al papel. La Administración Tributaria podrá autorizar la destrucción de los documentos, una vez se hayan transformado en registros electrónicos a satisfacción de ésta.
3. Requerir y proporcionar a las autoridades competentes tributarias de otros países con los que se hubiere celebrado convenios de intercambio de información y recibir de éstos, información de carácter tributario o financiero, para fines eminentemente vinculados con la fiscalización y control tributario, siempre que se garantice la confidencialidad de la información y no se transgreda lo establecido en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, y el artículo 44 de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.
4. Participar directa o indirectamente en la negociación y elaboración de tratados o convenios internacionales que afecten la recaudación impositiva en Guatemala.
5. Suscribir con otras administraciones tributarias, convenios de cooperación mutua e intercambio de información.
6. Requerir a los contribuyentes que presenten el pago de los tributos por medios electrónicos, teniendo en cuenta la capacidad económica, el monto de ventas y el acceso a redes informáticas de los mismos.
7. Verificar por los medios idóneos la veracidad de la información que proporcione el contribuyente o responsable al momento de solicitar su inscripción en el Registro Tributario Unificado o cualquier otro registro que tenga a su cargo la Administración Tributaria.
8. Actualizar de oficio el Registro Tributario Unificado u otros registros a su cargo, conforme a la información que proporcione el contribuyente en cualquier declaración de tributos.
9. Corregir de oficio en sus registros los errores de forma en la consignación de datos detectados en formularios electrónicos o en papel, de declaraciones o de pagos, siempre que no se afecte el impuesto determinado, de lo cual deberá dar aviso al contribuyente por cualquier medio.
10. Suscribir convenios con entidades del Estado, descentralizadas o autónomas que permitan a la Administración Tributaria recaudar en su nombre tributos, cuotas o contribuciones que dichas entidades tengan bajo su administración¹¹.

¹¹ Ibid., artículo 98 "A"



ELEMENTOS DE LA FISCALIZACIÓN.

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

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

3. Tiene la facultad de requerir del contribuyente y éste está obligado a presentar las copias, fotocopias, copias electrónicas o por cualquier otro medio, de la documentación y archivos almacenados en papel o medios magnéticos, ópticos u otros dispositivos de almacenamiento digital¹².



MEDIDAS CAUTELARES

Quien tenga fundado motivo para temer que durante el tiempo necesario para hacer valer su derecho a través de los procesos instituidos en las Leyes, se halle tal derecho amenazado por un perjuicio inminente e irreparable, puede pedir por escrito al juez las providencias de urgencia

¹² Ibid., artículo 100.

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

que, según las circunstancias, parezcan más idóneas para asegurar provisionalmente los efectos de la decisión sobre el fondo¹³.

La administración Tributaria podrá solicitar ante los juzgados de lo económico-coactivo o del orden común, que se dicten las medidas cautelares que estime necesarias para asegurar los intereses del fisco en la oportuna percepción de los tributos, intereses y multas que le corresponden, asimismo, que permitan la debida verificación y fiscalización que le manda la ley, cuando exista resistencia, defraudación o riesgo en la percepción de los tributos, intereses y multas.

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

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

¹³ Decreto Ley 107, del Jefe de Gobierno, Código Procesal Civil y Mercantil, artículo 530.

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

El Estado, a través de la Administración Tributaria, queda relevado de constituir garantía, prestar fianza o caución de cualquier naturaleza, cuando solicite tales medidas, pero será responsable de las costas, daños y perjuicios que se causen¹⁴.

Apercibimiento en medida cautelar por resistencia a la acción fiscalizadora de la Administración Tributaria:

El juez competente que resuelva favorablemente la solicitud de la Administración Tributaria relacionada con una medida cautelar encaminada a permitir la verificación y fiscalización que le manda la ley, requerirá al contribuyente o responsable el cumplimiento de lo resuelto por aquella dentro de un plazo de ocho¹⁵ o diez¹⁶ días, según corresponda, contados a partir de la notificación de la resolución por el ministro ejecutor, bajo apercibimiento que si no lo hiciere se le certificará lo conducente.

En caso que el contribuyente cumpla con lo solicitado en el Requerimiento, la

¹⁴ Decreto Número 6-91, Op. Cit., artículo 170.

¹⁵ Decreto Número 37-2016, Op. Cit., artículo 52, el cual adiciona el artículo 30 "C" numeral 4. del Código Tributario, vigente a partir del 23 de febrero de 2017,

¹⁶ Decreto Número 6-91, Op. Cit., artículo 170 "A".

Administración Tributaria procederá a ejercer la facultad que en derecho le corresponde, en este caso el de fiscalizar, entendiéndose éste como la verificación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, conforme lo estipulado en el primer párrafo del artículo 98 del Código Tributario y 3 literal a) de la Ley Orgánica de la Superintendencia de Administración Tributaria.

El requerimiento, es el documento en el cual la Administración Tributaria, solicita al contribuyente diversos documentos e información, entre los que se pueden mencionar: los libros de contabilidad, libros auxiliares, declaraciones, facturas de ventas y/o prestación de servicios, facturas de compras y servicios adquiridos, los medios de pago, fotocopias simples o certificadas de estos documentos según corresponda, así como el acceso a los sistemas de contabilidad de los contribuyentes y cualquier otro documento o información que se relacione con la determinación de las bases imponibles de los tributos a los cuales se encuentre afiliado ante la Superintendencia de Administración Tributaria, de acuerdo con lo preceptuado en los artículos 93, 100 y 142 "A" del Código Tributario.

La certificación de lo conducente, cuando proceda, deberá emitirla el juez, dentro del plazo de diez días contados a partir de finalizado el plazo anteriormente relacionado¹⁷.

¹⁷ Ibid.



PROCEDIMIENTO

La medida cautelar de Providencia de Urgencia, es la que asegura los intereses de la Administración Tributaria, a través de Requerimiento de Información al contribuyente para que presente documentación o información de carácter tributario, contable o financiero.

- La Administración Tributaria, tiene facultad para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, esto lo realiza elaborando un Requerimiento de Información, el cual debe ser debidamente notificado al contribuyente en el domicilio fiscal designado por éste ante la Administración Tributaria para recibir citaciones, notificaciones y demás correspondencia que se remita.
- Encontrándose debidamente notificado el contribuyente, tiene un plazo improrrogable de tres días

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos

para presentar la documentación ante los Auditores nombrados, de no hacerlo incurre en la Infracción Tributaria de Resistencia a la Acción Fiscalizadora.

- Posteriormente, en caso de negativa del contribuyente el Auditor traslada el expediente a la Intendencia de Asuntos Jurídicos, para que se de inicio a la acción judicial y promueva la solicitud de medida cautelar de Providencia de Urgencia ante un Juzgado de lo Económico Coactivo¹⁸.
- Esta medida se encuentra encaminada a permitir la verificación y fiscalización de la información requerida al contribuyente o responsable por la Administración Tributaria, una vez admitida por el Juez competente es notificada a cualquiera de las partes por el ministro ejecutor¹⁹, acto con el cual se interrumpe la prescripción teniendo la Administración Tributaria nuevamente un plazo de cuatro años para requerir la información al contribuyente.
- En el momento que el Juzgado le notifique y le requiera la documentación al contribuyente la ley le concede un plazo de diez días

¹⁸ Decreto Número 6-91, Op. Cit., artículo 170.

¹⁹ *Ibid*, artículo 170 "A".

para cumplir con la presentación de la misma, bajo apercibimiento que si no lo hiciere se le certificará lo conducente por el delito de Resistencia a la Acción Fiscalizadora regulado en el artículo 358 "D" del Código Penal.

- El proceso cautelar antes descrito, se origina de la obligación que tiene el contribuyente de proporcionar la información ante la Administración Tributaria, según lo establecido en el artículo 24 de la Constitución Política de la República de Guatemala, el cual establece 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."*

Esto significa que si el contribuyente no proporciona la documentación que se le requiere, se está resistiendo, constituyendo esto una infracción tributaria y como ya se indicó, también puede llegar a convertirse en un ilícito.

Según el Autor Manuel Osorio, define en su Diccionario de Ciencias Jurídicas, Políticas y Sociales, 1ª. Edición Electrónica, Ilícito, como *"Lo prohibido por la Ley a causa de oponerse a justicia, equidad, razón,*

Unidad de Orientación Legal y Derechos del Contribuyente
Departamento de Consultas
Intendencia de Asuntos Jurídicos



o buenas costumbres...Lo ilícito puede violar la ley positiva...”; en ese sentido, se concluye que son los actos humanos voluntarios, actuando con discernimiento, interacción y libertad, contrarios a lo dispuesto en la Ley, y como consecuencia son sancionables, además pueden consistir en acciones u omisiones, siendo este último, el que debe existir la obligación de actuar, tal es el caso de la resolución notificada por el Ministro ejecutor, para que el contribuyente cumpla con lo requerido por la Superintendencia de Administración tributaria.



Anexo II

Artículos relacionados con las medidas cautelares y el procedimiento de cobro, de la Ley General Tributaria - España



LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SUS REGLAMENTOS

§ 1

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Jefatura del Estado
«BOE» núm. 302, de 18 de diciembre de 2003
Última modificación: 4 de julio de 2018
Referencia: BOE-A-2003-23186

JUAN CARLOS I REY DE ESPAÑA

A todos lo que la presente vieren y entendieren.
Sabed: Que las Cortes Generales han aprobado y Yo vengo en sancionar la siguiente Ley.

Artículo 80 bis. *Prelación y garantías de créditos de titularidad de otros Estados.*

Los créditos de titularidad de otros Estados o entidades internacionales o supranacionales no gozarán de prelación alguna cuando concurren con otros créditos de derecho público, ni del resto de las garantías establecidas en los artículos anteriores de esta sección, salvo que la normativa sobre asistencia mutua establezca otra cosa.

Artículo 81. *Medidas cautelares.*

1. Para asegurar el cobro de las deudas para cuya recaudación sea competente, la Administración tributaria podrá adoptar medidas cautelares de carácter provisional cuando existan indicios racionales de que, en otro caso, dicho cobro se vería frustrado o gravemente dificultado.

La medida cautelar deberá ser notificada al afectado con expresa mención de los motivos que justifican su aplicación.

2. Cuando se solicite a la Administración tributaria la adopción de medidas cautelares en el marco de la asistencia mutua, el documento procedente del Estado o entidad internacional o supranacional que las solicite que permita la adopción de medidas cautelares no estará sujeto a acto alguno de reconocimiento, adición o sustitución por parte de la Administración tributaria española.

3. Las medidas habrán de ser proporcionadas al daño que se pretenda evitar y en la cuantía estrictamente necesaria para asegurar el cobro de la deuda. En ningún caso se adoptarán aquellas que puedan producir un perjuicio de difícil o imposible reparación.

4. Las medidas cautelares podrán consistir en:

a) La retención del pago de devoluciones tributarias o de otros pagos que deba realizar la Administración tributaria. La retención cautelar total o parcial de una devolución tributaria deberá ser notificada al interesado junto con el acuerdo de devolución.

b) El embargo preventivo de bienes y derechos, del que se practicará, en su caso, anotación preventiva.

c) La prohibición de enajenar, gravar o disponer de bienes o derechos.

d) La retención de un porcentaje de los pagos que las empresas que contraten o subcontraten la ejecución de obras o prestación de servicios correspondientes a su actividad principal realicen a los contratistas o subcontratistas, en garantía de las obligaciones tributarias relativas a tributos que deban repercutirse o cantidades que deban retenerse a trabajadores, profesionales u otros empresarios, en la parte que corresponda a las obras o servicios objeto de la contratación o subcontratación.

e) Cualquier otra legalmente prevista.

5. Las medidas cautelares reguladas en este artículo podrán adoptarse durante la tramitación de los procedimientos de aplicación de los tributos desde el momento en que la Administración tributaria actuante pueda acreditar de forma motivada y suficiente la concurrencia de los presupuestos establecidos en el apartado 1 y el cumplimiento de los límites señalados en el apartado 3.

6. Los efectos de las medidas cautelares cesarán en el plazo de seis meses desde su adopción, salvo en los siguientes supuestos:

a) Que se conviertan en embargos en el procedimiento de apremio o en medidas del apartado 8 de este artículo o en medidas cautelares judiciales, que tendrán efectos desde la fecha de adopción de la medida cautelar.

b) Que desaparezcan las circunstancias que motivaron su adopción.

c) Que, a solicitud del interesado, se acordase su sustitución por otra garantía que se estime suficiente.

En todo caso, las medidas cautelares deberán ser levantadas si el obligado tributario presenta aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución que garantice el cobro de la cuantía de la medida cautelar. Si el obligado procede al pago en período voluntario de la obligación tributaria cuyo cumplimiento aseguraba la medida cautelar, sin mediar suspensión del ingreso, la Administración Tributaria deberá abonar los gastos de la garantía aportada.

LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SUS REGLAMENTOS

§ 1 Ley General Tributaria

d) Que se amplíe dicho plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación pueda exceder de seis meses.

e) Que se adopten durante la tramitación del procedimiento descrito en el artículo 253 de esta Ley o tras su conclusión. En estos casos sus efectos cesarán en el plazo de veinticuatro meses desde su adopción.

Si se hubieran adoptado antes del inicio de la tramitación descrita en el artículo 253 de esta Ley, una vez dictada la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrá ampliarse el plazo mediante acuerdo motivado, sin que la ampliación total de las medidas adoptadas pueda exceder de 18 meses.

Las medidas a que se refiere este párrafo e) podrán convertirse en embargos del procedimiento de apremio iniciado para el cobro de la liquidación practicada.

Si con posterioridad a su adopción, se solicitara al órgano judicial penal competente la suspensión contemplada en el artículo 305.5 del Código Penal, las medidas adoptadas se notificarán al Ministerio Fiscal y al citado órgano judicial y se mantendrán hasta que este último adopte la decisión precedente sobre su conservación o levantamiento.

7. Se podrá acordar el embargo preventivo de dinero y mercancías en cuantía suficiente para asegurar el pago de la deuda tributaria que proceda exigir por actividades lucrativas ejercidas sin establecimiento y que no hubieran sido declaradas. Asimismo, podrá acordarse el embargo preventivo de los ingresos de los espectáculos públicos que no hayan sido previamente declarados a la Administración tributaria.

8. Cuando con motivo de un procedimiento de comprobación e investigación inspectora se haya formalizado denuncia o querrela por delito contra la Hacienda Pública o se haya dirigido proceso judicial por dicho delito sin que se haya dictado la liquidación a que se refiere el artículo 250.2 de esta Ley, podrán adoptarse, por el órgano competente de la Administración Tributaria, las medidas cautelares reguladas en este artículo, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición adicional decimonovena.

Si la investigación del presunto delito no tuviese origen en un procedimiento de comprobación e investigación inspectora, las medidas cautelares podrán adoptarse por el órgano competente de la Administración Tributaria con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias de investigación desarrolladas por el Ministerio Fiscal o, en su caso, con posterioridad a la incoación de las correspondientes diligencias penales.

En los supuestos a que se refieren los párrafos anteriores, las medidas cautelares podrán dirigirse contra cualquiera de los sujetos identificados en la denuncia o querrela como posibles responsables, directos o subsidiarios, del pago de las cuantías a las que se refiere el artículo 126 del Código Penal.

Adoptada, en su caso, la medida cautelar por el órgano competente de la Administración Tributaria, se notificará al interesado, al Ministerio Fiscal y al órgano judicial competente y se mantendrá hasta que este último adopte la decisión precedente sobre su conversión en medida jurisdiccional o levantamiento.

Artículo 82. *Garantías para el aplazamiento y fraccionamiento del pago de la deuda tributaria.*

1. Para garantizar los aplazamientos o fraccionamientos de la deuda tributaria, la Administración Tributaria podrá exigir que se constituya a su favor aval solidario de entidad de crédito o sociedad de garantía recíproca o certificado de seguro de caución.

Cuando se justifique que no es posible obtener dicho aval o certificado o que su aportación compromete gravemente la viabilidad de la actividad económica, la Administración podrá admitir garantías que consistan en hipoteca, prenda, fianza personal y solidaria u otra que se estime suficiente, en la forma que se determine reglamentariamente.

En los términos que se establezcan reglamentariamente, el obligado tributario podrá solicitar de la Administración que adopte medidas cautelares en sustitución de las garantías previstas en los párrafos anteriores. En estos supuestos no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 6 del artículo anterior de esta Ley.

2. Podrá dispensarse total o parcialmente al obligado tributario de la constitución de las garantías a las que se refiere el apartado anterior en los casos siguientes:



Subsección 2.ª Iniciación y desarrollo del procedimiento de apremio

Artículo 167. *Iniciación del procedimiento de apremio.*

1. El procedimiento de apremio se iniciará mediante providencia notificada al obligado tributario en la que se identificará la deuda pendiente, se liquidarán los recargos a los que se refiere el artículo 28 de esta ley y se le requerirá para que efectúe el pago.

2. La providencia de apremio será título suficiente para iniciar el procedimiento de apremio y tendrá la misma fuerza ejecutiva que la sentencia judicial para proceder contra los bienes y derechos de los obligados tributarios.

3. Contra la providencia de apremio sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción total de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Solicitud de aplazamiento, fraccionamiento o compensación en período voluntario y otras causas de suspensión del procedimiento de recaudación.
- c) Falta de notificación de la liquidación.
- d) Anulación de la liquidación.
- e) Error u omisión en el contenido de la providencia de apremio que impida la identificación del deudor o de la deuda apremiada.

4. Si el obligado tributario no efectuara el pago dentro del plazo al que se refiere el apartado 5 del artículo 62 de esta ley, se procederá al embargo de sus bienes, advirtiéndose así en la providencia de apremio.

Artículo 168. *Ejecución de garantías.*

Si la deuda tributaria estuviera garantizada se procederá en primer lugar a ejecutar la garantía a través del procedimiento administrativo de apremio.

No obstante, la Administración tributaria podrá optar por el embargo y enajenación de otros bienes o derechos con anterioridad a la ejecución de la garantía cuando ésta no sea proporcionada a la deuda garantizada o cuando el obligado lo solicite, señalando bienes suficientes al efecto. En estos casos, la garantía prestada quedará sin efecto en la parte asegurada por los embargos.

Artículo 169. *Práctica del embargo de bienes y derechos.*

1. Con respeto siempre al principio de proporcionalidad, se procederá al embargo de los bienes y derechos del obligado tributario en cuantía suficiente para cubrir:

- a) El importe de la deuda no ingresada.
- b) Los intereses que se hayan devengado o se devenguen hasta la fecha del ingreso en el Tesoro.
- c) Los recargos del período ejecutivo.
- d) Las costas del procedimiento de apremio.

2. Si la Administración y el obligado tributario no hubieran acordado otro orden diferente en virtud de lo dispuesto en el apartado 4 de este artículo, se embargarán los bienes del obligado teniendo en cuenta la mayor facilidad de su enajenación y la menor onerosidad de ésta para el obligado.

Si los criterios establecidos en el párrafo anterior fueran de imposible o muy difícil aplicación, los bienes se embargarán por el siguiente orden:

- a) Dinero efectivo o en cuentas abiertas en entidades de crédito.
- b) Créditos, efectos, valores y derechos realizables en el acto o a corto plazo.
- c) Sueldos, salarios y pensiones.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Intereses, rentas y frutos de toda especie.
- f) Establecimientos mercantiles o industriales.
- g) Metales preciosos, piedras finas, joyería, orfebrería y antigüedades.

LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SUS REGLAMENTOS

§ 1 Ley General Tributaria

- h) Bienes muebles y semovientes.
- i) Créditos, efectos, valores y derechos realizables a largo plazo.

3. A efectos de embargo se entiende que un crédito, efecto, valor o derecho es realizable a corto plazo cuando, en circunstancias normales y a juicio del órgano de recaudación, pueda ser realizado en un plazo no superior a seis meses. Los demás se entienden realizables a largo plazo.

4. Siguiendo el orden establecido según los criterios del apartado 2 de este artículo, se embargarán sucesivamente los bienes o derechos conocidos en ese momento por la Administración tributaria hasta que se presuma cubierta la deuda. En todo caso, se embargarán en último lugar aquéllos para cuya traba sea necesaria la entrada en el domicilio del obligado tributario.

A solicitud del obligado tributario se podrá alterar el orden de embargo si los bienes que señale garantizan el cobro de la deuda con la misma eficacia y prontitud que los que preferentemente deban ser trabados y no se causa con ello perjuicio a terceros.

5. No se embargarán los bienes o derechos declarados inembargables por las leyes ni aquellos otros respecto de los que se presuma que el coste de su realización pudiera exceder del importe que normalmente podría obtenerse en su enajenación.

Artículo 170. Diligencia de embargo y anotación preventiva.

1. Cada actuación de embargo se documentará en diligencia, que se notificará a la persona con la que se entienda dicha actuación.

Efectuado el embargo de los bienes o derechos, la diligencia se notificará al obligado tributario y, en su caso, al tercero titular, poseedor o depositario de los bienes si no se hubiesen llevado a cabo con ellos las actuaciones, así como al cónyuge del obligado tributario cuando los bienes embargados sean gananciales y a los condueños o cotitulares de los mismos.

2. Si los bienes embargados fueran inscribibles en un registro público, la Administración tributaria tendrá derecho a que se practique anotación preventiva de embargo en el registro correspondiente. A tal efecto, el órgano competente expedirá mandamiento, con el mismo valor que si se tratara de mandamiento judicial de embargo, solicitándose, asimismo, que se emita certificación de las cargas que figuren en el registro. El registrador hará constar por nota al margen de la anotación de embargo la expedición de esta certificación, expresando su fecha y el procedimiento al que se refiera.

En ese caso, el embargo se notificará a los titulares de cargas posteriores a la anotación de embargo y anteriores a la nota marginal de expedición de la certificación.

La anotación preventiva así practicada no alterará la prelación que para el cobro de los créditos tributarios establece el artículo 77 de esta ley, siempre que se ejercite la tercería de mejor derecho. En caso contrario, prevalecerá el orden registral de las anotaciones de embargo.

3. Contra la diligencia de embargo sólo serán admisibles los siguientes motivos de oposición:

- a) Extinción de la deuda o prescripción del derecho a exigir el pago.
- b) Falta de notificación de la providencia de apremio.
- c) Incumplimiento de las normas reguladoras del embargo contenidas en esta ley.
- d) Suspensión del procedimiento de recaudación.

4. Cuando se embarguen bienes muebles, la Administración tributaria podrá disponer su depósito en la forma que se determine reglamentariamente.

5. Cuando se ordene el embargo de establecimiento mercantil o industrial o, en general, de los bienes y derechos integrantes de una empresa, si se aprecia que la continuidad de las personas que ejercen la dirección de la actividad pudiera perjudicar la solvencia del obligado tributario, el órgano competente, previa audiencia del titular del negocio u órgano de administración de la entidad, podrá acordar el nombramiento de un funcionario que ejerza de administrador o que intervenga en la gestión del negocio en la forma que reglamentariamente se establezca, fiscalizando previamente a su ejecución aquellos actos que se concreten en el acuerdo administrativo.

LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SUS REGLAMENTOS

§ 1 Ley General Tributaria

6. La Administración tributaria podrá acordar la prohibición de disponer sobre los bienes inmuebles de una sociedad, sin necesidad de que el procedimiento recaudatorio se dirija contra ella, cuando se hubieran embargado al obligado tributario acciones o participaciones de aquella y este ejerza el control efectivo, total o parcial, directo o indirecto sobre la sociedad titular de los inmuebles en cuestión en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio y aunque no estuviere obligado a formular cuentas consolidadas. Podrá tomarse anotación preventiva de la prohibición de disponer en la hoja abierta a las fincas en el Registro de la Propiedad competente en virtud del correspondiente mandamiento en que se justificará la validez de la medida cautelar contra persona distinta del titular registral por referencia a la existencia de la correspondiente relación de control cuyo presupuesto de hecho se detallará en el propio mandamiento.

El recurso contra la medida de prohibición de disponer solo podrá fundarse en la falta de alguno de los presupuestos de hecho que permiten su adopción.

La medida se alzará cuando por cualquier causa se extinga el embargo de las participaciones o acciones pertenecientes al obligado tributario. Asimismo, la Administración tributaria podrá acordar el levantamiento de la prohibición de disponer cuando su mantenimiento pudiera producir perjuicios de difícil o imposible reparación, debidamente acreditados por la sociedad.

Artículo 171. *Embargo de bienes o derechos en entidades de crédito o de depósito.*

1. Cuando la Administración tributaria tenga conocimiento de la existencia de fondos, valores, títulos u otros bienes entregados o confiados a una determinada oficina de una entidad de crédito u otra persona o entidad depositaria, podrá disponer su embargo en la cuantía que proceda. En la diligencia de embargo deberá identificarse el bien o derecho conocido por la Administración actuante, pero el embargo podrá extenderse, sin necesidad de identificación previa, al resto de los bienes o derechos existentes en dicha persona o entidad, dentro del ámbito estatal, autonómico o local que corresponda a la jurisdicción respectiva de cada Administración tributaria ordenante del embargo.

Si de la información suministrada por la persona o entidad depositaria en el momento del embargo se deduce que los fondos, valores, títulos u otros bienes existentes no son homogéneos o que su valor excede del importe señalado en el apartado 1 del artículo 169, se concretarán por el órgano competente los que hayan de quedar trabados.

2. Cuando los fondos o valores se encuentren depositados en cuentas a nombre de varios titulares sólo se embargará la parte correspondiente al obligado tributario. A estos efectos, en el caso de cuentas de titularidad indistinta con solidaridad activa frente al depositario o de titularidad conjunta mancomunada, el saldo se presumirá dividido en partes iguales, salvo que se pruebe una titularidad material diferente.

3. Cuando en la cuenta afectada por el embargo se efectúe habitualmente el abono de sueldos, salarios o pensiones, deberán respetarse las limitaciones establecidas en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, mediante su aplicación sobre el importe que deba considerarse sueldo, salario o pensión del deudor. A estos efectos se considerará sueldo, salario o pensión el importe ingresado en dicha cuenta por ese concepto en el mes en que se practique el embargo o, en su defecto, en el mes anterior.

Artículo 172. *Enajenación de los bienes embargados.*

1. La enajenación de los bienes embargados se realizará mediante subasta, concurso o adjudicación directa, en los casos y condiciones que se fijen reglamentariamente.

El acuerdo de enajenación únicamente podrá impugnarse si las diligencias de embargo se han tenido por notificadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 112 de esta ley. En ese caso, contra el acuerdo de enajenación sólo serán admisibles los motivos de impugnación contra las diligencias de embargo a los que se refiere el apartado 3 del artículo 170 de esta ley.

2. El procedimiento de apremio podrá concluir con la adjudicación de bienes a la Hacienda Pública cuando se trate de bienes inmuebles o de bienes muebles cuya adjudicación pueda interesar a la Hacienda Pública y no se hubieran adjudicado en el procedimiento de enajenación.

LEY GENERAL TRIBUTARIA Y SUS REGLAMENTOS

§ 1 Ley General Tributaria

La adjudicación se acordará por el importe del débito perseguido, sin que, en ningún caso, pueda rebasar el 75 por ciento del tipo inicial fijado en el procedimiento de enajenación.

3. La Administración tributaria no podrá proceder a la enajenación de los bienes y derechos embargados en el curso del procedimiento de apremio hasta que el acto de liquidación de la deuda tributaria ejecutada sea firme, salvo en los supuestos de fuerza mayor, bienes perecederos, bienes en los que exista un riesgo de pérdida inminente de valor o cuando el obligado tributario solicite de forma expresa su enajenación.

4. En cualquier momento anterior a la adjudicación de bienes, la Administración tributaria liberará los bienes embargados si el obligado extingue la deuda tributaria y las costas del procedimiento de apremio.

Subsección 3.ª Terminación del procedimiento de apremio

Artículo 173. *Terminación del procedimiento de apremio.*

1. El procedimiento de apremio termina:

- a) Con el pago de la cantidad debida a que se refiere el apartado 1 del artículo 169 de esta ley.
- b) Con el acuerdo que declare el crédito total o parcialmente incobrable, una vez declarados fallidos todos los obligados al pago.
- c) Con el acuerdo de haber quedado extinguida la deuda por cualquier otra causa.

2. En los casos en que se haya declarado el crédito incobrable, el procedimiento de apremio se reanuda, dentro del plazo de prescripción, cuando se tenga conocimiento de la solvencia de algún obligado al pago.

Sección 3.ª Procedimiento frente a responsables y sucesores

Subsección 1.ª Procedimiento frente a los responsables

Artículo 174. *Declaración de responsabilidad.*

1. La responsabilidad podrá ser declarada en cualquier momento posterior a la práctica de la liquidación o a la presentación de la autoliquidación, salvo que la ley disponga otra cosa.

2. En el supuesto de liquidaciones administrativas, si la declaración de responsabilidad se efectúa con anterioridad al vencimiento del período voluntario de pago, la competencia para dictar el acto administrativo de declaración de responsabilidad corresponde al órgano competente para dictar la liquidación. En los demás casos, dicha competencia corresponderá al órgano de recaudación.

3. El trámite de audiencia previo a los responsables no excluirá el derecho que también les asiste a formular con anterioridad a dicho trámite las alegaciones que estimen pertinentes y a aportar la documentación que consideren necesaria.

4. El acto de declaración de responsabilidad será notificado a los responsables. El acto de notificación tendrá el siguiente contenido:

- a) Texto íntegro del acuerdo de declaración de responsabilidad, con indicación del presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto.
- b) Medios de impugnación que pueden ser ejercitados contra dicho acto, órgano ante el que hubieran de presentarse y plazo para interponerlos.
- c) Lugar, plazo y forma en que deba ser satisfecho el importe exigido al responsable.

5. En el recurso o reclamación contra el acuerdo de derivación de responsabilidad podrá impugnarse el presupuesto de hecho habilitante y las liquidaciones a las que alcanza dicho presupuesto, sin que como consecuencia de la resolución de estos recursos o reclamaciones puedan revisarse las liquidaciones que hubieran adquirido firmeza para otros

Anexo III



Capítulo de las medidas cautelares, Artículos 176 al 178 en el Código Tributario Salvadoreño.



SECCION SEGUNDA MEDIDAS PRECAUTORIAS

Medidas precautorias

Artículo 176.- En ejercicio de las facultades de fiscalización, inspección, investigación y control, con el fin de garantizar el interés del Fisco en lo que concierne a la percepción oportuna e íntegra de los tributos, al igual que para prevenir un perjuicio eventual del mismo, la Administración Tributaria podrá solicitar a través del Fiscal General de la República, al juez correspondiente las siguientes medidas precautorias, según resulten apropiadas a las circunstancias del caso:

El allanamiento y registro de las oficinas, establecimientos de comercio, imprentas, locales, consultorios, domicilios particulares, bodegas, lugares de producción, transporte o comercialización o sitios análogos, a efecto de realizar secuestro de documentación, libros y registros contables, especiales o relativos al Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios que constituyan elementos de prueba útiles para llevar a cabo el proceso de fiscalización, inspección, investigación y control.

Lo anterior sin perjuicio de que estas medidas puedan aplicarse a terceros vinculados con las operaciones del sujeto pasivo que se esté fiscalizando.

La documentación, libros y registros secuestrados quedarán a la orden del juez que autorizó la ejecución de las medidas precautorias; la Administración Tributaria, podrá examinarla y obtener las pruebas respectivas previa autorización del juez. Concluido el examen y recabadas que fueran las pruebas, se solicitará al Juez, a través del Fiscal General de la República que sean devueltas al sujeto que se le aplicaron las medidas precautorias.

La solicitud para la aplicación de las medidas precautorias será procedente cuando se susciten las circunstancias establecidas en el artículo siguiente. (172 o), 245 Inc. último, 255 3), 270, 274 CT.; 127 RCT.)

Casos en que proceden las medidas precautorias

Artículo 177.- Las medidas precautorias deberán solicitarse al Fiscal General de la República, por medio de la Administración Tributaria a través de las Direcciones respectivas en los siguientes casos:

"a) Si la Administración Tributaria, no tuviere colaboración o tuviere colaboración parcial por parte del sujeto pasivo y ello impida, dificulte o retarde la fiscalización, investigación, verificación, inspección o control." (9)

b) Que se tengan indicios que la documentación, libros y registros, pudieran ser o hayan sido destruidos, alterados, suplantados o sean puestos fuera del alcance de la Administración Tributaria;

"c) Existan indicios de dos o más sistemas de contabilidad, juegos de libros o de facturas, con distinto contenido." (9)

d) Cuando se tengan indicios de doble emisión de cualquiera de los documentos exigidos por este Código, por parte del sujeto pasivo y no aparezcan registrados en los libros o sistema de contabilidad.



e) Cuando se obstaculice o impida el acceso a oficinas administrativas, sucursales o establecimientos comerciales o industriales, bodegas de almacenamiento de bienes, contenedores y medios de transporte o a cualquier tipo de inmueble." (9)

Ejecución de las medidas precautorias.

Artículo 178.- El juez competente a solicitud del Fiscal General de la República y con las pruebas de los hechos a que se refiere el artículo anterior, ordenará las medidas precautorias a que se refiere el artículo 176 de este Código, las que serán ejecutadas por la Fiscalía General de la República con apoyo de la Policía Nacional Civil y participación de delegados de la Administración Tributaria.